

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ НЕСТАНДАРТНОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ДОГОВОРІВ ЇЇ ПОСТАВКИ

REGULATORY REGULATION OF NON-STANDARD PRODUCT ACCOUNTS AND ITS DELIVERY AGREEMENTS

Боднар О.В.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і аудиту,
Відокремлений підрозділ національного університету
біоресурсів і природокористування України
«Бережанський агротехнічний інститут»

Досліджено нормативні документи щодо регулювання обліку нестандартної продукції та договорів її поставки. Визначено основні питання якості продукції, відображені у Цивільному та Господарському кодексах України. Розглянуто типові форми договору у питаннях, пов'язаних з якістю продукції, та відповідальність сторін за поставку неякісної продукції.

Ключові слова: правове регулювання, якість, продукція, договори поставки, стандарти якості.

Исследованы нормативные документы по регулированию учета нестандартной продукции и договоров ее поставки. Определены основные вопросы качества, отраженные в Гражданском и Хозяйственном кодексах Украины. Рассмотрены типовые формы договора в вопросах, связанных с качеством продукции, и ответственность сторон за поставку некачественной продукции.

Ключевые слова: правовое регулирование, качество, продукция, договоры поставки, стандарты качества.

The normative documents concerning the regulation of accounting for non-standard products and contracts for its delivery are investigated. The basic questions of quality of products, which are reflected in the Civil and Commercial codes of Ukraine are determined. The article deals with the standard forms of the contract related to the quality of products and the responsibility of the parties for the supply of low-quality products.

Key words: legal regulation, quality, products, supply contracts, quality standards.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Україна сьогодні потребує гармонізації основних регламентуючих документів, у тому числі з якості продукції, із загальносвітовими стандартами. Це потребує розроблення принципово нових методологічних підходів до їх вивчення і стандартизації [1, с. 8].

Одне з найважливіших серед них [2, с. 344] – підвищення конкурентоспроможності українських виробників товарів і послуг, їх вихід на європейський та світовий ринки та зменшення допустимого рівня браку у виробництві. Вирішення цього завдання передбачає реалізацію цілого комплексу заходів структурно-організаційного, техніко-інноваційного та правового характеру. Серед них – адаптація національної системи стандартизації та сертифікації до системи технічного регулювання Європейського Союзу, що вимагає поглибленого дослідження останньої.

Вдосконалення нормативно-правового забезпечення обліку у цілому і нестандартної продукції та договорів її поставки зокрема дасть

можливість створити більш привабливий інвестиційний клімат, що в подальшому призведе до створення нових робочих місць та збільшення обсягів експорту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор. Питання правового регулювання обліку нестандартної продукції досліджували багато вітчизняних та зарубіжних учених, зокрема: В.Г. Васильков [3, с. 388–389], Т.Л. Запорожець [4], Н.В. Козлюк [5, с. 70], О. Нікіпелова [1, с. 8], М.М. Пархоменко [2, с. 344–350], Г. Тиравська [6, с. 61–63] та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується означена стаття. Якість продукції як один із головних та складних елементів виробничого процесу суб'єктів господарювання в бухгалтерському обліку є предметом економічних досліджень. Зокрема, інтерес дослідників привертають увагу питання нормативно-правового забезпечення відносин у сфері якісної продукції, вивчення та аналіз чинної законо-

давчо-нормативної бази обліку та порівняння з колишньою, з'ясування проблем під час використання нормативних актів тощо. Варто зазначити, що вказані питання потребують подальших досліджень.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Метою є дослідження правового регулювання обліку нестандартної продукції та договорів її поставки, зокрема вивчення вітчизняного й міжнародного досвіду щодо забезпечення високої й належної якості продукції, зменшення рівня браку та визначення можливості застосування міжнародних стандартів в Україні як національних на сучасному етапі розвитку економіки.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Правове регулювання бухгалтерського обліку – це система законодавчих і нормативних актів, відповідно до яких підприємство здійснює господарсько-фінансову діяльність та забезпечує ведення її бухгалтерського обліку й фінансової звітності. Ці нормативні акти мають певну ієрархічну підпорядкованість.

