

## ОРГАНІЗАЦІЯ ПРОЦЕДУРИ ПРИЙМАННЯ ЦІННОСТЕЙ ЗА ЯКІСТЮ ТА КІЛЬКІСТЮ ЯК ВЕКТОР РЕАЛІЗАЦІЇ ПОЛІТИКИ РЕСУРСОЗБЕРЕЖЕННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

*Розглянуто сутність політики ресурсозбереження, запропоновано заходи ресурсозбереження на макро- і мікрорівні, досліджено проблемні аспекти процедури приймання цінностей за якістю і кількістю, як важливої складової політики ресурсозбереження, розкрито значення належним чином організованої договірної політики для цілей ресурсозбереження, надано рекомендації для її формування*

**Ключові слова:** ресурсозбереження, політика ресурсозбереження, бухгалтерський облік

**Постановка проблеми.** Необхідність раціонального господарювання актуалізується у зв'язку з високим рівнем матеріало- та енергоємності вітчизняної економіки, істотною зношеністю основних виробничих засобів та застарілими технологіями, нераціональним використанням природних ресурсів, високим ступенем залежності від імпорту паливно-енергетичних ресурсів, значними обсягами утворення відходів та шкідливих викидів виробництва. Система бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю на підприємстві має бути організована таким чином, щоб надавати інформацію для прийняття стратегічних рішень щодо управління господарським процесом підприємства в рамках політики ресурсозбереження.

### **Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Дослідження проблем ресурсозбереження знайшло своє відображення в чисельних працях як зарубіжних, так і вітчизняних вчених. Важливі принципи проблеми ресурсозабезпечення і ресурсозбереження розглянуті в роботах В. Беренса, Д.Х. Медоуза, Т. Міллера, Тейлора, У. Ростоу, Дж. Форрестера, Г. Дейлі та інших зарубіжних авторів, які з різних точок зору підходили до процесів збереження ресурсів. Вагомий внесок у вирішення проблеми ресурсозбереження зробили такі вітчизняні вчені як Р.І. Балашова, Р.С. Близький, О.О. Веклич, В.І. Вернадський, І.Вовк, В.Г. В'юн, М.І. Іванов, Л.В. Канторович, Н.Й. Коніщева, Д.В. Липницький, В.С. Лісін, Н.П. Лякішев, Ю.О. Мазін, П.В. Матвієнко, Л.Г. Мельник, Н.М. Потапова, І.М. Радчук, С.А. Скоков, І.М. Сотник, Л.Т. Хижняк, А.Г. Шалімов та інші. Питання формування та реалізації політики ресурсозбереження не є новим для наукової спільноти. Серед вітчизняних та зарубіжних дослідників питання формування політики ресурсозбереження досліджували А.Г. Айрапетова, Р.І. Балашова, Б.М. Данилишин, А. Данченко, М.І. Долішній, Н.С. Гончарук, М.І. Іванов, Р.Х. Ісмаїлов, А.О. Єпіфанов, Д.В. Клиновський, В.С. Кравцов, Н.О. Кондратенко, Я.О. Костенко, В.К. Костюк, І.М. Луцький, З.О. Манів, С.З. Манів, Д.Г. Молодченко, А.З. Оксанич, Т.В. Пєпа, С.Ю. Половникова, В.В. Славов, Л.В. Сумарчук, В.А. Таран, А.В. Шегд, М.В. Шурик та ін. Однак, недостатньо розкритими залишаються питання обліково-інформаційного забезпечення політики ресурсозбереження.

**Метою дослідження** є визначення напрямів організації процедури приймання ресурсів за якістю та кількістю як вектору реалізації політики ресурсозбереження суб'єкта господарювання.

**Викладення основного матеріалу.** Обмеженість ресурсів – явище, яке є аксіомою для економічної науки. В умовах обмеженості ресурсів як перед державою, так і перед кожним суб'єктом господарювання постає необхідність раціонального та ефективного їх використання. У зв'язку з цим актуальним є питання щодо розробки заходів, спрямованих на раціональне і економічне використання ресурсів. Таким чином мова йде про політику ресурсозбереження, яка може бути організована та реалізована на двох рівнях – державному та локальному (рівні підприємства).

Під ресурсозберігаючою політикою країни (регіону) Н.О. Кондратенко [9] пропонує розуміти цілеспрямовану діяльність, пов'язану з плануванням і здійсненням сукупності заходів і стратегій з вибору відповідно до вимог ринку ресурсозберігаючої технології. На думку В.А. Тарана [22],

ресурсозберігаюча політика – це сукупність заходів державної політики щодо регулювання виробничих відносин у сфері ресурсозбереження, створення умов для продукційного і промислового відтворення ресурсного потенціалу, формування природоохоронної стратегії оптимізації антропогенного впливу на навколишнє середовище і зниження природоохоронних витрат для гарантування екологічної безпеки країни. В межах розробленої політики ресурсозбереження держави повинна розроблятися політика ресурсозбереження конкретного суб'єкта господарювання.

