

ТЕМА 5 ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ

5.1 Правовой статус бухгалтерской службы, ее место в структуре управления организацией. Организационная структура бухгалтерии

При организации бухгалтерского дела следует учитывать развитие хозяйственных связей между российскими и зарубежными предприятиями, а также возможность привлечения средств зарубежных инвесторов. Это обуславливает необходимость организации бухгалтерского дела в соответствии с принципами, максимально приближенными к международным стандартам бухгалтерской отчетности.

Организация структурно состоит из множества взаимосвязанных элементов, одни из которых осуществляют коммерческую (текущую, финансовую, инвестиционную) деятельность, а другие - управление ею. Но все они находятся в неразрывной связи и представляют в совокупности систему управления. Одной из составляющих системы управления хозяйствующим субъектом является подсистема бухгалтерского учета, выделяющая в своей структуре финансовый, управленческий и налоговый учет с соответствующими информационными потоками, которые характеризуются наличием прямой и обратной связей.

Финансовый учет отражает состояние имущества, обязательств, капитала и финансовых результатов деятельности организации в едином денежном выражении, на основе двойной записи с целью формирования отчетности различных видов и установленных форм.

Налоговый учет группирует информацию на счетах бухгалтерского учета по объектам налогообложения: стоимости имущества - налог на имущество; прибыли - налог на прибыль; поступивших и оплаченных материальных активов, принятых работ, полученных услуг - НДС; выручки - НДС, акциз; фонда оплаты труда - отчисления в фонды социального страхования.

Управленческий учет использует все доступные способы получения информации (факс, телефон, личная беседа и прочие) в различных измерителях по различным хозяйственным процессам

и фактам с целью управления или контроля за результатами, анализом отклонений от норм и смет, созданием базы для корректировки бизнес-плана. Чаще всего его роль выполняют данные аналитического учета, особенно в части управления процессом производства и формирования годового исполнительного органа организации.

Бухгалтерская (финансово-бухгалтерская) служба является частью единого механизма управления текущей, финансовой и инвестиционной деятельностью, которая тесно связана с другими подразделениями организации.

Правовой статус бухгалтерской службы регулируется нормативными документами, организационно-правовой формой и общей структурой управления организацией.

Деятельность бухгалтерской службы организации осуществляется на основании самых разнообразных документов: организационных, распорядительных, платежных, учетных. Так, в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете», все факты хозяйственной деятельности, проводимые организацией, должны оформляться первичными учетными документами. Поэтому постановка бухгалтерского дела в узком смысле сводится к разработке правил оформления, приема, выдачи и хранения учетной документации на основании организационных и распорядительных документов и составлению ряда дополнительных, корректировке специализированных документов - регистров бухгалтерского и налогового учета и документов внутренней отчетности.

Таким образом, организация бухгалтерского дела предполагает:

- разработку организационно-распорядительных документов (положения о бухгалтерии, должностных инструкций работников бухгалтерии, штатного расписания);
 - составление графика документооборота организации;
 - создание номенклатуры дел и организацию хранения документов;
 - формирование кадровой политики бухгалтерии (порядка аттестации бухгалтеров, системы подбора персонала и повышения его квалификации);
 - создание технологии обработки получаемой информации (применяемая форма ведения учетного процесса).

Основополагающие признаки, характеризующие статус главного бухгалтера организации, определены ст. 7 Федерального закона «О бухгалтерском учете». Однако в соответствии с данным законом и Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным Приказом Минфина РФ от 27 августа 1998 г. № 34н, установлено, что ответственность за организацию бухгалтерского учета в организации, соблюдение законодательства при совершении фактов хозяйственной деятельности несет руководитель организации.

Руководители организации в зависимости от объема работы могут:

- а) учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;
- б) ввести в штат должность бухгалтера;
- в) передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной организации или бухгалтеру-специалисту;
- г) вести бухгалтерский учет лично.

На практике руководитель редко ведет бухгалтерский учет лично. В этом случае он должен создать необходимые условия для его правильного ведения.

Главный бухгалтер назначается на должность и освобождается от должности руководителем организации. По российскому законодательству главный бухгалтер:

1) отвечает за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление достоверной бухгалтерской отчетности;

2) обеспечивает контроль за движением имущества и выполнением обязательств организации, соответствие законодательству осуществляемых фактов хозяйственной деятельности;

3) дает всем работникам организации обязательные для выполнения указания по документальному оформлению фактов хозяйственной деятельности и представлению для учета необходимых документов, отчетов, иных сведений.

За невыполнение или недобросовестное выполнение своих обязанностей главный бухгалтер несет ответственность в соответствии с действующим законодательством.

При вступлении в должность главному бухгалтеру в первую очередь необходимо ознакомиться с *положением о бухгалтерии*, а при его отсутствии - создать данный документ.

Бухгалтерия, являясь самостоятельным структурным подразделением, не должна входить в состав какого-либо другого подразделения.

В зависимости от объема учетной работы, условий организации и технологии производства, наличия технических средств учета определяют оптимальный штат работников бухгалтерии, устанавливают структуру аппарата бухгалтерии, формы его связи с отдельными подразделениями организации.

Под структурой бухгалтерского аппарата понимаются состав и соподчиненность взаимосвязанных организационных единиц или звеньев бухгалтерии, выполняющих различные функции, т.е. деление аппарата бухгалтерии на составные части на основе принципов разделения труда.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» на главного бухгалтера возложена ответственность за ведение бухгалтерского учета в организации, а все остальные работники бухгалтерии находятся в его подчинении. Следовательно, структура аппарата бухгалтерии будет основываться на вертикальной связи между ее элементами, связи подчинения. В свою очередь вертикальные связи в структуре аппарата бухгалтерии могут носить линейный, функциональный или комбинированный характер.

При линейной организации все сотрудники бухгалтерии находятся в непосредственном подчинении главному бухгалтеру, который сосредоточивает в своих руках управление всей совокупностью совершаемых работниками бухгалтерии операций. Такая структура, как правило, применяется в небольших организациях, где численность персонала бухгалтерии не превышает 10 человек (рис. 5.1).

