

УДК 657:349.422

Зеленко С.В., к.е.н., в.о. доцента кафедри обліку і аудиту  
Луцький національний технічний університет

## **ПРОБЛЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ВИРОБНИЧИХ КООПЕРАТИВАХ ВОЛИНСЬКОЇ ОБЛАСТІ**

У статті висвітлено стан організації облікового процесу на прикладі сільськогосподарських виробничих кооперативів Волинської області. Розкрито елементи облікової політики за кожним об'єктом обліку. Систематизовано основні недоліки у організації обліку сільськогосподарських підприємств та запропоновано напрями їх вирішення.

**Ключові слова:** організація обліку, сільськогосподарський виробничий кооператив, облікова політика, положення про організацію бухгалтерського обліку, стан системи обліку.

Zelenko S.V.

## **PROBLEMS OF ORGANIZATION OF REGISTRATION PROCESS ARE IN AGRICULTURAL PRODUCTIVE COOPERATIVE STORES OF VOLYN AREA**

In the article the state of organization of registration process is reflected on the example of agricultural productive cooperative stores of the Volyn area. The elements of registration policy are exposed after every object of account. Basic defects are systematized in organization of account of agricultural enterprises and directions of their decision are offered.

**Keywords:** organization of account, agricultural productive cooperative store, registration policy, position about organization of record-keeping, state of the system of account.

Zelenko S.V.

## **ПРОБЛЕМЫ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТНОГО ПРОЦЕССА В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ КООПЕРАТИВАХ ВОЛЫНСКОЙ ОБЛАСТИ**

В статье раскрыто состояние организации бухгалтерского учета на примере сельскохозяйственных производственных кооперативах Волинской области. Освещено элементы учетной политики за каждым объектом учета. Систематизировано основные проблемы в организации учета сельскохозяйственных предприятий и предложено направления их решения

**Ключевые слова:** организация учета, сельскохозяйственный производственный кооператив, учетная политика, положение о бухгалтерском учете, состояние системы учета.

**Постанова проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** Бухгалтерський облік є невід'ємною складовою діяльності будь-якого суб'єкта господарювання, у тому числі сільськогосподарських виробничих кооперативів. Ефективність облікової системи залежить від врахування на стадії її організації впливу різних факторів, які відображають особливості функціонування підприємства: відносини власності, розподіл результатів діяльності, сезонність та технологія виробництва, природнокліматичні умови, організаційно-правова форма господарювання, спеціалізація підприємства, система управління тощо. При цьому необхідно враховувати вимоги чинного законодавства та інтереси користувачів облікової інформації. Оскільки, процес організації повинен забезпечити відповідність облікової системи потребам підприємства.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Дослідженню проблем організації обліку свої праці присвятили багато відомих вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема: М. Білуха, Ф. Бутинець, П. Гарасим, М. Дем'яненко, В. Завгородній, А. Загородній, Г. Кірейцев, А. Кузьмінський, В. Лень, Ю. Литвин, В. Отенко, В. Пархоменко, А. Пилипенко, М. Пушкар, В. Сопко, П. Хомин, О. Шмігель та інші вітчизняні науковці. Щодо зарубіжних дослідників, то варто згадати таких як О. Амант, Х. Андерсон, Дж. Блейк, К. Друрі, Д. Колдуелл, Б. Нідлз та інші. Кожен з названих авторів зробили вагомий внесок в розвиток організації бухгалтерського обліку як науки.

Однак, наукові розробки впроваджуються у практику надзвичайно довго, а інколи взагалі не знаходять свого місця у безпосередній діяльності бухгалтерів. Відірваність потреб практики від завдань, що вирішуються у теоретичній площині, пояснюється нездатністю аграрних товаровиробників швидко пристосовуватися до нових змін у нормативно-правовому забезпеченні обліку та інертністю усієї системи управління підприємством. Тому, необхідно більше уваги приділяти дослідженням стану облікового процесу на рівні підприємств.

