

ЯКІСТЬ ПРОДУКЦІЇ ЯК ОСНОВА ВИКОНАННЯ ДОГОВІРНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ: ОБЛІКОВИЙ ВИМІР

Виділено рівні нормативного регулювання якості та встановлено місце виконання договірних процесу в контексті відповідності якості предмету договору для суб'єктів мега-, макро- і мікрорівнів

Постановка проблеми. Міжнародний досвід доводить, що лідерство у світовій економіці, в соціальному та культурному розвитку досягають лише ті країни, які можуть забезпечити світову якість продукції та послуг. Це створює конкурентні переваги для виробників та комфортні умови життя для споживачів. Саме тому в провідних країнах світу проблема якості постійно знаходиться в фокусі економічних інтересів держави, виробників та споживачів. За даними опитування покупців в різних країнах світу бачимо, що сьогодні практично всі вони розглядають якість як головний фактор вибору товару в порівнянні з його ціною та іншими критеріями [1, с. 38].

Якість продукції створює засади економічної безпеки сукупності інститутів різних рівнів. Вона, з одного боку, виражає ступінь задоволеності споживачем сукупності характеристик продукції, послуг, що надає підприємство, а з іншого, – відповідність процесів управління на підприємстві встановленим цілям й обраній стратегії розвитку.

Систематизація даних про додаткові витрати, обумовлені невиконанням договору, а також спричинених рекламаціями різних видів, дозволяє оптимізувати величину витрат від браку та рекламацій та структурувати процес забезпечення належного рівня якості.

Рівень якості на кожному підприємстві визначається сукупністю організаційних, технічних, технологічних, управлінських і соціальних факторів, що здійснюються різними підрозділами. Для підвищення якості необхідно здійснювати оцінку витрат на забезпечення якості продукції, а саме витрат від браку та рекламацій. Зменшити витрати від рекламацій можна за рахунок належного виконання договірних зобов'язань, які передбачають поставку продукції належної якості, обумовленої в договорі.

Тому визначення впливу якості продукції на забезпечення належного виконання договірних зобов'язань, а також облікового відображення даного процесу зумовлює актуальність дослідження.

Мета дослідження полягає у визначенні впливу якості продукції на забезпечення належного виконання договірних зобов'язань та облікове відображення даного процесу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У наш час науковцями широко досліджуються проблеми підвищення якості продукції як фактора набуття підприємством конкурентних переваг на ринку. Вітчизняні та зарубіжні автори, зокрема Беленький П., Долішній М., Запунний О., Кардаш В., Плоткін Я., Пащенко І. у своїх працях підкреслюють важливість вирішення такого наукового завдання, як забезпечення підвищення конкурентоспроможності продукції на основі підвищення рівня її якості. Однак, науковцями не приділяється достатньої уваги обліковому відображенню договірних процесу та наслідків невиконання умов договору, спричинених недостатнім рівнем якості продукції. Окремі аспекти проблеми,

пов'язані з виставленням претензій в результаті поставки неякісної продукції та врегулюванням господарських спорів, знайшли відображення в роботах наступних авторів Єфименка Н.А., Ламоткіна С.А., Морозової-Герасимович Н.А., Щербині В.С.

Викладення основного матеріалу. Необхідно зазначити, що продукція та послуги повинні відповідати стандартам якості. Якісна продукція повинна мати сертифікат якості. Більшу цінність має така продукція, яка відповідає міжнародним стандартам якості. В кожній країні повинні функціонувати органи стандартизації. Наприклад, в Україні є державна і галузева (відомча) служби стандартизації. Вимоги державних та інших стандартів є обов'язковими до виконання. Служби стандартизації також можуть створюватися на підприємстві (організації). Їх головним завданням є науково-технічне та організаційно-методичне управління роботами зі стандартизації, а також безпосередня участь у проведенні цих робіт. Нормативне регулювання якості забезпечується на таких рівнях (рис. 1).

