

DOI: <https://doi.org/10.32689/2523-4536/63-19>

УДК 657

Скиба Г. І.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку та оподаткування,
Навчально-науковий Інститут управління, економіки та бізнесу
ВНЗ «Міжрегіональна Академія управління персоналом», м. Київ

Грибовська Ю. М.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку та економічного контролю,
Полтавський державний аграрний університет

Беженар І. М.

кандидат економічних наук,
старший науковий співробітник відділу розвитку підприємництва,
кооперації та агропромислової інтеграції,
ННЦ «Інститут аграрної економіки», м. Київ

Skyba Hanna

Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation,
Educational and Scientific Institute of Management, Economics and Business,
University «Interregional Academy of Personnel Management», Kyiv

Hrybovska Yulia

Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor of the Department of Accounting and Economic Control,
Poltava State Agrarian University

Bezhenar Inna

Candidate of Economic Sciences,
Senior Research fellow of the Department of Entrepreneurship, Cooperation
and Agro-industrial Integration,
National Scientific Centre «Institute of Agrarian Economics», Kyiv

ОБЛІК ВИРОБНИЦТВА НОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ СЕРТИФІКАЦІЯ

ACCOUNTING OF PRODUCTION OF NEW PRODUCTS AND ITS CERTIFICATION

Досліджено проблемні питання бухгалтерського обліку створення нової продукції за етапами: дослідження, розроблення, виробництво дослідних зразків. Господарські операції щодо створення нового виробу вивчено та описано з урахуванням матеріальної та нематеріальної його форм. Облік витрат вітчизняні підприємства на етапі дослідження ведуть за правилами Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» та 16 «Витрати». Процес, спрямований на створення нової продукції, поділяють на два етапи: стадія дослідження та стадія розроблення. Стадія дослідження – це заплановані підприємством дослідження, які воно проводить уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань. Під розробленням розуміють застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проєктування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їх серійного виробництва чи використання. Проте для організації та відображення в обліку процесу створення нової продукції наведених термінів недостатньо, оскільки вони розкриті лише в контексті НП(С)БО. Вимоги щодо методики обліку досліджень та розробок стосуються лише визнання нематеріальних активів, створених підприємством. Водночас підприємства створюють матеріальні активи – запаси або основні засоби, облік яких ведуть за правилами НП(С)БО 9 «Запаси» та НП(С)БО 7 «Основні засоби». Розроблення нової продукції потребує послідовного здійснення дослідно-конструкторських заходів. Проведення розробок власними силами підприємства можливо за умов наявності власної відповідної інтелектуальної та матеріально-технічної бази. У разі відсутності власної бази підприємство залучає до виконання робіт сторонню організацію та укладає з нею договір на виконання науково-дослідних або дослідно-конструкторських і технологічних робіт. У бухгалтерському обліку витрати на розроблення нового виду продукції обліковують одним із двох способів: як капітальні інвестиції у створення нематеріального активу та у складі інших операційних витрат звітного періоду. За результатами проведеного дослідження наведено орієнтовну номенклатуру статей витрат на дослідження і розроблення нового виду продукції. Установлено, що для обліку прямих витрат на розроблення нової продукції більшість суб'єктів господарювання використовують рахунок 23 «Виробництво». До нього відкривають субрахунки для узагальнення витрат на кожному етапі виконаних робіт, які понесені різними підрозділами підприємства. Для узагальнення інформації щодо понесених витрат на освоєння нової продукції у звітному періоді використовують рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів». На практиці витрати на освоєння нової продукції списують двома способами: рівномірним та

за кошторисними ставками. У нормативних та роз'яснювально-рекомендаційних документах не визначено, протягом якого терміну підприємство за фактом понесення витрат, пов'язаних із підготовкою та освоєнням виробництва продукції, може списувати такі витрати на собівартість нового виду продукції. Наведено сутність та важливість сертифікації нової продукції, вивчено порядок розроблення та використання технічних умов. Систематизовано та наведено міжнародний досвід відображення в обліку витрат на дослідження і розробки. Проведено порівняння відображення витрат на виробництво нової продукції в бухгалтерському та податковому обліку.

Ключові слова: дослідження, розроблення, дослідні зразки, витрати, технічні умови, сертифікація, розподіл витрат, капіталізація витрат.