**Цілі статті.** Висвітлити проблеми організації обліку у сільськогосподарських виробничих кооперативах, систематизувавши їх та окреслити напрями їх вирішення.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Дослідження 30 сільськогосподарських виробничих кооперативів Волинської області (що становить 30 % від їх загальної кількості) дали підстави стверджувати, що організація обліку у них представлена двома розпорядчими документами, які умовно поділяють організаційний процес на методичний та організаційно-технічний напрями. У Наказі про облікову політику наводяться методичні аспекти організації обліку. Організаційно-технічні складові висвітлені у Наказі або Положенні про організацію бухгалтерського обліку.

Зазвичай, у Наказі про облікову політику зазначають таку інформацію:

- вибір організаційної форми обліку;
- вибір форми бухгалтерського обліку;
- визначення відповідальності керівника підприємства;
- вибір альтернативних способів обліку операцій та процесів, оцінки активів і зобов'язань відповідно до чинного законодавства;
- порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань;
- робочий План рахунків;

Положення про організацію бухгалтерського обліку розкриває:

- структуру бухгалтерії;
- посадові інструкції бухгалтерів;
- обґрунтування та розрахунки необхідної кількості працівників бухгалтерії;
- порядок одержання, обробки, фіксування й передачі інформації;
- графік документообороту;
- технологію обробки облікової інформації;
- право підпису бухгалтерських документів із їх зразками;
- призначення матеріально-відповідальних осіб;

Наявність двох документів, які регламентують організаційний процес на підприємстві, пояснюється набутим досвідом бухгалтерів-практиків. Це також мотивовано тим, що облікова політика орієнтована на довгострокове її застосування, а зміни можуть відбуватись лише за умов передбачених в П(С)БО 6.

Положення про бухгалтерію не є обов'язковим, з точки зору нормативно-правового забезпечення, а тому не є обов'язковою вимога

щодо обґрунтування та відображення змін у примітках до фінансової звітності. На практиці частіше виникає потреба зміни форми бухгалтерського обліку ніж його методів, що не впливає на величину показників фінансової звітності, а отже і на оцінку фінансового стану підприємства.

Більшість кооперативів (63% від досліджуваної сукупності) використовує два регламентуючі документи, відповідно, 37 % - організаційний процес обліку регламентують тільки обліковою політикою. Слід зауважити, що в Законі України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” регламентуючим документом облікового процесу, визначено облікову політику підприємства [1]. Тому, організацію обліку необхідно розглядати в контексті облікової політики як внутрішнього нормативного регламента.

Основні елементи облікової політики кооперативів за першим та другим підходами наведені в табл. 1.

Виходячи з цього, можна стверджувати, що перший підхід з практичної точки зору є більш прагматичним і надає можливість вибору ефективніших технологічних та організаційних варіантів для подальшого вдосконалення організації обліку на підприємстві, не створює перешкод в оптимізації процесів формування, контролю та аналізу облікової інформації. З іншого боку, вимоги законодавства щодо регламентації організації обліку лише Наказом про облікову політику є обов'язковими, тому другий підхід є більш коректним з точки зору формалізації організаційного процесу.

Розглянемо детальніше кожен елемент облікової політики з метою виявлення позитивних та негативних моментів при її формуванні.

Організаційна форма обліку у всієї сукупності досліджуваних підприємств однакова – в кооперативах функціонує бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером. Чисельність працівників бухгалтерії, які займаються поточним та підсумковим обліком, на кожному підприємстві різна від 2 до 9 чоловік. Кількість обліковців, які займаються первинним обліком, залежить від організаційної структури та безпосереднього розміщення підрозділів і господарських приміщень підприємства.