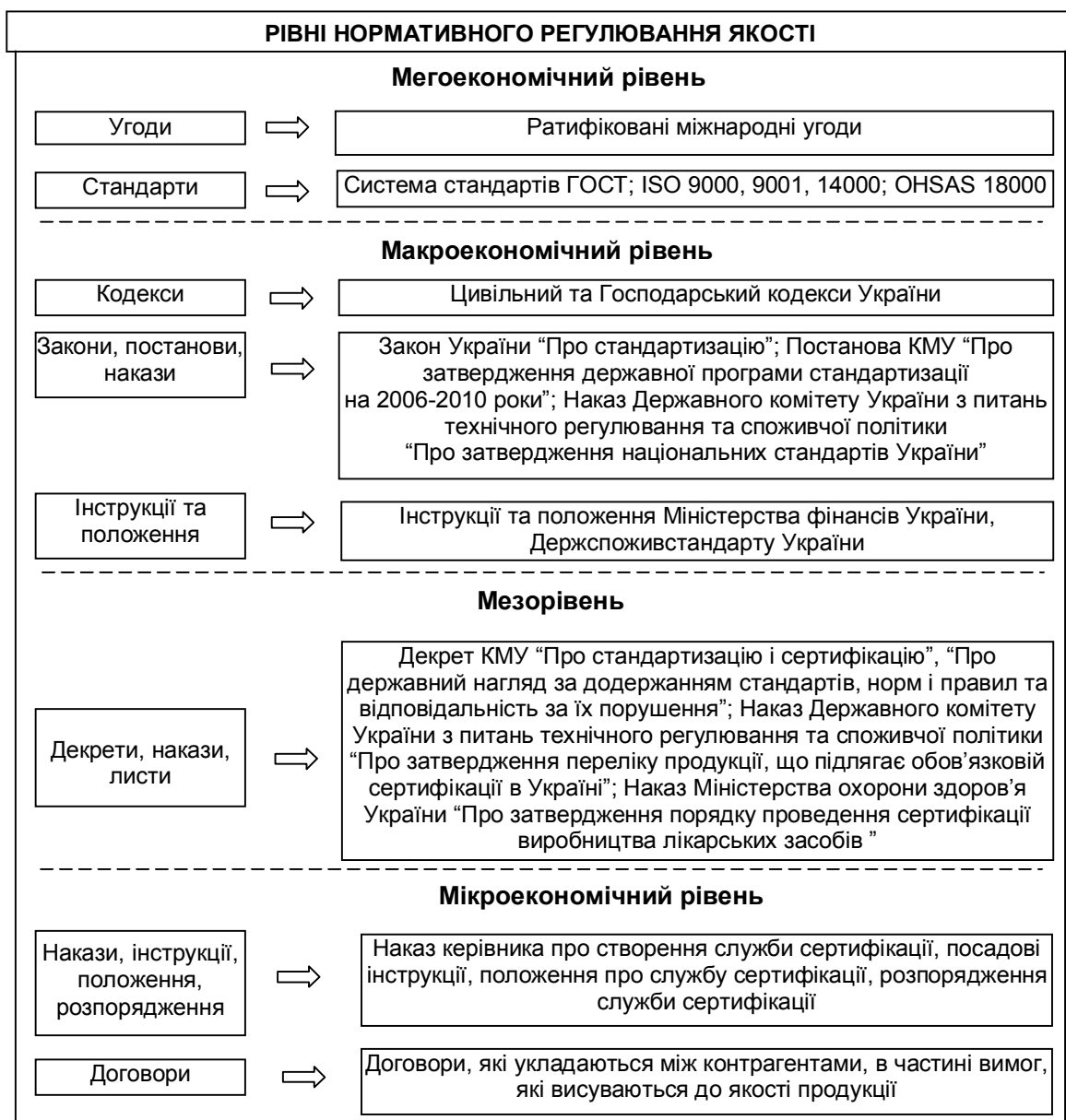


Рис. 1. Рівні нормативного регулювання якості

Рівні нормативного регулювання якості виділені на основі рівнів здійснення економічних відносин. Мегаекономічний рівень нормативного регулювання якості забезпечує нормативне регулювання якості на міжнародному рівні. Макроекономічний рівень – на рівні держави. Мезорівень нормативного регулювання якості виділено з метою відображення нормативного регулювання якості в залежності від видів економічної діяльності. Останній рівень – мікроекономічний – рівень діяльності суб'єкта господарювання.

Одним із елементів врегулювання взаємовідносин між суб'єктами різних рівнів в контексті забезпечення якості на всіх стадіях життєвого циклу продукції та послуг є договір, як юридична форма регулювання правовідносин. Він дозволяє врахувати особливості взаємовідносин сторін, узгодити їх інтереси, а також створити юридичні гарантії для учасників.

Поставка бракованої продукції може призвести до виникнення господарського спору, що потягне за собою витрати, пов'язані з веденням претензійної роботи, як виду досудового врегулювання господарських спорів.

В ринкових умовах господарювання діяльність підприємства, в першу чергу, пов'язана з його вступом у систему майнових відносин, заснованій на товарно-грошовій формі обміну. Кожний акт такого обміну є угодою двох, а в багатьох випадках – і більшої кількості учасників. Господарський договір є правовою формою господарських відносин. Це основний інструмент оформлення та реалізації господарської діяльності, єдиний економіко-правовий інструмент, який регулює всі взаємовідносини суб'єкта господарювання [7, с. 147]. Всі господарські зобов'язання мають чітко визначені межі виконання (припинення), якщо інше не передбачено законодавством.

Наслідком виникнення господарських відносин є господарські зобов'язання.

Загальні умови припинення господарських зобов'язань встановлені ч. 1, 2 ст. 202 ГК згідно з якою господарське зобов'язання припиняється в наступних випадках (рис. 2).

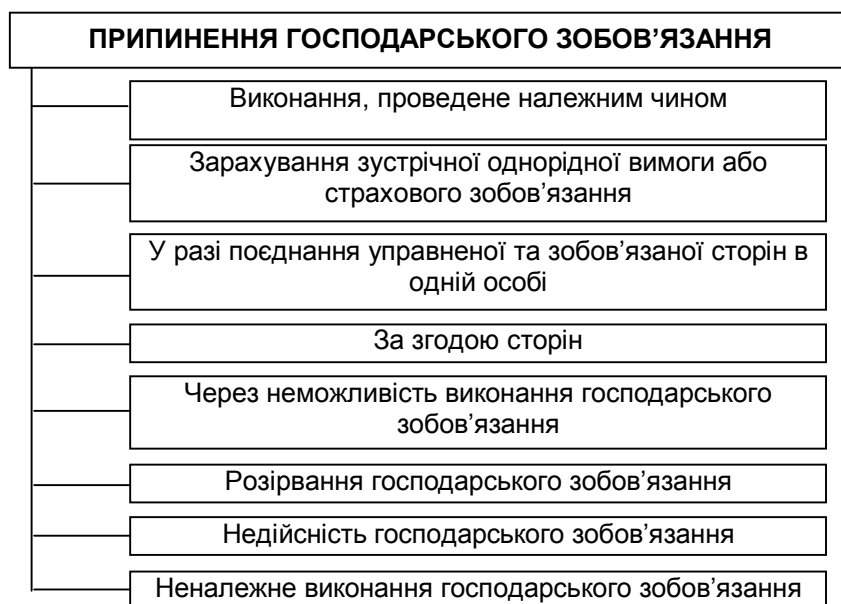


Рис. 2. Умови припинення господарського зобов'язання згідно з Господарським кодексом України

Найпоширенішою підставою припинення господарського зобов'язання є його виконання, проведене належним чином (здійснене належним суб'єктом, відповідному суб'єкту, належним способом, у відповідному місці, з визначеним предметом і в установлений строк).

Місце виконання договірному процесу в контексті відповідності якості для суб'єктів мега-, макро- та мікрорівнів відображено на рис. 3.