Система правового регулювання бухгалтерського обліку відносин у сфері підвищення якості продукції здійснюється міжнародними, державними та місцевими органами влади на різних ієрархічних рівнях.

Нормативно-правове регулювання обліку нестандартної продукції у виробництві в Україні регулюється Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій; Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій; Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»; Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів, Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затвердженими Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»; Податковим кодексом України, Кодексом законів про працю та іншими законодавчими актами.

Методологічною основою формування в бухгалтерському обліку інформації про брак виробництва, визначення їхньої собівартості і розкриття її у фінансовій звітності конкретизуються безпосередньо Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [7]: вказується лише на те, що до складу інших прямих витрат відносять утрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

Не менш важливим документом є Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів

[8], де вказується, за якою ж оцінкою здійснювати облік браку на підприємстві. Проте щодо порядку відображення оцінки браку існує багато спірних та проблемних питань.

Сьогодні для кожного підприємця є важливим відображення операцій згідно з Податковим кодексом, де зазначено, що фактична вартість остаточно забракованої продукції не включається до складу витрат платника податку, крім утрат від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів) та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку в разі реалізації такої продукції. Тобто платник податку, має право самостійно визначати допустимі норми технічно неминучого браку в наказі підприємства за умови обґрунтування його розміру.

Прийняття Податкового кодексу України викликало багато спірних питань, навіть і в частині обліку бракованих виробів. Так, президент Американської торгової палати в Україні Хорхе Зукоскі відзначив [9]: «Такий кодекс є ідеальною основою для реформ у податковій сфері. В першу чергу реформа матиме величезний позитивний вплив на інвестиційний клімат в Україні, на підвищення конкурентоздатності. Крім того, отримаємо поліпшення рейтингів країни, будуть створені привабливі умови для внутрішнього і іноземного бізнесу». Це судження свідчить про позитивний бік застосування кодексу у сфері законодавства.

Проте, незважаючи на ці переваги, зазначені Хорхе Зукоскі, даний законодавчий документ має низку серйозних недоліків: негативні умови оподаткування для середнього та особливо малого бізнесу, суперечність певних його положень П(С) БО, невизначеність поняття «доходи» тощо. Таким чином, навіть ці окремі зауваження щодо Податкового кодексу свідчать про необхідність подальшої роботи над його вдосконаленням.

Найбільш важливими нормативними актами щодо регулювання відносин у сфері підвищення якості продукції є національні та міжнародні стандарти, які визначають концептуальні положення формування у бухгалтерському обліку інформації про якість, витрати на якість та розкриття інформації у звітності підприємства. Проте цими стандартами не врегульовано вибір методу застосування оцінок якості продукції.

Найактуальнішими для бухгалтерського обліку якості продукції є міжнародний стандарт ISO 9001. Міжнародний стандарт ISO 9001 – система управління якістю, який нині використовується в Україні. Це стандарти, що прийняті для регулювання продукції у сфері забезпечення та поліпшення якості, метою якого є сприяння розвитку стандартизації у світовому масштабі для полегшення міжнародного товарообміну і взаємодопомоги, а також для розширення співпраці в галузі інтелектуальної, наукової, технічної та економічної діяльності [4].

Міжнародні стандарти ISO 9000 визначають розроблення, впровадження та функціонування систем якості. Вони не стосуються конкретного сектору промисловості чи економіки й являють собою настанови з управління якістю та загальні вимоги щодо забезпечення якості, вибору і побудови елементів систем якості.

Міжнародні стандарти ISO 10000 містять настанови щодо перевірки систем якості, кваліфікаційні вимоги до експертів-аудиторів із перевірки системи якості, керування програмою перевірки системи якості.

Міжнародні стандарти ISO 14000 розглядають системи і настанови щодо захищеності навколишнього середовища, системи управління навколишнім середовищем, технічні вимоги і настанови щодо його використання, а також загальні настанови щодо принципів, систем та заходів підтримки.

Перевага міжнародних стандартів ISO 14000 полягає у тому, що вони створюються для всіх сфер діяльності шляхом надання міжнародної системи тестів або методів визначення захищеності навколишнього середовища.

