

ЗАГАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ЕКОНОМІКИ

УДК 657.3:658.562

Т. Г. КАМІНСЬКА

Національного університету біоресурсів і природокористування України, м. Київ

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СЕРТИФІКАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ НА ЄВРОПЕЙСЬКИХ РИНКАХ

Стаття присвячена проблемам облікового забезпечення управління якістю продукції, а також підтвердження її відповідності нормативним вимогам сертифікатом та декларацією відповідно до технічного регулювання Європейського Союзу. Визначені основні найважливіші об'єкти обліку в процесі сертифікації, розглянутий порядок відображення сертифікації в бухгалтерському обліку відповідно до IAS та IFRS. Оцінені основні напрями розвитку облікового забезпечення управління якістю продукції.

Ключові слова: управління якістю, сертифікація, бухгалтерський облік, витрати, IFRS, IAS.

T. G. KAMINSKA

National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Kyiv

ACCOUNTING CERTIFICATION OF PRODUCTS ON THE EUROPEAN MARKET

The article is devoted to the problems of accounting providing of quality management and certification and declaration in accordance with technical regulations of the European Union. The main accounting objects in the certification process are determined, the order of certification in accounting according to IAS and IFRS is considered. Main directions of development of accounting providing of quality management are estimated.

Keywords: quality management, certification, accounting, costs, IFRS, IAS.

Постановка проблеми. На підприємствах здійснюються різні процеси, які не пов'язані безпосередньо з виробництвом продукції. Їх поява пов'язана, головним чином, з розвитком ринкових відносин та загостренням конкуренції в цих умовах, а також із забезпеченням безпеки підприємницької діяльності, екологічної безпеки підприємницької діяльності та ін. Серед цих виділимо сертифікацію продукції, під якою розуміють спеціальну діяльність, спрямовану на підтвердження сертифікатом відповідності певного виробу або послуги вимогам, визначеним в стандартах або технічних умовах. Сертифікація набула широкого розвитку в останні десятиріччя, як в міжнародній, так і внутрішній підприємницькій діяльності. Сертифікація продукції надає можливість підприємствам-виробникам розширити ринки збуту, підвищити довіру до якості продукції, що вироблена для продажу; забезпечити рекламу і збільшити обсяги виробництва та реалізації продукції. Для споживачів сертифікація корисна тим, що сприяє підвищенню якості продукції; захищає від придбання продукції, небезпечної для життя і здоров'я людей; полегшує вибір продукції. Основною метою сертифікації є захист ринку від низькоякісних товарів, які не відповідають вимогам стандартів.

Предметом дослідження є облікове відображення процесу сертифікації продукції з урахуванням його особливостей в Європейському Союзі.

Метою дослідження є висвітлення процесу сертифікації з позиції його відображення в регістрах бухгалтерського обліку та визначення головних аспектів облікового забезпечення процесу сертифікації згідно законодавства та технічних вимог ЄС.

Завданням дослідження є прослідкувати процес сертифікації продукції та визначити порядок його відображення в обліку.

Гіпотезою дослідження є твердження, що здійснення процесу сертифікації неможливе без відповідного інформаційного забезпечення, яке стосується багатьох аспектів (технологія виробництва продукції, нормативно-технічна документація тощо). Така інформація включає джерела оперативно-технічного (управлінського) обліку та фінансового обліку, які мають бути узгодженими і взаємопов'язаними.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження проблем облікового забезпечення сертифікації продукції та управління її якістю знайшли відображення в публікаціях українських і закордонних авторів N. Kotchetova, R. W. McGee, C. Moser, S. J. Murdoch, S. Wright. Однак значна частина теоретичних і практичних аспектів проблеми сертифікації продукції і особливо її облікового забезпечення залишилися поза увагою науковців та потребують вирішення. Зокрема, актуальними є питання визначення основних об'єктів обліку в процесі сертифікації, розподілу витрат підприємства, відображення податкових зобов'язань та ін.