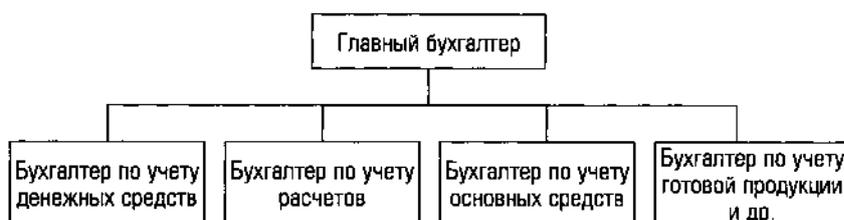


Рис. 5.1. Схема аппарата бухгалтерии на основе линейной связи между элементами

Линейная структура аппарата бухгалтерии характеризуется обособленностью выполняемых работ или операций, при которой весь определенный цикл совершает от начала до конца один работник или определенная часть аппарата бухгалтерии.

К преимуществам линейной структуры аппарата бухгалтерии можно отнести:

- единство и четкость распорядительства;
- согласованность действий исполнителей;
- четкую систему взаимных связей между главным бухгалтером и сотрудниками бухгалтерии;
- быстроту реакции в ответ на прямые указания главного бухгалтера;
- персональную ответственность за выполнение обязанностей и т.д.

Среди недостатков линейной структуры называют:

- высокие требования к главному бухгалтеру, который должен иметь обширные разносторонние знания и опыт во всех функциях, выполняемых подчиненными;
- перегрузка главного бухгалтера огромным количеством информации, документации и множественностью контактов с подчиненными.

Функциональная организация аппарата бухгалтерии основана на подчинении по определенной группе проблем функциональному руководителю. В данном случае в составе аппарата бухгалтерии создаются промежуточные звенья управления (группы), возглавляемые руководителями групп (старшими бухгалтерами). Распоряжения главного бухгалтера передаются старшим бухгалтерам соответствующих звеньев управления, которые определяют конкретных исполнителей и контролируют выполнение работ. Данная структура бухгалтерии применяется в большинстве средних (от 100 до 250 человек) и в некоторых крупных организациях (рис. 5.2).



Рис. 5.2. Схема аппарата бухгалтерии на основе функциональной связи между элементами

В средних организациях в состав аппарата бухгалтерии могут входить следующие группы:

- материальная, отвечающая за учет приобретения материальных ценностей, их поступления и расходования. В этой же группе, как правило, ведут учет основных средств;
- учета оплаты труда, осуществляющая учет затрат труда рабочих, исчисление заработной платы работникам, контроль за использованием фонда оплаты труда, учет всех расчетов с работниками предприятий, бюджетом, фондом социального страхования и другими ведомствами, связанными с оплатой труда;
- производственно-калькуляционная, которая ведет учет затрат на производство, калькулирует себестоимость продукции;
- учета готовой продукции, осуществляющая учет готовой продукции на складах и ее реализации;
- общая, работники которой ведут учет остальных фактов хозяйственной жизни и Главную книгу, составляют бухгалтерский баланс и другие формы финансовой отчетности.

В крупных организациях кроме перечисленных могут существовать группы (отделы) учета тары, учета основных средств, расчетная группа, работники которой ведут учет денежных средств и расчетов с организациями и лицами, группа подготовки и машинной обработки информации, сводно-аналитическая и др.

При функциональной организации работы бухгалтерии основной упор делается на профессионализм сотрудников и приобретение ими знаний и умений, необходимых для работы на определенном участке учета, что и является одним из преимуществ данной системы. Помимо этого функциональная организация работы бухгалтерии освобождает главного бухгалтера от решения

многих вопросов текущего характера, а также способствует построению связей «руководитель – подчиненный» по иерархической лестнице, при которых каждый работник подчинен только одному руководителю.

Однако эта система по своей природе имеет ряд недостатков, к главным из которых относятся следующие:

- вероятность задержки поступления данных из одной функциональной службы в другую, поскольку реально каждая служба отвечает только за свою работу, а не за принятие решения в целом;
- стремление каждой службы иметь как можно больший объем информации, чтобы застраховать себя от необходимости делать запросы в другие службы. Это ведет к дублированию многих видов выполняемых задач, получаемой и хранимой информации, а значит, вызывает дополнительные затраты;
- возможность существенного расхождения и несопоставимости данных, получаемых в различных функциональных службах, по однотипным задачам;
- отсутствие тесных взаимосвязей и взаимодействия между структурными элементами бухгалтерии.

При комбинированной организации структуры бухгалтерии часть групп ведет полный цикл учетных работ по подразделениям организации, а специальная группа занимается формированием общей отчетности. Права главного бухгалтера в этом случае передаются руководителям подразделений бухгалтерии в пределах установленной компетенции. Такая структура аппарата бухгалтерии применяется в особо крупных организациях и производственных объединениях.

В процессе своего функционирования аппарат бухгалтерии взаимодействует с другими структурными подразделениями организации. Взаимодействие может быть построено на принципах централизации и децентрализации. Решение относительно уровня централизации учетных работ в организации должно содержаться в ее учетной политике, должен быть решен вопрос о распределении полномочий и ответственности между центральной бухгалтерией и бухгалтерами структурных подразделений.

При централизации учета оценка действий бухгалтеров структурных подразделений осуществляется главным бухгалтером. Вся учетная работа проводится в центральной бухгалтерии, т.е. подразделения не составляют не только внутренние балансы, но и

бухгалтерские регистры. Однако в этом случае нельзя игнорировать наличие подразделений в структуре организации. Если подразделения не имеют статуса представительств или филиалов, т.е. деление осуществляется согласно производственной структуре (цехи, производства, участки, бюро, лаборатории и т.п.), то их наличие должно учитываться как минимум при построении аналитического учета: счета учета имущества и затрат должны иметь аналитические счета по подразделениям.

К достоинствам централизованного учета можно отнести сокращение числа и масштабов ошибочных учетных решений, принимаемых менее опытными бухгалтерами структурных подразделений, а также постоянный и систематический контроль центральной бухгалтерии за правильностью учета в структурных подразделениях.