При реалізації політики ресурсозбереження слід враховувати характерні проблеми для розвитку підприємств в Україні, які гальмують процеси ресурсозбереження:

– за результатами досліджень, проведених НДІ статистики Держкомстату України по Європейській гармонізованій методиці, на 1634 підприємствах виробничої сфери у всіх регіонах України впродовж 1997-2005 рр. 42,0 % підприємств констатують брак фінансових ресурсів для розширення виробництва. При цьому, 26,0 % керівників підприємств вказало на брак фінансових ресурсів для придбання сировини, матеріалів і енергоносіїв, а 31,0 % – для модернізації устаткування [8];

– у результаті дефіцитності фінансових ресурсів ступінь задоволення підприємств в техніко-технологічному розвитку знаходиться на низькому рівні: – заміна застарілого устаткування серед тих підприємств, які визначили цю необхідність, була проведена лише на 11,4 % підприємствах – шляхом повного оновлення, на 9,6 % – шляхом ремонту сторонніми організаціями, на 3,4 % – шляхом збільшення парку діючого устаткування, на 3,4 % – шляхом автоматизації виробничих процесів. Таким чином ступінь задоволення техніко-технологічного розвитку за рахунок додаткових капіталовкладень склав всього 27,8 %, що в свою чергу суттєво гальмує впровадження ресурсозберіжливих процесів;

– рівень запровадження нових технологій для підвищення попиту на продукцію, мінімізації дефіцитності сировини і матеріалів за рахунок додаткового інвестування дозволив задовольнити потреби підприємств лише на 15,8 % (в т.ч. – придбання та впровадження ресурсозберіжливих технологій – лише на 11,6 %) [22].

У проведених Міжнародною Фінансовою Корпорацією "IFC", за сприяння Міністерства закордонних справ Королівства Норвегії дослідженнях бізнес-середовища в Україні, у 2005 р. на 2014 підприємствах України виявлені наступні перешкоди, що заважають розвитку ресурсозбереження: а) висока вартість енергоносіїв (виділили 60,0 % керівників малих підприємств, 72,0 % – середніх і 75,8 % – великих); б) відсутність можливості залучення додаткових фінансових ресурсів для модернізації устаткування (виділили 38,0 % керівників малих підприємств; 47,0 % – середніх і 49,0 % – великих) [2].

Таким чином, вирішення зазначених проблем та реалізація політики ресурсозбереження можлива за умови її дотримання як на макrorівні (шляхом розробки та застосування державних заходів, спрямованих на досягнення ресурсозбереження), так і на мікрорівні (шляхом розробки та запровадження політики ресурсозбереження конкретного суб'єкта господарювання). Заходи в межах реалізації політики ресурсозбереження на мікро- та макrorівні представлено на рис. 1.

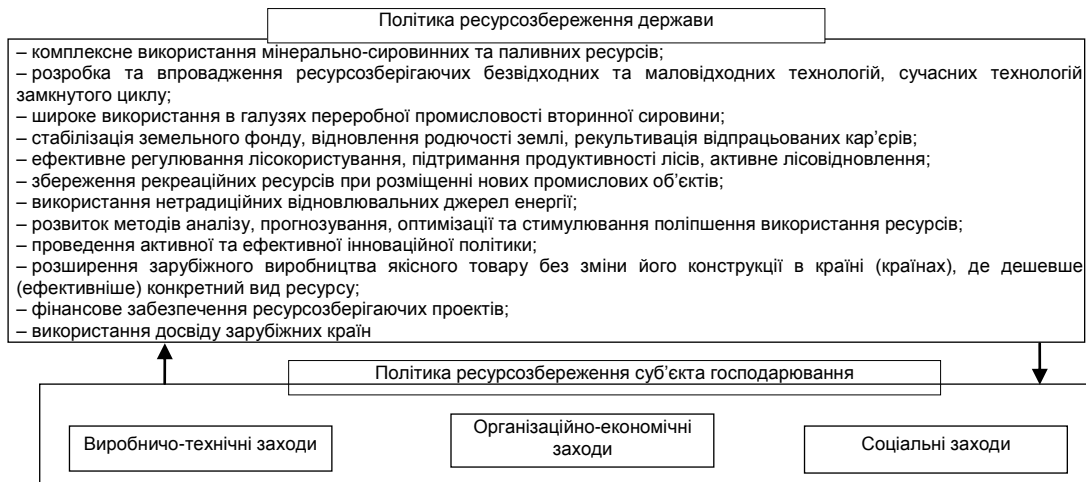


Рис. 1. Заходи ресурсозбереження на макро- та макрорівнях

Політика ресурсозбереження, що впроваджується на підприємстві, буде ефективною лише за умови її комплексності, коли охоплюватиме всі етапи господарського процесу суб'єкта господарювання. Так, в контексті реалізації політики ресурсозбереження на мікрорівні, крім вищезазначених заходів, слід приділити увагу розробці заходів щодо недопущення неефективного та надлишкового витрачання ресурсів. Одним із векторів розробки таких заходів є організація на підприємстві процедури приймання цінностей за кількістю та якістю. Рационально організована процедура приймання цінностей за кількістю та якістю дозволить підприємству уникнути ймовірних втрат в майбутньому (зокрема, це забезпечить зменшення ризику отримання збитків, а саме: відволікання грошових коштів, сплачених за цінності, які недопоставлено або не відповідають вимогам якості; дозволить уникнути штрафних санкцій за невиконання умов договорів поставки готової продукції; дасть можливість не нести додаткові витрати, пов'язані з виправленням допущеного браку через неякісну сировину тощо; забезпечить відсутність упущеної вигоди (недоодержаного прибутку).

Важливість раціонально організованої процедури приймання цінностей за якістю та кількістю обумовлена тим, що поставка фактично є початком господарського процесу підприємства; від належного виконання умов договору поставки значною мірою залежить ефективність його здійснення.