Виклад основного матеріалу. Процедура підтвердження відповідності вимогам законодавства ЄС включає вісім етапів (рис. 1).

Продукція, яка випускається на європейський ринок має презумпцію відповідності. Це означає, що виробник або його уповноважене представництво в країнах ЄС бере на себе усю повноту відповідальності,

декларуючи, що вироблена та поставлена продукція відповідає вимогам законодавства, яке діє в країнах ЄС, та пройшла усі обов'язкові процедури підтвердження відповідності [4].

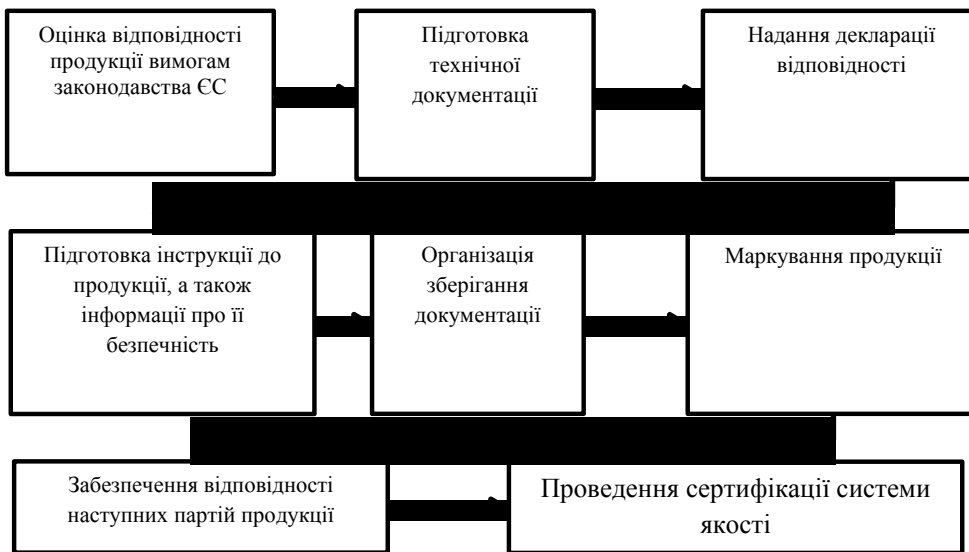


Рис. 1. Порядок підтвердження відповідності продукції вимогам законодавства ЄС (джерело: побудовано автором на основі [3])

1. На першому етапі виробник проходить процедуру оцінки відповідності, яка передбачена законодавством ЄС для даної продукції, самостійно або залучивши відповідний нотифікований орган.
2. Виробник зобов'язаний підготувати технічну документацію, яка стосується продукції і підтверджує її якість.
3. Відповідно до законодавства ЄС виробник або його представництво в країнах ЄС самостійно готують та оприлюднюють Декларацію відповідності (Declaration of Conformity, DoC) [9]. Цей документ є заявою виробника, яка підтверджує, що продукція, виготовлена ним, відповідає вимогам Директив ЄС. Обов'язковою умовою для підприємства при випуску Декларації є атестація системи якості відповідно до вимог міжнародного стандарту якості ISO 9001. Кількість виданих в світі сертифікатів ISO 9001 у 1993–2013 рр. наведено на рис. 2.

