

Необхідно зазначити, що існує ряд помилкових концепцій релевантності витрат. Так, одна з них, пов'язана з тим, що всі прямі витрати вважаються релевантними, а накладні – нерелевантні. Але якщо прямі витрати стосуються минулих або безповоротних, то вони теж нерелевантні.

Підсумовуючи вищесказане, ми зробимо такий висновок:

по-перше, прийняття управлінських рішень ґрунтується винятково на оперативній, достовірній та релевантній інформації, що сприяє прийняттю ефективних рішень адекватних вимогам системи управління;

по-друге, на сьогодні залишається актуальним проведення досліджень стосовно проблеми організації управлінського обліку в практичному аспекті, незважаючи на те, що вона досить детально висвітлена в працях зарубіжних авторів [2, 4];

по-третє, проводячи свої дослідження, ми виходили з того, що управлінський облік це “не новий вид обліку”, а розглядали його лише як “модифіковану систему збирання та узагальнення інформації у вигляді, необхідному для забезпечення інформаційних потреб управління” [5];

по-четверте, наближення методології обліку в Україні до застосовуваної в зарубіжних країнах дасть змогу підвищити якість управління виробництвом, використовуючи дані бухгалтерського обліку для прийняття рішень.

Література

1. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методичні аспекти): Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – С. 422.
2. Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер. с англ.; Учебник. – М.: ЮНИТИ ДАНА, 2002. – 1071 с.
3. Лень В. С. Управлінський облік: Нав. посібник. – К.: Знання-Прес, 2003. – 287 с.
4. Керимов В. Э. Управленческий учет: Учебник. – 2-е изд., изм. и доп. – М.: Издательско-торговая корпорация “Дашков и К”, 2003. – 416 с.
5. Зіновій Гуцайлюк. Ще раз про місце і роль управлінського обліку в інформаційній системі господарюючих суб'єктів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 11. – С. 45–49
6. С. Ф. Голов. Управлінський облік: Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.

УДК 331

ПРОДАЖ ПРИРОДНОГО ГАЗУ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ

О. М. Гречка

*Департамент обліку газу та нафти НАК “Нафтогаз України”,
01001, м. Київ, вул. Б. Хмельницького, 6, тел. (8044) 5863443*

Проанализирована проблема учета, экономического анализа и контроля продажи природного газа по категориям потребителей. Даны рекомендации по получению объективной учетной информации об объемах потребленного газа по отдельным потребителям и их категориям.

The problem of economic analysis, accounting and control of natural gas sales in aspect of consumer categories was analyzed. The recommendations for getting objective information about the volume of consumed natural gas in aspect of separate consumers and their categories.

Україна належить до країн зі значним дефіцитом власних енергоресурсів (задовольняє потреби у природному газі за рахунок власного видобування лише на рівні 23–25%) та імпортує близько 50% паливних ресурсів, що в загальному підсумку щорічно складає близько \$ 15 млрд. Тому забезпеченість України паливно-енергетичними ресурсами є одним з основних завдань національної економіки, розв'язання якого зробить можливим успішне здійснення соціальних, науково-технічних та економічних програм, спрямованих на збереження державної незалежності.

Україна має високий рівень споживання енергоресурсів (на одиницю валового національного прибутку витрачається в 6–8 разів більше енергії, ніж у розвинених західних країнах). У разі ефективного використання енергоресурсів Україна в перспективі може вдвічі збільшити свій національний продукт і одночасно в 3–4 рази зменшити обсяги споживання газу [1].

Якщо в світі відсоток газу в балансі енергоносіїв становить 23,8%, в Європі – 21,3%, то в Україні – 45% [2]. Висока частка природного газу у використанні первинних енергоресурсів характерна тільки для окремих країн із достатніми ресурсами газу власного виробництва (Росія, Нідерланди) [3].