Питання дотримання та виконання умов договорів щодо якості та кількості цінностей, що поставляються, сьогодні в

господарській практиці вітчизняних суб'єктів господарювання є досить проблемними. Так, за період 2006-2012 рр. в Україні ухвалено 34731 [3] (що становить 15,97 % від загальної кількості господарських справ, за якими винесено судові рішення судами першої інстанції господарської форми судочинства<sup>1</sup>) судових рішень по господарських справах (пов'язаних з порушенням умов господарських договорів щодо кількості цінностей, що поставляються), що розглядаються в першій інстанції, сторонами в яких виступають юридичні особи, у т.ч. 947 (0,44 %) судових рішень по Житомирській області; та 6714 [4] (що становить 3,09 % від загальної кількості господарських справ, за якими винесено судові рішення судами першої інстанції судочинства<sup>1</sup>) судових рішень (у т.ч. 132 (0,06 %) по Житомирській області) у справах, пов'язаних з порушенням умов господарських договорів щодо якості поставлених цінностей.

Серйозним порушенням договірної дисципліни при поставках, що безпосередньо впливає на ресурсозбереження, є відхилення виробника від вимог щодо якості продукції. Можливими варіантами правопорушень, пов'язаними з відхиленням щодо якості продукції є: наявність в поставленій продукції дефектів; поставка некомплектної продукції; поставка продукції, яка відповідає нормативній документації, але виявилася нижчого ґатунку, ніж зазначено в документі, що засвідчує якість; якість продукції не відповідає стандарту, технічним умовам, іншим нормативним документам, зразкам або умовам договору (табл. 1).

Таблиця 1. Кількість судових справ з правопорушень, пов'язаних з відхиленням щодо якості продукції

Рік	Кількість справ	Варіант правопорушення				Разом
		Наявність в поставленій продукції дефектів	Поставка некомплектної продукції	Поставка продукції, яка відповідає нормативній документації, але виявилася нижчого ґатунку, ніж зазначено в документі, що засвідчує якість	Якість продукції не відповідає стандарту, технічним умовам, іншим нормативним документам, зразкам або умовам договору	
1	2	3	4	5	6	7
2006	Абсолютна кількість	2	0	0	18	20
	% в справах по якості	0,030	0	0	0,268	0,298
	% в загальній кількості справ		0	0	0,08	0,09
2007	Абсолютна кількість	2	0	0	14	16
	% в справах по якості	0,030	0	0	0,209	0,238
	% в загальній кількості справ		0	0	0,006	0,007
2008	Абсолютна кількість	1	1	0	21	23
	% в справах по якості	0,015	0,015	0	0,313	0,343
	% в загальній кількості справ			0	0,010	0,011
2009	Абсолютна кількість	47	27	0	479	553
	% в справах по якості	0,700	0,402	0	7,119	8,237
	% в загальній кількості справ	0,022	0,012	0	0,220	0,254
2010	Абсолютна кількість	194	138	1	2444	2777
	% в справах по якості	2,889	2,055	0,015	36,402	41,361
	% в загальній кількості справ	0,089	0,063		1,124	1,277
2011	Абсолютна кількість	187	107	2	2363	2659
	% в справах по якості	2,785	1,594	0,030	35,195	35,195
	% в загальній кількості справ	0,086	0,049		1,086	1,086

<sup>1</sup> Загальна кількість господарських справ, за якими винесено судові рішення судами першої інстанції господарської форми судочинства за період 2006-2012 рр. складає 217523.

Продовження табл. 1.

1	2	3	4	5	6	7
2012	Абсолютна кількість	49	33	1	583	583
	% в справах по якості	0,730	0,492	0,015	8,683	8,683
	% в загальній кількості справ	0,023	0,015		0,268	0,268
Разом	Абсолютна кількість	482	306	4	5922	5922
	% в справах по якості	7,179	4,558	0,060	88,204	88,204
	% в загальній кількості справ	0,222	0,141	0,002	2,722	2,722

\* – за січень-травень 2012 р.

Аналіз судових справ в розрізі кожного з вищенаведених варіантів правопорушень дав змогу виявити наступні факти. За господарськими справами, порушеними у зв'язку з наявністю в поставленій продукції дефектів за період 2006-2012 рр. в Україні ухвалено 482 [3] (що становить 7,179 % від загальної кількості господарських справ, за якими винесено судові рішення судами першої інстанції господарської форми судочинства<sup>2</sup>) судових рішень. За аналогічний період за господарськими справами, за якими правопорушення стосувалося поставки некомплектної продукції, ухвалено 306 судових рішень (4,558 % від загальної кількості). Кількість судових рішень у господарських справах, порушених у зв'язку з поставкою продукції, яка відповідає нормативній документації, але виявилася нижчого ґатунку, ніж зазначено в документі, що засвідчує якість, становить 4 рішення, що складає 0,06 % від загальної кількості ухвалених рішень. Кількість судових рішень у справах, пов'язаних з невідповідністю якості продукції стандарту, технічним умовам, іншим нормативним документам, зразкам або умовам договору, становить 5924 рішення (88,204 %), при чому варто зазначити, що

найбільше порушень за вказаний період стосувалося невідповідності якості умовам договору та технічній документації (2374 та 2067 судових рішень відповідно). Таким чином, найбільшакількість судових справ щодо невідповідності рівня якості продукції стосується порушень нормативної документації, зокрема, умов договору постачальником, що вказує на формальне відношення до даного документу і необхідність належної організації договірної політики на підприємствах.

Аналіз кількості судових рішень, ухвалених у господарських справах, порушених у зв'язку з порушенням контрагентами умов договорів щодо якості цінностей, що поставляються, вказує на наявність негативної тенденції до збільшення кількості судових рішень з 20 у 2006 р. до 2777 у 2010 р. 2011 р. характеризується зменшенням кількості судових рішень, ухвалених у справах, пов'язаних з порушенням умов договорів щодо якості на 4,25 % в порівнянні з попереднім роком; а за перших п'ять місяців 2012 року (42 % року) було розглянуто лише 25 % справ у порівнянні з попереднім 2011 роком.