There were researched the problematic issues of accounting for the creation of new products due the stages: research, development, production of research samples. The authors showed economic operations how to create a new product, learnt and described it by taking into account as the material form and as the intangible form. Cost accounting of domestic enterprises at the research stage keeps according to the rules of the National Regulation (Standard) of Accounting 8 "Intangible assets" and the National Regulation (Standard) of Accounting 16 "Costs". The process which is aimed at the creating of new products is divided into two stages: research stage and development stage. The research stage is the researches which are planned by the entrepreneurship, which it conducts for the first time in order to obtain and understand new scientific and technical knowledges. Under the word "development" we can understand application by the enterprise the researches' results and other knowledges for planning and designing mainly new or considerably perfected materials, devices, products, processes, systems or services before their beginning of serial production or using. However, for the organization and reflection in the account creation of new products on the specified terms is not enough, therefore they are opened only in the context of NP (S) BU. The requirements for the methodology of research accounting and developments relate only to the recognition of intangible assets, which are created by the enterprise. Simultaneously, the company creates the tangible assets - inventories or fixed assets, accounting which are according to the rules of NP (S) BU 9 "Inventories" and NP (S) BU 7 "Fixed assets". The development of new products requires the consistent implementation of research and development events. The carrying out process of developments by the enterprise's own forces is possible due the condition of existence of own appropriate intellectual and logistical base. In the absence of its own base, the company engages the third side for implementation work and enters an agreement on implementation of scientifically-research or scientifically-development and technological work. In accounting, the cost of developing a new type product is accounted for by one of two ways: as capital investment into the creation of intangible assets and as the composition of other operating expenses of the reporting period. According to the results of the study the authors provide an approximate items nomenclature of expenditure on research and development the new type of product. It is established that for the accounting for the direct costs of developing of new products, the large number of entities are using the account 23 "Production". Sub-accounts are opened for it to summarize the costs at each stage of execution works, which are carried out by various divisions of the enterprise. To summarize the information of incurred costs for the mastering of new products in the reporting period use the account 39 "Deferred expenses". In practice, the cost of developing new products is written of in two ways: uniform and at estimated rates. Into the regulatory, explanatory and recommendatory documents do not specify along which term the enterprise upon incurring costs related to training and development production, can write off such costs at the cost of a new species products. The essence and importance of certification of new products is given, the order of development and use of technical conditions is studied. We also systematized and gave the international experience of accounting for research and development costs. A comparison of reflection of costs for the production of new products in accounting and tax accounting is also made.

Keywords: research, development, prototypes, costs, specifications, certification, cost allocation, cost capitalization.

Постановка проблеми. В умовах постійно мінливих запитів покупців, технологій і конкурентного середовища функціонуючі суб'єкти господарювання безпосередньо залежать від того, наскільки успішно вони розробляють і впроваджують на ринок нову продукцію. Виробники постають перед викликом конкурентного середовища: утримати та збільшити попит на продукцію, задовольняючи бажання споживачів щодо новизни і якості. Із метою поліпшення якості та впровадження інновацій у виробництво продукції підприємства вкладають кошти в освоєння нових технологій, розширення виробництва та випуск нових видів продукції. Окрім того, в умовах ринкових відносин, коли всім підприємствам і організаціям надане право самостійного виходу на зовнішній ринок, суб'єкти господарювання вирішують питання щодо оцінки якості, стандартизації та сертифікації, а також надійності своєї продукції. Удало розроблена стратегія інноваційної діяльності забезпечує стабільне функціонування підприємства на довгострокову перспективу в умовах мінливих ринкових чинників та сприяє підвищенню його конкурентоспроможності.

Ураховуючи зростаючий інтерес до методики бухгалтерського обліку виробництва нової про-

дукції та процесу її сертифікації, вважаємо за необхідне дослідити, які витрати несуть підприємства на виробництво такої продукції, її сертифікацію і як відображаються ці витрати в бухгалтерському та податковому обліку суб'єкта господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Стосовно основних аспектів обліку й управління витратами на підготовку та освоєння виробництва нової продукції, її стандартизацію і сертифікацію детальні дослідження проведено у працях Л. Гнилицької [1], М.О. Воронової, А.В. Єфремової, Т.Г. Камінської [4], О.В. Кантаєвої, Я. Крупки, Ю.А. Кузьмінського, А. Пустовіт. Зокрема, Ю.А. Кузьмінський приділив значну увагу складу та класифікації витрат на підготовку й освоєння виробництва нової продукції, тоді як Л. Гнилицька зосередила увагу на особливостях обліку витрат на освоєння і розроблення нової продукції в машинобудуванні. У працях Я. Крупки знаходимо характеристику основних підходів до обліку витрат на підготовку та освоєння нової продукції на підприємстві [4].