Зростання частки природного газу в енергетичному балансі країни відбулось у радянські часи через масове переведення на газ електростанцій та великих промислових підприємств. Хоча, в балансі запасів України вугілля становить 50%, уран – 40% і 10% – всі інші енергоносії разом узяті, в тому числі природний газ [4].

Тому завдання обліку, аналізу та контролю продажу газу споживачам набувають важливого значення.

Внесок у встановлення і розвиток бухгалтерського обліку, економічного аналізу і контролю продажу товарів зробили вітчизняні економісти: М. Бланк, С. Голов, А. Мазаракі, М. Білуха, Є. Мних, В. Сопко, Н. Ткаченко, М. Чумаченко та інші.

Загальний методологічний підхід до системного дослідження проблем розвитку ПЕК та паливоенергоспоживання описані в працях Л. Мелентьева, В. Проскуракова, Є. Мниха, О. Алімова, А. Шидловського, Н. Бикової і окремо природного газу – в працях Є. Пістуна, І. Діяка, З. Осінчука, М. Гончарука, М. Данилюка, М. Шандрівської та інших.

Але проблемам обліку, економічного аналізу та контролю продажу природного газу за категоріями споживачів не приділялася належна увага.

З липня 2001 року, відповідно до Закону України “Про нафту і газ” [5], природному газу був наданий статус “товару”. До прийняття зазначеного Закону, цей енергоносіє (відповідно до Закону України “Про житлово-комунальні послуги” [6]) належав до розряду “послуги”.

Природний газ є специфічним товаром.

Облік природного газу – це система реєстрації результатів кількісного та якісного вимірювання обсягів природного газу з метою обліку та контролю за його видобуванням, транспортуванням, зберіганням, розподілом і споживанням [7].

Облік газу здійснюється також з метою:

контролю за раціональним і ефективним використанням газу;

складання балансу надходження та реалізації газу;

здійснення взаємних фінансових розрахунків між постачальниками, газозбутовими підприємствами і споживачами газу.

Основному технологічному процесу в системі забезпечення природним газом споживачів відповідають такі види підприємницької діяльності: видобування, зберігання, купівля, транспортування та продаж газу. З огляду на це в газовій галузі розрізняють постачальників та споживачів газу.

Постачальник природного газу – суб'єкт підприємницької діяльності, який здійснює постачання природного газу споживачам на підставі укладених договорів, а споживач – юридична особа чи її відокремлений підрозділ або фізична особа, що використовує природний газ на підставі договору.

У процесі реалізації природного газу споживачам, на підставі укладених з ними договорів, підприємства з газопостачання та газифікації відіграють роль постачальників газу, а суб'єкти господарювання та населення – споживачів.

Отже, постачання природного газу всім споживачам здійснюється на підставі укладених договорів. У договорі зазначається: предмет договору; розмір замовлених у межах року обсягів газу; умови його постачання протягом дії терміну договору; порядок розрахунків за отриманий та протранспортований газ; взаємні відповідальності сторін; можливі форс-мажорні обставини, реквізити споживача та газопостачального підприємства тощо. Якщо договір на постачання газу зі споживачем не укладено, то за наявності продавця (постачальника) газу, покупець (споживач) не є юридично відповідальною особою за його оплату.

Природний газ надходить з газотранспортної системи до газорозподільної мережі та далі розподіляється між споживачами безперервно, а не партіями, тому він не може набувати матеріальної форми виробничих запасів. Так, момент надходження природного газу до споживача співпадає з моментом його використання. Тому при реалізації природного газу підприємствами з газопостачання та газифікації споживачам оцінка газу жодним з визначених в П(С)БО 9 “Запаси” методами не може здійснюватися.

Динаміка споживання природного газу в Україні в 1985–2003 роки відображена на рис. 1.

Як видно з рис. 1, споживання природного газу в Україні поступово зростало і максимального рівня досягло в 1990 році – 118,8 млрд. м³. В останні роки споживання природного газу є сталим і становить близько 75–76 млрд. м³, що на 36% менше у порівнянні з 1990 роком (через спад промислового виробництва та впровадження заходів з економії енергоресурсів).