Таблиця 1

Порівняльна таблиця формування облікової політики СВК

Перший підхід	Нормативно-правове регулювання	Другий підхід
-	ЗУ „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” р. 3, ст. 8, п. 4	Вибір організаційної форми обліку
-	Закон р. 3, ст. 8, п. 5	Вибір форми бухгалтерського обліку
-	Закон р. 3, ст. 8, п. 6 та 7	Відповідальність керівника
-	Закон р. 3, ст. 8, п. 5	Технологія обробки інформації
Основні засоби: визнання, оцінка, строки експлуатації, методи нарахування зносу, порядок переоцінки та віднесення витрат на ремонт	П(С)БО 7, Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств”	Основні засоби: визнання, оцінка, строки експлуатації, методи нарахування зносу, порядок переоцінки та віднесення витрат на ремонт
Нематеріальні активи: оцінка, визнання, строки корисного використання, методи нарахування зносу	П(С)БО 8	Нематеріальні активи: оцінка, визнання, строки корисного використання, методи нарахування зносу
Запаси: одиниця обліку запасів, методи оцінки при вибутті	П(С)БО 9	Запаси: одиниця обліку запасів, методи оцінки при вибутті

Продовження табл. 1

Дебіторська заборгованість: оцінка, визначення резерву сумнівних боргів	П(С)БО 10	Дебіторська заборгованість: оцінка, визначення резерву сумнівних боргів
Витрати: визнання, групування, калькулювання собівартості	П(С)БО 16	Витрати: визнання, групування, калькулювання собівартості
Визначення доходу	П(С)БО 15	Визначення доходу
Податковий облік – зазначення основних вимог	Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств”	Податковий облік – зазначення методики обробки та накопичення інформації для формування податкової звітності

Організаційну форму бухгалтерського обліку умовно можна представити таким чином (рис. 1).

Аналізуючи схему, можна стверджувати, що організаційна форма обліку в сільськогосподарських кооперативах є централізованою. Вона є узагальненою по досліджуваній сукупності. Централізована бухгалтерія має ряд переваг перед децентралізованою, оскільки інформація яка надходить до центральної бухгалтерії оперативно обробляється, аналізується і може бути використана для підвищення рівня контролю, зіставлення фактичних даних з плановими та використаною в управлінських цілях. В порівнянні з децентралізованим підходом в умовах відсутності ЕОМ ускладнюється та уповільнюється виконання функцій управління та, безпосередньо, бухгалтерського обліку.

Вибір форми бухгалтерського обліку, передбачає затвердження системи облікових регістрів, у яких здійснюється облік стану, наявності, руху майна та зобов'язань підприємства.

