

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

DOI: <https://doi.org/10.32836/2521-666X/2022-77-11>

УДК 657

Єлісєєва О.К.

доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри статистики, обліку
та економічної інформатики,
Дніпровський національний університет імені Олеся Гончара
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4907-5700>

Вакульчик О.М.

доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування,
Університет митної справи та фінансів
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3229-9783>

Yeliseyeva Oxana

Oles Honchar Dnipro National University

Vakulchuk Olena

University of Customs and Finance

МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ ЗБУТУ НА ПРОМИСЛОВОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

METHODOLOGICAL ASPECTS OF ACCOUNTING AND AUDIT OF FINISHED PRODUCTS AND ITS SALES AT THE INDUSTRIAL ENTERPRISE

У статті проведено аналіз сучасного стану українського та світового нафтового ринку. Узагальнено сукупність теоретичних, організаційних та методичних засад обліку та аудиту з'ясування методичних аспектів обліку і аудиту готової продукції та її збуту. Досліджено організацію обліку та аудиту готової продукції, визначено напрями удосконалення обліку і аудиту готової продукції та процесу її збуту на АТ «Укртранснафта». Запропоновано загальний план для проведення аудиту готової продукції та її збуту на промисловому підприємстві АТ «Укртранснафта». Застосовано методи мережевого моделювання для оптимізації процесу аудиторської перевірки обліку готової продукції та її збуту. Для внутрішнього користування на АТ «Укртранснафта» запропоновано вдосконалити аналітичний облік до рахунків 26 «Готова продукція» та 70 «Доходи від реалізації», рекомендовано до цих рахунків відкривати рахунки третього та четвертого порядку для відображення інформації за видом готової продукції та напрямом її збуту (всередині країни або транзит нафти; кінцевим споживачам або підприємствам). Узагальнено основні трансформаційні користування, що можуть виникнути залежно від особливостей окремих характеристик готової продукції та її збуту на АТ «Укртранснафта».

Ключові слова: нафтовий ринок, аналітичний облік, аудит, готова продукція, збут, мережеве моделювання, графік Ганту.

В статье проведен анализ современного состояния украинского и мирового нефтяного рынка. Обобщена совокупность теоретических, организационных и методических основ учета и аудита выяснения методических аспектов учета и аудита готовой продукции и ее сбыта. Исследована организация учета и аудита готовой продукции, определены направления усовершенствования учета и аудита готовой продукции и процесса ее сбыта на АО «Укртранснефть». Предложен общий план для проведения аудита готовой продукции и ее сбыта на промышленном предприятии АО «Укртранснефть». Применены методы сетевого моделирования для оптимизации процесса аудиторской проверки учета готовой продукции и ее сбыта. Для внутреннего пользования на АО «Укртранснефть» предложено усовершенствовать аналитический учет к счетам

26 «Готовая продукция» и 70 «Доходы от реализации», рекомендовано к этим счетам открывать счета третьего и четвертого порядка для отображения информации по виду готовой продукции и направлению ее сбыта (внутри страны или транзит нефти; конечным потребителям или предприятиям). Обобщены основные трансформационные корректировки, которые могут возникнуть в зависимости от особенностей отдельных характеристик готовой продукции и ее сбыта на АО «Укртранснефть».

Ключевые слова: нефтяной рынок, аналитический учет, аудит, готовая продукция, сбыт, сетевое моделирование, график Ганта.

The article analyzes the current state of the Ukrainian and world oil markets. The set of theoretical, organizational and methodological principles of accounting and auditing is clarified to clarify the methodological aspects of accounting and auditing of finished products and their sales. The organization of accounting and auditing of finished products is studied, the directions of improvement of accounting and auditing of finished products and the process of its sale at JSC "Ukrtransnafta" is determined. The analysis of financial and economic indicators of the enterprise showed that almost all indicators of the asset balance of JSC "Ukrtransnafta" during 2019–2020 have positive dynamics. Only the depreciation of fixed assets decreased by 9.8% (due to the purchase of new equipment), other current assets – by 24.5%, long-term receivables – by 19.67% and prepaid expenses – by 61.6 %. During 2020 other non-current assets increased the most – by 422%, other current receivables increased by 300%, Cash and cash equivalents increased by 234%. Analysis of the structure of the balance sheet asset showed that non-current assets in 2019 amounted to 74.5%, and in 2020 – 81.6%, so non-current assets are the main assets of JSC "Ukrtransnafta", among which fixed assets are 78.7% in 2019 and 81% in 2020, unfinished capital investments 19.9% in 2019 and 17.8% in 2020. During 2020 other long-term liabilities have undergone the greatest changes. They increased by 400%. Current accounts payable on advances increased by 204%, current income tax liabilities increased by 148%, current liabilities for goods, works and services increased by 110%. Negative dynamics was present in the following indicators: current liabilities in: insurance settlements – decreased by 17.9%, other current liabilities decreased by 16%. A study of the structure of liabilities of the balance sheet showed that the main share of liabilities is equity, in addition, its volume continues to grow: in 2019 equity is 83.2% of the balance sheet currency in 2020 – was already 85.9%. Long-term and current liabilities in 2018 was a little more than 8%, but in 2020. Great Danes increased to 9.5% and short-term decreased to 4.5%. Among equity, the main share in the structure is occupied by Capital in revaluations – 66.3% in 2019 and 62.8% in 2020, on the second position is additional capital – 21.3% in 2019 and 19% in 2020, on the third – retained earnings: 7% in 2019 and 13.4% in 2020. Indicators of net income and cost of goods in general increased during the study period from 2016 to 2020. Among the revenues of JSC "Ukrtransnafta" the main share falls on the income from the sale of goods and services, which averages 78% in recent years. Also quite a significant share of income of JSC "Ukrtransnafta" falls on other operating income, which on average for the period 2016–2019 is 14%, and 2020 – 21%. Analysis of the dynamics of other operating income showed that they grew the most in 2017 (almost 40 times), significantly increased in 2014 (138%) and in 2016 (90%). For internal use, "Ukrtransnafta" JSC proposed to improve analytical accounting for accounts 26 "Finished goods" and 70 "Sales income", it is recommended to open third and fourth order accounts to these accounts to display information on the type of finished product and its sales. The main transformational adjustments that may occur depending on the characteristics of individual characteristics of finished products and their sales at JSC "Ukrtransnafta" are summarized. Improvement of accounting and audit of finished products and their sales of JSC "Ukrtransnafta" was carried out on the basis of network modeling of finished products and their sales at JSC "Ukrtransnafta", as a result of which it was found that the duration of audit of finished products and its sales JSC "Ukrtransnafta" is 21 days, it requires 2 auditors. The efficiency ratio of auditors' working time will be 50%. After the optimization of the location in time of the audit, it amounted to 58.93%, i.e. increased by 8.93% compared to the original version.