Наведені дані можна було б трактувати як позитивні, оскільки в загальній кількості господарських справ, за якими винесено судові рішення судами першої інстанції господарської форми судочинства справи, предметом яких є кількість та якість поставлених товарів, займають відносно незначну частку. Можна було б припустити, що сторони в переважній більшості випадків врегульовують спори, предметом яких є кількість та якість поставлених товарів, в досудовому порядку, намагаючись зберегти умовно-позитивні господарські відносини. Однак, процедура приймання поставлених цінностей за кількістю та якістю досить недосконала та нерегульована, і цілком ймовірно видається необізнаність сторін, а відповідно і відсутність належним чином оформлених первинних документів, які б підтверджували суми, наведені у позовній заяві, та виступали доказами в ході судового розгляду справи.

Порушення умов щодо кількості та якості цінностей, що передаються, призводить до ряду негативних наслідків, які можуть стосуватися як покупця, так і продавця, в тому числі і перевитрачання ресурсів різних видів. Так, виявлення

порушення умов договору стосовно кількості і якості цінностей в продавця викликає додаткову витрату ресурсів: фінансових (для додаткового придбання цінностей, яких не вистачає, або якості яких не відповідає умовам договору, відшкодування завданих такими діями збитків покупцю; сплату штрафів, передбачених умовами договору); матеріальних (для до поставки неякісних цінностей або цінностей, яких не вистачає); трудових (для виправлення допущеного браку). У свою чергу не виявлення невідповідності кількості та якості отримуваних цінностей покупцем безпосередньо в момент отримання, або неправильно організований процес приймання, який не забезпечує достатніх доказів виявлених порушень, буде підставою для неможливості виставлення обґрунтованих претензій або подання позовної заяви з обґрунтованими вимогами до контрагент.

<sup>2</sup> Загальна кількість господарських справ, за якими винесено судові рішення судами першої інстанції господарської форми судочинства за період 2006-2012 рр. складає 217523.

Отже, раціонально організована процедура приймання цінностей за кількістю та якістю дозволить уникнути в майбутньому додаткових витрат ресурсів суб'єкта господарювання і становить перспективний напрям досліджень щодо реалізації політики ресурсозбереження суб'єкта господарювання за вказаним вектором розвитку.

Реалізація ефективної політики ресурсозбереження на мікрорівні неможлива за умови нехтування даними бухгалтерського обліку, відсутності ефективної системи внутрішнього контролю та економічного аналізу суб'єктів підприємств, оскільки лише вказані підсистеми управління є джерелами інформації, на підставі якої можна стверджувати про ефективність використання ресурсів.

На зв'язку бухгалтерського обліку з проблемою ресурсозбереження наголошував В.І. Рябікін, стверджуючи, що "проблема ресурсозбереження завжди була в центрі уваги бухгалтерського обліку, контролю та аналізу суб'єктів господарювання соціалістичних країн. Так, за часів СРСР відображення вартісних витрат на статтях бухгалтерського обліку дозволяло отримати зведені дані у вигляді звіту підприємства про виконання плану по собівартості готової продукції. В цьому звіті сировина і матеріали, поворотні відходи, покупні вироби і напівфабрикати, паливо і енергія, заробітна плата та інші витрати перераховувалися (за плановою та фактичною собівартістю) на фактичний об'єм готової продукції. В результаті сума економії за кожною статтею витрат розраховувалася точно і просто. Також однозначно вираховувалась сума економії (перевитрат) і по елементам витрат" [21, С. 25]. Звісно, сьогодні політика ресурсозбереження не може бути обмежена розрахунком суми економії (перевитрат), це поняття є комплексним, однак даний напрям реалізації політики ресурсозбереження не слід заперечувати. Переважна частина заходів в межах політики ресурсозбереження, що реалізуються на мікрорівні, не може бути ефективною без належної організації бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та економічного аналізу.

В Україні приймання товарів за кількістю та якістю здійснюється виходячи з вимог як загальних нормативних актів (Господарського та Цивільного кодексів України, спеціальних законів), так і Інструкцій № П-6 [5] та № П-7 [6], прийнятих ще в 1966 р. зі змінами та доповненнями. В свою чергу, в Республіці Білорусь приймання товарів за кількістю та якістю здійснюється відповідно до вимог Положення № 1290 [19], затвердженого у 2008 р. Очевидно, що вказані інструкції, хоча і містять положення, які регулюють окреслені вище питання, є застарілими і не забезпечують належного регулювання даного питання. А в Цивільному та Господарському кодексах відносини між покупцем і продавцем врегульовані поверхнево. У Цивільному кодексі зазначається, що продавець повинен передати покупцеві товар, якість якого відповідає умовам договору купівлі-продажу. У Господарському кодексі додано: якість товарів, що поставляються, повинні відповідати стандартам, технічним умовам, іншій технічній документації, яка встановлює вимоги до їх якості, або зразкам (еталонам), якщо сторони не визначать у договорі більш високі вимоги до якості товарів. В таких умовах великого значення набувають положення, передбачені в конкретних договорах. Так, належним чином організована договірна політика підприємства, в тому числі і в розрізі регулювання процесу приймання цінностей за кількістю та якістю, сприятиме ресурсозбереженню та раціоналізації діяльності підприємства. Ускладнює цю процедуру також і необізнаність сторін (як покупця, так і продавця), стосовно дій, які необхідно здійснювати при прийманні цінностей та у разі виявлення відхилень від встановлених параметрів якості та кількості. Досить часто на практиці особи, що приймають цінності, при виявленні відхилень порушують вимоги стосовно складання акту, повідомлення постачальника, що

унеможливує в подальшому захист прав підприємства, яке отримало неякісну продукцію, або продукцію не в повній кількості і, як наслідок, призводить до перевитрачання ресурсів. Тому узгодження і договірне урегулювання дій при прийманні цінностей за якістю та кількістю, підкріплення виявлених порушень у відповідних первинних документах допоможе підприємству захистити свої права та уникнути перевитрачання ресурсів.