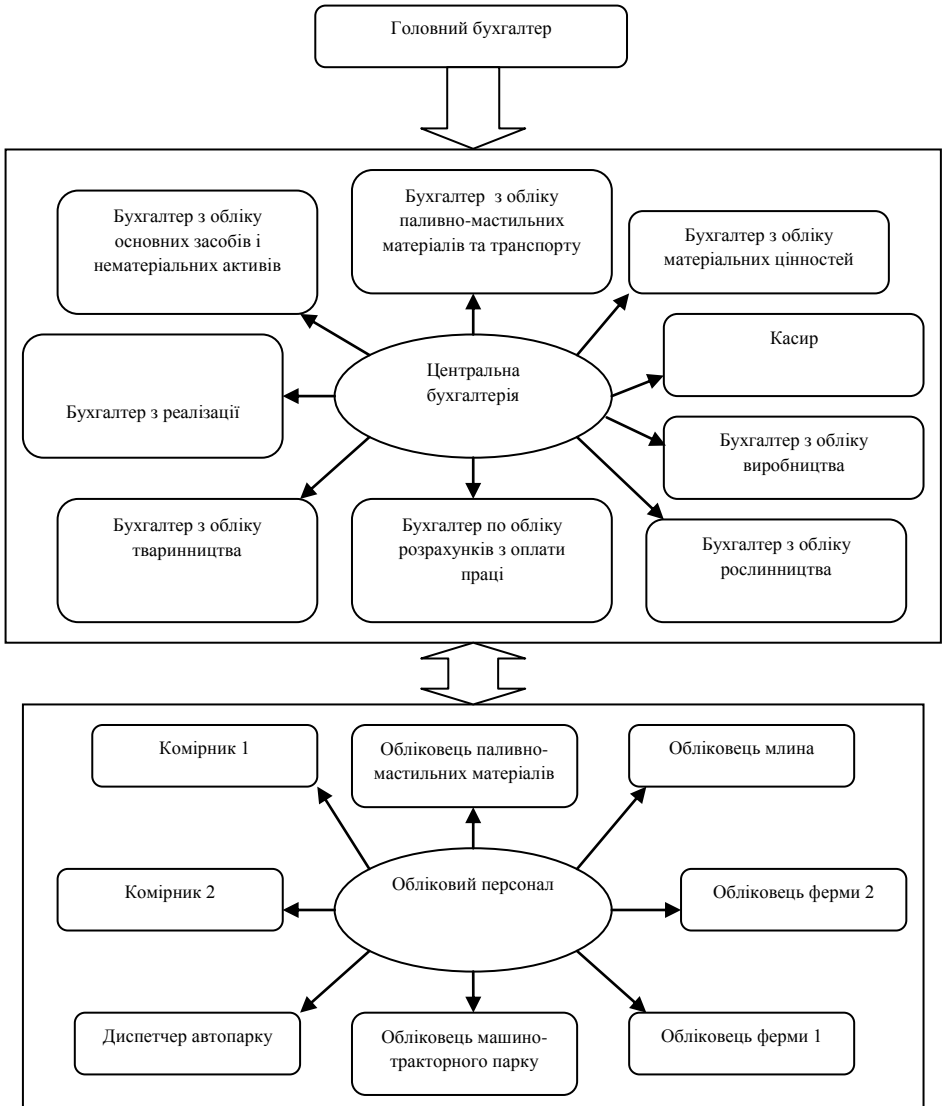


Рис. 1. Умовна схема організаційної форми обліку характерна сільськогосподарським виробничим кооперативам.

У досліджуваних сільськогосподарських виробничих кооперативах (далі – СВК) найчастіше використовується Журнально-ордерна форма обліку. У деяких підприємств її поєднують із комп'ютерною технікою. Так, на 80% досліджуваних підприємств, облік ведуть за журнально-ордерної формою, з них 29% з частковим використанням ПК, тобто без спеціалізованих програмних продуктів. 6 кооперативах, що становить 20 % сукупності, облік ведеться за формою Журнал-Головна без використання ЕОМ. Виходячи з цього слід зауважити, що кооперативи не використовують автоматизовані системи обліку.

Вибір форми бухгалтерського обліку також передбачає розкриття в обліковій політиці таких обов'язкових елементів: робочий план рахунків, графік документообігу, організація внутрішнього контролю.

Розглядаючи графік документообігу слід зауважити, що в ньому наводяться назви первинних документів, облікових реєстрів та форм звітності, строки їх заповнення, складання та подання, зазначається відповідальна особи за формування та зміст сформованого документа, терміни подачі документів в архів та строки їх зберігання. На кожному з досліджуваних підприємств графік документообігу складається лише для фінансової, податкової та статистичної звітності. Інформація щодо первинних документів та звітів внутрішньогосподарського (управлінського обліку) в графіках відсутня.

Обов'язковим елементом облікової політики є організація внутрішнього контролю. В досліджуваних сільськогосподарських кооперативах інформація щодо внутрішнього контролю розкривається в окремому пункті і обмежується лише порядком та термінами проведення інвентаризації каси (щомісяця) та товарно-матеріальних цінностей (1 раз на квартал або на рік). Щодо форм, та способів поточного контролю за використанням матеріальних, трудових ресурсів та ефективності роботи виробничих засобів, то цей аспект лишається нерозкритим.