Недостатком централизации учета является чрезмерная нагрузка учетного персонала центральной бухгалтерии, в то время как в структурных подразделениях возникает риск потери учетным персоналом навыков ведения учета.

При децентрализованной форме в подразделениях создаются собственные учетные службы (отделы бухгалтерского учета), которые ведут бухгалтерские регистры и составляют обособленные балансы данных подразделений. В данном случае происходит перераспределение полномочий между центральной бухгалтерией и нижестоящими руководителями учетных служб структурных подразделений.

К числу преимуществ децентрализованного учета можно отнести:

- возможность его применения в крупных организациях с объемным потоком информации;
- возможность принятия учетных решений тем работником, который ближе всего находится к возникшей проблеме и лучше всех ее знает;
- стимуляцию инициативы учетных работников структурных подразделений.

Количественный состав бухгалтерской службы организации зависит от размеров организации, видов деятельности и их отраслевой принадлежности, организации и технологии производства, наличия структурных подразделений и их территориального расположения, квалификации работников.

В некоторых крупных организациях (например, торговых холдингах) в штат бухгалтерии вводится должность бухгалтера-ревизора, который подчиняется непосредственно главному бухгалтеру.

Исходя из объема выполняемых функций аппаратом бухгалтерии определяется его численность, устанавливаются должностные обязанности и распределяются работы между исполнителями.

Типы структурной организации бухгалтерской службы. В настоящее время сложилось три основных типа организации структуры бухгалтерии: линейная (иерархическая), вертикальная (линейно-штабная) и комбинированная (функциональная).

Для большинства учетных систем в мировой практике характерно наличие двух бухгалтерий: финансовой (общей) и управленческой (аналитической, промышленной). *Финансовой бухгалтерией* решаются проблемы взаимоотношений фирмы с государством, банками, акционерами, поставщиками, покупателями и другими контрагентами. Организация финансовой бухгалтерии, соответствующая национальной учетной системе, в той или иной степени регламентируется государством, а во многих случаях и группой государств в лице межправительственных организаций. Работники финансовой бухгалтерии занимаются определением финансового и имущественного положения фирмы, оценкой статей актива и пассива баланса, размеров прибыли, направлениями ее использования. Финансовая бухгалтерия представляет информацию для опубликования в открытой печати.

Управленческая (аналитическая, промышленная) бухгалтерия направлена на решение внутренних проблем, связанных с повышением эффективности работы в разрезе центров ответственности, сегментов деятельности. В управленческой бухгалтерии организуют синтетический и аналитический учет движения материальных активов, готовой продукции, расчетов с рабочими и служащими. Деятельность управленческой бухгалтерии не регламентируется государством. Основная ее цель заключается в представлении информации и ее анализе по центрам ответственности, прибыльности сегментов деятельности, обеспечении учета доходов (маржи) и расходов.

В разных учетных системах взаимосвязь между финансовой и управленческой бухгалтериями осуществляется с помощью

специальной системы счетов: отражающих, переплетающихся, собирательно-распределительных.

В российской практике учета предпочтение отдано применению системы отражающих счетов (30-39).

Взаимодействие бухгалтерии с другими структурными подразделениями организации определяется движением документов в соответствии с утвержденным графиком документооборота.

Возможны два варианта организации учетного процесса:

- централизованный;
- децентрализованный.

При *централизации* учетного процесса аппарат бухгалтерской службы сосредоточен в главной бухгалтерии, где осуществляется ведение синтетического и аналитического учета на основании первичных и сводных документов, поступающих из отдельных подразделений организации. В самих подразделениях осуществляют лишь первичную регистрацию фактов хозяйственной деятельности.

В случае *децентрализации* учетного процесса персонал бухгалтерской службы рассредоточен по отдельным производственным подразделениям организации, где осуществляется ведение аналитического и синтетического учета, составляются отдельные балансы и отчетность цехов, филиалов, структурных подразделений. Главная бухгалтерия в этом случае производит свод балансов подразделений, осуществляет консолидацию баланса и отчетности по организации, контроль за постановкой учета в отдельных подразделениях организации.

Подразделения могут быть выделены как на отдельный баланс, так и остаться в составе головной организации.

В практической деятельности организаций возможны следующие схемы организации бухгалтерского учета в структурных подразделениях.

1. Структурное подразделение не выделено на отдельный баланс, учетный процесс осуществляет головная организация.

2. Структурное, подразделение выделено на отдельный баланс, но не имеет расчетных (текущих) счетов.

3. Структурное подразделение выделено на отдельный баланс, имеет текущий счет, но не осуществляет самостоятельно продажу товаров, продукции, работ, услуг (по существу является затратным подразделением - представительством головной организации в регионе).

Структурное подразделение выделено на отдельный баланс, имеет расчетные счета, самостоятельно осуществляет продажу товаров, продукции, работ, услуг.

Выбранная схема организации бухгалтерской службы закрепляется в Положении о бухгалтерии.

5.2. Положение о бухгалтерии, его структура, содержание и назначение

Положение о бухгалтерии составляется главным бухгалтером и утверждается руководителем организации. Приступающий к работе главный бухгалтер знакомится с ним под расписку или вносит дополнения и изменения, которые утверждаются руководителем организации.

Положение о бухгалтерии включает следующие разделы:

- Общие положения;
- Основные задачи;
- Структура;
- Функции;
- Взаимоотношения бухгалтерии с другими подразделениями организации;
- Права;
- Ответственность;
- Организация работы.

В разделе «Общие положения» указываются название подразделения (бухгалтерии), его место в организационной структуре организации, в чьем подчинении находится, кто им руководит, а также указывается порядок назначения на должность руководителя бухгалтерии, освобождения его от занимаемой должности, замещения в случае отсутствия (отпуск, болезнь, командировка).

Раздел «Основные задачи» содержит формулировку задач бухгалтерии.

Раздел «Структура» посвящен описанию структуры бухгалтерии распределению обязанностей между его работниками. Перечисляются нормативные инструктивно-методические материалы, которыми бухгалтерия руководствуется в своей деятельности, могут быть включены квалификационные требования к руководителю бухгалтерии.