Відповідно до п. 1 ст. 265 Господарського кодексу України за договором поставки одна сторона – постачальник зобов'язується передати (поставити) у зумовлені строки (строк) другій стороні – покупцеві товар (товари), а покупець зобов'язується прийняти вказаний товар (товари) і сплатити за нього певну грошову суму.

Договір є важливим елементом врегулювання взаємовідносин між суб'єктами різних рівнів в контексті забезпечення якості на всіх стадіях життєвого циклу продукції та послуг. Він дозволяє врахувати особливості взаємовідносин сторін, узгодити їх інтереси, а також створити юридичні гарантії для учасників [18].

Однією з умов договору, яка характеризує предмет купівлі-продажу з погляду його придатності для використання за цільовим призначенням, є умова щодо якості продукції. Якість продукції – це сукупність характеристик і властивостей, які відображають її здатність задовольнити відповідно до свого призначення потреби споживачів [11, С. 22].

Відповідно, якщо при прийманні продукції (товарів) порушення якості мали місце але були невиявлені, або процедура їх виявлення була проведена з порушеннями (що унеможливить надання доказів і задоволення претензій) – це знизить корисний ефект, що планувалося отримати від використання отримуваних цінностей або взагалі унеможливить їх використання, що, очевидно, буде причиною перевитрати ресурсів підприємства. До таких же наслідків призведе і невиявлення невідповідності кількості отримуваних цінностей.

Тому під час приймання товару представником підприємства-покупця повинна звірятися кількість та якість поставленого товару, зазначена у відвантажувальних документах, з його фактичною кількістю та якістю. Якщо з будь-яких причин питання стосовно порядку приймання-передачі товару не врегульовано сторонами у договорі поставки, то в такому випадку слід застосовувати положення зазначених вище Інструкцій про порядок приймання продукції виробничо-технічного призначення і товарів народного споживання за кількістю і якістю, затверджених постановами Державного арбітражу Союзу РСР від 15.06.65 р. № П-6 та від 25.04.66 р. № П-7 (лист Міністерства економіки України від 11.10.2005 р. № 81-16/71) [14, С. 104-105].

Приймання продукції за якістю і комплектністю проводиться в точній відповідності із стандартами, технічними умовами, а також по супровідних документах, що засвідчують якість і комплектність продукції, що поставляється. [12, с. 25]. Так, відповідно до п. 4 ст. 268 ГК України постачальник повинен засвідчити якість товарів, що поставляються, належним товаросупровідним документом, який прямує разом з товаром, якщо інше не передбачене договором. [10, с. 13] Товаросупровідні документи – документи, що прямують разом з товарами тамістять відомості про них. Це рахунок, товаротранспортні накладні, специфікації, описи, вантажні митні декларації, документи контролю за доставкою, технічний паспорт, сертифікат, посвідчення про якість і ін. [10, с. 13]

Згідно ст. 6 Інструкції № П-7 [6] приймання товарів за якістю та комплектністю здійснюється в такі строки:

а) при міжміській поставці – не пізніше 20 днів, а швидкопсувної продукції – не пізніше 24 годин після видачі продукції органом транспорту чи надходження її на склад одержувача при доставці продукції постачальником або при вивезенні продукції одержувачем;

б) при поставці в межах одного міста – не пізніше 10 днів, а швидкокопсувної продукції – 24 годин після надходження продукції на склад одержувача.

Перевірка якості та комплектності продукції, що надійшла в тарі, проводиться при розкритті тари, але не пізніше зазначених вище строків, якщо інші строки не передбачені в договорі в зв'язку з особливостями продукції, що поставляється (товару) [6, ст. 6].

У разі ж вчасного виявлення не відповідності продукції (товару) вищезгаданим документам одержувач повинен припинити подальше приймання цінностей, забезпечити їх збережність і скласти акт, в якому вказується кількість оглянутої продукції (товару) і характер виявлених при прийманні порушень якості. Для участі в продовженні приймання продукції (товару) і складання двостороннього акту покупець також зобов'язаний викликати представника постачальника (виробника) [5, п 16].

При виявленні відхилень від обумовлених норм якості та кількості отримуваних цінностей підприємство має право відмовитися від їх приймання та оплати, а якщо оплата уже відбулася – вимагати повернення сплаченої суми. Це, зокрема, стосується випадків, якщо:

– поставлений товар більш низької якості, ніж вимагається стандартом, технічними умовами чи зразком (еталоном) (п. 5 ст. 268 ГК);

– постачальник передав весь товар або його частину з порушенням асортименту (ст. 672 ЦК);

– документи, що його стосуються, не передані продавцем у встановлений строк (ст. 666 ЦК);

– постачальник передав покупцю меншу кількість товару, ніж це встановлено договором (ст. 670 ЦК)

– якщо постачальник передав некомплектний товар (ст. 270 ГК).

У разі поставки некомплектних виробів постачальник (виробник) зобов'язаний на вимогу покупця (одержувача) доукомплектувати їх або замінити комплектними виробами у двадцятиденний строк після одержання вимоги, якщо сторонами у договорі не погоджено інший строк. Надалі до укомплектування виробу або його заміни покупець (одержувач) має право відмовитися від його оплати, а якщо товар уже оплачений, вимагати в установленому порядку повернення сплачених сум. У разі якщо постачальник (виробник) у встановлений строк не укомплектує виріб або не замінить його комплектним, покупець має право відмовитися від товару (ст. 270 ГК).