Найбільш трудомістким процесом організації бухгалтерського обліку є методичний рівень, який створює передумови об'єктивної оцінки та відображення активів і зобов'язань підприємства у фінансовій звітності. Особливої уваги варто приділити формуванню облікової політики в частині організації обліку необоротних активів,



оскільки їх частка в структурі балансу, в середньому по Волинській області, становить більше 60 %. При цьому основні засоби займають 92 % структури необоротних активів. Інформація про основні засоби, строки експлуатації, методи нарахування амортизації, порядок переоцінки та віднесення витрат на ремонт повинна відображатися на методичному рівні організаційного процесу, оскільки саме облік та контроль за їх використанням формує базис ефективної діяльності підприємства в цілому. Аналізуючи внутрішні нормативні документи з організації облікового процесу в сільськогосподарських виробничих кооперативах, в частині розкриття інформації про основні засоби встановлено, що у 19 СВК (63 %) виявлено ряд недоліків, таких як відсутність даних про визначення строків експлуатації основних засобів чи хоча б посилання на нормативний документ, яким це визначається; порядок переоцінки об'єктів основних засобів. Це пояснюється тим, що головні бухгалтери, посилаючись на п. 10 П(С)БО 6 [2], мають змогу описати процес переоцінки пізніше, коли виникне така потреба, що не вважатиметься зміною облікової політики.

Вибір методу нарахування амортизації є одним із елементів облікової політики, який повинен бути детально проаналізований та розглянутий з позиції стратегії розвитку підприємства. Дослідження показало, що при виборі запропонованих методів нарахування амортизації, найчастіше обираються прямолінійний та податковий методи. В більшості випадків обґрунтування такого вибору обумовлено двома чинниками – простота розрахунку першого та обов'язковість, при розрахунку прибутку за податковим законодавством, другого. Так 16 кооперативів здійснюють нарахування амортизації лише за податковим методом, 14 – використовують прямолінійний та податковий. Наявність обґрунтування ефективності застосування того чи іншого методу відсутнє. Інші підрозділи підприємств при виборі методів нарахування амортизації, участі не приймали, що дозволило б врахувати технічні особливості об'єктів основних засобів, умови їх експлуатації та періодичність використання у виробничому процесі.

Враховуючи особливості сільськогосподарського виробництва – сезонність та умови використання техніки, варто було б застосовувати й інші альтернативні методи нарахування амортизації для окремих

груп основних засобів. Так, для прикладу, на зернозбиральні комбайни задіяні, в середньому по господарствах 19 днів на рік, варто було б нараховувати амортизацію виробничим методом, що дає змогу визначити реально суму амортизації та собівартість, виробленої об'єктом основних засобів, продукції. Недоліком виробничого методу є те, що він враховує лише фізичний знос засобів виробництва, а моральний – лишається поза розрахунками, однак для вирішення цієї проблеми в П(С)БО 7 п/п. 16-21 [2] передбачено порядок переоцінки вартості основних засобів та її відображення у звітності. Таким чином, вибираючи методи нарахування амортизації, потрібно враховувати всі особливості функціонування підприємства, розраховувати за різними методами суми амортизації, враховуючи їх вплив на подальший розвиток підприємства.

Аналізуючи використання рекомендованих Міністерством аграрної політики України Журналів-ордерів та аналітичних відомостей до них для розрахунку амортизаційних відрахувань, зазначимо, що їх використовують лише 27% кооперативів із досліджуваної сукупності.

Організацію обліку запасів, частка яких у балансі сільськогосподарських виробничих кооперативів в середньому по області становить близько 20%, здійснюється на основі П(С)БО 9 „Запаси”.

В обліковій політиці досліджуваних СВК розкривається така інформація: визнання активів запасами, визначення первісної вартості запасів, визначення облікової одиниці запасів, методи оцінки вибуття запасів, виявлення втрат (псування) матеріальних цінностей, визнання та оцінка МШП. Детальний опис розкриття інформації в обліковій політиці досліджуваних СВК наведено в табл. 2.