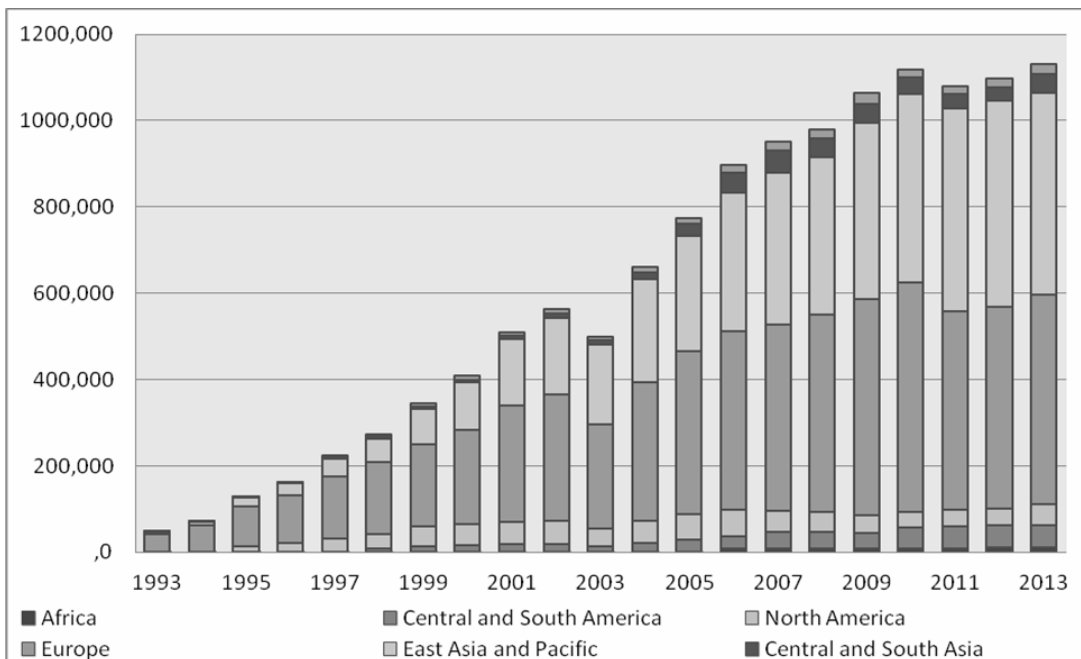


Рис. 2. Кількість сертифікатів ISO 9001 виданих в світі у 1993–2013 рр. [1]

Декларацію, видану відповідно до законодавства ЄС визнають також у США, Канаді, Японії, Австралії, Швейцарії, Ізраїлі, Новій Зеландії, оскільки вказані країни мають укладені з ЄС угоди про взаємовизнання підтвердження відповідності якості продукції. Контроль за відповідністю продукції нормам,

зазначеним у Декларації та вимогам законодавства ЄС проводять європейські наглядові служби [8].

4. Виробник готує інструкції та інформацію про безпечність продукції мовою країни, у якій дана продукція буде реалізованою.

5. Обов'язком виробника є забезпечення можливості відстеження реалізованої продукції, що полягає у належних термінах зберігання технічної документації продукції, однозначна система ідентифікації виробленої продукції.

6. Нанесення CE-маркування на продукцію, для якої це передбачено технічними вимогами ЄС.

7. Вести моніторинг кожної наступної партії продукції на предмет їх відповідності нормам, зазначеним в Декларації та технічним вимогам ЄС.

8. Провести сертифікацію продукції та отримати Сертифікат відповідності (Certificate of Conformity, CoC) [7] на продукцію, яка підлягає CE-маркуванню. Для нанесення CE-маркування на продукцію необхідна наявність як Сертифікату відповідності, так і Декларації [2]. Сертифікат відповідності має право надавати нотифікований орган, що знаходиться на території ЄС або таких країни як США, Канада, Австралія, Нова Зеландія, Японія. У інших країнах світу діють акредитовані сертифікаційні органи, які виступають посередниками з видачі Сертифікатів відповідності [5].