На ринку газу України монополістом є НАК “Нафтогаз України”.

У межах регіону, області, міста, району користувачами природного газу є велика кількість споживачів і певна кількість постачальників.





Рисунок 1. Динаміка споживання природного газу в Україні в 1985–2003 роках, млрд. м³

При зведенні балансу надходження та реалізації природного газу газозбутовим підприємством усіх споживачів умовно поділяють на групи (категорії), кожна з яких має свої особливості споживання та ціноутворення, а саме:

1. Промисловість.
2. Бюджетні установи, що фінансуються з державного та місцевого бюджетів
3. Підприємства комунальної теплоенергетики та котельні промислових підприємств, що відпускають тепло населенню та бюджетним установам.
4. Газозбутові підприємства (газ на виробничо-технологічні потреби).
5. Населення.

Структура суб'єктів господарювання, що є споживачами природного газу та структура обсягів спожитого ними газу зображені на рисунках 2, 3.

Компанія продає природний газ споживачам через свої дочірні компанії, в тому числі ДК „Газ України”.

ДК „Газ України” через підпорядковані їй підприємства з газопостачання та газифікації, реалізує близько 85–88% природного газу, спожитого в Україні, решта газу реалізується газовидобувними та газотранспортними підприємствами (через “прямі труби”) напряму промисловим споживачам, в тому числі використовується на виробничо-технологічні та власні потреби зазначених підприємств.

Отже, продаж природного газу за категоріями споживачів у підприємствах з газопостачання та газифікації в 2001–2003 роках виглядає наступним чином:

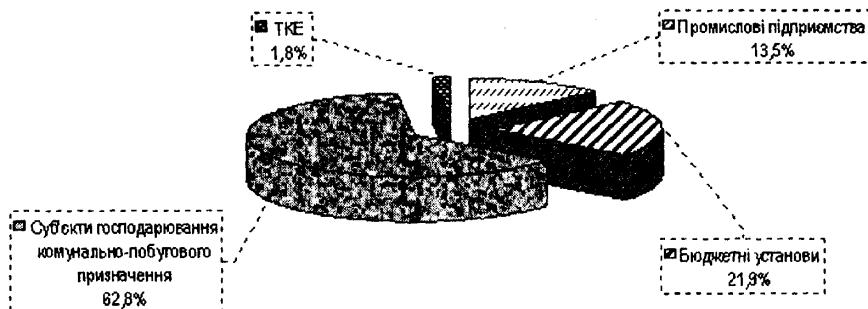


Рисунок 2. Структура підприємств-споживачів природного газу в Україні, в %

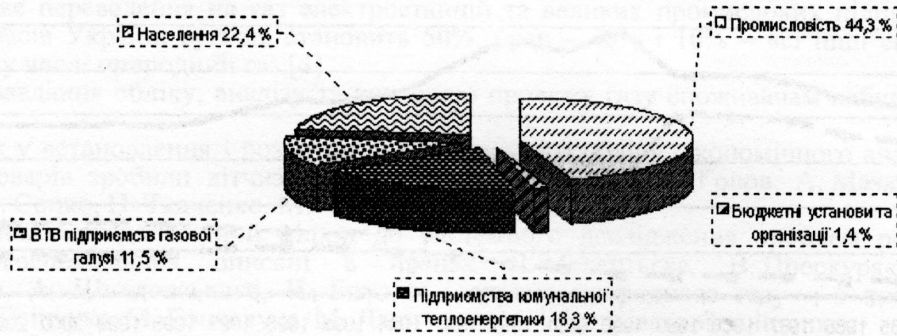


Рисунок 3. Структура споживання природного газу в Україні, в %

Таблиця 1. Обсяги та структура споживання природного газу за категоріями споживачів у підприємствах з газопостачання та газифікації у 2001–2003 роках*