Держстандартом України, його Технічним комітетом ГК 93 «Управління якістю і забезпечення якості» здійснено ідентичний переклад міжнародних стандартів, де внесено редакційні зміни: термін «міжнародний стандарт» замінено на «державний стандарт».

До переліку державних стандартів України, гармонізованих із міжнародними стандартами, належать:

ДСТУ ISO 9000-2001 «Системи управління якістю. Основні положення та словник». Цей стандарт замінює ДСТУ 3230-95 «Управління якістю та забезпечення якості. Терміни та визначення»;

ДСТУ ISO 9001-2001 «Системи управління якістю. Вимоги». Цей стандарт замінює ДСТУ ISO 9001-95 «Системи якості. Модель забезпечення якості в процесі проектування, розроблення, виробництва, монтажу та обслуговування», ДСТУ ISO 9002-95 «Системи якості. Модель забезпечення якості в процесі виробництва, монтажу та обслуговування». ДСТУ ISO 9003-95 «Системи якості. Модель забезпечення якості в процесі контролю готової продукції та її випробувань»;

ДСТУ ISO 9001-2001 «Системи управління якістю. Настанови щодо поліпшення діяльності». Цей стандарт замінює ДСТУ ISO 9004-1-95 «Управління якістю та елементи системи якості. Частина I. Настанови»;

ДСТУ ISO 14001-97 «Системи управління навколишнім середовищем. Склад та опис елементів і настанови щодо їх застосування»;

ДСТУ 3921.1-1999 (ISO 10012-1: 992) «Вимоги до забезпечення якості засобів вимірювальної техніки. Частина I. Система метрологічного забезпечення засобів вимірювальної техніки».

ДСТУ 3921.2-2000 (ISO 10012-2: 1997) «Забезпечення якості засобами вимірювальної техніки. Частина 2. Настанови щодо контролю процесів вимірювань»;

ДСТУ ISO 10011-1-97 «Настанови щодо перевірки систем якості. Частина I. Перевірка»;

ДСТУ ISO 10011-2-97 «Настанови щодо перевірки систем якості. Частина 2. Кваліфікаційні вимоги до аудиторів із систем якості»;

ДСТУ ISO 10011-3-97 «Настанови щодо перевірки систем якості. Частина 3. Управління програмами перевірок»;

ДСТУ 1.1-2001 «Державна система стандартизації. Стандартизація та суміжні види діяльності. Терміни та визначення основних понять».

Дані стандарти формують узгоджену серію стандартів щодо системи управління якістю на підприємствах різних сфер використання, що забезпечують взаємозв'язок між національними (державними) та міжнародними стандартами.

На сучасному етапі найбільшої актуальності набувають договори як регулювання відносин у законодавчій сфері бухгалтерського обліку. Питанням якості продукції приділяється найбільша увага, оскільки кожен суб'єкт господарювання створює відповідний продукт праці й споживання. Тому необхідно розглянути Цивільний і Господарський кодекси України [10; 11], а саме ті аспекти, які регулюють відносини між покупцем та постачальником у сфері забезпечення якості продукції, що проілюстровано за допомогою табл. 1.

Таким чином, із табл. 1 видно, що відносини між покупцем та продавцем у сфері забезпечення якості продукції врегульовано поверхнево. Вказується лише на те, що продукція повинна відповідати стандартам якості на національному та міжнародному рівнях, а також те, що покупець та продавець повинні самі передбачати всі можливі умови поставки або прийняття продукції виходячи із власного професійного судження.

Розглянемо відображення в типових формах договору питання, пов'язані з якістю продукції та відповідальністю сторін за поставку неякісної продукції на основі табл. 2.

Представлені в табл. 2 типові форми договорів та відповідальність суб'єктів підприємницької діяльності за порушення стандартів, норм і правил стандартизації і сертифікації показали, що питання якості продукції широко регулюється в різних видах договорів, а саме договорі купівлі-продажі, договорі поставки оптової партії товару, договорі про надання послуг та договорі підяду. Проте одним із проблемних питань є поставка продукції відповідно до її якості, тому необхідно обов'язково передбачити всі можливі умови поставки продукції неналежної якості та, відповідно, відповідальність за порушення неотримання таких умов, зазначених у договорах з якості продукції.