Key words: oil market, analytical accounting, audit, finished products, sales, network modeling, Gantt chart.

Постановка проблеми. Облік і аудит готової продукції та її збуту на промисловому підприємстві є і надалі залишатиметься однією з найважливіших функцій управління підприємством, котра формує необхідну для його ефективності та досягнення поставлених цілей інформацію.

Від правильності обліку і аудиту готової продукції та її збуту залежить обсяг отриманого підприємства, а також рівень податків і, відповідно, наповненість бюджету держави, тому

необхідно вивчати особливості обліку і аудиту готової продукції та її збуту на промисловому підприємстві згідно з Національними стандартами бухгалтерського обліку.

Своєчасний, повний і правильний облік і аудит готової продукції та її збуту на промисловому підприємстві сприяє забезпеченню підприємств коштами та приводить до підвищення суспільної корисності виробленого продукту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Проблемні питання організації обліку і аудиту готової продукції та її збуту розглянуто в працях таких учених, як А.М. Герасимович, В.І. Єфіменко, Ф.Ф. Бутинець, В.Г. Лінник, С.Ф. Голов, В.М. Пархоменко, І.В. Жиглей, М.В. Кужельний, В.В. Сопко, В.М. Мурашко, Л.К. Сук, І.І. Пилипенко, В.Я. Савченко. Однак частка важливих проблем обліку і аудит готової продукції та її збуту на промисловому підприємстві залишилася не розглянутою.

Готова продукція являє собою завершальний результат процесу виробництва. Різні автори та джерела пропонують різні формулювання визначення терміна «готова продукція».

Так, у праці [1] автор дає таке трактує терміна «готова продукція»: результат закінченого виробничого процесу підприємства, матеріалізований у вигляді вироблених виробів, виконаних робіт і наданих послуг силами основного чи допоміжного виробництва. Ф.Ф. Бутинець готовою продукцією вважає таку, яка повністю закінчена обробленням, укомплектована, пройшла необхідні випробування (перевірки), відповідає чинним стандартам або затвердженим технічним умовам (має сертифікат чи інший документ, що засвідчує її якість), прийнята відділом технічного контролю підприємства та здана на склад або прийнята замовником (якщо готова продукція здається на місці) відповідно до затвердженого порядку її приймання (оформлена встановленими здавальними документами) [2]. В іншій праці науковці під готовою продукцією розуміють продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом [3]. В.В. Сопко надає своє трактування цього терміна: «готова продукція – це виріб (або напівфабрикат), послуга, робота, що пройшли всі стадії технологічної обробки на цьому підприємстві, відповідають затвердженим стандартам або умовам договору, прийняті технічним контролем підприємства і здані на склад або замовникові – покупцеві згідно з чинним порядком прийняття продукції» [4, с. 383]. Ще один український учений Р.Л. Хом'як описує готову продукцію промислового виробництва як конкретні вироби, що пройшли всі стадії технологічної обробки на цьому підприємстві,

відповідають встановленим стандартам чи технічним умовам, прийняті відділом технічного контролю і здані на склад або безпосередньо замовнику [5, с. 144].

Отже, готову продукцію можна розглядати як кінцевий результат промислового виробництва у матеріальній формі. Цей результат має бути повністю закінченим по всіх стадіях технологічного циклу, відповідати технічним умовам та стандартам якості.

Збутова діяльність промислового підприємства – це передача готової продукції покупцям шляхом купівлі-продажу за укладеними угодами. В результаті цього промислове підприємство отримує виручку (дохід від продажу).

Як правило, обсяг виручки більший за обсяг витрат на виробництво і реалізацію продукції. Ця різниця належить до категорії чистого доходу. Якщо перша умова не виконується (обсяг виручки менший за обсяг витрат на виробництво і реалізацію), то підприємство не отримує прибутку та зазнає збитків.

Прибуток промислового підприємства набуває грошової форми в процесі реалізації. Саме збутова діяльність забезпечує розширення і відновлення промислового виробництва [6].

Отже, процес збуту готової продукції промислового підприємства – це сукупність господарських операцій з продажу товарної продукції кінцевим споживачам [7].

Задачами бухгалтерського обліку процесу збуту готової продукції є такі [8]:

- поточне оцінювання та облік руху готової продукції;
- облік витрат на збут;
- визначення собівартості реалізованої продукції;
- визначення загального обсягу виробництва та реалізації продукції;
- визначення продажної вартості продукції, що реалізується;
- повне документування операцій з випуску готової продукції та її продажу;
- проведення розрахунків з покупцями та замовниками;
- визначення фінансового результату від реалізації.

З'ясовано, що саме готова продукція є основним матеріальним результатом діяльності підприємства, а її збут забезпечує формування виторгу – основних надходжень від збутової ді-

яльності, а також посідає ключове місце у формуванні прибутку промислового підприємства.

Мета статті полягає у дослідженні та узагальненні теоретико-методологічних питань аналізу, обліку і аудиту готової продукції та збуту на промисловому підприємстві, а також визначенні напрямів удосконалення обліку і аудиту готової продукції

Виклад основного матеріалу. Ринок нафти є залежним від політичної сфери та міжнародних відносин. Для нього характерні досить різкі коливання те несподівані зміни тенденцій, що виникають достатньо раптово. Особливість ринку нафти полягає в тому, що для України він фактично не існує на відокремленому національному рівні, а існує лише як частина міжнародного ринку нафти. Хоча Україна має власні резерви нафти та займається її видобутком, можливості видобутку нафти в Україні набагато нижчі, ніж обсяг її споживання.

Останнім таким явищем стала енергетична криза, спровокована Китаєм восени 2021 р. (КНР значною мірою відмовилась від використання вугілля, що привело до різкого підвищення попиту на газ та нафту). Якщо з 2015–2016 рр. загалом світовий ринок нафти характеризувався зниженням цін, то протягом останнього місяця наявні зворотні тенденції [9].

Виокремити в чистому вигляді вплив кризи світового нафтового ринку на розвиток глобальної та української економік практично неможливо через поєднання цієї кризи з глобальною економічною кризою, спричиненою пандемією COVID-19.

За даними Світового банку та ОПЕК, попит на нафту у 2018 р. виріс на 1,3 млн. барелів на добу, а саме до 94,5 млн. барелів. Значне зростання показали країни ОЕСР, додавши 0,37 млн. барелів. Така ж тенденція наявна у Китаї та Індії, адже кожна країна збільшила споживання на 0,29 млн. барелів на добу.