№	Категорія споживачів	2001 рік		2002 рік		2003 рік	
		млрд. м ³	Питома вага, %	млрд. м ³	Питома вага, %	млрд. м ³	Питома вага, %
1	Промисловість	24,9	45,7	22,3	41,7	25,4	42,8
2	Бюджетні організації	1,0	1,8	1,0	1,9	1,0	1,7
3	Підприємства комунальної теплоенергетики	10,7	19,6	12,6	23,6	14,3	24,1
4	Виробничо-технологічні потреби	0,7	1,3	0,7	1,3	0,8	1,3
5	Населення	15,4	28,2	15,4	28,8	16,4	27,6
6	Втрати	1,8	3,3	1,5	2,8	1,5	2,5
	Разом:	54,5	100	53,5	100	59,4	100

* Дані наведені без урахування ВАТ „Київгаз” та м. Керч.

1. Промисловість.

Аналіз розвитку господарства за роки реформування економічних відносин (1992–1998 роки) свідчить про загальне погіршення соціально-економічного стану її регіонів. У зазначені роки відбулося падіння обсягів виробництва (послуг) у всіх галузях, і найпомітніше – у промисловості, де створюється переважна частка валового внутрішнього продукту країни. Тенденція щорічного скорочення обсягів виробництва промислової продукції утвердилася майже в усіх регіонах, особливо там, де провідне місце в структурі промисловості займають підприємства базових галузей – чорної і кольорової металургії, паливної та хімічної промисловості, а також підприємства машинобудівної, легкої промисловості.

Базові галузі України використовують вагомую частку інвестицій, залучають значну кількість робітників, споживають великий обсяг сировини й матеріалів, палива. Разом з тим, вона володіє значним потенціалом, який формувався протягом багатьох десятиліть. Отже, це величезне за розмірами (фізичними, грошовими, територіальними) національне багатство країни необхідно оцінити, зберегти, вміло розпорядитися ним (реформувати) та підвищити ефективність його використання для вирішення нових соціально-економічних завдань.

З 1999 року в Україні практично припинилося падіння ВВП і пов'язане з ним зменшення споживання паливно-енергетичних ресурсів, в тому числі природного газу.

В 2001–2003 роках промисловість спожила відповідно 24,9; 22,3; 25,4 млрд. м³ газу, що становить від 41,7 до 45,7% в загальному обсязі споживання газу підприємствами з газопостачання та газифікації (табл. 1.). Найбільше його споживання спостерігається в Дніпропетровській, Донецькій, Одеській та Черкаській обл.

2. Бюджетні установи, що фінансуються з державного та місцевого бюджетів.

В 2001–2003 роках ця категорія спожила 1,0 млрд. м³ газу, що становить 1,3% в загальному обсязі споживання газу в підприємствах з газопостачання та газифікації (табл. 1).

Найбільшим споживання газу на ці цілі є в Дніпропетровській, Львівській, Київській, Полтавській, Харківській обл.

3. Підприємства комунальної теплоенергетики та котельні промислових підприємств, що відпускають тепло населенню та бюджетним установам.

В 2001–2003 роках споживання газу цією категорією споживачів відповідно становило 10,7; 12,6; 14,3 млрд. м³, або від 19,6 до 24,1% в загальному обсязі його споживання в підприємствах з газопостачання та газифікації (табл. 1). Споживання газу на ці цілі було найбільшим в Донецькій, Дніпропетровській, Харківській обл.

В Україні нараховується близько 600 тис. будинків державної та колективної власності, з них 5-поверхових та вище – 70 тис. будинків. Централізоване опалення мають 87,7% житлового фонду.

Через надмірну централізацію теплопостачання, експлуатацію малоефективного та зношеного обладнання, низьку теплозахисну спроможність конструкцій житлових будинків застарілих серій втрачається майже 30–40% виробленої теплової енергії.

4. Підприємства з газопостачання та газифікації (газ на виробничо-технологічні потреби).