Раздел «Функции» содержит перечисление функций, реализуемых в деятельности бухгалтерии. В целях распределения всего объема работ между сотрудниками бухгалтерии функции должны быть четко распределены. Здесь же указывается степень самостоятельности бухгалтерии в решении конкретных вопросов.

В разделе «Взаимоотношения бухгалтерии с другими подразделениями организации» определяются взаимосвязи бухгалтерии в ходе осуществления своей деятельности. Указывается наименование документации, которой обмениваются подразделения, ее периодичность. Приводится перечень подразделений, которые представляют информацию бухгалтерии, а также подразделения, которые получают информацию от нее.

В разделе «Права» дается перечень прав, которыми наделены руководитель и другие должностные лица бухгалтерии в соответствии установленным разделением труда. Очень важно отразить соответствие прав законодательству, постановлениям правительства Российской Федерации, а также документам, регулирующим деятельность организации.

В разделе «Ответственность» устанавливается ответственность руководителя бухгалтерии за выполнение возложенных на подразделение задач, правильность применения тех или иных инструкций, рациональную организацию труда сотрудников бухгалтерии, состояние трудовой дисциплины и работу с кадрами.

В разделе «Организация работы» оговаривается порядок работы бухгалтерии, ее реорганизации и ликвидации.

5.3 Учетная политика организации

Современный бухгалтерский учет не относится к числу точных наук, в котором всем фактам и событиям можно дать однозначную оценку. Это объясняется, прежде всего, наличием множества экономических интересов, что приводит к обоснованию различных методологических и методических подходов в построении учета - возможности выбора учетной политики

Понятие «учетная политика» - одна из категорий бухгалтерского учета рыночной экономики.

Учетная политика любой организации независимо от форм собственности, грамотный анализ финансово-хозяйственной деятельности, взаимодействие с налоговыми службами - это

принципиальные, ключевые моменты в работе любой организации, обладающей полной самостоятельностью и выживающей в условиях острой конкурентной борьбы.

В настоящее время в Российской Федерации у организации существует возможность выбора способов учета, что законодательно закреплено в Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/08). Степень свободы организации в формировании учетной политики законодательно ограничена государственной регламентацией бухгалтерского учета, представленной перечнем методик и учетных процедур, среди которых допустимы альтернативные варианты. Она определяется возможностью выбора конкретных способов оценки, калькулирования, состава бухгалтерских счетов и т. п.

Согласно ПБУ 1/08 *учетная политика организации* - это совокупность способов ведения ею бухгалтерского учета: первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной жизни.

Организации, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет, самостоятельно формируют свою учетную политику, исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности.

При формировании учетной политики необходимо исходить из определенных допущений (принципов учета). Они считаются общепризнанными и нашли свое отражение как в международных, так и в большинстве национальных стандартов учета. В России таковыми являются: имущественная обособленность, непрерывность деятельности, последовательность применения учетной политики, временная определенность фактов хозяйственной деятельности.

К числу требований, которыми следует руководствоваться при выборе и применении учетной политики, относятся следующие:

- *полноты*, т. е. исчерпывающего отражения за отчетный период всех хозяйственных операций, имущества, результатов его инвентаризации, конечных финансовых результатов хозяйствования;
- *осмотрительности (осторожности)*, согласно которому, предприниматель в случае сомнения оценивает активы «скорее ниже» (по наименьшей стоимости), а пассивы - «скорее выше», а также предполагает создание резервов, разрешенных законодательством (уточнение балансовой оценки отдельных статей

активов), и выбор соответствующих методов оценок и амортизации объектов учета;

- *приоритета содержания перед формой*, которое предполагает, что избранные способы должны быть ориентированы на отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, исходя не только из их правовой формы, но и экономического содержания и хозяйственной ситуации, в которой они возникли;

- *непротиворечивости*, обуславливает необходимость тождества данных аналитического учета оборотам и остаткам по синтетическим счетам на 1-е число каждого месяца, показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического учета, а также показателей отчетности на начало и конец периода;

- *рациональности*, означает, что учетная политика строится таким образом, чтобы бухгалтерский учет велся рационально и экономично, сообразно размерам организации и масштабам ее деятельности.

Несоблюдение отдельных принципов и требований бухгалтерского учета без достаточных на то оснований может исказить картину имущественного и финансового положения организации, результаты ее деятельности и при определенных условиях может трактоваться как неправильное ведение бухгалтерского учета.

Вновь созданные организации оформляют избранную ими учетную политику до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации). Ее описание должно содержаться в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности.

Учетная политика формируется главным бухгалтером, утверждается руководителем организации в виде приказа или распоряжения и применяется всеми структурными подразделениями, включая выделенные на отдельный баланс.

Содержание учетной политики. Учетная политика предполагает целостность системы бухгалтерского учета в организации и охватывает все ее составляющие: методическую, техническую и организационную стороны.

Методический аспект раскрывает природу отдельных объектов учета, исходя из действующей нормативной базы:

- амортизации основных средств;
- амортизации нематериальных активов;

- способа группировки и списания затрат на производство;
- системы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции;
- способа распределения косвенных расходов между объектами калькулирования;
- учета выпуска продукции;
- оценки незавершенного производства;
- учета затрат на ремонт основных средств и многих других.

Выбор того или иного варианта ведения учета позволяет бухгалтерскими методами влиять на финансовые показатели. Так, например, применение того или иного метода начисления амортизации влияет на показатели изношенности фондов, уровень издержек отчетного периода, что, в свою очередь, увеличивает или уменьшает финансовый результат, рентабельность и т. д.

Технический аспект учетной политики предусматривает рабочие инструменты реализации методического аспекта. Он включает разработку и утверждение:

- рабочего плана счетов бухгалтерского учета на базе общепринятого плана счетов;
- формы первичных учетных документов в тех случаях, когда для оформления некоторых хозяйственных операций не предусмотрены их типовые формы;
- формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- формы бухгалтерского учета;
- порядка проведения инвентаризации;
- методов оценки отдельных видов имущества и обязательств;
- правил документооборота и технологии обработки учетной информации;
- продолжительности первого отчетного года, если предприятие приобрело права юридического лица после 1 октября.