У випадку передання продавцем більшої кількості товару ніж зазначено у договорі, покупець зобов'язаний повідомити про це продавця. Якщо в розумний термін (визначається в кожному випадку окремо виходячи з умов і обставин, вказаних в конкретному договорі) після отримання такого повідомлення продавець не розпорядиться товаром, то покупець має право прийняти весь товар, якщо інше не встановлено договором. Прийнятий покупцем товар понад вказану у договорі кількість він зобов'язаний оплатити за ціною, встановленою для товару, прийнятого відповідно до договору, якщо інша ціна не встановлена за домовленістю сторін.

Пунктом 5 ст. 268 Господарського кодексу України передбачено наслідки порушення умови договору постачання щодо якості товарів. Так, при постачанні товарів нижчої якості, ніж вказано стандартом, технічними умовами або зразком (еталоном), покупець має право відмовитися оплати товарів, а якщо товари вже сплачені покупцем – вимагати повернення сплаченої суми. [10, с. 13-14]

Також до прав покупця при отриманні товарів неналежної якості та кількості відноситься можливість стягнення штрафу з виробника (постачальника), передбачена пунктом 7 ст. 269 ГК України. Розмір штрафу при постачанні товарів неналежної якості чи кількості відповідно до ст. 231 Господарського кодексу становить

двадцять відсотків вартості неякісних (некомплектних) товарів, робіт, послуг, якщо інший розмір не передбачений законом або договором.

Крім того, до порушників стандартів, норм і правил стандартизації і сертифікації застосовуються штрафні санкції згідно Інструкції № 321.

Якщо дефекти якості поставленої продукції усунуто виробником в обумовлений строк, а також якщо покупець не вимагав їх усунення, майнової відповідальності у вигляді штрафів постачальник не несе [18].

До обов'язків продавця (виробника) у разі порушення зазначених умов окрім сплати передбачених вище штрафних санкцій також відноситься і відшкодування завданих споживачам продукції збитків, що виникли унаслідок порушення стандартів, норм і правил, невиконання умов договору постачання продукції.

Проте для забезпечення виконання постачальником зазначених умов у покупця має бути належним чином організований процес приймання товарів за кількістю та якістю.

Окрім цього, в процесах ресурсозбереження значну роль відіграє договірна політика підприємства, адже договір є унікальним інструментом, за допомогою якого підприємство має змогу урегулювати ймовірні спірні питання, щодо яких існують невизначеності в чинному законодавстві.

Пунктом 3 ст. 268 Господарського кодексу України встановлено випадки, коли в договорі постачання відсутні умови щодо якості товарів. За відсутності в договорі умов про якість товарів, останнє визначається відповідно до мети договору або із звичайним рівнем якості для предмету договору або загальних критеріїв якості. Таким чином, якщо при укладенні договору покупець повідомив постачальника про конкретну мету придбання товару, то постачальник повинен передати покупцеві товар, придатний для використання відповідно до вказаної мети. При цьому інформація про мету використання має бути надана покупцем на момент укладення договору постачання. Дане положення кореспондує з положенням ст. 673 ЦК України. [10, с. 13]. Проте, в тому числі і з метою ресурсозбереження, в договорі поставки (купівлі-продажу) поряд з умовами щодо кількості все ж варто передбачати й умови щодо якості продукції (товарів).

Таким чином, для забезпечення ресурсозбереження на підприємстві необхідно звернути увагу на організацію дієвої договірної роботи у сфері забезпечення якості та кількості отримуваних цінностей. На підприємстві повинна бути відповідальна особа за розгляд, складання, аналіз договорів та налагоджений на підприємстві механізм взаємодії окремих структурних підрозділів при укладанні договорів, їх реєстрації та виконанні. Для визначення напрямів договірної роботи можна взяти за основу Наказ Державної митної служби України "Про затвердження Порядку опрацювання, реєстрації й обліку договорів, а також контролю за їх виконанням у Держмитслужбі України", де в пункті 1.2. визначено, що до договірної роботи належить: підготовка та оформлення документів, потрібних для укладання договорів; підготовка проектів договорів; урегулювання розбіжностей, що виникають при укладанні договорів; розгляд договорів у частині дотримання вимог законодавства України; робота з укладання договорів; реєстрація та облік договорів; контроль за виконанням договорів; виконання договірних зобов'язань; аналіз й узагальнення практики укладання договорів, підготовка висновків та пропозицій щодо її вдосконалення.

Належним чином організована договірна політика підприємства стосовно приймання цінностей по кількості та якості має особливе значення у випадку, якщо договір укладений на поставку продукції, стандартизація і сертифікація якої згідно чинного законодавства не встановлена та не існує відповідних нормативно-правових актів, що регулюють вимоги до якості відображені в договорі.

Для підтвердження якості та уникнення подальших непорозумінь в договорі варто зазначити відповідні документи, які постачальник повинен додати для підтвердження якості: сертифікат, технічну документацію, стандарти (державні, галузеві, внутрішні стандарти підприємства) тощо.

Таким чином, виходячи з недосконалості урегульованості даного питання для покупця і продавця при укладанні договору потрібно вказати всі вагомні питання пов'язані з забезпеченням якості та кількості поставленої продукції, при цьому не посилаючись, що всі питання передбачені ЦКУ або/та ГКУ. Таким чином суб'єкти господарювання захистять свої права та отриману продукцію від дефектів і браку, а також сприятимуть ресурсозбереженню.

Окрім договірної політики важливу роль в процедурі приймання товарів за якістю та кількістю як важливого засобу ресурсозбереження грає також і система бухгалтерського обліку. Зокрема йде мова про документування операцій. Первинне спостереження за відповідними записами в первинних документах дасть змогу уникнути зайвої відповідальності і сприятиме ресурсозбереженню. Адже бухгалтерський документ – це безперечне письмове свідчення (доказ) факту здійснення господарських операцій або права на її здійснення [20, с. 146].