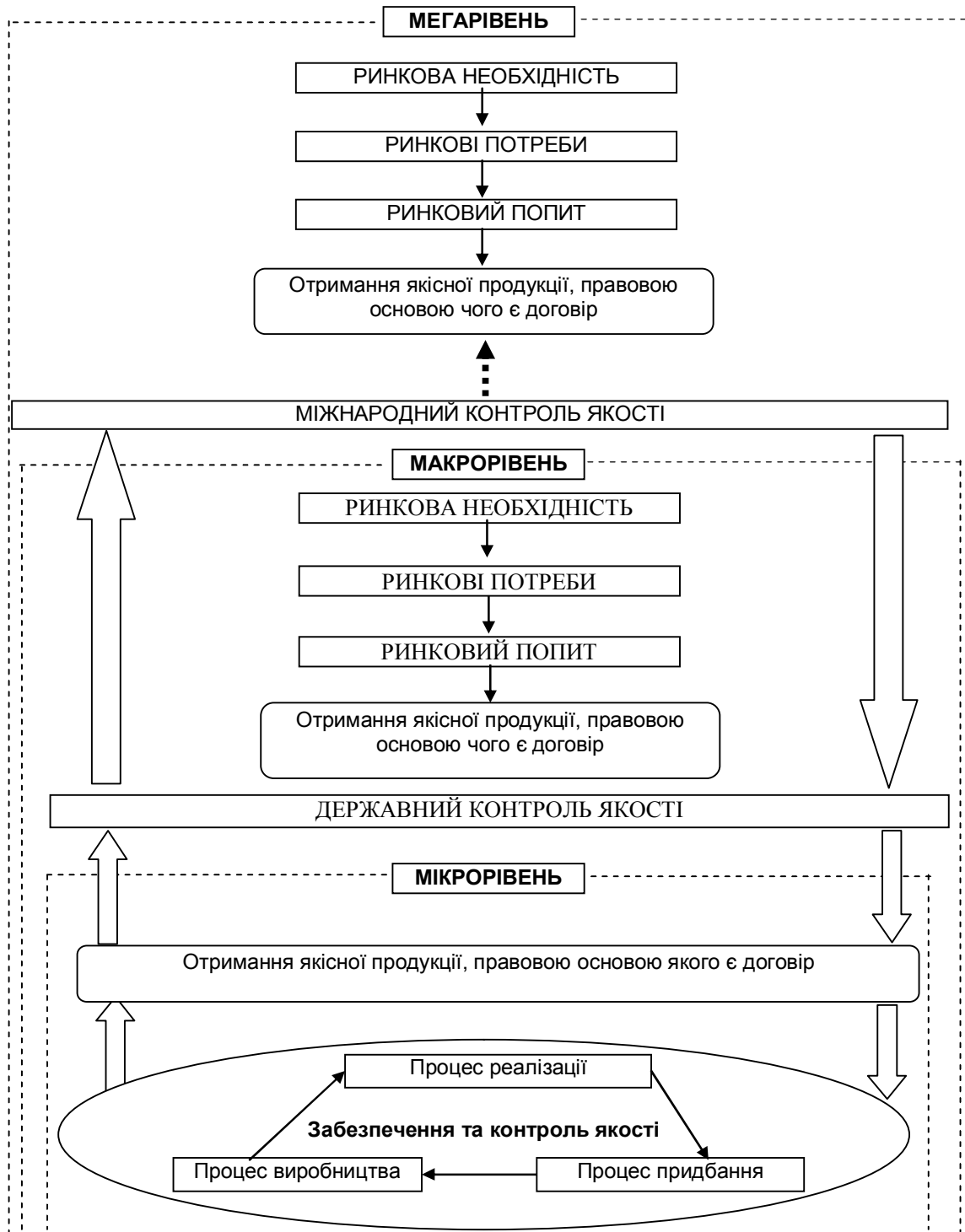


Рис. 3. Місце виконання договірному процесу в контексті відповідності якості продукції для суб'єктів мега-, макро- та мікрорівнів

Господарське зобов'язання припиняється виконанням і в тому випадку, коли зобов'язана сторона належним чином виконала одне з двох або кількох зобов'язань щодо яких вона мала право вибору (альтернативне зобов'язання).

Господарське зобов'язання припиняється зарахуванням зустрічної однорідної вимоги, строк якої настав або строк якої не зазначений чи визначений моментом витребування. Для зарахування достатньо заяви однієї сторони.

Господарське зобов'язання може бути припинено зарахуванням страхового зобов'язання, якщо інше не впливає з закону або змісту основного чи страхового зобов'язання.

Господарське зобов'язання може бути припинено за згодою сторін, зокрема угодою про заміну одного зобов'язання іншим між тими самими сторонами, якщо така заміна не суперечить обов'язковому акту, на підставі якого виникло попереднє зобов'язання.

Господарське зобов'язання припиняється у разі поєднання управненої та зобов'язаної сторін в одній особі (наприклад, у разі реорганізації суб'єкта господарювання-юридичної особи у вигляді злиття або приєднання). Зобов'язання виникає знову, якщо це поєднання припиняється.

Господарське зобов'язання припиняється неможливістю виконання у разі ліквідації суб'єкта господарювання, якщо не допускається правонаступництво за цим зобов'язанням [12, с. 130].

Господарське зобов'язання може бути розірвано сторонами відповідно до правил, встановлених ст.188 Господарського кодексу стосовно розірвання господарських договорів.

Ч.1 ст.207 Господарського кодексу встановлює три підстави, з яких господарське зобов'язання може бути визнане недійсним:

1. якщо господарське зобов'язання не відповідає вимогам закону;
2. якщо господарське зобов'язання вчинено з метою, яка завідомо суперечить інтересам держави і суспільства;
3. якщо господарське зобов'язання укладено учасниками господарських відносин з порушенням хоча б одним з них господарської компетенції (спеціальної правосуб'єктності) [2].

Визнання господарського зобов'язання недійсним здійснюється судом на вимогу однієї із сторін зобов'язання або відповідного органу державної влади. Господарське зобов'язання може бути визнано недійсним повністю або в частині.

Крім визнання недійсним зобов'язання, ГК передбачає визнання недійсною також нікчемної умови господарського зобов'язання, яка самостійно або в поєднанні з іншими умовами зобов'язання порушує права та законні інтереси другої сторони або третіх осіб.

Нікчемними, згідно з ч. 2 ст. 207 ГК, визнаються, зокрема, такі умови типових договорів і договорів приєднання, що:

- виключають або обмежують відповідальність виробника продукції, виконавця робіт (послуг) або взагалі не покладають на зобов'язану сторону певних обов'язків;
- допускають односторонню відмову від зобов'язання з боку виконавця або односторонню зміну виконавцем його умов;

– вимагають від одержувача товару (послуги) сплати непропорційно великого розміру санкцій у разі відмови його від договору і не встановлюють аналогічної санкції для виконавця [2].

Виконання господарського зобов'язання, визнаного судом недійсним повністю або в частині, припиняється, повністю або в частині з дня набрання рішенням суду законної сили як таке, що вважається недійсним з моменту його виникнення.

Неналежне виконання господарських зобов'язань тягне за собою виникнення відповідальності, так званого господарського правопорушення.