Рабочий план счетов формируется из перечня счетов, необходимость в которых устанавливается по каждому объекту учета. Он включает в себя счета разной степени детализации и обобщения в пределах действующего плана счетов, утвержденного Минфином РФ.

Технический аспект учетной политики предусматривает также разработку различных вариантов распределения расходов по управлению производством и его обслуживанию, форму ведения

бухгалтерского учета, определение состава внутрипроизводственной отчетности для аппарата управления.

Организационный аспект учетной политики включает выбор организационной формы построения и структуры бухгалтерии (централизация или децентрализация учета), ее место в системе управления организации и взаимодействие с другими службами, состав и соподчиненность отдельных подразделений и работников.

Способы ведения бухгалтерского учета, зафиксированные в приказе об учетной политике, применяются с 1 января года, следующего за годом его издания. В течение всего года они не должны изменяться, за исключением следующих случаев:

- при осуществлении организационных процедур (слияния, разделения, присоединения);
- смены собственников;
- изменения действующего законодательства РФ;
- изменения в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета в РФ;
- разработки новых способов бухгалтерского учета.

Изменения учетной политики на год, следующий за отчетным, объявляются в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности предприятия.

Способы ведения бухгалтерского учета, определенные в учетной политике организации, применяются всеми ее структурными подразделениями (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от места их расположения. Филиалы, представительства и прочие подразделения организации не вправе устанавливать собственные способы ведения бухгалтерского учета. Головная организация должна своевременно информировать финансовые службы подразделений об изменениях в учетной политике.

Согласно ФЗ «О бухгалтерском учете», учетная политика оформляется приказом или распоряжением.

В настоящее время учетная политика должна разрабатываться не только для целей бухгалтерского учета, но и для целей налогообложения (налоговая политика). Налоговая политика – это совокупность способов ведения налогового учета имущества, хозяйственных операций, доходов и расходов в целях формирования достоверной информации о прибыли организации в налоговой декларации. В налоговой политике должны быть установлены такие моменты, как: определение налоговой базы по

налогу на прибыль, формирование налоговых обязательств перед бюджетом, оценка имущества, распределение убытков между налоговыми периодами, а также формы аналитических регистров налогового учета, технология обработки учетной информации и способы ведения налогового учета.

Налоговый учет можно вести двумя способами:

- налоговый учет ведется параллельно с бухгалтерским. При этом используются специально разработанные и утвержденные в учетной политике регистры, для заполнения которых используются данные бухгалтерского учета;
- налоговый учет основан на бухгалтерском учете и максимально приближен к нему. При этом следует составить рабочий план счетов таким образом, чтобы можно было получить необходимую информацию для исчисления налогов (субсчета второго, третьего и четвертого порядка). Налоговые регистры также необходимо вести, но в меньшем количестве.

Выбранный вариант должен быть закреплён в учетной политике. Формы регистров необходимо утвердить как приложения к ней.

Необходимость разработки учетной политики для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения вызвана тем, что предлагаемые законодательством методы, применяемые в бухгалтерском и налоговом учете, не всегда совпадают.

5.4 Взаимодействие и взаимоотношения бухгалтерской службы с внешними и внутренними пользователями информации

Современную систему управления организацией отличает довольно сложная информационная система. Это связано, прежде всего, с обилием внешних и внутренних информационных потоков, разнообразием видов информации, циркулирующей в информационной системе управления. Более половины всего ее объема составляют данные бухгалтерского учета.

В зависимости от цели использования учетной информации различают внутренних и внешних пользователей.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» основными задачами бухгалтерского учета являются:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности;

- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организации хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Бухгалтерская информация в зависимости от того, кому она предназначена, может носить информационный, контрольный или аналитический характер.

Подготовку информации для всех групп пользователей осуществляет бухгалтерия организации.

Внутренние пользователи используют учетную информацию с целью управления организацией. К ним относятся лица, несущие ответственность за управление деятельностью организации. В зависимости от уровня управления лицам, принимающим решение, необходимы различные виды информации. Так, менеджерам высшего уровня управления необходима в основном статистическая, бухгалтерская (финансовая) информация и в меньшем объеме - бухгалтерская (управленческая) информация. На среднем уровне менеджерам-исполнителям необходима преимущественно бухгалтерская (управленческая) и частично бухгалтерская (финансовая) информация. На оперативном уровне используется только бухгалтерская (управленческая) и оперативная учетная информация.

Внешние пользователи, изучив предоставленную (публичную) информацию бухгалтерского (финансового) учета (финансовую отчетность), оценивают финансовое состояние и финансовое положение организации в зависимости от финансовых интересов.

В соответствии с международными стандартами финансовой отчетности выделяют следующие группы пользователей:

- пользователи, имеющие прямой финансовый интерес;

- пользователи, имеющие косвенный финансовый интерес;
- пользователи, не имеющие финансового интереса.

В первую группу пользователей с *прямым финансовым интересом* входят лица, управляющие организацией, и лица, находящиеся вне организации, но имеющие с ней непосредственные экономические связи.

Администрация несет ответственность за управление деятельностью организации и достижение целей, стоящих перед ней. В состав администрации входят директорат, высший управленческий персонал организации, менеджеры, руководители подразделений, служащие. Все они заинтересованы в стабильности финансового положения и рентабельности фирмы.

Акционеров и собственников в первую очередь интересует способность организации получать прибыль и привлекать инвесторов. Большой интерес у данной группы пользователей вызывает и наличие платежных средств для оплаты долгов организации.

Особенность этой группы пользователей состоит в непосредственном участии в деятельности организации - следовательно, большем влиянии на хозяйственную деятельность и на принятие тех или иных управленческих решений.

В группу пользователей с прямым финансовым интересом, но не принимающих непосредственного участия в процессе управления организацией, входят инвесторы (в том числе потенциальные), кредиторы, поставщики и подрядчики, покупатели.

Инвесторов интересуют два момента: финансовые перспективы организации и ее возможности выплачивать дивиденды.