За підсумками 2019 р., рівень споживання нафти в Україні склав 200 тис. б/д (барелів на добу). У 2020 р. в Україні обсяг споживання нафтопродуктів виріс до 10,86 млн. т, що еквівалентно 218 тис. б/д. Таким чином, всього за рік обсяг споживання збільшився на 9%.

У видобутку нафти та газового конденсату в Україні у 2020 р. частка групи «Нафтогаз» склала більше 90%. Основна частка нафтопродуктів виробляється з імпортованої нафти.

У 2020 р. споживачі в Україні спожили 10,86 млн. т нафтопродуктів. Імпорт нафтопродуктів у 2020 р. склав 8,43 млн. т. Частка Шебелінського газопереробного заводу (ГПЗ, Укргазвидобування) у структурі ринку споживання нафтопродуктів в Україні складає 3,8%. Так, виробництво бензину зросло на 13%, маючи 88 тис. т дизельного пального (3,5%) та 176 тис. т скрапленого газу (6,8%).

Кременчуцький НПЗ (ПАТ «Укртатнафта») виробив 751,8 тис. т бензину (виробництво зросло на 8,5%), 725 тис. т дизельного пального (11%) та 108,3 тис. т скрапленого газу (17%). Його частка на українському ринку постачання нафтопродуктів склала близько 15% [10].

Таким чином, сумарна частка нафтопродуктів, які вироблені на підприємствах, у яких «Нафтогаз» є співвласником, складає менше 20% від загального споживання в Україні.

В умовах глобального зростання цін на природний газ виробники електроенергії переходять на мазут або дизельне пальне замість газу, що спричиняє зростання цін на нафту.

За останній квартал 2021 р. нафта марки «Brent» подорожчала на 13%, нафта марки «WTI» – на 11%. Цьому сприяло істотне збільшення попиту на нафту.

Розглянемо основні складові частини та показники господарської діяльності АТ «Укртранснафта» (рис. 1).

Як бачимо, показники витрат (крім операційних) АТ «Укртранснафта» загалом мали досить нестабільну тенденцію протягом досліджуваного періоду.

Адміністративні витрати протягом 2012–2019 рр. постійно поступово зростали, причому останніми роками темпи їх зростання пришвидшилися. Інші операційні витрати досить стабільно зростали у 2012 р., 2014–2015 рр. та 2017 р. Інші операційні витрати зазнавали зниження у 2013 р., 2016 р. та протягом двох останніх років. Інші витрати загалом мали незначний рівень, деяке зростання було наявне у 2013 р., 2018 р. та 2019 р.

Витрати на збут, фінансові витрати та втрати від участі в капіталі порівняно з попередніми були досить незначними. Витрати на збут зростали у 2013 р. та протягом 2016–2017 рр., в інші періоди вони зменшувалися. Фінансові витрати мали досить високий рівень у 2012 р., після чого стрімко впали, надалі зазнавали помітного збільшення у 2015 р. та 2019 р.

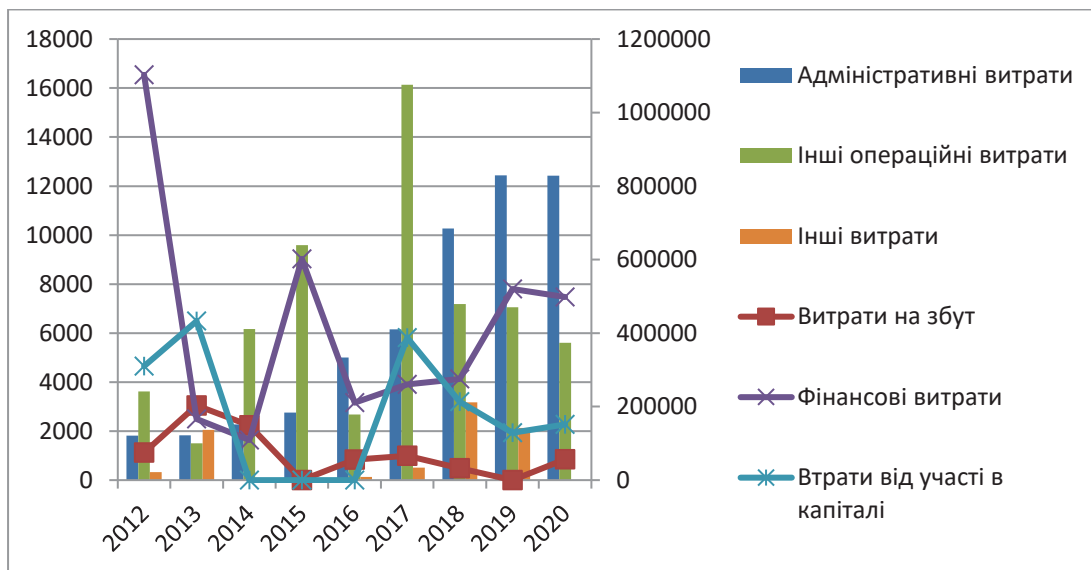


Рис. 1. Динаміка показників витрат (крім операційних) АТ «Укртранснафта» за 2013–2019 рр., тис. грн.

Джерело: складено за даними підприємства [12]



Рис. 2. Динаміка показників чистого доходу та собівартості товарів та послуг АТ «Укртранснафта» за 2013–2020 рр., тис. грн.

Джерело: складено за даними підприємства [12]

Втрати від участі у капіталі підвищувалися протягом 2013 р. та упродовж 2018–2019 рр., що свідчить про покращення інвестиційної діяльності підприємства АТ «Укртранснафта» та є певною позитивною тенденцією.

На рис. 2 побудовано динаміку показників чистого доходу та собівартості товарів та послуг АТ «Укртранснафта».

Як бачимо з рис. 2, показники чистого доходу та собівартості товарів загалом збільшувалися

протягом досліджуваного періоду, отже, 2019 р. має позитивну динаміку порівняно з усіма роками до 2016 р., проте у 2019 р. відбулося його незначне зменшення.

Однак уже у 2020 р. чистий дохід зазнав найбільш суттєвого збільшення за весь досліджуваний період.

Різниця між цими показниками (тобто операційний дохід) постійно збільшується у часі, отже, незважаючи на певне зниження обсягів

роботи АТ «Укртранснафта», підприємство залишається прибутковим.

Аналіз структури показників доходів АТ «Укртранснафта» в середньому за 2012–2020 рр. та за 2020 р. подано на рис. 3.

Як бачимо з рис. 3, серед доходів АТ «Укртранснафта» основна частка приходить на дохід від реалізації товарів та послуг, яка в середньому становить 77% та 78% за 2020 р.