Згідно з позицією вченого, це протиправна дія або бездіяльність суб'єкта господарських відносин, яка не відповідає вимогам норм господарського права, не узгоджується з юридичними обов'язками зазначеного суб'єкта, порушує суб'єктивні права іншого учасника відносин або третіх осіб [12, с. 160].

З позиції Щербини С.В., господарські правопорушення можна класифікувати за видами і систематизувати в окремі групи за певними критеріями.

Залежно від юридичної підстави (тобто того, які юридичні норми порушені) розрізняють договірні та позадоговірні правопорушення.

Зосередимо увагу на порушеннях договірних зобов'язань щодо якості продукції.

Вчинення суб'єктом господарських відносин правопорушення тягне за собою застосування до правопорушника передбаченої або санкціонованої нормами господарського законодавства відповідальності.

Відповідальністю є застосування до правопорушника встановлених законом або договором санкцій, внаслідок чого він зазнає майнових втрат.

Порушення умов договору поставки призводить до невігідних майнових наслідків для його учасників. Часто це завдає шкоди і загальнодержавним інтересам. У системі стимулюючих засобів, разом із засобами заохочення, важлива роль відводиться майновій відповідальності, а також засобам оперативного впливу на правопорушника.

Відповідальність за невиконання або неналежне виконання договору поставки настає у формі відшкодування збитків і неустойки (штрафу або пені). За загальним правилом, неустойка у договорі поставки є заліковою, бо збитки відшкодовуються лише в частині, не покритій неустойкою. Лише у випадках недопоставки, поставки продукції неналежної якості чи некомплектної покупець стягує з постачальника встановлену неустойку і, крім того, завдані такою поставкою збитки без зарахування неустойки. Застосування санкцій є правом (а не обов'язком) сторони за договором.

Врегулювання відносин між суб'єктами договірних процесу щодо якості предмету договору відображена у вигляді алгоритмічної моделі на рис. 4.

Невиконання постачальником свого обов'язку передати покупцеві певну кількість продукції в обумовленому асортименті і в установлений строк може виявитися в таких правопорушеннях, як прострочення поставки або недопоставка. Прострочення поставки або недопоставка – це однотипні правопорушення, бо в разі недопоставки прострочено поставку якоїсь частини партії продукції в обумовлений строк.

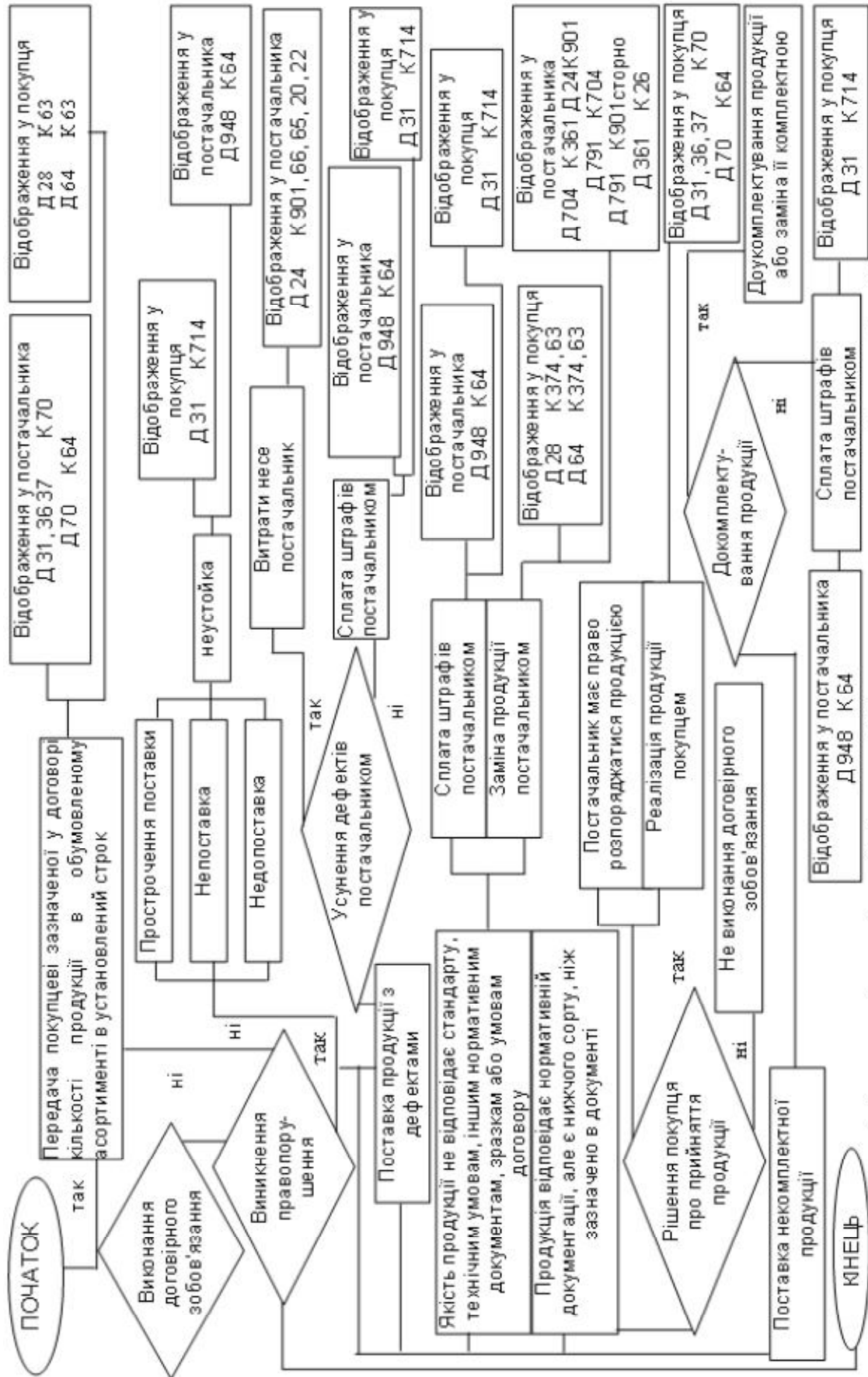


Рис. 4. Алгоритмічна модель облікового відображення врегулювання відносин між суб'єктами договірною процесу щодо якості предмету договору

У разі прострочення поставки або недопоставки постачальник сплачує покупцеві неустойку, розмір якої залежить від вартості недопоставленої в установлений строк продукції. Постачальник повинен поповнити недопоставлену кількість продукції в наступному періоді у межах строку дії договору, а щодо продукції, яка розподіляється, – з урахуванням строку дії ліміту (фонду). Поповнення недопоставки продукції здійснюється в асортименті того періоду, в якому вона мала місце, а товарів – в асортименті наступного строку поставки, якщо іншу номенклатуру (асортимент) не буде додатково погоджено між сторонами. Покупець товарів може вимагати поповнення недопоставки в асортименті того періоду, в якому вона мала місце. Він також має право відмовитись від продукції, поставку якої прострочено, якщо інше не передбачено в договорі. Продукцію, відвантажену постачальником до одержання повідомлення покупця, останній повинен прийняти й оплатити.