Кредиторов преимущественно волнует ликвидность, т. е. способность кредитополучателя вернуть в срок полученные деньги и проценты по займам.

Для *поставщиков и подрядчиков* важны сроки, на которые они могут предоставить покупателям отсрочку платежа за проданные им товары или предоставленные услуги.

Покупателей интересует, как долго будет функционировать фирма-поставщик, ее финансовая устойчивость и сроки погашения кредиторской задолженности.

Особую группу составляют пользователи бухгалтерской информации, имеющие *косвенный финансовый интерес*. Степень их влияния на управление организацией достаточно специфична и

регламентируется законодательными и нормативными документами. В эту группу входят регулирующие органы, налоговые органы, органы статистики и общественность.

Под регулируемыми органами понимают государственные и ведомственные структуры, регулирующие бухгалтерский учет и отчетность экономических субъектов, выпуск, покупку и продажу ценных бумаг, фондовые и биржевые операции.

Налоговые органы контролируют правильность уплаты налогов всех уровней в соответствии с требованиями законодательства.

Органы статистики на базе бухгалтерской информации и данных финансовой отчетности организаций формируют статистическую обобщающую отчетность.

Общественность - группа, которую волнуют общие вопросы занятости, экологии, экономического процветания и распределения производительных сил.

К пользователям финансовой отчетности, *не имеющим финансового интереса*, относятся органы статистики, аудиторы (аудиторские организации), арбитражные и другие судебные органы.

5. 5. Организация первичного учета

Для сплошного и непрерывного отражения объектов бухгалтерского учета необходимо прежде всего фиксировать каждую хозяйственную операцию. Финансово-хозяйственная деятельность организации сопровождается выполнением многочисленных операций. С этой целью применяется элемент метода бухгалтерского учета документации – основной способ наблюдения за хозяйственной деятельностью организации, ее первичного контроля. Каждая операция независимо от объема и содержания в момент ее совершения оформляется документом и является первым этапом учета.

Документация служит основанием для последующих бухгалтерских записей и обеспечивает точность, достоверность и бесспорность учетных показателей, а также возможность их контроля.

Документ (от лат. documentum – поучительный пример, свидетельство, доказательство) представляет собой письменное доказательство, подтверждающее факт совершения хозяйственной операции, право на ее совершение. Документы являются средством,

при помощи которого осуществляется сама финансово-хозяйственная деятельность. Они используются для оперативного руководства и управления организацией. На основании документов ведется повседневное наблюдение за движением товарно-материальных ценностей, денежных средств организации, устанавливаются законность и целесообразность тех или иных операций. Документы подтверждают достоверность учетных данных, помогают выявить ошибки в бухгалтерском учете.

К составлению документов предъявляют следующие требования, определенные Положением о документах и документообороте в бухгалтерском учете (утверждено Минфином СССР 29 июля 1983 г. № 105 по согласованию с ЦСУ СССР).

1. Документы составляют в момент совершения факта хозяйственной жизни или непосредственно по его окончании. Это связано с тем, что основным назначением первичных документов является фиксация факта совершения сделки, события, операции.

2. Документ должен быть заполнен качественно, содержать достоверную информацию и иметь обязательные реквизиты.

3. Записи в первичных документах должны производиться чернилами, химическим карандашом, пастой шариковых ручек, при помощи пишущих машин, средств механизации и других средств, обеспечивающих сохранность этих записей в течение времени, установленного для их хранения в архиве. Запрещается использовать для записей простой карандаш (такая запись очень легко может быть уничтожена или заменена другой без видимых следов таких действий).

Не принято заполнять документы чернилами либо пастой зеленого или красного цвета. Одной из причин этого является, например, то, что в бухгалтерской практике часто встречается выражение «записать красным». Оно означает, что произведенная запись при подсчете учитывается со знаком «минус».

4. Свободные строки в документах обязательно прочеркиваются линией или ставится знак Z.

5. Подчистки и неоговоренные исправления в документах не допускаются. Исправления в документе допускаются только корректурным способом (уточнения). Неправильную надпись зачеркивают одной чертой так, чтобы можно было прочитать исправленное, и сверху пишут правильную. Рядом необходимо написать: «Исправленному на верить: подпись и дата». Если рядом

с зачеркнутой надписью нет свободного места, исправительная надпись делается на полях либо внизу. Исправления могут вноситься лишь по согласованию с лицами, составившими и подписавшими эти документы. Исправления должны быть подтверждены подписями тех же лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц, а также даты внесения исправлений.

6. Денежные документы (кассовые и банковские) составляются в день совершения факта хозяйственной жизни. Сумма в документах указывается цифрами и прописью. Причем первая буква суммы должна быть обязательно заглавной. Исправления в денежных документах не допускаются. При обнаружении ошибок кассовые и банковские документы не могут приниматься к исполнению и должны быть составлены заново.

Ответственность за достоверность содержащихся в документе данных, а также за качество их составления несут должностные лица, составившие и подписавшие эти документы.

Оформленные документы направляются в бухгалтерию организации.

Поступив к бухгалтеру, оформленные документы подвергаются проверке, которая может быть:

- по форме;
- арифметическая;
- по существу.

Проверка по форме – проверка полноты и правильности оформления документа, заполнения реквизитов, наличия и подлинности подписей лиц, ответственных за совершение сделки, события, операции, их расшифровки, четкости представления измерителей, своевременности составления, указания даты составления документа.

Арифметическая проверка состоит в выяснении правильности выполненных арифметических действий при заполнении документа.

Проверка по существу заключается в проверке законности факта хозяйственной жизни, ее экономической и хозяйственной целесообразности. При этом проверяется логическая увязка отдельных показателей.

Неправильно (некачественно) составленные документы не имеют юридической и доказательной силы, поэтому отраженные на

их основе факты хозяйственной жизни считаются недействительными или незаконными.

При обнаружении в документе неточностей, ошибок бухгалтер должен вернуть его для исправления или задержать до выяснения причин допущенных неточностей. Первичные документы по фактам хозяйственной жизни, которые противоречат законодательству и установленному порядку приемки, хранения и расходования денежных средств, товарно-материальных и других ценностей, должны быть переданы главному бухгалтеру организации для принятия решения. Лица, виновные в совершении такого факта хозяйственной жизни, могут быть привлечены к ответственности.