Також досить помітна частка доходу АТ «Укртранснафта» припадає на інші операційні доходи, які в середньому становлять 14% та 21% за

2020 р. Стосовно динаміки інших операційних доходів, то вони найбільше зросли у 2017 р. (майже в 40 разів), крім цього, вони зазнавали помітного зростання у 2014 р. (138%) та 2016 р. (90%).

При цьому показник не зазнавав настільки суттєвого зниження: у 2013 р. він знизився на 38%, у 2015 р. – на 48%, у 2018 р. – на 3%, у 2019 р. – на 41%.

На рис. 4. побудовано динаміку показників прибутку АТ «Укртранснафта».

Показники прибутку АТ «Укртранснафта» загалом мають тенденцію до зростання протягом

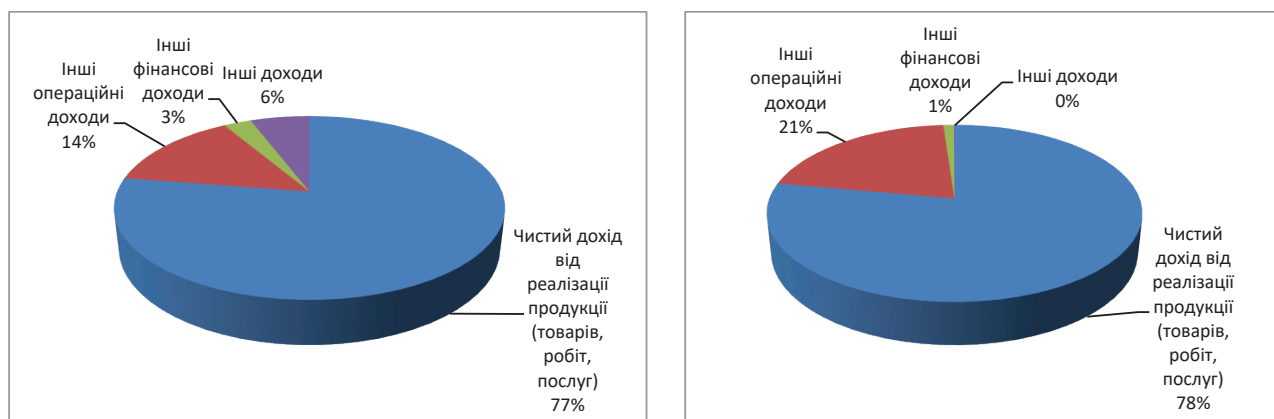


Рис. 3. Структура показників доходів АТ «Укртранснафта» в середньому за 2012–2020 рр. та за 2020 р.

Джерело: складено за даними підприємства [12]

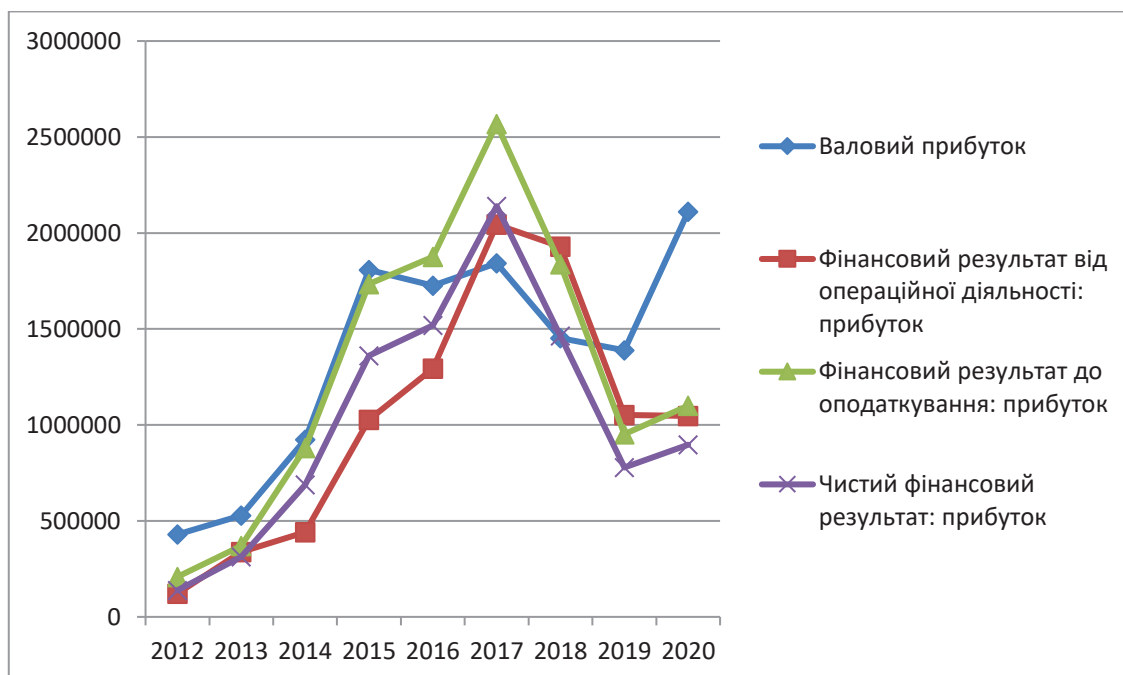


Рис. 4. Динаміка показників прибутку за 2012–2020 рр., тис. грн.

Джерело: складено за даними підприємства [12]

2012–2017 рр. та спаду протягом 2018–2019 рр., що також підтверджує попередні висновки про погіршення становища підприємства саме протягом останніх двох років.

Валовий прибуток АТ «Укртранснафта» зростав протягом 2012–2015 рр., мав досить стабільні значення протягом 2015–2017 рр. та знижувався в останні два роки.

Оперативний контроль за реалізацією продукції (послуги транспортування нафти) на АТ «Укртранснафта» представлений у вигляді встановленого порядку оформлення документів. На підприємстві передбачено порядок контролю за величиною фактично перекачаної нафти.

Аналітичний облік готової продукції та її реалізації на АТ «Укртранснафта» ведеться за місцями її зберігання (етапами транспортування нафти територією України) та окремими видами у натуральних (облік нафти у наливних пунктах ведеться в одиницях маси, а на АЗС – в одиницях об'єму) і вартісних показниках.