Серйозним порушенням договірної дисципліни при поставках є відхилення виробника від вимог щодо якості продукції. Можливі варіанти правопорушень, пов'язані з відхиленням щодо якості продукції, наведені на рис. 5.

Недотримання умов щодо якості продукції тягне різні правові наслідки залежно від характеру правопорушення. Насамперед, різновидом недоліків у продукції виявляються дефекти, які можна й економічно доцільно усунути в місці її одержання. На вимогу покупця їх усувають працівники виробника (в тому числі шляхом заміни окремих частин або виробу в цілому) протягом 20 днів, якщо інший строк не передбачений нормативною документацією або договором. У разі усунення дефектів силами і засобами покупця виробник відшкодовує йому понесені витрати.

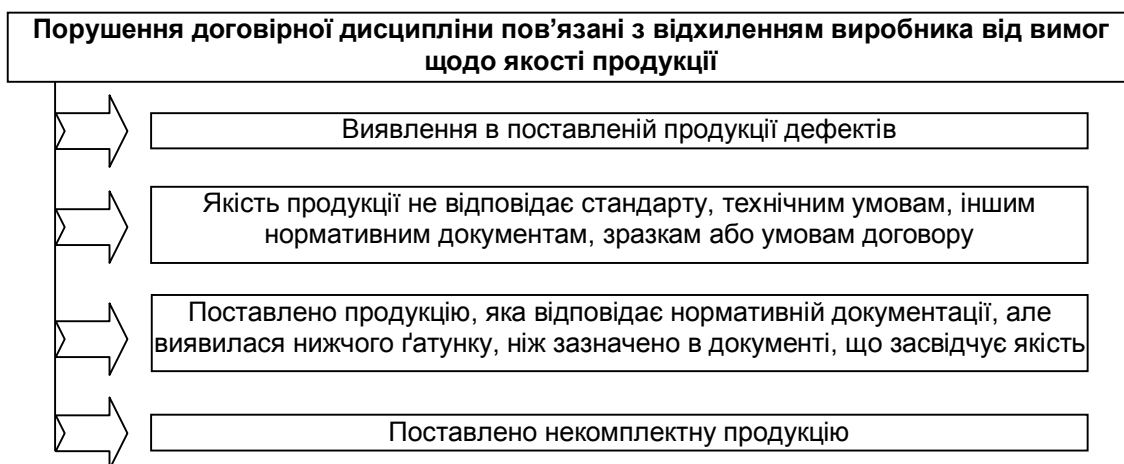


Рис. 5. Варіанти правопорушень, пов'язані з відхиленням щодо якості продукції

Якщо дефекти усунуто виробником в обумовлений строк, а також якщо покупець не вимагав їх усунення, майнової відповідальності у вигляді штрафів постачальник не несе.

Якщо якість продукції не відповідає стандарту, технічним умовам, іншим нормативним документам, зразкам або умовам договору, покупець має право відмовитися від прийняття та оплати продукції, а якщо вона вже оплачена, вимагати в установленому порядку повернення сплачених сум і заміни продукції на доброякісну. За це порушення договору виробник сплачує покупцеві штраф у розмірі 20 % вартості продукції неналежної якості. Разом з тим, покупець має право прийняти зазначену продукцію за договірною ціною або для реалізації на комісійних

засадах. Передача на розсуд покупця питання про те, прийняти недоброякісну продукцію чи відмовитись від неї, в кожному конкретному випадку може запобігати зайвим витратам виробника, пов'язаним з поверненням, ремонтом виробів тощо.

У разі поставки продукції, яка відповідає нормативній документації, але виявиться нижчого сорту, ніж зазначено в документі, що посвідчує якість, покупець має право або прийняти її за ціною, передбаченою для продукції відповідного сорту (якості), або відмовитись від прийняття продукції. Одержавши від покупця повідомлення про відмову від продукції недоброякісної або нижчого сорту, виробник повинен протягом 10 днів, а щодо продукції, яка швидко псується, протягом 24 годин, розпорядитися нею. Якщо виробник у зазначені строки не розпорядився продукцією, покупець може реалізувати її на місці або повернути виробнику. Продукція, яка швидко псується, в усіх випадках підлягає реалізації на місці. У разі відмови покупця від недоброякісної продукції або використання її не за цільовим призначенням вона не зараховується у виконання зобов'язань за договором поставки.

Не менш серйозним правопорушенням є поставка некомплектної продукції. В цьому разі на вимогу покупця виробник повинен доукомплектувати продукцію або замінити її комплектною у 20-денний строк після одержання такої вимоги, якщо інший строк не передбачено угодою сторін. До виконання цієї вимоги покупець може не оплачувати некомплектну продукцію, а якщо вона вже оплачена, вимагати повернення сплачених сум. У разі, коли виробник в обумовлений строк не укомплектує продукцію або не замінить її на комплектну, покупець може відмовитись від продукції і стягнути з виробника штраф у розмірі 20 відсотків її вартості, включаючи і вартість частин, яких не вистачає.

Підприємства та організації, чиї права і законні інтереси порушено, з метою безпосереднього врегулювання спору з порушником цих прав та інтересів звертаються до нього з письмовою претензією. Під претензійним (досудовим) порядком врегулювання господарських спорів розуміється все те, що стосується виключно пред'явлення претензії, її розгляду та відповіді на неї.

Висунення претензій сторонами за договором і їх розгляд є однією з ознак господарського розрахунку. Шляхом висунення претензій до контрагентів з приводу тих чи інших договірних зобов'язань підприємство захищає свої законні права і вимагає відновлення порушеного права, захисту майнових і моральних інтересів.