Інформацію, що супроводжує процес сертифікації, доцільно згрупувати за такими видами:

- нормативно-технічні документи на продукцію, в яких наводяться їх характеристика (стандарти, технічні умови, норми і т. д.);

- документація виробництва, що атестується (технологічна документація, конструкторська документація або документація, що визначає склад продукції, технологічна документація);

- зразки з дослідження проєкції на предмет відповідності стандартам;

- інформація про необхідне обладнання і кваліфікований персонал випробувальних центрів або лабораторій;

- нормативні документи, в яких чітко та однозначно наводяться технічні вимоги, що підтверджуються сертифікацією, а також висновки відповідних контролюючих організацій;

- підтвердження сертифікованої продукції відповідними документами (спеціальні знаки, клеймо, сертифікати, свідоцтва, ліцензії на випуск окремих видів продукції і послуг, номер і назва контрольної партії тощо);

- договори на виконання всіх видів робіт, пов'язаних із сертифікацією;

- документи з обліку наявності і руху сертифікованої продукції;

- акти приймання-здачі робіт, пов'язаних з сертифікацією;

- документи з обліку витрат на сертифікацію (оплата праці, матеріальні витрати тощо);

- платіжні документи на оплату органів сертифікації (рахунки, платіжні доручення та ін.);

- заявка підприємства на сертифікацію, програма, висновок щодо готовності підприємства до запровадження атестації виробництва, звіт комісії про результати перевірки технічних можливостей виробництва.

Відповідно об'єктами та змістом обліку сертифікації продукції виступають:

1) облік оплати з сертифікації, яку здійснює замовник;

2) облік матеріальних затрат на виконання робіт із сертифікації;

3) облік витрат з розгляду апеляцій щодо сертифікації;

4) облік отримання та наявності документації із сертифікації;

5) облік наявності та руху сертифікованої продукції;

6) облік витрат з технологічного нагляду.

Витрати в бухгалтерському обліку визнаються в залежності від їх характеру, умов ведення та напрямків діяльності організації або у складі витрат по звичайних видах діяльності. Зокрема, витрати, пов'язані з виготовленням та продажем продукції, визнаються витратами по звичайних видах діяльності. Витрати, які за своїм характером не пов'язані з виготовленням та продажем продукції, визнаються у складі інших [6]. Очевидно, що витрати по сертифікації повинні визнаватися витратами по звичайних видах діяльності у складі собівартості виробленої продукції, так як підтверджують відповідність виробленої продукції встановленим для неї вимогам.

На наш погляд, сертифікат, виданий на термін більше 1 року підприємство може визнати нематеріальним активом, і, таким чином, відображати витрати на сертифікацію у складі капітальних інвестицій на формування об'єкта нематеріальних активів, які потім формують первісну вартість нематеріального активу. Якщо термін дії сертифікату менше 1 року, витрати на сертифікацію доцільно відобразити у складі загальноновиробничих витрат, в кінці періоду переносячи їх на вартість продукції. Деякі науковці пропонують включати витрати на сертифікацію безпосередньо до вартості готової продукції, однак, МСБО 2 «Запаси» не передбачає включення витрат на сертифікацію до собівартості готової продукції, вважаючи первісною вартістю готової продукції її чисту реалізаційну вартість.

На практиці можливі ситуації, коли орган із сертифікації за результатами проведеного дослідження відмовляє організації в отриманні сертифікату відповідності. Проте витрати організацією вже здійснені (наприклад, передані на дослідження зразки продукції, оплачені послуги з проведення лабораторних

досліджень). У цьому випадку після отримання відмови зазначені витрати в цілях бухгалтерського обліку підлягають визнанню в складі інших витрат, не пов'язаних з виробництвом і реалізацією продукції.

Висновки. Таким чином, бухгалтерський облік виступає важливою складовою процесу управління якістю продукції та забезпечення процесів сертифікації. Недостатність досвіду відображення в обліку процесів сертифікації призводить до того, що виникають питання щодо визначення об'єктів обліку та правильного розподілу витрат. Очевидно, що витрати по сертифікації повинні визнаватися витратами по звичайних видах діяльності у складі собівартості виробленої продукції, так як підтверджують відповідність виробленої продукції встановленим для неї вимогам. Широке запровадження систем управління якістю продукції на підприємствах та сертифікація якості продукції за міжнародними вимогами значно підвищує конкурентоспроможність підприємств, що в кінцевому підсумку надає їм стратегічні переваги, а це неодмінно відображається на результатах роботи та ефективності діяльності тенденцією до підвищення прибутковості та збереження ринку в довгостроковій перспективі.

