

ОСОБЕННОСТИ УЧЁТА ПРИРОДНОГО ГАЗА НА ГАЗОТРАНСПОРТНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Рассмотрены особенности бухгалтерского учёта природного газа, предложены пути совершенствования учёта природного газа, разработана форма акта инвентаризации газового оборудования

Постановка проблемы. Украина по объёмам транспортировки и потребления природного газа занимает одно из первых мест в Европе. Поэтому важное значение в нефтегазовой отрасли имеет измерение объёма газа и его учёт. Этот вопрос всё более и более становится актуальным в связи с увеличением цены на газ, увеличением количества участников газового рынка, необходимостью повышения ответственности за проведение расчётов за потреблённый природный газ и т.д. С целью совершенствования системы учёта, повышения уровня достоверности показаний измерения объёма природного газа и обеспечения эффективности его использования Кабинет Министров Украины утвердил Концепцию создания единой системы учёта природного газа № 1089 от 21.08.2001г. В ней даны основные направления создания единой системы учёта газа, предусмотрено постоянное сотрудничество с ведущими центрами стандартизации, метрологии и сертификации стран Европы и США в вопросах, связанных с созданием единой системы учёта газа. Однако, данная программа на практике действует медленно, а проблем по учёту газа на газотранспортных предприятиях остаётся очень много.

Следует согласиться с А.Сомовым /1,с.24/, который выделил одну основную проблему – проблему учёта газа. Украина – чуть ли не единственная страна в мире, где газ, выйдя из точки А, доходит в точку Б почти в 100-

процентном объёме. Понятно, что есть «дырявые» трубы, несанкционированные отборы населения, есть потери, которые не зарегистрированы. Энергетики идут на шаг впереди газовиков, они ликвидировали кредиторскую задолженность ещё в начале 2000-х годов, более того, они смогли решить и проблему коммерческих потерь. При транспортировке газа коммерческие потери достигают 1-1,5 % от транспортируемого объёма. У энергетиков совсем другие цифры: потеря 20 % электроэнергии для них – нормальный уровень. Тем не менее они закладывают потери в тариф для потребителя. Кроме того, у нас система учёта природного газа несовершенна в принципе, в результате чего Украина при импорте газа из России из-за методических ошибок в расчётах теряет до 10 млн долл. Системы учёта газа, которые стоят на границе, несовершенны.

Целью данной статьи является рассмотрение и раскрытие с помощью учёных и ведущих специалистов НАК «Нефтегаз Украины» особенностей учёта природного газа на примере одного из газотранспортных предприятий.

Анализ исследований и публикаций. Проблема бухгалтерского и налогового учёта потерь и притоков природного газа отражена В. Блотнером /2,с.23-24/.

Ю.М. Белодворский, Г.Я.Фиш /3,с.3-4/ отметили, что на практике всегда имеется некоторое несоответствие между количеством газа, фактически поступившим в сеть потребителя, и действительно

израсходованным. Баланс прихода и расхода бывает меньшим или большим в зависимости от точности учёта поступающего и используемого газа. Они отмечают около 74 причин, сказывающихся на точности учёта газа. Описано 28 факторов, влияющих на точность учёта газа, в т.ч. 4 организационных фактора: пропущенные при переписи абонентов или при очередном снятии показаний счётных приборов газопотребляющие установки, присоединённые к газовой сети; недоучтённые потребители, присоединённые к сети без счётчиков в межплатёжный период; постанова на абонентский учёт потребителей с запозданием против фактического дня их присоединения; технические ошибки персонала, снимающего показания счётно-измерительных приборов, вычисляющего расход газа.

В.А.Багдасаров /4/ определил, что в количественном выражении средний уровень потерь газа для городских газовых хозяйств у нас в стране практически лежит в пределах 1-1,5 % от количества полученного газа. По данным зарубежной практики величина потери газа в среднем составляет 3-5 %, поднимаясь в отдельных случаях до 10 % от количества газа, полученного фирмой от поставщика.

Г.Г.Шишко /5/ излагает перспективные направления снижения расхода природного газа, а так же прогрессивные направления экономии природного газа; освещены конкретные мероприятия, направленные на снижение потерь газа при эксплуатации систем газоснабжения и газоиспользующего оборудования.

П.М. Енин, Г.Г. Шишко, Г.В. Пилюгин /6/ рассмотрели вопросы эксплуатации систем газоснабжения сельских населённых пунктов. Даны рекомендации по экономии газового топлива, снижению материалоемкости газовых сетей, по организации прогрессивных форм обслуживания населения предприятиями газового хозяйства.