Спір, як правило, виникає за наявності недоліків виробництва, наприклад, порушення ритму роботи, постачання неякісної сировини, які необхідно якнайшвидше усунути задля відновлення нормальної діяльності підприємства.

Виникнення господарських спорів стосовно якості продукції тягне за собою проблему у визначенні розміру прибутку контрагентів. Адже, як у постачальника, так і у покупця неякісної продукції, виникають додаткові витрати пов'язані з усуненням господарського спору (заміна неякісної продукції, гарантійний ремонт, виявлення браку у виробництві та його виправлення) та втрати від простою, альтернативні витрати відповідно. Ці витрати впливають на визначення оподаткованого прибутку, оскільки не всі включаються до валових витрат підприємства.

Висуваючи претензії, одне підприємство вказує іншому на його неправильні дії або помилки, які неправомірно зачіпають його інтереси, і вимагає їх усунення або виправлення добровільно, посилаючись при цьому на нормативний акт і фактичні обставини справи. У цьому полягає суть кожної претензії. І якщо підприємство-контрагент задовольняє висунуту претензію, то відпадає потреба передавати справу для розв'язання до судових органів.

Існують проблеми стосовно того, що підприємства, не виставляючи претензію, вимагають від свого контрагента розв'язання проблеми, яка виникла. Це призводить до надмірних витрат у обох сторін.

Проте, хотілося б зазначити, що більшість господарських спорів все ж таки вирішується досудовим добровільним врегулюванням суперечностей.

У разі порушення строків розгляду претензії чи залишення її без відповіді господарський суд при вирішенні господарського спору має право стягти в дохід державного бюджету з підприємства чи організації, що допустили таке порушення, штраф у розмірі 2 % від суми претензії, але не менш як 5 розмірів неоподатковуваних мінімумів доходів громадян і не більш як 100 розмірів неоподатковуваних мінімумів доходів громадян [4, с. 40-41].

Після перевірки правильності виставлених та пред'явлених підприємству претензій, необхідно чітко встановити причини виникнення спору. Після отримання претензії дії контрагента можуть бути наступними (рис. 6).

У разі коли претензія лишилася без відповіді або була відхилена, заявник змушений звернутися до господарського суду з позовною заявою про стягнення заборгованості.

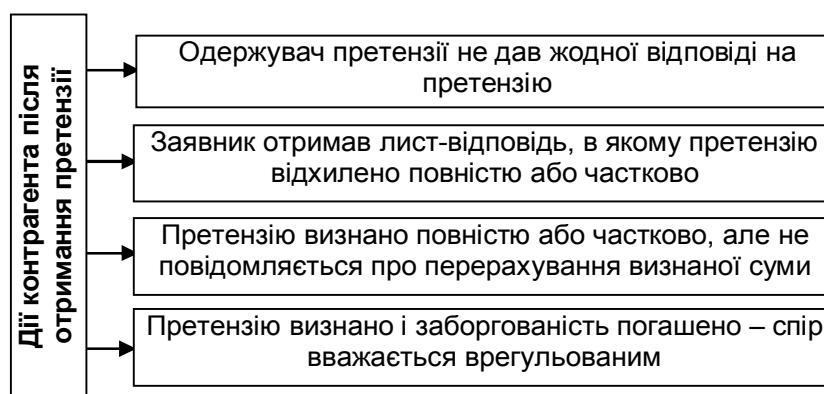


Рис. 6. Варіанти дій контрагента після отримання претензії

Якщо претензію визнано повністю або частково, але з якихось причин кошти на рахунок у банку кредитора не надійшли, заявник претензії через 20 днів від дня отримання відповіді має право подати до банку розпорядження про списання у безспірному порядку визнаної боржником суми. До розпорядження додається відповідь боржника, а якщо в ній не зазначено розміру визнаної суми, то й копія претензії. У разі неплатоспроможності боржника кредитор через місяць з дня отримання позитивної відповіді на претензію (але не раніше ніж через 3 місяці з дня настання терміну платежу за договором, актом чи іншим документом) має право звернутися до господарського суду із заявою, порушивши справу про банкрутство неспроможного боржника [5].

За згодою керівника отримана претензія має право погашатися. Задоволення претензій відбувається відповідно до того, яку вимогу виставлено в претензійному листі. Наприклад, відвантаження сировини та матеріалів відповідної кількості та якості, оплата за прострочення платежу, невчасну поставку товарів, неналежне виконання робіт та послуг.

У ході реалізації договірному процесу підприємства на кожній з його стадій облікового відображення потребують конкретні факти господарського життя та господарські операції. Відповідно до прийнятої методики обліку, дотримання вимог щодо якості предмету договору, тобто виникнення прав та зобов'язань у контрагентів стосовно забезпечення належної якості товарів та послуг, відображення в обліку не знаходиться.

Напрями руху облікової інформації в розрізі дотримання якості предмету договору в процесі його виконання можна зобразити у вигляді рис. 7.

В процесі виконання договору вважаємо за доцільне виділити такий об'єкт бухгалтерського обліку як права та обов'язки контрагентів щодо дотримання якості предмету договору.

Виділення об'єкта облікового спостереження обумовлюється необхідністю полегшення внутрішньогосподарського контролю за виконанням таких договорів, при цьому права та зобов'язання контрагентів можна вважати умовними.