НАК “Нафтогаз України” на основі укладених договорів між ДК “Газ України” надає підприємствам з газопостачання та газифікації природний газ, який останні використовують на виробничо-технологічні потреби для здійснення своєї виробничої діяльності.

Виробничо-технологічні потреби (виробничо-технологічні витрати та нормовані втрати) природного газу підприємств з газопостачання та газифікації розраховуються відповідно до:

1. Методики визначення питомих виробничо-технологічних витрат природного газу під час його транспортування газорозподільними мережами, затверджених наказом Мінпаливенерго від 30.05.03 № 264, зареєстрованої в Мін’юсті 09.07.03 № 571/7892;

2. Методики визначення питомих виробничо-технологічних витрат природного газу під час його транспортування газорозподільними мережами, затверджених наказом Мінпаливенерго від 30.05.03 № 264, зареєстрованої в Мін’юсті 09.07.03 № 570/7891;

3. Методики визначення питомих витрат природного газу при його вимірюваннях побутовими лічильниками в разі неприведення об’єму газу до стандартних умов, затвердженої наказом Мінпаливенерго від 21.10.03 № 595, зареєстрованої в Мін’юсті 25.12.03 № 1224/8545.

Природний газ на виробничо-технологічні потреби відшкодовується підприємству з газопостачання та газифікації через тариф на транспортування природного газу газорозподільними мережами.

Дочірні компанії, що підпорядковуються НАК “Нафтогаз України”, на виробничо-технологічні потреби витрачають близько 7,6 млрд. м³ газу на рік, що становить близько 10,5% від загального обсягу його споживання в Україні, в тому числі на виробничо-технологічні потреби підприємств з газопостачання та газифікації у 2001–2003 роках витрачено відповідно 0,7; 0,7; 0,8 млрд. м³ газу, що становить 1,3% в загальному обсязі споживання газу в підприємствах з газопостачання та газифікації (табл. 1.).

5. Населення.

Станом на 1 січня 2004 року в цій сфері налічується близько 11,2 млн. газифікованих будинків і квартир. Об’єм спожитого газу в 4,1 мільйонів цих будинків і квартир визначається за показниками лічильників, у 7,1 млн. – за нормами споживання, затвердженими постановою КМУ від 08.06.96 № 619 “Норми споживання природного газу населенням у разі відсутності газових лічильників” (табл. 2.). Зазначені норми єдині й діють на всій території України.

Найбільша кількість лічильників встановлена у квартирах, де газ використовується на опалення, оскільки споживання газу цією категорією споживачів є найбільшим. У житловому фонді цих споживачів загалом встановлено більше 3,4 млн. лічильників газу, що становить 78,8% від загальної кількості їх встановлення.

Для проведення наукового обстеження споживання природного газу населенням та розроблення обґрунтованих рекомендацій щодо оптимізації його нормування інститут “УкрНДІнжпроект”, на замовлення НАК “Нафтогаз України”, протягом 2000–2002 років провів обстеження стану споживання природного газу населенням у разі відсутності лічильників газу в усіх регіонах України. Результати обстеження підтверджують, що в разі відсутності лічильників споживання газу населенням суттєво перевищує норми його споживання, які затверджені постановою КМУ від 08.06.96 № 619 (остання колонка в табл. 2).

Крім того, облік природного газу за нормами споживання унеможливує контроль за його раціональним та ефективним використанням, що призводить до виникнення втрат газу в газорозподільних мережах, які компенсуються за рахунок прибутку підприємства з газопостачання та газифікації.

Отже, облік природного газу за допомогою лічильників у житловому секторі повинен бути налагоджений всюди як основна передумова забезпечення економії газу. За дослідженнями інституту “УкрНДІнжпроект” в Україні потенціал енергозбереження дорівнює 20–25% від загальних обсягів споживання газу.



Проведений нами аналіз динаміки газифікації квартир та обсягів спожитого населенням газу за 1985–2003 роки засвідчив, що різке зростання обсягів спожитого населенням газу відбулося в 1991–1996 роки (рис. 1) через різкі темпи зростання газифікації приватного сектору.