На момент написания статьи в Верховной Раде Украины зарегистрирован проект Закона «О газораспределительных сетях». Согласно законопроекту уже имеющиеся

газораспределительные сети, находящиеся в государственной собственности, должны использоваться на основе договоров аренды исключительно теми газораспределительными предприятиями, которые использовали их в течение последних пяти лет, кроме случаев, когда газораспределительное предприятие отказывалось от получения в аренду газораспределительных сетей. Данный вопрос достаточно полно осветил Л.Кмить /7,с.26/.

Изложение основного материала. Газотранспортные предприятия согласно Порядка обеспечения отраслей национальной экономики и населения природным газом, утверждённого постановлением Кабинета Министров Украины от 27.12.2001г. № 1729 обеспечивают транспортировку природного газа распределительными трубопроводами в соответствии с порядком использования газотранспортной системы на договорной основе с поставщиками, выполняют диспетчерские функции по контролю и регулированию поступления и реализации природного газа, ведут учёт газа, протранспортированного и реализованного потребителям, составляют с потребителями и поставщиком газа акты об объёмах газа, использованного за месяц, и на основании этих актов до 10 числа месяца, следующего за отчётным, составляют реестры объёмов реализации газа.

То есть акты приёма-передачи природного газа от поставщика к газораспределительным предприятиям составляются после подсчёта фактических объёмов протранспортированного и реализованного потребителям природного газа в отчётном месяце.

По истечении месяца газовое хозяйство представляет отчёт о реализации газа в НАК «Нефтегаз Украины». Отчёт должен представляться не позднее 2 числа следующего за отчётным месяца. Такая же, но только квартальная отчётность высылается не позднее 5 числа следующего за отчётным месяца.

Таким образом, на составление месячной отчётности о реализации газа даётся фактически один день, квартальной – 4 дня и годовой – 14

дней. Сроки представления месячной отчётности явно не учитывают реальных условий работы городских газовых хозяйств и фактически толкают службу учёта газа на представление из месяца в месяц не фактической величины расхода газа по хозяйству, а величины прогнозируемой, так как контролёры службы учёта не могут представить действительных данных о показаниях счётчиков газа, установленных у населения. Ведь объём работы по снятию показаний счётчиков газа у населения не позволяет контролёрам выполнить в течение последнего дня отчётного месяца. Поэтому согласно разработанной методике служба учёта производит расчётное (прогнозируемое) доначисление объёмов газа за непроверяемый период.

Учётом реализации и потребления газа в городских газовых хозяйствах занимаются абонентские отделы или службы учёта газа, укомплектованные необходимым штатным количеством ИТР и контролёров. Как ведётся учёт расхода газа по промышленной, коммунально-бытовой и бытовой группе достаточно полно освещено В.А. Багдасаровым /4, с.100-109/.

Ежемесячно ОАО по газоснабжению и газификации высчитывают объёмы реализации природного газа всем потребителям, кроме населения, на основании подписанных с ними актов приёма-передачи газа, а населению на основании показаний счётчиков газа, а случае их отсутствия – на основании норм, утверждённых Постановлением Кабинета Министров Украины от 08.06.96г. № 619 «Об утверждении норм потребления природного газа населением в случае отсутствия газовых счётчиков».

Объёмы негативного (недостача) или позитивного (излишки) сальдо во время сведения месячного баланса потребления природного газа определяются ОАО на основании соотношения объёмов газа, приведённых в актах приёма-передачи природного газа, которые составляются между ОАО и газодобывающим или газотранспортным предприятием, и суммарных объёмов реализации газа потребителям.

По результатам определённых объёмов реализации природного газа ОАО ежемесячно составляют реестры реализации природного газа и определяют количественно-стоимостные данные об объёмах недостачи или излишков газа.

Природный газ в объёмах, которые признаются оттоками(притоками) участниками процесса поставки и распределения газа между потребителями, ежемесячно фиксируется в актах приёма-передачи от ДК «Газ Украины» газопоставляющим организациям по договорам реализации природного газа для нужд населения. Стоимость оттоков и притоков исчисляется по цене природного газа для населения (при отсутствии счётчиков газа) на основании приказов НАК «Нафтогаз Украины».