Як бачимо, найчастіше в обліковій політиці відображається інформація про критерії визнання запасів активами 27 підприємств, питома вага яких становить 90%, визначення первісної вартості – 24 підприємства (80 %), визначення облікової одиниці запасів зазначили 29 підприємств або 97 % досліджуваної сукупності, методи оцінки вибуття запасів – відображено в обліковій політиці всіх кооперативів. Нажаль, такі елементи як виявлення втрат від псування матеріальних цінностей, втрати від природного убутку запасів, визнання та оцінка МШП, перелік матеріально-відповідальних осіб лишаються поза

увагою організаційного процесу.

Щодо дебіторської заборгованості, то цей елемент облікової політики визначається на основі П(С)БО 10 „Дебіторська заборгованість”. У ній рекомендовано розкривати інформацію щодо класифікації дебіторської заборгованості, її оцінки, створення резерву сумнівних боргів, вибору методу його розрахунку.

Важливість даного елемента облікової політики полягає в тому, що величина резерву сумнівних боргів відображається в балансі і зменшує суму дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги. В обліковій політиці досліджуваних підприємств інформація про створення резерву сумнівних боргів та методи його визначення розкрито у 47 % СВК.

Розкриття інформації про витрати підприємства та калькулювання собівартості готової продукції в обліковій політиці здійснюється за П(С)БО 16 „Витрати” та П(С)БО 9 „Запаси”. В обліковій політиці сільськогосподарських виробничих кооперативів зазначається формування собівартості реалізованої продукції, виконаних робіт та наданих послуг на основі виробничої собівартості.

Таблиця 2

Відображення інформації про запаси в обліковій політиці кооперативів

№ п/п	Елементи облікової політики	Питома вага СВК, у яких зазначені відповідні елементи, %
1	Критерії визнання активів запасами	90
2	Визначення первісної вартості запасів В тому числі: за способом надходження:	80
	- придбані за грошові кошти;	47
	- виготовлені власними силами;	60
	- в результаті обміну на подібні запаси;	20
	- в результаті обміну на неподібні активи.	20
3	Облікова одиниця запасів	97
4	Методи оцінки вибуття запасів	100
5	Виявлення втрат (псування) матеріальних цінностей	13

Продовження табл. 2

6	Визнання та оцінка МШП	30
7	Перелік посадових осіб, які мають право відпускати ТМЦ	27
8	Інформація щодо зазначення матеріальної відповідальності осіб	27

У жодному з досліджуваних кооперативів, в Наказі про облікову політику не вказано метод калькулювання виробничої собівартості продукції.

Дослідження формування облікової політики в частині розкриття інформації про доходи підприємства дає підстави стверджувати, що цей елемент розкривається в мінімальних обсягах. Наводиться така інформація: доходи визнаються за принципом бухгалтерського обліку нарахування і відповідності, доходи від звичайної діяльності класифікуються у відповідності до статей звіту про фінансові результати. Інформація про оцінку доходів та їх формування в обліковій політиці відсутня.

Узагальнені дані щодо проведеного дослідження стану організації бухгалтерського обліку представлені в табл. 3. Зокрема розкрито інформацію щодо внутрішніх нормативних документів у розрізі складових організаційного процесу, що дозволяє відтворити структуру їх формування на практиці.

Таблиця 3

Узагальнення даних проведеного дослідження організації бухгалтерського обліку у сільськогосподарських виробничих кооперативах

№ п/п	Елемент облікової політики	Відображення елементів в обліковій політиці суб'єкта господарювання								
		3								
1	2	3								
<b>Організаційний рівень</b>		СВК "Перемога"	СВК "Промінь"	СВК "Калина"	СВК "Урожай"	СВК "Світанок"	СВК "Журавники"	СВК "Вікторія"	СВК "Мрія"	9 СВК "Прометей"
1	Призначення головного бухгалтера	+	+	+	+	+	+	+	+	+