Таблиця 1

Питання якості продукції, відображені у Цивільному та Господарському кодексах України

Назва	Регулювання відносин у сфері забезпечення якості продукції
Цивільний кодекс України	<p>Стаття 673. Якість товару</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Продавець повинен передати покупцеві товар, якість якого відповідає умовам договору купівлі-продажу. 2. У разі відсутності в договорі купівлі-продажу умов щодо якості товару продавець зобов'язаний передати покупцеві товар, придатний для мети. Якщо продавець під час укладення договору купівлі-продажу був повідомлений покупцем про конкретну мету придбання товару, продавець повинен передати покупцеві товар, придатний для використання відповідно до цієї мети. 3. У разі продажу товару за зразком та (або) за описом продавець повинен передати покупцеві товар, який відповідає зразку та (або) опису. 4. Якщо законом встановлено вимоги до якості товару, продавець зобов'язаний передати покупцеві товар, який відповідає цим вимогам. <p>Продавець і покупець можуть домовитися про передання товару підвищеної якості порівняно з вимогами, встановленими законом</p>
Господарський кодекс України	<p>Стаття 268. Якість товарів, що поставляються</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Якість товарів, що поставляються, повинна відповідати стандартам, технічним умовам, іншій технічній документації, яка встановлює вимоги до їхньої якості, або зразкам (еталонам), якщо сторони не визначать у договорі більш високі вимоги до якості товарів. 2. Номери та індекси стандартів, технічних умов або іншої документації про якість товарів зазначаються в договорі. Якщо вказану документацію не опубліковано у загальнодоступних виданнях, її копії повинні додаватися постачальником до примірника договору покупця на його вимогу. 3. У разі відсутності в договорі умов щодо якості товарів остання визначається відповідно до мети договору або до звичайного рівня якості для предмета договору чи загальних критеріїв якості. 4. Постачальник повинен засвідчити якість товарів, що поставляються, належним товаросупровідним документом, який надсилається разом із товаром, якщо інше не передбачено в договорі. 5. У разі поставки товарів більш низької якості, ніж вимагається стандартом, технічними умовами чи зразком (еталоном), покупець має право відмовитися від прийняття і оплати товарів, а якщо товари уже оплачені покупцем, – вимагати повернення сплаченої суми. 6. У разі якщо недоліки поставлених товарів можуть бути усунені без повернення їх постачальнику, покупець має право вимагати від постачальника усунення недоліків у місцезнаходженні товарів або усунути їх своїми засобами за рахунок постачальника. 7. Якщо поставлені товари відповідають стандартам або технічним умовам, але виявляються більш низького сорту, ніж було зумовлено, покупець має право прийняти товари з оплатою за ціною, встановленою для товарів відповідного сорту, або відмовитися від прийняття і оплати поставлених товарів. 8. У разі якщо покупець (одержувач) відмовився від прийняття товарів, які не відповідають за якістю стандартам, технічним умовам, зразкам або умовам договору, постачальник зобов'язаний розпорядитися товарами у десятиденний строк, а щодо товарів, які швидко псуються, – протягом 24 годин із моменту одержання повідомлення покупця про відмову від товарів. Якщо постачальник (виробник) у зазначений строк не розпорядиться товарами, покупець (одержувач) має право реалізувати їх на місці або повернути виробникові

Таким чином, приймання товарів за якістю повинне проводитися відповідно до умов укладених договорів купівлі-продажу, договорів поставки товарів, контрактів, інших видів угод. Разом із тим у договорі може бути обумовлено застосування для цих операцій норм та вимог, установлених Інструкцією «Про порядок приймання продукції виробничо-технічного призначення і товарів народного споживання за якістю».

Проте, не дотримуючись викладених вище вимог, на практиці досить часто зустрічаються ситуації, коли керівники підприємства (в особі головного бухгалтера) несуть матеріальну, адміністративну та кримінальну відповідальність.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Таким чином, необхідно чітко знати та розуміти чинне законодавство, насамперед Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», Податковий кодекс, Кодекс законів про працю, Кодекс про адміністративні правопорушення та Кримінальний кодекс із метою володіння даною інформацією, щоб передбачити правопорушення та вчасно їх вирішувати.