Особливістю документування операцій щодо обліку готової продукції та її збуту на підприємстві АТ «Укртранснафта» є те, що основною послугою підприємства є транспортування нафти, яке поділяється на внутрішнє транспортування нафти до українських нафтопереробних заводів; транзитне транспортування нафти до країн Європи. Через таку специфіку діяльності АТ «Укртранснафта» підприємство має відмінності в обліку первинних документів. Стосовно обліку саме нафтопродуктів важливим документом є «Інструкція про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах і організаціях України» від 20 травня 2008 р. № 281/171/578/155. За цією Інструкцією, основна процедура обліку нафти – це «операція, яка полягає у визначенні об'єму і маси нафти або нафтопродуктів для подальших облікових операцій». Аналітичний облік готової продукції та

її реалізації на АТ «Укртранснафта» ведеться за місцями її зберігання (етапами транспортування нафти територією України) та окремими видами у натуральних (облік нафти у наливних пунктах ведеться в одиницях маси, а на АЗС – в одиницях об'єму) і вартісних показниках.

Основними формами звітності з обліку нафтопродуктів є такі: форма № 7-НП: журнал вимірювання нафтопродуктів у резервуарах; форма № 37-НП: товарна книга щодо передачі нафтопродуктів покупцям; форма № 6-НП: журнал обліку надходження нафтопродуктів. Відповідно до пп. 10.2.2 п. 10.2 Інструкції № 281, одержані результати обліку нафтопродукту зазначаються у ГТН та журналі обліку надходження нафтопродуктів за формою № 13-НП [12–14].

Основна форма отримання платежу за транспортування нафти – це рентні платежі.

Для обліку виготовленої продукції (послуги транспортування нафти) на АТ «Укртранснафта» планом рахунків передбачено рахунок 26 «Готова продукція» (табл. 1).

Для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу призначено рахунок 70 «Доходи від реалізації».

Проведення аудиту готової продукції (послуги транспортування нафти) передбачає дослідження організації бухгалтерського обліку на підприємстві АТ «Укртранснафта». Процес прийняття і виконання аудиторського завдання повинен відповідати Міжнародним стандартам контролю якості, аудиту, огляду іншого надання впевненості та супутніх послуг, Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», іншим нормативним документам [14–18].

Для пошуку шляхів удосконалення обліку і аудиту готової продукції та процесу її збуту

Таблиця 1

Характеристика рахунку 26 «Готова продукція»

Назва та шифр	Призначення рахунку	Облікові реєстри	Місце в звітності	Відображення за дебетом	Відображення за кредитом
26 «ГОТОВА ПРОДУКЦІЯ»	Для узагальнення інформації про наявність та рух транспортування нафти	Форма № 6-НП	Баланс (ф. № 1) р. 1103	Надходження готової продукції власного виробництва за первісною вартістю	Сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції

Джерело: складено за даними підприємства [12]

(послуги транспортування нафти) на АТ «Укртранснафта» доцільно розглянути різні точки зору в методології бухгалтерського обліку.

Облік готової продукції (послуги транспортування нафти) на АТ «Укртранснафта» відбувається з використанням відповідних первинних документів. Одним з актуальних питань обліку готової продукції (послуги транспортування нафти) є облік і розподіл загальновиробничих витрат. Формування виробничої собівартості продукції в бухгалтерському обліку здійснюється на підставі П(С)БО 16, Інструкції до Плану рахунків та Методичних рекомендацій.

На нашу думку, доцільно відбивати інформацію про зміни у формуванні собівартості транспортування нафти в бухгалтерському обліку задля більш точного віднесення витрат до її складу і всебічного контролю за процесом транспортування нафти. Одночасно задля підвищення ефективності транспортування нафти АТ «Укртранснафта» має активно вести управлінський облік.

Також в обліку готової продукції та її реалізації існує проблема плати за виконане транспортування нафти. Підприємству АТ «Укртранснафта» необхідно знати, які засоби використовувати для отримання своїх грошей та яким чином організувати роботу зі стягнення дебіторської заборгованості [19].

Одним зі шляхів вирішення проблеми складності обліку транспортування нафти є спрощення такого транзитного обліку в умовах конкретного підприємства. Вважаємо, що підприємству АТ «Укртранснафта» можна порекомендувати на внутрішньогосподарському рівні спростити процес обліку транспортування нафти.

Як відомо, для обліку процесу реалізації готової продукції (послуги транспортування нафти) зазвичай використовують такі синтетичні рахунки: 90 «Собівартість реалізації», що відображає собівартість проданої готової продукції (послуги транспортування нафти); 70 «Доходи від реалізації», що відображає виручку від реалізації послуги транспортування нафти; 79 «Фінансові результати», що зіставляє виручку і собівартість проведених продаж (послуги транспортування нафти).

На нашу думку, така ситуація ускладнює облік в умовах підприємства АТ «Укртранснафта». Для спрощення синтетичного обліку пропонуємо обліковувати процес реалізації готової

продукції (послуги транспортування нафти) АТ «Укртранснафта» на одному синтетичному рахунку 79 «Фінансові результати», запропонувавши окремий субрахунок 791 «Реалізація», без відображення транзитних сум доходу на відповідному рахунку 70 «Доходи від реалізації».

Для субрахунку 791 «Реалізація» пропонуємо відкриття таких субрахунків другого порядку:

- 7911 «Реалізація: транспортування нафти на нафтопереробні заводи»;
- 7912 «Реалізація: транспортування нафти до сухопутного кордону з державами Європи»;
- 7913 «Реалізація: транспортування нафти до морського порту – термінали «Південний» та «Одеса»».

В дебет субрахунку 791 вноситься собівартість проданої продукції (послуги транспортування нафти), а в кредит – виручка від реалізації (послуги транспортування нафти).

Пропонований план аудиторської перевірки обліку та збуту готової продукції АТ «Укртранснафта» наведено у програмному середовищі «ProjectLibre».

На завершення оптимізації удосконалення обліку і аудиту готової продукції та її збуту АТ «Укртранснафта» проведемо мережеве моделювання аудиту готової продукції та її збуту на АТ «Укртранснафта» (табл. 2, 3).

Під час аудиту готової продукції слід перевірити матеріали інвентаризації дебіторської заборгованості з відвантаженої продукції. При цьому особливу увагу приділяють перевірки готової продукції, яка не оплачена покупцями у визначені договорами строки. Організація такого контролю дає змогу попередити випадки розкрадання готової продукції засобом надлишкового її вкладення в тару. Ефективним засобом виявлення приписок в обсягах продукції, яка була відвантажена, є зіставлення даних рахунків-фактур з даними про завантаженість транспортних засобів, якими відправлено цю продукцію.

Спираючись на дані табл. 2 та 3, побудуємо мережеву діаграму проведення аудиту готової продукції та її збуту АТ «Укртранснафта» (рис. 5).

Як бачимо, тривалість аудиту готової продукції та її збуту АТ «Укртранснафта» складе 21 день. Оцінимо ефективність розподілу навантаження роботи аудиторів за отриманою ме-

режевою діаграмою, для чого побудуємо діаграму Ганту (рис. 6).