После проверки принятые документы подвергаются обработке, которая состоит из следующих этапов:

- таксировка;
- контировка;
- группировка;
- разноска;
- гашение.

Таксировка – выражение в денежном измерении количественных сведений о факте хозяйственной жизни, содержащемся в документе. Для проведения таксировки в документах проставляются цены и определяются суммы.

Контировка – указание корреспонденции между счетами бухгалтерского учета по данному факту хозяйственной жизни.

Группировка состоит в подборе однородных бухгалтерских документов или однородных по экономическому содержанию фактов хозяйственной жизни.

Разноска – данные бухгалтерских документов записывают в соответствующие регистры бухгалтерского учета.

Гашение – обработанные первичные документы должны содержать отметку об этом (специальный штамп или надпись, сделанную бухгалтером от руки) для того, чтобы они не были использованы повторно, т.е. на них указывается дата записи в учетные регистры. Все документы, приложенные к приходным и расходным кассовым ордерам, а также документы, послужившие основанием для начисления заработной платы или получения материальных ценностей, подлежат обязательному гашению

штампом или надписью от руки «Получено» или «Оплачено» с указанием даты (числа, месяца, года).

Документы имеют правовое значение, они используются в качестве доказательства при спорах между организациями и лицами. Только правильно и своевременно оформленные документы имеют доказательную силу в арбитраже и судебных инстанциях. Документы служат основанием для судебно-бухгалтерской экспертизы, проводимой по решению прокуратуры, суда, арбитража, следственных органов.

Документы имеют контрольное значение, так как дают возможность проверять сохранность ценностей, предупреждать случаи хищения. Большое значение имеют документы при проведении документальных ревизий, аудиторских проверок хозяйственно-финансовой деятельности организации. Документы используют при анализе результатов работы организации. Именно документ является основой информационной системы организации, которая используется в управлении. Документирование информации является обязательным условием включения информации в информационные ресурсы. В соответствии со ст. 11 Федерального закона от 27.07.2006 № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» документирование информации осуществляется в порядке, установленном Правительством РФ. Правила делопроизводства и документооборота, установленные органами местного самоуправления в пределах их компетенции, должны также соответствовать требованиям, установленным Правительством.

Основными направлениями документации являются унификация и стандартизация.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, которые утверждаются министерствами и ведомствами.

Унификация форм первичной учетной Документации имеет большое значение для совершенствования учета, так как устанавливает и закрепляет единые требования к документированию хозяйственной деятельности организаций, систематизирует учет, исключает из оборота устаревшие и произвольные формы, способствует рациональной организации учета.

За последние годы утверждено 250 унифицированных форм первичной документации, в том числе:

- по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материально-производственных запасов, работ в капитальном строительстве и др.,

- по учету кассовых операций; результатов инвентаризации (постановление Госкомстата России от 18.08.1998 № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету инвентаризации») и др.

Данные формы первичной учетной документации распространяются на юридических лиц независимо от форм собственности, осуществляющих деятельность на территории Российской Федерации.

В унифицированные формы первичной учетной документации (кроме форм по учету кассовых операций) организация при необходимости может вносить дополнительные реквизиты. Исключение отдельных реквизитов из унифицированных форм не допускается.

В соответствии с требованиями ст. 9 Закона «О бухгалтерском учете» первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- 1)наименование документа;
- 2)дату составления документа;
- 3)наименование организации, от имени которой составлен документ;
- 4)содержание хозяйственной операции;
- 5)измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- 6)наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- 7)личные подписи указанных лиц.

Вносимые изменения должны быть оформлены соответствующим организационно-распорядительным документом организации.

Унифицированные документы – это типовые документы, утвержденные в установленном порядке и предназначенные для оформления однородных операций в организациях с различной формой собственности и различными отраслевыми особенностями.

Стандартизация документов – установление одинаковых, стандартных размеров для типовых документов, что позволяет сократить расход бумаги на изготовление документов, упрощает их обработку и хранение.

Документы должны составляться своевременно, как правило, в момент совершения операции или, если это невозможно, – непосредственно по окончании операции. При реализации товаров, продукции, работ и услуг с применением контрольно-кассовых машин допускается составление первичного учетного документа не реже одного раза в день по его окончании на основании кассовых чеков.

В документах должны быть заполнены все реквизиты, отражающие достоверные данные. Документы могут заполняться пастой шариковых ручек, химическим карандашом, при помощи пишущих машин или полностью автоматизированным путем. Документ должен быть оформлен четко, ясно, без помарок, производить записи в документах простым карандашом не разрешается. Итоговые записи, связанные с передачей ценностей, должны быть прочеркнуты.

Перечень лиц, имеющих право подписи документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером.

Учетная документация должна отвечать следующим основным потребительским свойствам:

- достоверности, т.е. соответствия имевшим место фактам хозяйственной жизни, фактически совершенным операциям в количественном и денежном выражении;
- ясности и доступности для понимания не только работниками бухгалтерии, но и другими пользователями данных учета и отчетности;
- своевременности оформления, позволяющей правильно относить хозяйственные операции к соответствующим учетным периодам, осуществлять оперативный контроль их законности и целесообразности;
- ориентации на обработку данных первичных документов в

условиях автоматизации учетного процесса и формирования бухгалтерской отчетности.

Информация, содержащаяся в первичных учетных документах, должна быть не только качественной, соответствующей истине, отвечающей требованиям законности и деловой этики бизнеса, но и эффективной. Это означает, что в документе необходимо отражать лишь необходимую, но достаточную информацию, его содержание и правила составления должны соответствовать действующему законодательству, уровню полномочий должностных лиц, его подписавших.

Для оптимизации процесса обработки документов необходимо четко организовать документооборот.

Движение первичных документов в бухгалтерском учете начинается с момента их создания непосредственно на предприятии или получения их от других предприятий, затем продолжается при их обработке, принятии к учету и заканчивается передачей их в архив и называется документооборот.