Якщо мова йде про приймання запасів, то перелік первинних документів для їх обліку затверджений Наказом Міністерства статистики України № 193 від 21.06.96 [16]. Якщо ж цінності, що приймаються, є необоротними активами слід використовувати первинні документи, затверджені Наказом № 352 від 29.12.95 р. [15].

Серед документів, що складаються при прийманні запасів слід виділити форми М-1, М-4, М-7.

Форма М-1 "Журнал обліку вантажів, що надійшли", використовується для обліку і контролю за надходженням і оприбуткуванням усіх запасів, що надійшли на підприємство [7]. Записи в журналі виконуються відділом постачання в міру надходження матеріальних цінностей на склад підприємства на основі товарно-транспортних документів (1-ТН), прибуткових ордерів (М-4), актів приймання матеріалів (М-7). У журналі також роблять відмітки про запитання, що пов'язані з розшуком вантажів, які не надійшли [16]. Проте даний документ містить лише узагальнені відомості про надходження матеріалів і не грає значної ролі безпосередньо в процесі приймання, він накопичує відповідну інформацію, забезпечуючи проведення наступного контролю, зокрема це стосується такої графі як "запитання про розшук вантажу".

Документом, який безпосередньо засвідчує надходження запасів на склад є "Прибутковий ордер" (М-4). Згідно з Наказом № 193 [16] він має складатись матеріально-відповідальною особою в день надходження цінностей в одному примірнику. Проте на практиці, через необхідність передачі його в бухгалтерію, він часто складається під копірку і один екземпляр все ж залишається в МВО. Такі дії в даному випадку не можна вважати порушенням законодавства, крім того вони мають позитивний ефект, адже таким чином відповідальна особа підстраховує себе на випадок псування, розкрадання або втрати первинних документів, що засвідчують рух активів, за які вона відповідає. Форма прибуткового ордеру допомагає звірити наявну кількість отримуваних цінностей з кількістю за документами. Крім того, в ньому зазначається інформація щодо якості, сорту, марки продукції. Також він дає змогу звірити кількість і якість цінностей з даними в супровідному документі, оскільки обов'язково повинен містити його номер.

При отриманні запасів безпосередньо від постачальників, доставлених їхнім транспортом або транспортом сторонньої організації безпосередньо на склад підприємства, "Прибутковий ордер" не оформляється, оскільки документом, що підтверджує

надходження запасів на склад підприємства, у цьому разі є "Товаротransпортна накладна" форми №1-ТН [7]. Особливу увагу в якій при прийманні вантажу необхідно звернути на розділ "Відомості про вантаж", в якому зазначається основна інформація про кількість і якість цінностей. Проте дана форма має певні недоліки. При великій різноманітності видів цінностей, що поставляються не завжди є змога вмістити всю необхідну інформацію. Тому в таких випадках назви і характеристики товарно-матеріальних цінностей мають додаватися в спеціалізованих формах (напр. товарна накладна), затверджених в установленому порядку, по яких проводиться списування і отримання цінностей, а також ведеться складський, оперативний і бухгалтерський облік.

Основним документом у разі невідповідності якості і кількості продукції, що надійшла є "Акт приймання матеріалів" М-7. Тому на правильність його складання необхідно звернути особливу увагу, адже порушення в процесі його заповнення можуть призвести до негативних наслідків в контексті неможливості доведення порушень при досудовому розгляді спірної ситуації та в суді. Це, в свою чергу, прямо вплине на надлишкове витрачання ресурсів суб'єкта господарювання. Проблема ускладнюється необізнаністю сторін щодо необхідних дій в такій ситуації, що часто призводить до виставлення судових позовів і відмови у їх задоволенні через порушення в процесі приймання неякісних цінностей, або цінностей в недостатній кількості. Тому розглянемо процес складання Акту приймання матеріалів.

Згідно з з Наказом № 193 [16] даний Акт застосовується для оформлення приймання матеріальних цінностей, які мають кількісні та якісні розбіжності з даними супровідних документів постачальника; складається також при прийманні матеріалів, які прибули без документів.

Акт у 2-х примірниках складається приймальною комісією з обов'язковою участю матеріально відповідальної особи та представника відправника (постачальника) або представника незацікавленої організації; затверджується керівником підприємства (організації) чи особою, яка на те уповноважена [16].

Після приймання цінностей акти з прикладанням документів (товарно-транспортних накладних) передаються: один до бухгалтерії підприємства для обліку переміщення (руху) матеріальних цінностей, а другий – відділу постачання або юридичному відділу для направлення листа-претензії постачальнику [16]. Той факт, що в Наказі вжито слово "або", свідчить про те, що присутність представника незацікавленої організації дозволяє обійтись без представника постачальника. Тому необхідно з'ясувати, хто може вважатися незацікавленою організацією – будь-яке інше підприємство, яке все ж організація, що має певний статус. Юридичні словники не дають визначення "незацікавленої особи", проте логічно все ж вважати, що ними є спеціальні юридичні, аудиторські, оціночні організації. Такої ж думки притримується і В. Карев, В. Лавренов, О. Міронов, В. Вареня, В. Барон [7]. Даний факт є важливим, оскільки, як показує аналіз судових рішень, саме відсутність представника постачальника чи незацікавленої організації була однією з найпоширеніших причин відмови в задоволенні позову.