За діаграмою Ганту, для проведення аудиту готової продукції та її збуту АТ «Укртранснафта» потребує 2 аудиторів.

Коефіцієнт ефективності розподілу робочого часу аудиторів буде складати:

$$Кеф = (1 - 28/56) * 100\% = 50\%. \quad (1)$$

На основі рис. 6 побудуємо діаграму розподілу ресурсів (роботи аудиторів) аудиту готової продукції та її збуту на АТ «Укртранснафта» (рис. 7).

Як бачимо за діаграмою, на початкових етапах проведення перевірки всі задіяні ау-

дитори дуже перевантажені, а на заключних – навпаки.

Виконаємо оптимізації розподілу робіт аудиторів у процесі проведення аудиту готової продукції та її збуту на АТ «Укртранснафта» (рис. 8).

Зміни термінів початку робіт під час виконання аудиторської перевірки виробних витрат позначені таким чином: незалежні переноси – червоними стрілками, залежні переноси – кольоровими кругами залежно від того, між якими процесами аудиторської перевірки виявлено зв'язок.

За оновленою діаграмою Ганту знаходимо, що для проведення аудиту готової продукції та

Таблиця 2

Мережеве моделювання проведення аудиту готової продукції та її збуту на АТ «Укртранснафта»: моделювання подій

Події	Назва та склад етапу аудиторської перевірки обліку готової продукції та її збуту
0	Згода клієнта на проведення аудиту готової продукції і її збуту та укладання договору.
1	Встановлення мети та завдань аудиту готової продукції та її збуту.
2	Складання загального плану аудиту готової продукції та її збуту.
3	Оцінка середовища суб'єкта перевірки: внутрішні фактори системи – управління; облік і внутрішній контроль; виробництво; діяльність персоналу; зовнішні фактори сфери – економічні; політичні; соціальні; юридичні.
4	Розроблення програм аудиту для перевірки операцій з обліку готової продукції та її збуту.
5	Визначення процедур для кожного етапу процесу аудиторської перевірки готової продукції та її збуту.
6	Перевірка повноти та правильності відображення інформації про виробництво продукції.
7	Перевірка повноти та правильності кореспонденції рахунків та аналітичного обліку з питань обліку готової продукції.
8	Перевірка повноти та правильності кореспонденції рахунків та аналітичного обліку з питань обліку збуту готової продукції.
9	Коригування загального плану і програми протягом усього процесу аудиту.
10	Перевірка правильності формування звітності стосовно готової продукції та її збуту.
11	Формування аудиторського висновку.

Джерело: складено за даними підприємства [12]

Таблиця 3

Мережеве моделювання процесів збутової діяльності АТ «Укртранснафта»: моделювання робіт

Роботи (позначення)	Тривалість (днів)	Кількість аудиторів (ос.)	Роботи (позначення)	Тривалість (днів)	Кількість аудиторів (ос.)
0–1	3	1	6–7	2	2
0–2	2	1	7–8	1	2
0–3	2	1	2–8	3	1
0–4	4	2	3–8	2	1
0–5	1	1	4–8	2	1
1–6	1	1	8–9	1	1
2–6	3	1	5–9	1	2
3–6	2	1	9–10	5	2
4–6	2	1	10–11	6	1

Джерело: складено за даними підприємства [12]

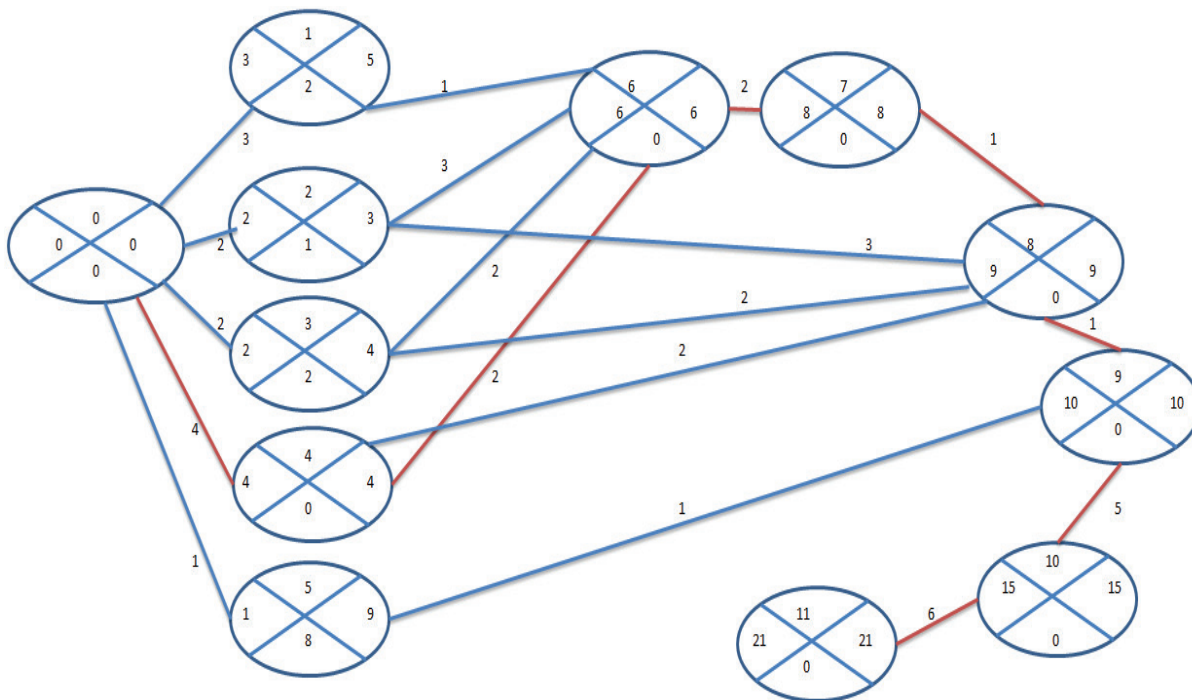


Рис. 5. Мережева діаграма проведення аудиту готової продукції та її збуту АТ «Укртранснафта»

Джерело: складено за даними підприємства [12]

Роботи	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
0-1	1	1	1																		
0-2	1	1																			
0-3	1	1																			
0-4	2	2	2	2																	
0-5	1																				
1-6				1																	
2-6			1	1	1																
3-6			1	1																	
4-6					1	1															
6-7							2	2													
7-8									2												
2-8			1	1	1																
3-8			1	1																	
4-8					1	1															
8-9										1											
5-9		2																			
9-10										2	2	2	2	2							
10-11																1	1	1	1	1	1

Рис. 6. Діаграма Ганту проведення аудиту готової продукції та її збуту на АТ «Укртранснафта»