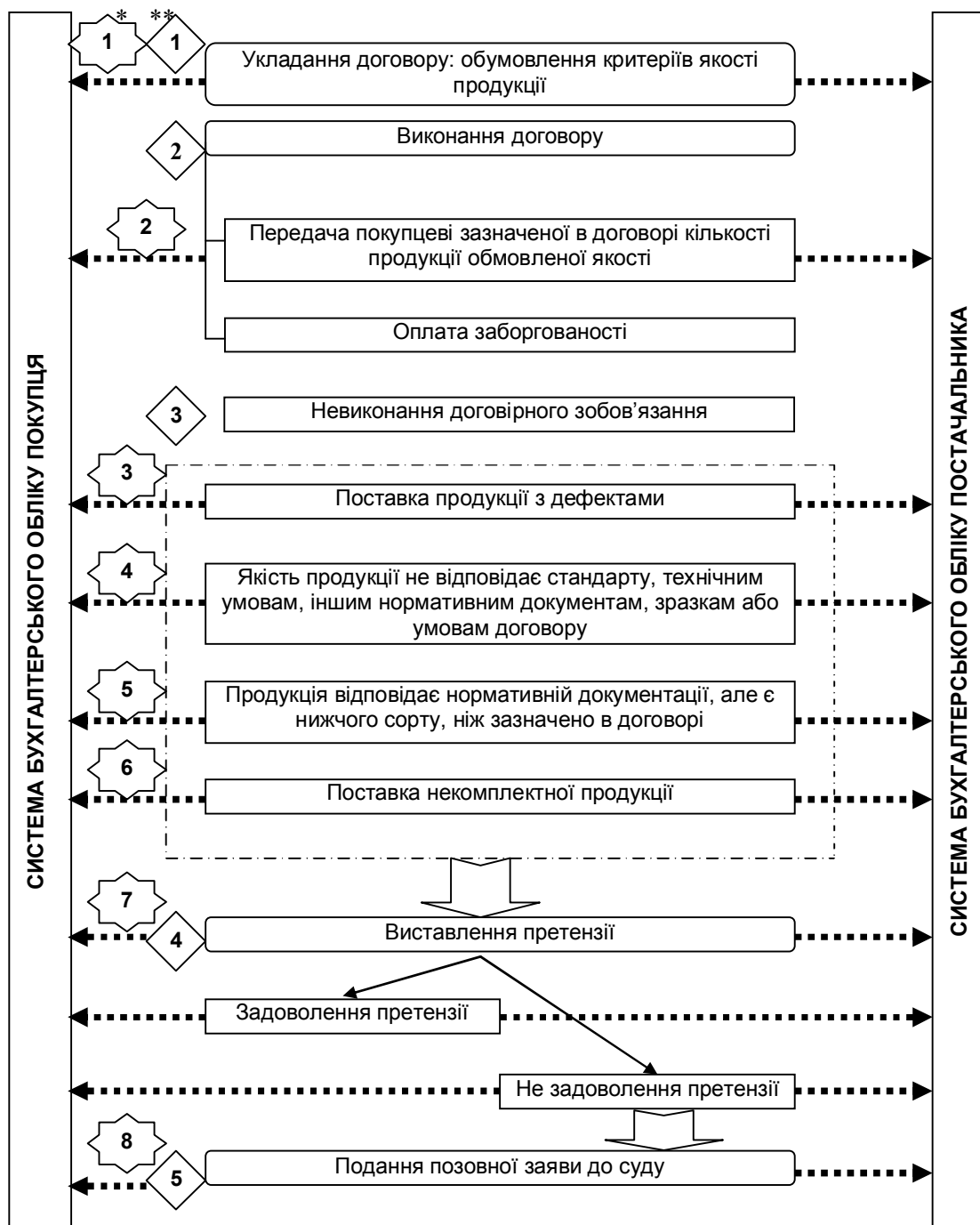


Рис. 7. Напрями руху облікової інформації в розрізі дотримання якості предмету договору в процесі його виконання

* – напрямки руху облікової інформації в розрізі якості предмету договору;

** – етапи договірних процесу

Характеристика облікової інформації в розрізі якості предмету договору наведена в табл. 1.

**Таблиця 1. Характеристика облікової інформації в розрізі якості
предмету договору**

<i>Етапи</i>	<i>Система бухгалтерського обліку у покупця</i>	<i>Система бухгалтерського обліку у постачальника</i>
1	Облік прав та зобов'язань щодо належної якості предмету договору в момент його підписання (чинною методикою не передбачається, пропонується в роботі)	
2	Надходження накладних, акт приймання-передачі товарів з обов'язковим зазначенням їх якості	Виписка накладних, лабораторне підтвердження якості продукції (хімічна, харчова)
3, 7	Надходження накладних, акт приймання-передачі продукції з обов'язковим зазначенням видів виявлених дефектів, облік витрат, пов'язаних з претензійною роботою	Отримання претензій від покупця стосовно виявлених дефектів, відображення витрат, пов'язаних з усуненням дефектів
4, 7	Складання комерційних актів, порівняння якості продукції зазначеної в договорі та якості отриманої продукції, облік витрат, пов'язаних з претензійною роботою	Отримання претензій від покупця стосовно неякісної продукції, коригування прибутку від реалізації продукції
5, 7	Складання акту приймання-передачі товарів із зазначенням сорту, коригування понесених витрат на отриману продукцію, облік витрат, пов'язаних з претензійною роботою	Отримання претензій від покупця стосовно продукції нижчого сорту, облік витрат, пов'язаних із заміною продукції або повернення частини грошових коштів покупцю
6, 7	Складання акту приймання-передачі товарів із зазначенням комплектності, облік витрат, пов'язаних з претензійною роботою	Отримання претензій від покупця стосовно некомплектної продукції, облік витрат, пов'язаних з доукомплектуванням продукції
8	Облік витрат, пов'язаних з судовим процесом, облікове моделювання альтернативних витрат, пов'язаних з поставкою неякісної продукції	Облік витрат, пов'язаних з судовим процесом

Відсутність прав та зобов'язань контрагентів щодо дотримання якості предмету договору в складі об'єктів бухгалтерського обліку спричиняє розрив між господарським, цивільним законодавством та нормативними актами, що регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку.

В практиці ведення бухгалтерського обліку в Російській Федерації, на відміну від вітчизняної, існує поняття "умовні зобов'язання", під яким відповідно до ПБО 8/01 "Умовні факти господарського життя" розуміють факт господарського життя, який має місце станом на звітну дату, щодо наслідків якого та ймовірності їх виникнення в майбутньому існує невизначеність, тобто виникнення наслідків залежить від того, чи відбудеться, чи не відбудеться в майбутньому одна чи декілька подій [5]. В нашому випадку, умовним зобов'язанням є поставка або надання покупцю продукції або послуги належної якості. Якщо в майбутньому відбудеться невиконання даного умовного зобов'язання, то постачальник понесе витрати, пов'язані з отриманими рекламаціями, основою яких може бути брак виготовленої продукції. Тому потрібно проводити аналіз виконання таких договорів, з метою виявлення правопорушень та їх запобігання в майбутньому.

Вважаємо необхідним права та обов'язки контрагентів щодо дотримання якості предмету договору, що виникають в момент підписання господарського договору та не виконуються в цей момент, відобразити на позабалансових рахунках. Це дасть можливість підвищити внутрішньогосподарський контроль за виконанням таких договорів. Зважаючи на вищевикладене необхідним є розширення позабалансового рахунку 03 "Контрактні зобов'язання". До даного рахунку пропонуємо ввести субрахунки (табл. 2), що дозволять підвищити ефективність здійснення бухгалтерського контролю за виконанням договору.