Кроме того, Положением о порядке учёта разбалансирования природного газа в газораспределительных сетях, утверждённым приказом Министерства топлива и энергетики Украины от 25.02.2004г. № 112, установлены Методические рекомендации формирования ежемесячных данных и бухгалтерского учёта отклонений объёмов природного газа, которые поступили в газораспределительные сети, от объёмов газа, реализованных потребителям, которые возникают из-за сезонного несоответствия установленных среднегодовых норм потребления объёмам фактически потреблённого населением газа. То есть оттоки газа, не компенсированные притоками газа в течение года, для которого рассчитан среднемесячный норматив, это природный газ, потреблённый населением (физическими лицами) для удовлетворения бытовых нужд сверх установленных норм, стоимость которого не будет компенсирована.

Рассмотрим основные проводки по учёту газа на примере одного из филиалов исследуемого газотранспортного предприятия за 2005г.

Таблиця 1. Основные бухгалтерские проводки по учёту природного газа

№ n/n	Хозяйственная операция	Д-т	К-т	Сумма, тыс.грн
1.	Поступление природного газа от поставщиков	282.1 «Газ сетевой»	631.1 «Расчёты с поставщиками» (682 «Внутренние расчеты в системе НАК»)	13866,7
2.	Отражение НК по НДС	644 «Налоговый кредит»	631.1 «Расчёты с отечественными поставщиками»(682)	2773,3
3.	Отнесение налогового кредита на расчёты по НДС	641.2 «НДС»	644 «Налоговый кредит»	2773,3
4.	Определена себестоимость реализованного газа	902 «Себестоимость реализованных товаров»	282.1 «Газ сетевой»	13866,7
5.	Продажа газа покупателям, доход от реализации	361.1 «Расчёты с потребителями сетевого газа»	703 «Доходы от реализации работ, услуг»	42361,0
6.	Отражение НО по НДС	702 «Доходы от реализации товаров»	643 «Налоговые обязательства по НДС»	7252,3
7.	Отнесение НО на расчёты по НДС	643 «Налоговые обязательства по НДС»	641.2 «НДС»	6967,6
8.	Сбор в виде 2 % целевой надбавки к тарифу на природный газ	703 .1 «Доходы от транспортировки сетевого газа»	641.10 «Сбор в виде целевой надбавки к тарифу на природный газ»	111,3
9.	Доходы от транспортировки отнесены на финансовый результат	703.1 «Доходы от транспортировки сетевого газа»	791.31 «Результат от транспортировки природного газа»	34997,4
10.	Технологические потери природного газа	231 «Транспортировка сетевого газа»	631.1 «Расчёты с отечественными поставщиками»(682)	1616,7
11.	Использование на собственные нужды	23 «Производство», 90 «С/с реализации», 91 «Общепроизв. Расходы», 949 «Прочие расходы от операционной деят.»	631.1 «Расчёты с отечественными поставщиками»(682)	196,8
12.	Расходы сезонной разбалансировки газа	902/1 «Себестоимость реализованных товаров. Газ природный»	631.1 «Расчёты с отечественными поставщиками за газ природный»(682)	1866,6
13.	Сумма компенсации объёмов отрицательного разбаланса объёмами положительного разбаланса (потери)	902 «Себестоимость реализованных товаров»	902.1 «Себестоимость реализованных товаров. Газ природный»	1866,6
14.	Доходы сезонного разбаланса газа (притечки)	361.1 «Расчёты с потребителями сетевого газа»	703.1 «Доходы от транспортировки сетевого газа»	831,2
15.	Сумма компенсирования объёмов положительного разбаланса объёмами отрицательного разбаланса	703.1 «Доходы от транспортировки сетевого газа»	703 «Доходы от реализации работ, услуг»	831,2
16.	в декабре списывается сальдо субсчетов учёта разбаланса газа - потери (-) - притечки (+)	791.31 «Результат от транспортировки сетевого газа» 703.1 «Доходы от транспортировки сетевого газа»	902.1 «Себестоимость реализованного сетевого газа» 791.31 «Результат от транспортировки сетевого газа»	-1035,4

Возникает вопрос, каковы же составляющие части потерь газа?

На основании анализа разных источников можно вывести формулу объёмов разбаланса газа:

$V_{\text{разбал. газа}} (+ \text{ или } -) = V_{\text{п.г.}} - (V_{\text{р.г.}} - V_{\text{нптр}} - V_{\text{птп}} - V_{\text{сн}})$, где

$V_{\text{п.г.}}$ – объёмы подачи газа;

$V_{\text{р.г.}}$ – объёмы реализации газа;

$V_{\text{нптр}}$ – объёмы нормируемых производственно-технологических расходов

$V_{\text{птп}}$ – объёмы производственно-технических потерь;

$V_{\text{сн}}$ – объёмы газа на собственные нужды.