Джерело: складено за даними підприємства [12]

її збуту АТ «Укртранснафта» потребує 2 аудиторів. Коефіцієнт ефективності розподілу робочого часу аудиторів складе:

$$Кеф = (1 - 23/56) * 100\% = 58,93\%. \quad (2)$$

Отже, за рахунок оптимізації розподілу робіт аудиторів в процесі проведення аудиту готової

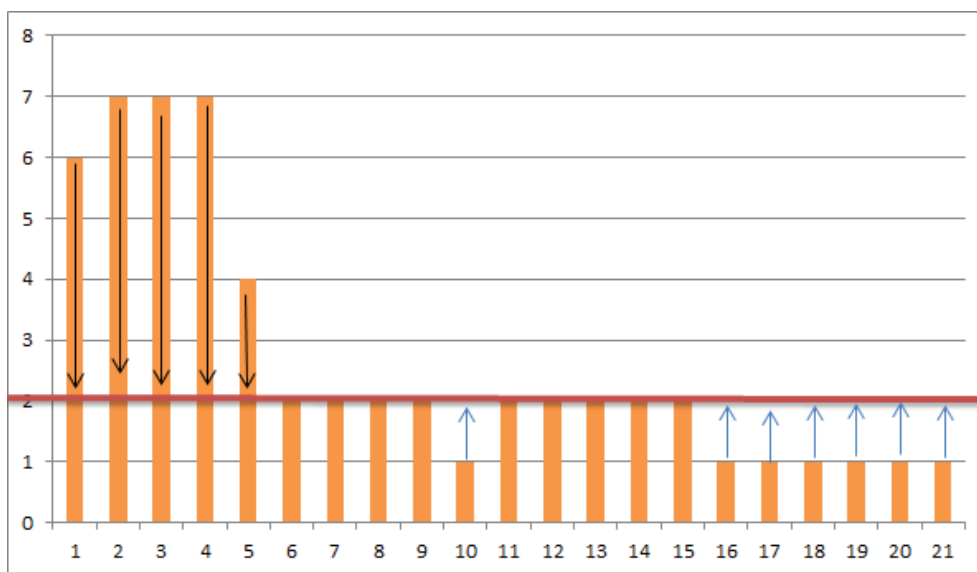


Рис. 7. Діаграма розподілу ресурсів (роботи аудиторів) під час виконання аудиту готової продукції та її збуту на АТ «Укртранснафта»

Джерело: складено авторами

Роботи	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	
0-1	1	1	1																			
0-2	1	1																				
0-3	1	1																				
0-4	2	2	2	2																		
0-5	1																					
1-6																						
2-6																						
3-6																						
4-6																						
6-7																						
7-8																						
2-8																						
3-8																						
4-8																						
8-9																						
5-9																						
9-10																						
10-11																						

Рис. 8. Діаграма Ганту проведення аудиту готової продукції та її збуту на АТ «Укртранснафта» після виконання оптимізації розподілу робіт

Джерело: складено авторами

продукції та її збуту на АТ «Укртранснафта» вдалося покращити рівень ефективності розподілу робочого часу аудиторів:

$$\Delta \text{Кеф} = 58,93\% - 50\% = 8,93\%. \quad (3)$$

Отже, було покращено рівень ефективності розподілу робочого часу аудиторів під час виконання аудиту готової продукції та її збуту АТ «Укртранснафта» на 8,93% порівняно з початковим варіантом.

Висновки. Здійснення аудиту готової продукції (послуги транспортування нафти) є можливим лише за умови дотримання поставлених завдань аудиту. Оскільки аудит має, зокрема, попереджувальний і запобіжний характер, то він сприятиме підвищенню ефективності управління АТ «Укртранснафта».

На завершення оптимізації удосконалення обліку і аудиту готової продукції та її збуту АТ «Укртранснафта» було проведено мережеве моделювання аудиту готової продукції та її збуту

на АТ «Укртранснафта», за результатами чого було з'ясовано, що тривалість аудиту готової продукції та її збуту на АТ «Укртранснафта» складе 21 день, для проведення аудиту готової продукції та її збуту АТ «Укртранснафта» потрібні 2 аудиторів. Коефіцієнт ефективності розподілу робочого часу аудиторів складе 50%. Після проведеної оптимізації розташування у часі робіт аудиторської перевірки він склав 58,93%, тобто підвищився на 8,93% порівняно з початковим варіантом.

Список літератури:

1. Кожин В.Я. Основы бухгалтерского учета. URL: <http://refdb.ru/look/2831079.html>.
2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. 8-ме вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2009. 912 с.
3. Сук Л.К., Сук П.Л. Організація бухгалтерського обліку : підручник. Київ : Каравела, 2009. 624 с.
4. Сопко В.В. Бухгалтерський облік : навчальний посібник. 3-тє вид., перероб. і доп. Київ : КНЕУ, 2000. 578 с.
5. Хом'як Р.Л., Партин Г.О., Корягін М.В. Бухгалтерський облік в Україні : навчальний посібник. 2-ге вид. Львів : Інтеллект-Захід, 2003. 820 с.
6. Верхоглядова Н.І., Шило В.П., Ільїна Б.В. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія і практика : навчально-практичний посібник. Київ : Центр навчальної літератури, 2015. 536 с.
7. Кужельний М.В., Левицький О. Організація обліку : підручник. Київ : Центр навчальної літератури, 2012. 352 с.
8. Проблеми і перспективи розвитку статистики, аудиту та економічного аналізу : монографія / В.С. Чорний, Т.М. Орловська, Ю.І. Бойко та ін. ; за ред. В.А. Дерія. Тернопіль : Крок, 2016. 362 с.
9. Сім важливих цифр та фактів про нафту в Україні. 2021. URL: <https://bakertilly.ua/news/id49774>.
10. Ситуація на нафтовому ринку: аналіз впливу на економіку України. 2021. URL: <https://pro-consulting.ua/ua/pressroom/analiz-vliyaniya-situacii-na-neftyanom-rynke-na-ekonomiku-ukrainy>
11. Господарський кодекс України, зі змінами і доповненнями, в редакції від 2 квітня 2020 р., підстава – 540-ІХ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
12. Звітність підприємства АТ «Укртранснафта». URL: https://youcontrol.com.ua/ru/catalog/company_details/31570412.
13. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку П(С)БО 16 «Витрати» від 19 січня 2000 р. за № 27/4248, зі змінами і доповненнями, в редакції від 12 травня 2015 р., підстава – z0432-15. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
14. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку П(С)БО 17 «Податок на прибуток» від 20 січня 2001 р. за № 47/5238, зі змінами і доповненнями, в редакції від 12 травня 2015 р., підстава – z0432-15. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>.
15. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» від 3 червня 2005 р. за № 621/10901, зі змінами і доповненнями, в редакції від 12 травня 2015 р., підстава – z0432-15. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05>.
16. Ратушна О.П. Результативність діяльності підприємства. *Сучасні аспекти розвитку економіки* : монографія / за заг. ред. О.О. Непочаєнко, П.К. Бечка. Умань : видавець «Сочинський», 2015. С. 285–291.
17. Коваленко Г.С. Етапи внутрішнього аудиту в системі управління витратами підприємства. *Економіка Криму*. 2012. № 2 (39). С. 189–192.
18. Могилова А.Ю. Сучасний стан та перспективи дистрибуції на фармацевтичному ринку України. *Ефективна економіка*. 2021. № 1. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/1_2021/4.pdf (дата звернення: 18.04.2021).
19. Брейкіна Л.Д. Операції з обліку готової продукції і її збуту і готової продукції. *Баланс*. 2015. 19 грудня (№ 51). С. 67–69.