Документооборот – это движение документов на предприятии с момента их создания или получения до завершения их исполнения и передачи в архив.

Работу по составлению графика документооборота организует главный бухгалтер организации. С этой целью главный бухгалтер выясняет, какие первичные документы будут применяться в деятельности организации. Непосредственно формы первичных документов, право их подписи должностными лицами организации, график движения этих документов являются элементами учетной политики организации согласно положениям ПБУ 1/2008. Это значит, что они должны быть представлены в приложении к учетной политике организации и подписаны руководителем организации. Первичные документы, утвержденные к применению, могут быть перечислены в соответствии с их номерами, которые они имеют в альбомах унифицированных документов. Если организация самостоятельно разрабатывает первичный документ, то в этом случае показывается форма документа с обязательными для него реквизитами. График документооборота показывается в приложении к учетной политике и может быть оформлен в виде схемы или перечня работ по созданию, проверке и обработке документов, соответствующим отражением хозяйственной операции на счетах бухгалтерского учета, выполняемых каждым

подразделением организации и всеми исполнителями, с указанием их взаимосвязи и сроков выполнения работ.

Составной частью бухгалтерского дела является организация бухгалтерского архива. Согласно Закону «О бухгалтерском учете» все организации обязаны хранить первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и финансовую отчетность в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет.

НК РФ устанавливает для хранения данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, срок в четыре года.

Документы, подтверждающие убыток, переносимый на будущее, необходимо хранить в течение всего срока, пока предприятие уменьшает налогооблагаемую прибыль на сумму ранее полученного убытка.

Документы по учету кадров, в том числе лицевые счета работников по расчетам заработной платы, должны сохраняться в течение 75 лет. Срок хранения любого документа исчисляется с 1 января года, следующего за годом его оформления.

Обработанные бухгалтерские документы могут храниться как в самой организации, так и в специальных учреждениях – государственных и частных архивах. Вопрос о выборе места хранения документов решает руководство предприятия. Порядок хранения бухгалтерских документов непосредственно в организации устанавливает главный бухгалтер.

По некоторым видам первичной документации нормативные положения по бухгалтерскому учету и налогообложению предусматривают особый порядок систематизации и хранения. Так, счета-фактуры, полученные от поставщиков, и вторые экземпляры счетов, отправленных предприятием покупателям, следует хранить вместе с книгами продаж и журналами продаж.

Бланки и документы строгой отчетности необходимо хранить в сейфах и металлических шкафах или специальных помещениях, позволяющих обеспечить их полную сохранность.

Порядок хранения первичных и выходных документов, на машиночитаемых носителях определен в соответствующих нормативных положениях и руководствах, регламентирующих ведение бухгалтерского учета в условиях автоматизации обработки экономической информации. Бухгалтеру необходимо составить

список регистров бухгалтерского учета, которые должны дублироваться на бумажные носители и храниться в соответствующих папках, а отдельные бухгалтерские регистры хранятся на электронных носителях информации.

Если руководством предприятия принято решение хранить бухгалтерскую документацию в государственном или частном архивном учреждении, с ним заключается договор возмездного оказания услуг. В типовых договорах с территориальными подразделениями Росархива предусматривается необходимость периодической проверки состояния архивного дела на предприятии и их согласие на уничтожение документов по истечении срока хранения.

Для частных архивных учреждений необходима лицензия на осуществление этого вида деятельности. Обычно они не только хранят, но и уничтожают документы с истекшим сроком сохранности.

Ответственность за сохранность первичных документов, учетных регистров, бухгалтерских отчетов и балансов в бухгалтерии и архиве предприятия, за своевременную передачу их в архивное учреждение несет главный бухгалтер. Выдача этой документации из архива предприятия работникам других структурных подразделений, как правило, не допускается. В отдельных случаях документация выдается только по распоряжению главного бухгалтера.

Изъятие первичных документов, учетных регистров, бухгалтерских отчетов и балансов может производиться органами дознания, предварительного следствия, прокуратуры и судами на основании постановления этих органов в соответствии с действующим процессуальным законодательством. Изъятие оформляется протоколом, копия которого вручается под расписку должностному лицу предприятия. В присутствии представителей органов, осуществляющих изъятие, соответствующие должностные лица предприятия могут снять копии с изымаемых документов с указанием оснований и даты изъятия.

Бланки строгой отчетности хранятся в сейфах, металлических шкафах или спецпомещениях, обеспечивающих их сохранность. Первичные документы текущего месяца, относящиеся к определенному учетному регистру, комплектуются в

хронологическом порядке и сопровождаются справкой из архива предприятия.

Кассовые ордера, авансовые отчеты, выписки банка с относящимися к ним первичными документами должны быть подобраны в хронологическом порядке и переплетены.

Документы, необходимые для использования в практических целях сроком до пяти лет, хранятся в бухгалтерском архиве объединения, предприятия, а после этого уничтожаются без разрешения архивного учреждения.

Документы, имеющие научно-историческую и практическую ценность, подлежащие постоянному хранению, передают в государственный архив. Архивные документы обычно хранятся в папках (делах) с подразделением по названиям регистров. Внутри папок документы располагаются в порядке последовательности их записи в тот или иной регистр.

Срок хранения первичных документов, учетных регистров, бухгалтерских отчетов и балансов в архиве предприятия, учреждения определяется Главным архивным управлением РФ, но не менее пяти лет. Рабочий план счетов бухгалтерского учета, другие документы учетной политики, процедуры кодирования, программы машинной обработки данных должны храниться не менее пяти лет после отчетного года, в котором они использовались для составления бухгалтерской отчетности в последний раз.

Сохранность первичных документов, учетных регистров, бухгалтерских отчетов и балансов, оформление и передачу их в архив обеспечивает главный бухгалтер предприятия.

В случае изъятия недооформленные тома документов (не подшитые, не пронумерованные и т.д.), с разрешения и в присутствии представителей органов, производящих изъятие, соответствующие должностные лица предприятия, учреждения могут дооформить эти тома (сделать опись, пронумеровать листы, прошнуровать, опечатать, заверить своей подписью, печатью).