Как правило, на газотранспортных предприятиях:

в зимнее время $V_{\text{п.г.}} > V_{\text{р.г.}}$ – возникают потери (-);

$V_{\text{п.г.}} < V_{\text{р.г.}}$ – возникают притечки (+).

Объёмы нормируемых производственно-технологических расходов и потерь газа определяются согласно «Методики определения удельных производственно-технологических потерь природного газа во время его транспортировки газораспределительными сетями», «Методикой определения удельных производственно-технологических затрат природного газа во время его транспортировки газораспределительными сетями», утверждёнными приказом Министерства топлива и энергетики Украины от 30.05.2003г. под № 264 и зарегистрированными в Министерстве юстиции Украины от 09.07.2003г. под № 570/7891 и под № 571/7892, а так же «Методикой определения удельных потерь природного газа при его измерениях бытовыми счётчиками в случае неприведения объёма газа к стандартным условиям», утверждённой приказом Министерства топлива и энергетики Украины от 21.10.2003г. под № 595 и зарегистрированной в Министерстве юстиции Украины 25.12.2003г. под № 1224/ 8545.

Долгое время в законодательных документах Украины не было разъяснения что такое газ – товар или услуга. И вот, согласно статьи 1 Закона Украины от 12.07.2001г. № 2665-III «О нефти и газе» газ признан товарной продукцией. То есть для

предприятий по газоснабжению и газификации, основным видом деятельности которых является поставка газа потребителям, такие объёмы газа являются объектом купли с целью дальнейшей продажи, то есть товаром.

С того времени, как природный газ признан товаром, в бухгалтерском учёте он стал учитываться на счёте 281 «Товары». Согласно П(с)БУ № 9 «Запасы» и Положения «Инструкции об использовании плана счетов бухгалтерского учёта» утверждённой приказом Минфина от 30.11.99г. № 291 ведение учёта товарно-материальных ценностей подразумевается в количественно-суммовом выражении с определением материально-ответственных лиц за их приёмку, хранение и отпуск. Такие материально-ответственные лица, так же как и первичные документы по учёту природного газа на ОАО по газоснабжению и газификации не определены.

Кроме того, для материальных ценностей на счёте 281 «Товары» Инструкцией по инвентаризации основных средств, нематериальных активов, товарно-материальных ценностей, денежных средств, документов и расчётов № 69 от 11.08.94г. предусмотрена инвентаризация. Товары, как и все товарно-материальные ценности вносятся в инвентаризационную ведомость после определения их фактического наличия путём обмера, взвешивания, перерасчёта количества в местах хранения товаров.

Такую процедуру невозможно сделать с газом в газораспределительных сетях. Поэтому составление и подписание акта инвентаризации невозможно.

Законом Украины от 25.03.2005г. № 2505-IV «О внесении изменений к Закону Украины «О Государственном бюджете Украины на 2005 год» и некоторых других законодательных актов Украины внедрён сбор в виде целевой надбавки к действующему тарифу на природный газ для потребителей всех форм собственности, поступление от которого является источником формирования специального фонда Госбюджета Украины на 2005г. Кроме того, новый сбор в виде целевой надбавки к утверждённому тарифу

на природный газ для потребителей всех форм собственности включен в статью 14 Закона Украины от 25.06.91г. № 1251-III «О системе налогообложения» перечень общегосударственных налогов и сборов, которые устанавливаются Верховным Советом Украины и действуют на всей территории Украины.

Во исполнение ст.46 Закона Украины от 23.12.2004г. № 2285-IV «О Государственном бюджете Украины на 2005 год» Постановлением Кабинета Министров Украины от 11.06.2005г. № 442 утверждён Порядок внесения к специальному фонду госбюджета сбора в виде целевой надбавки к тарифу на природный газ, который определяет объект налогообложения, плательщиков и механизм отнесения к специальному фонду госбюджета сбора в виде целевой надбавки к тарифу на природный газ, а так же отчётный налоговый период и сроки подачи отчётности и уплаты этого сбора.

Размер сбора в виде целевой надбавки к тарифу на природный газ составляет 2 % к действующему тарифу для потребителей всех форм собственности.