Література

1. Обзор ИСО [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.iso.org/iso/ru/home/standards/certification/isosurvey.htm?certificate=ISO%209001&countrycode=UA#countrypick>
2. Охріменко І. В. Особливості вступу в глобальні об'єднання, на прикладі СOT / І.В. Охріменко // Соціально-економічні проблеми розвитку в умовах трансформаційного суспільства. – Полтава : ПІЕМ «Світоч», 2006. – С. 70–72.
3. Рішення Європарламенту та Ради ЄС зі встановлення загальних правил торгівлі товарами від 09.07.08 р. № 768/2008/EC [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_b42
4. Kotchetova N., Salterio S. Judgment and Decisionmaking Accounting Research: A Quest to Improve the Production, Certification, and use of Accounting Information. Blackwell Handbook of Judgment and Decision Making. 2004. №1. P. 547–566.
5. McGee R. W. Accounting Reform in Transition and Developing Economies. Florida: Springer, 2009. 509 p.
6. Moser C. Business Models in Sustainability Certification: Towards a More Substantive Understanding of Rule Intermediaries in Transnational Governance for Sustainable Commodity Chains. 27th Annual Meeting (3 July 2015). Sase, 2015. URL: <https://sase.confex.com/sase/2015am/webprogram/Paper3432.html>
7. Murdoch S. J., Bond M., Anderson R. How certification systems fail: Lessons from the Ware report. IEEE Security & Privacy. 2012. T. 10. №. 6. С. 40-44.
8. The 'Blue Guide' on the implementation of EU product rules 2014. URL: <http://ec.europa.eu/DocsRoom/documents/4942/attachments/1/translations/en/renditions/pdf>
9. Wright S. Accounting for taste: Conversation, Categorisation and Certification in the Sensory Assessment of Craft Brewing: PhD thesis in Economics – Lancaster University, 2014. 287 p.

References

1. Обзор ИСО. URL: <http://www.iso.org/iso/ru/home/standards/certification/isosurvey.htm?certificate=ISO%209001&countrycode=UA#countrypick>
2. Ohrimenko I.V. Osoblyvosti vstupu v globalni obednania na pryklady SOT. Socialno-ekonomichni problem rozvytku v umovah transformatzijnogo suspilstva. Poltava: PIEM «Svitoch», 2006. S. 70 – 72.
3. Rishennia Europarlamentu ta Rady EC zi vstanovlennia zagalnyh pravyl torgivli tovaramy vid 09.07.08 r. № 768/2008/EC. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_b42
4. Kotchetova N., Salterio S. Judgment and Decisionmaking Accounting Research: A Quest to Improve the Production, Certification, and use of Accounting Information. Blackwell Handbook of Judgment and Decision Making. 2004. №1. P. 547–566.
5. McGee R. W. Accounting Reform in Transition and Developing Economies. Florida: Springer, 2009. 509 p.
6. Moser C. Business Models in Sustainability Certification: Towards a More Substantive Understanding of Rule Intermediaries in Transnational Governance for Sustainable Commodity Chains. 27th Annual Meeting (3 July 2015). Sase, 2015. URL: <https://sase.confex.com/sase/2015am/webprogram/Paper3432.html>
7. Murdoch S. J., Bond M., Anderson R. How certification systems fail: Lessons from the Ware report. IEEE Security & Privacy. 2012. T. 10. №. 6. С. 40-44.
8. The 'Blue Guide' on the implementation of EU product rules 2014. URL: <http://ec.europa.eu/DocsRoom/documents/4942/attachments/1/translations/en/renditions/pdf>
9. Wright S. Accounting for taste: Conversation, Categorisation and Certification in the Sensory Assessment of Craft Brewing: PhD thesis in Economics – Lancaster University, 2014. 287 p.

Надійшла 05.05.2015; рецензент: д. е. н. Сук Л. К.