Відсутність нормативного визначення терміна «освоєння виробництва» ускладнює процес виробництва нової продукції. Згідно з юридич-

ною практикою, освоєння виробництва це – оволодіння технологічним процесом і прийомами роботи, необхідними для випуску нової для підприємства продукції або для роботи на новому устаткуванні.

Спірний характер багатьох теоретичних положень, практична значимість бухгалтерського обліку виробництва та сертифікації нової продукції підприємства, недостатній рівень дослідження даного питання з огляду на нинішні потреби управління зумовили подальше вивчення окреслених об'єктів обліку.

Мета статті полягає у дослідженні чинної методики бухгалтерського обліку витрат на дослідження, розроблення та виробництво нових видів продукції, її сертифікацію та окресленні напрямів її вдосконалення.

Виклад основного матеріалу. Розроблення нового виду продукції – процес багатоступінчастий. На кожному його етапі підприємство виконує певні види робіт, що зумовлюють відповідні витрати. Для суб'єкта господарювання важливим є виокремлення в обліку робіт, що спрямовані на створення нової продукції та її сертифікацію.

Роботи зі створення нової продукції на будь-якому підприємстві можна умовно розділити на кілька етапів:

- дослідження;
- розроблення нового виду продукції;
- виробництво дослідних зразків продукції.

Для зручності інформацію про послідовність етапів розроблення нової продукції та характерні для кожного етапу витрати представимо у вигляді табл. 1.

Облік витрат вітчизняні підприємства на етапі дослідження ведуть за правилами НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» і НП(С)БО 16 «Витрати» [6; 5].

Згідно з НП(С)БО 8, процес, спрямований на створення нової продукції, поділяють на два етапи: стадія дослідження та стадія розроблення. Стадія дослідження – це заплановані підприємством дослідження, які воно проводить уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань. Під розробленням розуміють застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проєктування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їх серійного виробництва чи використання [6].

Проте для організації та відображення в обліку процесу створення нової продукції наведених термінів недостатньо, оскільки вони розкриті лише в контексті НП(С)БО. Тому вимоги щодо методики обліку досліджень та розробок стосуються лише визнання нематеріальних активів, створених підприємством. Водночас підприємства створюють матеріальні активи – запаси або основні засоби, облік яких ведуть за правилами НП(С)БО 9 «Запаси» та НП(С)БО 7 «Основні засоби».

Розроблення нової продукції потребує послідовного здійснення дослідно-конструкторських заходів. У типовому положенні з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт указано, що до науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт (далі – НДДКР) належать

Таблиця 1

Створення нової продукції за етапами

Етапи	Зміст робіт	Орієнтовний склад витрат
Дослідження	Науково-дослідні роботи	Оплата праці працівників, зайнятих виконанням дослідницьких робіт. ЄСВ на заробітну плату таких працівників. Оплата послуг сторонніх організацій. Інші витрати
Дослідження підприємство може проводити самостійно (наприклад, за наявності лабораторії, науково-дослідного бюро або іншого аналогічного підрозділу). Якщо таких підрозділів та/або кадрів необхідної кваліфікації немає, можна звернутися за допомогою до спеціалізованої організації.		
Розроблення нової продукції	Проєктування та конструювання нової продукції. Розроблення технічного завдання. Розроблення та складання проєктно-конструкторської, технологічної та планової документації. Виготовлення макету виробу	Оплата праці технологів, інших працівників, зайнятих виконанням перелічених робіт. ЄСВ на заробітну плату таких працівників. Оплата послуг сторонніх організацій. Витрати на канцелярські товари. Інші витрати
За наявності власного конструкторсько-технологічного бюро перелічені роботи можуть бути виконані силами самого підприємства. Якщо ж відповідної бази на підприємстві немає, для виконання робіт (усіх або окремих елементів) підприємство може залучати сторонні організації		
Виготовлення дослідних зразків	Виготовлення дослідних зразків нової продукції	Вартість сировини та матеріалів. Витрати на оплату праці працівників. ЄСВ на заробітну плату працівників. Амортизація обладнання. Інші прями витрати. Загальновиробничі витрати, тощо