В бухгалтерском учёте на взгляд И. Чалого /8,с.55/ есть два вероятных варианта отображения целевой надбавки на газовый тариф:

1. включение надбавки в состав прочих отчислений из дохода и проведение корреспонденции, подобной начислению не прямых налогов :Д-т 70 К-т 64;

2. включение надбавки в состав затрат как платежа, который представляет один из разновидностей налоговой нагрузки. Если сбор рассматривается как дополнительная накладная статья, то отнести его необходимо к счёту 92 (согласно с п.18 П(с)БУ 16.

На наш взгляд, первый вариант является правильным.

Интересный вариант и с налоговым учётом надбавки. Согласно п.1 Порядка сам НДС в базу начисления целевой надбавки не входит, а вот симметричная обратная связь там отсутствует. В тех случаях, когда газовая поставка налогообложению НДС подлежит, НДС начисляется и на 2 % целевую надбавку

в соответствии с п.4.1 Закона о НДС. То есть идёт начисление налога на налог.

При внутренних проверках подразделениями внутреннего финансового контроля исследуемого ОАО по газоснабжению и газификации установлено, что общими недостатками для правильного ведения аналитического учёта природного газа потребителями (населением) УЭГХ являются: не проводится или проводится неудовлетворительно ежегодная инвентаризация расчётов за природный газ с населением, автоматизированные программы «Учёт абонентов» не совершенны, не отвечают требованиям по ведению аналитического учёта. Существенным фактором, влияющим на начисления использованного населением природного газа, является некачественное, не в полном объёме проведение работниками службы учёта природного газа инвентаризации газового оборудования газифицированных домовладений (квартир) абонентов. Особенно актуален данный вопрос в настоящее время после вступления в действие Постановления НКРЭ «О розничных ценах на природный газ, используемый для нужд населения» № 1672 от 19.12.2006 г., согласно которому цены на природный газ стали считаться дифференцированы в зависимости от наличия приборов учёта газа, газового оборудования и объёмов потребления.

Для чего на наш взгляд, необходимо:

– утвердить форму «Акта инвентаризации газового оборудования»

– Данная форма нами была разработана с учётом нормативных требований и предлагается к Вашему рассмотрению.

– разработать программу аналитического учёта абонентов с учётом всех нормативных требований. Из-за больших затрат на внедрение данной программы отдельно каждым облгазом предлагается внедрить данную общую программу учёта абонентов по всей Украине на уровне НАК «Нефтегаз Украины»;

– автоматизировать и внедрить единый для всех облгазов «Справочник бытовых счётчиков газа».

том, что в дальнейшем проблемам учёта природного газа необходимо уделять особое внимание, перенимать опыт западных стран. С помощью исследований учёных разных стран потери природного газа, на наш взгляд, необходимо признать, определить их реальную величину и включить в тариф по транспортировке природного газа.

ЛИТЕРАТУРА:

1. Зимний Л. Магнитные бури в газовых сетях // Газ&Нефть. Энергетический бюллетень. – 2005. – № 6. – с.23-26.

2. Блотнер В. Комерційні втрати газу – не нестача газу, «притоки» – не надлишки, а особи, чия вина не доведена у суді, – не зловмисники//Галицькі Контракти. – 1999. – № 40. – с.23-24.

3. Белодворский Ю.М., Фиш Г.Я. Практическое пособие по учёту расхода газа. – Издательство литературы по строительству, Москва, 1971. – 256с.

4. Багдасаров В.А. Потери газа в городском газовом хозяйстве. – Л.: «Недра», 1972. – 156с.

5. Шишко Г.Г. Экономия природного газа в условиях Украинской ССР. – Учебное пособие. – Киев: ИПК Минжилкомхоза УССР, 1990. – 79с.

6. Енин П.М., Шишко Г.Г., Пилюгин Г.В. Газификация сельской местности. – К.: Урожай, 1988. – 144с.

7. Кмить Л. Газораспределительные сети хотят узаконить // Газ&Нефть. Энергетический бюллетень. – 2005. – 39. – с.26.

8. Чалый И. Газовая атака плательщиков Большим Законом: проблемы учёта газовых надбавок // Бухгалтер. – 2005. – № 26. – с. 55.

МАЙДАНЕВИЧ П.Н. – кандидат экономических наук, доцент Южного филиала «Крымского агротехнологического университета» Национального аграрного университета

Белик В.Д. – соискатель Житомирского государственного технологического университета