Таблиця 2. Зміни, які пропонуються до позабалансового рахунку 03 "Контрактні зобов'язання"

Показник	Чинний порядок	Пропонується в роботі
Шифр рахунку	03	03
Назва рахунку	Контрактні зобов'язання	Контрактні зобов'язання
Субрахунки	відсутні	031 "Зобов'язання щодо поставки належної якості матеріальних цінностей" 032 "Права на належну якість матеріальних цінностей, належні до одержання" 033 "Зобов'язання щодо надання послуг належної якості" 034 "Права на отримання послуг належної якості" 035 "Інші договірні зобов'язання" 036 "Інші договірні права"

З урахуванням вищевикладеного, порядок бухгалтерського обліку операцій за договором придбання матеріальних цінностей буде наступним (табл. 3, 4).

Таблиця 3. Відображення договірних прав щодо отримання матеріальних цінностей належної якості

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Укладено договір на придбання матеріальних цінностей належної якості	032 "Права на належну якість матеріальних цінностей, належні до одержання"	-
2	Оприбутковано матеріальні цінності від постачальника	Рахунки матеріальних цінностей (20, 22, 28)	631 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
3	Відображення виконання договору в частині задоволення прав щодо отримання матеріальних цінностей належної якості	-	032 "Права на належну якість матеріальних цінностей, належні до одержання"
4	Погашено заборгованість перед постачальниками та підрядниками	631 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	31 "Рахунки в банках"

З табл. 3 видно, що укладання договору на придбання матеріальних цінностей належної якості збільшить позабалансовий рахунок 032 "Права на належну якість матеріальних цінностей, належні до одержання", а належне виконання договору дозволить закрити позабалансовий рахунок.

Таблиця 4. Відображення договірних зобов'язань щодо постачання матеріальних цінностей належної якості

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Укладено договір на реалізацію матеріальних цінностей належної якості	–	031 “Зобов’язання щодо поставки належної якості матеріальних цінностей”
2	Відвантажено матеріальні цінності покупцю	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”	70 “Дохід від реалізації”
3	Відображення виконання договору в частині виконання зобов’язань щодо поставки матеріальних цінностей належної якості	031 “Зобов’язання щодо поставки належної якості матеріальних цінностей”	–
4	Відображено суму ПДВ	70 “Дохід від реалізації”	64 “Розрахунки за податками і платежами”

З табл. 4 видно, що укладання договору на реалізацію матеріальних цінностей належної якості збільшить позабалансовий рахунок 031 “Зобов’язання щодо поставки належної якості матеріальних цінностей”, а належне виконання договору дозволить зменшити умовне зобов’язання.

Висновки та перспективи подальших досліджень. З вищенаведеного можна зробити висновок, що в ринкових умовах господарювання проблема якості продукції є основною не лише на мікро, а й на макрорівні. Якість продукції є головним чинником, що впливає на споживача і спонукає його до придбання продукції.

Проведені дослідження свідчать, що одним із сучасних підходів до забезпечення конкурентних переваг виробників є реалізація заходів, спрямованих на забезпечення високого рівня якості продукції, яка була б здатна задовольняти випереджаючі вимоги, смаки та потреби споживачів. Забезпечення високого рівня якості передбачає понесення витрат на її підвищення та усунення негативних наслідків виробництва, таких як брак продукції та пов’язаних з ним рекламаційних витрат.

Оскільки чинним законодавством з бухгалтерського обліку не передбачено відображення прав та відповідальності контрагентів стосовно якості предмету договору, вважаємо необхідним права та обов’язки контрагентів щодо дотримання якості предмету договору, що виникають в момент підписання господарського договору та не виконуються в цей момент, відображати на позабалансових рахунках. Це дасть можливість підвищити внутрішньогосподарський контроль за виконанням таких договорів.

Проаналізувавши чинне законодавство з бухгалтерського обліку, можна стверджувати, що чинною методикою не передбачено регулювання відносин між суб’єктами господарювання стосовно якості предмету договору, витрат понесених на підвищення якості продукції. Тому це зумовлює необхідність подальших досліджень.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Анисимова Н.Ю. Анализ системы качества винодельческой продукции / Н.Ю. Анисимова // Вестник ЖГТУ. – № 2 (32). – 2005. – С. 38-44.
2. Господарський кодекс України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // [http:// www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua)

3. *Морозова-Герасимович Н.А.* Облікове забезпечення аналізу витрат на якість продукції на підприємствах харчової промисловості / Н.А. Морозова-Герасимович // Вісник ЖДТУ. – № 17. – 2001. – С. 61-66.
4. *Олійник О.Б.* Документування господарсько-договірної та господарсько-претензійної діяльності / О.Б. Олійник – К.: Алерта, 2006. – 140 с.
5. Положення бухгалтерського обліку 8/01 “Умовні факти господарського життя” [Електронний ресурс] – Режим доступу: // [http:// www.russianseattle.com/help.ru](http://www.russianseattle.com/help.ru)
6. Господарський процесуальний кодекс України: Науково-практичний коментар [Притика Д.М., Тітов М.І., Гайворонський В.М. та ін.] – [5-е вид., перероб. та доп.] – Харків: Консул, 2005. – 304 с.
7. *Петрук О.М.* Облік та аналіз договірних відносин: проблеми теорії та практики: [монографія] / О.М. Петрук – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 332 с.
8. Рекомендації про порядок ведення претензійної та позовної роботи на підприємстві, в установі, організації, які схвалені постановою колегії Міністерства юстиції України від 15 січня 1996 р. № 2 (станом на 26.03.07 р.) [Електронний ресурс] – Режим доступу: // <http://uapravo.net>
9. *Теньков С.О.* Науково-практичний коментар до Господарського кодексу України: від 16 січня 2003 р. / С.О. Теньков – К.: Видавництво А.С.К., 2004. – 720 с. – (Нормат док. та комент.)
10. Цивільне право: навчальний посібник для студентів юрид. вузів та факультетів. – К.: Вентурі, 1996. – 480 с.
11. *Шаповал М.І.* Менеджмент якості: [підручник] / М.І. Шаповал – К.: Знання, 2006. – 471 с.
12. *Щербина В.С.* Господарське право: [підручник] / В.С. Щербина – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Юрінком Інтер, 2006. – 656 с.