науково-дослідні, проектні, конструкторські, технологічні роботи та послуги, створення дослідних зразків або партій виробів, необхідних для проведення НДДКР згідно з вимогами, погодженими із замовниками, що виконуються чи надаються науково-дослідними, конструкторськими, проектно-конструкторськими і технологічними організаціями, а також науково-дослідними і конструкторськими підрозділами підприємств, установ і організацій. Відповідно, створення нового виду продукції у вигляді матеріального активу – складова частина НДДКР. Операцію щодо створення нової продукції з метою встановлення методики її відображення в бухгалтерському обліку доцільно розглядати залежно від виду майбутнього активу, тобто враховувати його матеріальну або нематеріальну форму.

Вимоги НП(С)БО 8 конкретизує п. 20 НП(С)БО 16, який відносить витрати на дослідження і розробки до складу інших операційних витрат. Для обліку таких витрат передбачено субрахунок 941 «Витрати на дослідження і розробки».

До «дослідницьких» витрат підприємства належать, наприклад, витрати на оплату праці працівників, зайнятих проведенням досліджень, ЄСВ на таку заробітну плату, витрати на матеріали, а також оплата вартості послуг сторонніх організацій.

У вітчизняному бухгалтерському обліку витрати на дослідження відображають кореспонденцією Дт 941 Кт 20, 22, 63, 65, 66.

Накопичену протягом місяця суму витрат на дослідження списують на фінансовий результат записом Дт 791 «Результат операційної діяльності» Кт 941.

Розділ III Податкового кодексу України не встановлює спеціальних правил обліку таких витрат, а це означає, що витрати на дослідження в податковому обліку відображають за тими самими правилами, що і в бухгалтерському обліку. Такі витрати зменшують фінансовий результат до оподаткування в періоді їх нарахування.

Якщо на етапі досліджень отримано позитивні результати, то підприємство переходить до наступного етапу – розроблення нового виду продукції. Під розробленням розуміють застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування та проєктування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їх серійного виробництва або використання.

Проведення розроблення власними силами підприємства можливе лише в тому разі, якщо в нього є відповідна інтелектуальна та матеріально-технічна база, інакше підприємство повинно залучати до виконання таких робіт сторонню організацію та укласти з нею договір на виконання науково-дослідних або дослідно-конструкторських і технологічних робіт. Особливості оформлення такого договору встановлено ст. 892–900 Цивільного кодексу України.

У бухгалтерському обліку витрати на розроблення нового виду продукції обліковують одним із двох способів.

1. Як капітальні інвестиції у створення нематеріального активу. Згідно з п. 7 НП(С)БО 8, актив, отриманий у результаті розроблення, визнають у бухгалтерському обліку нематеріальним активом за умови, що підприємство має:

- намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання;

- можливість отримання майбутніх економічних вигід від реалізації або використання нематеріального активу;

- інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних із розробленням нематеріального активу.

Якщо за результатами розроблення підприємство планує оформити права на об'єкти промислової власності (право на винахід, корисну модель, промисловий зразок, у тому числі ноу-хау), які в майбутньому зможе, наприклад, продати, обміняти, надати в користування або отримати якісь інші економічні вигоди від його використання, такі витрати визнають нематеріальним активом. Окрім того, нематеріальним активом в обліку часто визнають також технічні умови (далі – ТУ), розроблені на новий вид продукції. Не всі підприємства ТУ вважають об'єктом авторського права. За такого підходу їх визначають як робочу технічну документацію.

Спочатку всі витрати на створення нематеріального активу накопичують за дебетом субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів». Після закінчення процесу розроблення нового виробу та створення нового нематеріального активу його вартість списують кореспонденцією:

- Дт 124 «Права на об'єкти промислової власності» Кт 154 – якщо підприємство визнає право на об'єкти промислової власності (право на винахід, корисну модель, промисловий зразок, комерційну таємницю, у тому числі ноу-хау);

- Дт 125 «Авторське право та суміжні з ним права» Кт 154 – якщо у процесі розроблення оформлено ТУ на продукцію, яким не надано статусу комерційної таємниці.