Таблиця 2. Норми споживання природного газу населенням у разі відсутності газових лічильників на комунально-побутові потреби, затверджені постановою КМУ від 08.06.96 № 619 (зі змінами і доповненнями) та за результатами досліджень ВАТ „УкрНДІнжпроект”

№	Вид споживання природного газу	Одиниця виміру	Норма споживання, м ³	Результати дослідження інституту УкрНДІнжпроект грн./м ³
1.	Плита газова за наявності централізованого гарячого водопостачання	м ³ /людино-місяць	9,8	12,0
2.	Плита газова в разі відсутності централізованого гарячого водопостачання та газового водонагрівача	м ³ /людино-місяць	18,3	27,0
3.	Плита газова та водонагрівач	м ³ /людино-місяць	23,6	36,0
4.	Опалювально-варильна піч (ОВП) – в міжопалювальний період на приготування їжі, підігрів води та інші побутові потреби: включно до 3-х мешканців, на кожного наступного	м ³ /людино-місяць	70,0 45,0	70,0 45,0
5.	Опалювально-варильна піч (ОВП) – в опалюваний період на опалення, приготування їжі, підігрів води та інші побутові потреби: включно до 20 кв. метрів опалюваної площі, на кожний додатковий кв. метр опалюваної площі	м ³ /(кв. метр * місяць)	20,0 11,0	20,0 11,0
6.	Індивідуальне опалення	м ³ /(кв. метр * місяць)	11,0	12,0-14,0
7.	Приготування кормів та підігрівання води домашній худобі: кінь, корова, свиня, вівця, коза	м ³ /голови-рік	50 250 135 15 25	– – – – –

В 2001–2003 роках населення спожило відповідно 15,3; 15,4 та 15,4 млрд. м³ природного газу, що складає близько 27–28% в загальному обсязі реалізації газу споживачам у підприємствах із газопостачання та газифікації. Споживання газу населенням є найбільшим у Дніпропетровській, Донецькій, Харківській, Київській, Львівській обл.

Отже, з процесом продажу природного газу виникають проблеми, пов'язані з одержанням об'єктивної облікової інформації про обсяги спожитого природного газу кожним окремим споживачем та за категоріями споживачів, яка є об'єктом бухгалтерського обліку та економічного аналізу.

Природний газ, який переходить зі сфери видобування, зберігання у сферу транспортування та продажу споживачам, відповідно до закону товарного обігу знаходить своє відтворення в показнику – обсяг реалізованого газу (товарообіг).

Обсяг реалізованого газу є основним валовим показником діяльності підприємства з газопостачання та газифікації, що характеризує результат його діяльності. Саме продаж природного газу споживачам створює економічне підґрунтя для отримання певного обсягу доходів та прибутку, тобто формує передумови для реалізації стратегічних цілей діяльності зазначеного підприємства.

Література

1. Гончарук М. І. Зменшення втрат природного газу в трубопроводах низького та середнього тиску. Дисертація. – Ів.-Франківськ, 2003. – 164 с.
2. Дяк І. В. Нефтегазовый комплекс: проблемы и перспективы // Нефть и газ. – 1999. – № 3. – С. 10–11.
3. Дяк І. В., Осінчук З. П. Газова промисловість України на зламі століть. – Івано-Франківськ: Лілея-НВ.– 2000. – 236 с.
4. Шандрівська О. Є. Управління газотранспортними компаніями на засадах маркетингу та логістики. Дисертація. – Львів, 2002. – 182 с.
5. Закон ВР України від 12.07.01 № 2665-III “Про нафту і газ”.
6. Закон ВР України від 24.06.04 № 1875-IV “Про житлово-комунальні послуги”.
7. Наказ НАК “Нафтогаз України” від 26.03.01 № 79 “Про затвердження порядку доступу до газотранспортної системи”.