Крім законодавчо закріплених документів, що повинні складатись при прийманні цінностей, доцільно також використовувати внутрішню звітність, яка даватиме змогу проконтролювати якість та кількість цінностей, що надходять, робити висновки по тенденціям і вживати заходи щодо коригування договірної політики, облікового процесу, тощо.

Формальне відношення до розглянутої документації може призвести до негативних наслідків, таких як взяття на себе зайвої відповідальності та надмірне розтрачання ресурсів.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.**

Таким чином, ефективна організація процедури приймання цінностей за кількістю та якістю видається можливою за умов наявності: 1) відповідних застережень як у господарських договорах (якщо умови договору будуть відмінними від законодавчих норм в межах диспозитивної частини), так і внутрішніх розпорядчих документах, зокрема, посадових інструкцій працівників, відповідальних за приймання цінностей або трудових договорах, укладених з такими працівниками; 2) розроблених форм внутрішніх документів, які використовуються для оформлення виявлених відхилень, графіку документообороту, в тому числі в частині документів, що підтверджують факти відхилень, виявлених в ході приймання цінностей за кількістю та якістю. Крім того, на підприємстві має бути організована система внутрішнього контролю, в межах якої слід здійснювати контроль за діями осіб, відповідальних за приймання цінностей за кількістю та якістю на предмет дотримання встановленого законодавством порядку.

**Список використаних літературних джерел:**

1. *Апаршина О.І.* Методологічні підходи до трактування поняття "ресурсозбереження" / О.І. Апаршина // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Traeiv/2011\\_1/28.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Traeiv/2011_1/28.pdf).
2. Бізнес-середовище в Україні : проект Міжнародної фінансової корпорації IFC. – К.: 2005. – 110 с.
3. За даними Єдиного державного реєстру судових рішень за станом на 31.05.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Page/199>.
4. За даними Єдиного державного реєстру судових рішень за станом на 24.04.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Page/199>.
5. Інструкція о порядке приемки продукции производственно-технического назначения и товаров народного потребления по количеству, утверждена постановлением Государственного арбитража при Совете Министров СССР № П-6 от 15 июня 1965 г.
6. Інструкція о порядке приемки продукции производственно-технического назначения и товаров народного потребления по качеству, утверждена постановлением Госарбитража при Совете Министров СССР № П-7 от 25 апреля 1966 г.
7. *Карев В., Лавренов В., Міронов О., Вареня В., Барон В.* Облік запасів / В. Карев, В. Лавренов, О. Міронов, В. Вареня, В. Барон Дебет-кредит [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/debet/ukr/2000/20/20pr7.html>.
8. *Кляяненко Б.* Сущность, роль и место инновационной деятельности в системе общественного производства: концептуальные положения / Б. Кляяненко, А. Осыка // Вісник Академії економічних наук України. – 2006. – № 2. – С. 24-31.
9. *Кондратенко Н.О.* Методи формування сучасної ресурсозберігаючої політики регіональних економічних систем [Електронний ресурс] Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Ekonk/2010\\_4/049\\_kondratenko.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Ekonk/2010_4/049_kondratenko.pdf).
10. *Корсиченко К.* Качество товаров по договору поставки // Экспресс-Анализ. – 2008. – № 36. – С. 12-19.
11. *Корсиченко Карина.* Определение качества товара по договору купли-продажи // Экспресс анализ. – 2008. – № 25-26. – С. 22-27.
12. *Корсиченко К.* Комплектность поставляемых товаров по договору поставки // Экспресс анализ – № 40(666). – 2008 г. – С. 24-28.
13. *Корсиченко К.* Предмет договоракупли-продажи: количество товара // Экспрессанализ. – 16 июня 2008. – № 24 (653). – С. 27-31.
14. *Красовська Ірина.* Все про закупівлю товару // Бібліотека головнобуха. – 2008. – № 5(91). – С. 102-107.
15. Наказ Міністерства статистики України N 352 від 29.12.95 Про затвердження типових форм первинного обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.uazakon.com/documents/date\\_5y/pg\\_inlwe/index.htm](http://www.uazakon.com/documents/date_5y/pg_inlwe/index.htm).
16. Наказ Міністерства статистики України N 193 від 21.06.96 Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.uazakon.com/documents/date\\_5y/pg\\_inlwe/index.htm](http://www.uazakon.com/documents/date_5y/pg_inlwe/index.htm).
17. *Ноур Тетяна.* Учимся складати господарські договори. // Баланс – 2008 – № 23 – С. 22-25.
18. *Пархоменко В.М.* Бухгалтерський облік, внутрішній контроль і економічний аналіз витрат на поліпшення якості продукції: проблеми теорії та методології [Текст]: монографія / В.М. Пархоменко. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 559 с.
19. Положение о приемкетоваров по количеству и качеству, утвержденное Советом Министров Республики Беларусь № 1290 от 03 сентября 2008 г.
20. *Поплюйко А.М.* Документальне оформлення операцій використання виробничих запасів / А.М. Поплюйко // Вісник ЖІТІ, 2001. – №17. – с.146 – 154.
21. *Рябікін В.І.* Економічний аналіз ресурсозбереження / В.І. РРябікін // Бухгалтерський облік. – 1988. – №9.
22. *Таран В.А.* Ресурсосбережение – новый символ социально-экономического и научно-технического прогресса / В.А. Таран, А.В. Богатырев // Машиностроитель. – 2003. – № 12. – С. 8-19.
23. *Шаповал А.І., Шаповал А.О.* Методичні підходи до формування ефективної системи управління ресурсозбереженням на підприємстві 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Mre/2010\\_2/5\\_8.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Mre/2010_2/5_8.pdf).

РОМАНЧУК Катерина Василівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– проблеми бухгалтерського обліку економічних ресурсів та договірного процесу.

Надійшла до редакції: 25.08.2012 р.