у результаті проведених досліджень законодавчої бази нестандартної продукції та у сфері регулювання договірних відносин із приводу забезпечення якості продукції визначили, що питання між продавцем та покупцем урегулю-

Відображення в типових формах договорів питань, пов'язаних з якістю продукції

Вид договору	Статі, що відображають забезпечення якості
Договір купівлі-продажу	Якість поставленого продавцем товару повинна відповідати_____. Документи, що підтверджують якість товару, з боку Продавця_____. Гарантійний термін експлуатації товару з моменту_____ становить_____. За передачу товару, що не відповідає умовам Договору щодо якості, Продавець сплачує Покупцю штраф у розмірі_____ відсотків вартості неякісного товару.
Договір поставки товару	Якість поставленого продавцем товару повинна відповідати_____. Постачальник постачає Покупцеві Товар, що відповідає вимогам_____. Якість Товару підтверджується_____, які Постачальник надає Покупцеві разом із кожною партією товару. Постачальник гарантує якість та надійність Товару, що постачається, протягом_____ з моменту_____. Термін усунення недоліків або заміни товару визначається_____ з моменту виявлення недоліків. Відповідальність Сторін за передачу товару, що не відповідає умовам Договору щодо якості не передбачено Додаткове до комплекту товару_____. Із комплекту товару виключаються наступні деталі, непотрібних покупцю_____. Узгодження між сторонами відповідних характеристик та додаткових вимог до якості та комплектності, не передбачених вище, проводиться сторонами в окремому порядку
Договір про надання послуг	Виконавець зобов'язаний: ... забезпечувати якість наданих послуг відповідно до вимог, які узгоджені Виконавцем із Замовником в додатку №__ до цього Договору. Замовник має право вимагати від Виконавця збитків, якщо вони виникли внаслідок невиконання або неналежного виконання Виконавцем взятих на себе обов'язків за цим Договором. У разі порушення зобов'язання, що виникає із цього Договору, Сторона несе відповідальність, визначену цим Договором та чинним в Україні законодавством
Договір підряду	Якість предмета підряду має відповідати таким вимогам:_____. У разі порушення зобов'язання, що виникає із цього Договору, Сторона несе відповідальність, визначену цим Договором та чинним в Україні законодавством

вано поверхнево в Господарському та Цивільному кодексах України, тому для здійснення більш детального контролю необхідно чітко прописувати всі умови поставки продукції належної якості в договорі як регулюючий документ у сфері забезпечення високої якості продукції.

Виявлено, що питання якості продукції в національних та міжнародних стандартах розкрито на належному рівні, що дає змогу суб'єктам господарювання слідкувати за випуском своєї продукції до моменту її реалізації кінцевим споживачам.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Нікіпелова О. Лікувальні мінеральні води: методологічні підходи вивчення і стандартизації. Стандартизація, сертифікація, якість. 2009. № 2. С. 8–14.
2. Пархоменко М.М. Міжнародний досвід забезпечення якості продукції. ФП. 2010. № 3. С. 344–350.
3. Васильов В.Г. Організація виробництва: навч. посіб. К.: КНЕУ, 2003. 524 с.
4. Запорожець Т.Л. Міжнародні стандарти якості та їх застосування в Україні. Студентський науковий журнал Черкаського національного університету імені Б. Хмельницького. 2008. Вип. № 3. С. 76–77. URL: <http://s-journal.cdu.edu.ua/base/2008/v6/v6pp76-77.pdf>.
5. Козлюк Н.В. Складской учет на предприятиях торговли: К.: Феникс, 2005. 320 с.
6. Тиравська Г. Санкції за порушення в галузі стандартизації, якості продукції та сертифікації. Податкове планування. 2009. № 1. С. 61–63.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати» від 31.05.2011 № 664. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00>.
8. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені Міністерством фінансів України від 10.01.2007 № 2. URL: <http://uazakon.com/document/fpart03/idx03865.htm>.
9. Іноземні інвестори позитивно оцінюють Податковий кодекс України. URL: <http://tsn.ua/groshi/inozemni-investori-pozitivno-ocinyuyut-podatkoviy-kodeks.html>.
10. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435–IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
11. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436–IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.