Продовження таблиці 3

2	Формування штату бухгалтерії	+	+	+	+	+	+	+	+	+
3	Оргструктура бухгалтерії				+		+			+
4	Посадові інструкції бухгалтерів	+	+	+	+	+	+	+	+	+
<b>Всього по організаційному рівню</b>		<b>3</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
<b>Технологічний рівень</b>										
5	Організаційна форма обліку	+			+	+		+		
6	Форма ведення бухгалтерського обліку	+	+	+	+	+	+	+	+	+
7	Робочий план рахунків		+	+	+	+		+		+
8	Форма первинної документації									
9	Графік документообігу	+	+	+		+		+	+	
10	Технологія обробки інформації	+	+	+	+	+	+	+	+	+
11	Внутрішній контроль	+			+	+	+		+	+
<b>Всього по технологічному рівню</b>		<b>5</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>3</b>	<b>5</b>	<b>4</b>	<b>4</b>
<b>Методичний рівень</b>										
12	Облік основних засобів	+	+	+	+	+	+	+	+	+
13	Облік нематеріальних активів					+				
14	Облік запасів	+	+	+	+	+	+	+	+	+
15	Облік дебіторської заборгованості							+		
16	Облік витрат	+	+	+	+	+	+	+	+	+
17	Облік доходів	+		+	+		+		+	
18	Порядок ведення податкового обліку	+			+				+	
<b>Всього по методичному рівню</b>		<b>5</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>3</b>
<b>Всього елементів облікової політики</b>		<b>13</b>	<b>10</b>	<b>11</b>	<b>14</b>	<b>13</b>	<b>11</b>	<b>12</b>	<b>12</b>	<b>11</b>
<b>Частка відображеної інформації від мінімального але достатнього рівня, %</b>		<b>72,22</b>	<b>55,56</b>	<b>61,11</b>	<b>77,78</b>	<b>72,22</b>	<b>61,11</b>	<b>66,67</b>	<b>66,67</b>	<b>61,11</b>

Продовження таблиці 3

1	Призначення головного бухгалтера	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
2	Формування штату бухгалтерії	+	+	+		+	+	+	+	+	
3	Оргструктура бухгалтерії	+			+	+			+		+
4	Посадові інструкції бухгалтерів	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
<b>Всього по організаційному рівню</b>		<b>4</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>3</b>	<b>3</b>
<b>Технологічний рівень</b>											
5	Організаційна форма обліку	+			+	+	+		+	+	
6	Форма ведення бухгалтерського обліку	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
7	Робочий план рахунків		+				+	+		+	+
8	Форма первинної документації										
9	Графік документообігу		+	+	+		+	+	+	+	+
10	Технологія обробки інформації	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
11	Внутрішній контроль	+		+		+	+	+	+		+
<b>Всього по технологічному рівню</b>		<b>4</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>6</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	<b>5</b>
<b>Методичний рівень</b>											
12	Облік основних засобів	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
13	Облік нематеріальних активів										
14	Облік запасів	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
15	Облік дебіторської заборгованості				+			+	+		
16	Облік витрат	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
17	Облік доходів		+	+	+		+			+	
18	Порядок ведення податкового обліку	+			+						+

Продовження таблиці 3

<b>Всього по методичному рівню</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>3</b>	<b>5</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>4</b>	<b>4</b>
<b>Всього елементів облікової політики</b>	<b>12</b>	<b>11</b>	<b>12</b>	<b>13</b>	<b>11</b>	<b>14</b>	<b>12</b>	<b>14</b>	<b>12</b>	<b>12</b>
<b>Частка відображеної інформації від мінімального але достатнього рівня, %</b>	<b>66,67</b>	<b>61,11</b>	<b>66,67</b>	<b>72,22</b>	<b>61,11</b>	<b>77,78</b>	<b>66,67</b>	<b>77,78</b>	<b>66,67</b>	<b>66,67</b>