References:

1. Kozhynov V.Ia. Osnovi bukhgalterskoho ucheta [Fundamentals of accounting]. Rezhym dostupu: <http://refdb.ru/look/2831079.html>.
2. Butynets F.F. (2009) Bukhgalterskyi finansovyi oblik: pidruchnyk dlia studentiv spetsialnosti "Oblik i audit" vyshchikh navchalnykh zakladiv [Financial Accounting: a textbook for students majoring in "Accounting and Auditing" in higher education]. Zhytomyr: PP "Ruta", 912 s.
3. Suk L.K., Suk P.L. (2009) Orhanizatsiia bukhgalterskoho obliku: Pidruchnyk [Organization of accounting: Textbook]. Kyiv: Karavela, 624 s.

4. Sopko V.V. (2000) Bukhhalterskyi oblik: Navch. posibnyk. – 3-tie vyd., pererob. i dop. [Accounting: Textbook. manual. – 3rd ed., Revised. and ext.]. Kyiv: KNEU, 2000. – 578 s.
5. Khomiak R.L., Partyn H.O., Koriahin M.V. (2003) Bukhhalterskyi oblik v Ukraini : navch. posib. [Accounting in Ukraine: textbook]. Lviv : “Intelekt-Zakhid”, 820 p.
6. Verkhohliadova N.I., Shylo V.P., Ilina B.V. Bukhhalterskyi finansovyi oblik: teoriia i praktyka: navch.-prakt. posib [Financial accounting: theory and practice: teaching practice. way]. Kyiv: Tsentr navchalnoi literatury, 536 s.
7. Kuzhelnyi M.V. (2012) Orhanizatsiia obliku : pidruch [Organization of accounting: textbook]. Kyiv: Tsentr navchalnoi literatury, 352 s.
8. Chornyi V.S., Orlovska T.M., Boiko Yu.I. (2016) Problemy i perspektyvy rozvytku statystryky, audytu ta ekonomichnoho analizu : monohrafiia [Problems and prospects of development of statistics, audit and economic analysis: monograph]. Ternopil : Krok, 2016. 362 s.
9. Sim vazhlyvykh tsyfr ta faktiv pro naftu v Ukraini, 2021 [Seven important figures and facts about oil in Ukraine, 2021]. Available at: <https://bakertilly.ua/news/id49774>.
10. Sytuatsiia na naftovomu rynku: analiz vplyvu na ekonomiku Ukrainy. 2021. [The situation in the oil market: analysis of the impact on the economy of Ukraine. 2021]. Available at: <https://pro-consulting.ua/ua/pressroom/analiz-vlianyiya-situacii-na-neftyonom-rynke-na-ekonomiku-ukrainy>.
11. Hospodarskyi kodeks Ukrainy. Zi zminamy i dopovnenniamy. V redaktsii vid 02.04.2020, pidstava – 540-IX [Economic Code of Ukraine. With changes and additions. In the edition of 02.04.2020, the basis – 540-IX]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
12. Zvitnist pidpriemstva AT “Ukrtransnafta” [Reporting of Ukrtransnafta JSC]. Available at: https://youcontrol.com.ua/ru/catalog/company_details/31570412.
13. Natsionalne Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku P(S)BO 16 “Vytraty”. Vid 19 sichnia 2000 r. za N 27/4248. Zi zminamy i dopovnenniamy. V redaktsii vid 12.05.2015, pidstava – z0432-15 [National Regulation (standard) of accounting P(S)BU 16 “Expenses”. From January 19, 2000 under N 27/4248. With changes and additions. In the wording of 12.05.2015, the basis – z0432-15]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
14. Natsionalne Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku P(S)BO 17 “Podatok na prybutok”. Vid 20 sichnia 2001 r. za N 47/5238. Zi zminamy i dopovnenniamy. V redaktsii vid 12.05.2015, pidstava – z0432-15 [National Regulation (Standard) of Accounting UAS 17 “Income Tax”. From January 20, 2001 under N 47/5238. With changes and additions. In the wording of 12.05.2015, the basis – z0432-15]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>.
15. Natsionalne Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku P(S)BO 29 “Finansova zvitnist za shmentamy”. Vid 3 chervnia 2005 r. za N 621/10901. Zi zminamy i dopovnenniamy. V redaktsii vid 12.05.2015, pidstava – z0432-15 [National Regulation (Standard) of Accounting UAS 29 “Financial Reporting by Segment”. From June 3, 2005 under N 621/10901. With changes and additions. In the wording of 12.05.2015, the basis – z0432-15s]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05>.
16. Ratushna O.P. (2015) Rezultatyvnist diialnosti pidpriemstva // Suchasni aspekty rozvytku ekonomiky : monohr [Productivity of the enterprise // Modern aspects of economic development: monograph]. Uman : vydavets “Sochinskyi”, s. 285–291.
17. Kovalenko H.S. (2012) Etapy vnutrishnoho audytu v systemi upravlinnia vytratamy pidpriemstva [Stages of internal audit in the cost management system of the enterprise]. Ekonomika Krymu, no. 2 (39), pp. 189–192.
18. Mohylova A.Yu. (2021) Suchasnyi stan ta perspektyvy dystrybutsii na farmatsevychnomu rynku Ukrainy [Current state and prospects of distribution in the pharmaceutical market of Ukraine]. Efektyvna ekonomika, no. 1. Available at: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/1_2021/4.pdf.
19. Breikina, L.D. (2015) Operatsii z obliku hotovoi produktsii i yii zbutu i hotovoi produktsii [Operations for accounting for finished products and their sales and finished products]. Balans, no. 51, pp. 67–69.