1	Призначення головного бухгалтера	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
2	Формування штату бухгалтерії	+	+		+	+	+		+	+	
3	Організація бухгалтерії		+			+				+	+
4	Посадові інструкції бухгалтерів	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
<b>Всього по організаційному рівню</b>		<b>3</b>	<b>4</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>3</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>3</b>
<b>Технологічний рівню</b>											
5	Організаційна форма обліку	+			+	+	+	+			+
6	Форма ведення бухгалтерського обліку	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
7	Робочий план рахунків	+	+		+	+	+		+	+	+
8	Форма первинної документації		+								
9	Графік документообігу	+		+	+	+		+	+	+	+
10	Технологія обробки інформації	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
11	Внутрішній контроль		+	+	+	+	+	+	+	+	+
<b>Всього по технологічному рівню</b>		<b>5</b>	<b>5</b>	<b>4</b>	<b>6</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	<b>3</b>	<b>5</b>
<b>Методичний рівень</b>											
12	Облік основних засобів	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+

Продовження таблиці 3

13	Облік нематеріальних активів			+								
14	Облік запасів	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
15	Облік дебіторської заборгованості				+			+		+	+	
16	Облік витрат	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
17	Облік доходів	+	+			+	+	+				
18	Порядок ведення податкового обліку	+		+		+		+	+	+	+	+
<b>Всього по методичному рівню</b>		<b>5</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>4</b>	<b>6</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	<b>4</b>
<b>Всього елементів облікової політики</b>		<b>13</b>	<b>13</b>	<b>11</b>	<b>13</b>	<b>14</b>	<b>12</b>	<b>13</b>	<b>12</b>	<b>12</b>	<b>13</b>	<b>13</b>
<b>Частка відображеної інформації від мінімального але достатнього рівня, %</b>		<b>72,22</b>	<b>72,22</b>	<b>61,11</b>	<b>72,22</b>	<b>77,78</b>	<b>66,67</b>	<b>72,22</b>	<b>66,67</b>	<b>66,67</b>	<b>72,22</b>	<b>72,22</b>

Зауважимо, що помітка ”+” підтверджує наявність елемента облікової політики за умови, що хоча б один з основних аспектів зазначеного елемента розкрито.

Дослідження стану внутрішніх нормативних документів з організації обліку у сільськогосподарських виробничих кооперативах свідчить, що їх рівень є низьким.

Тобто, сільськогосподарські виробничі кооперативи не використовують в повній мірі надані їм права та можливості законодавством України організувати систему бухгалтерського обліку таким чином, щоб вона повністю задовольняла потреби користувачів облікової інформації та сприяла підвищенню ефективності діяльності господарюючих суб’єктів.

Розкриття інформації щодо об’єктів і суб’єктів організації облікового процесу не в повній мірі відповідає обов’язковим вимогам Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку. Лише три підприємства з досліджуваної сукупності забезпечили наявність 77,8% елементів із мінімального проте достатнього їх переліку організаційного процесу.



Аналізуючи дані табл. 3, можна стверджувати, що по структурі облікової політики, як основного регламентуючого документа з організації обліку на підприємстві, найбільш повно розкрито інформацію в організаційній та технологічній частинах, які стосуються організації обробки вхідної інформації та побудови бухгалтерського апарату. Методична ж частина, яка безпосередньо формує методика ведення бухгалтерського обліку і впливає на показники фінансової звітності, розроблена на низькому рівні.

**Висновки.** Підсумовуючи вище викладене, можна стверджувати, що процес організації обліку є складним та багатогранним, потребує глибокого вивчення особливостей функціонування господарюючого суб'єкта, врахування стратегії розвитку підприємства, статутних вимог і чинного законодавства. Врахування усіх вимог та впливу факторів повинно корелювати із стратегічними завданнями підприємства, а бухгалтерський облік необхідно організовувати в контексті створення економічного інструментарію по досягненню цілей підприємства.

#### **Список використаної літератури**

1. Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. №996–XIV . Національні стандарти в бухгалтерському обліку. Питання використання : навч. посіб. / [ М. Г. Михайлов, О. А. Мельник, В. М. Теслюк та ін. ] ; за ред. М. Г. Михайлова. [2–е вид.]. – К. : Вища освіта, 2002. – С. 122–128.
2. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 32. – К. : КНТ, 2008. – 308 с.