Варто зазначити, що доцільно обліковувати ТУ не в сукупності об'єктів промислової власності (субрахунок 124), а як об'єкти авторського права з використанням субрахунку 125 «Авторське право та суміжні з ним права». ТУ є об'єктом авторських прав, право власності (авторське право) на який належить підприємству, на кошти якого вони були створені, що регулюється вимогами ч. 3 ст. 16 Закону України «Про стандартизацію» від 05.06.2014 № 1315-VIII ДСТУ 1.3:2004 «Правила побудови, викладання, оформлення, узгодження, прийняття та позначення технічних умов».

У подальшому починаючи з місяця, що настає за місяцем введення нематеріального активу в обіг, підприємство щомісячно нараховує амортизацію у відповідних відсотках від його вартості та відображає бухгалтерськими записами: Дт 23, 91 Кт 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів».

Нарахування амортизації під час застосування виробничого методу розпочинають із дати, що настає за датою введення нематеріального активу у господарський обіг.

2. У складі інших операційних витрат звітнього періоду. Так діють, якщо результати розробок не відповідають зазначеним у п. 7 НП(С)БО 8 критеріям визнання нематеріального активу. Застосувати такий підхід до обліку витрат рекомендують пп. 8, 9 НП(С)БО 8, п. 20 НП(С)БО 16. Усі витрати на розроблення, проектування і конструювання нового виробу відображають записом Дт 941 Кт 20, 22, 63, 65, 66. Податковий облік витрат на розроблення безпосередньо залежить від того, як такі витрати класифікують у бухгалтерському обліку.

Орієнтовну номенклатуру статей витрат на дослідження і розроблення нового виду продукції нами проаналізовано та наведено схематично (рис. 1).

Потреба у застосуванні різних методів обліку витрат на дослідження та розроблення пов'язана з великою різноманітністю технологічних і творчих процесів, що застосовуються у створенні нової продукції, облік витрат на яку неможливо здійснювати за єдиною схемою.

Для обліку прямих витрат на розроблення нової продукції більшість суб'єктів господарювання використовують рахунок 23 «Виробництво». До нього відкривають субрахунки для узагальнення витрат на кожному етапі виконаних робіт, які понесені різними підрозділами підприємства. Для основних цехів – субрахунок 231 «Основне виробництво», для допоміжних цехів – 232 «Допоміжне виробництво», а для конструкторсько-технологічного бюро (далі – КТБ) – 233 «Витрати конструкторського бюро». Обліковувати накладні витрати доцільно на додаткових субрахунках до рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» за зазначеними підрозділами.

Витрати на освоєння нової продукції (до початку серійного виробництва) накопичуються, оскільки економічний ефект від них буде визнаний у майбутньому – у міру здійснення поточного виробництва й отримання доходу від реалізації серійної продукції. Їх розподіляють поступово, протягом певного терміну

Витрати на освоєння нової продукції включають:

- витрати підприємства на оренду приміщення, де виготовлятиметься нова продукція;
- витрати на придбання обладнання для виготовлення нової продукції;
- витрати на сировину для виготовлення нової продукції;

– витрати на заробітну плату працівників, які безпосередньо пов'язані з підготовкою до виробництва нової продукції.

Для узагальнення інформації щодо понесених витрат на освоєння нової продукції у звітному періоді використовують рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів». Витрати накопичують за дебетом рахунку 39 у кореспонденції з кредитом рахунків 20, 22, 66, 65, 63, 68. За кредитом рахунку 39 відображають їх списання (розподіл) та включення до складу витрат звітнього періоду (у дебет рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати» або 94 «Інші витрати операційної діяльності» наприкінці кожного звітнього періоду).

На практиці витрати на освоєння нової продукції списують двома способами:

1) рівномірним – поступове віднесення зазначених витрат на витрати виробництва рівними частинами протягом терміну їх списання, визначеного на підприємстві;

2) за кошторисними ставками – віднесення витрат на освоєння нової продукції на витрати виробництва пропорційно до кошторисної ставки, яка визначається діленням таких витрат на запланований випуск нового виду продукції.

Проте в нормативних та роз'яснювально-рекомендаційних документах не визначено, протягом якого терміну підприємство за фактом понесення витрат, пов'язаних із підготовкою та освоєнням виробництва продукції, може списувати такі витрати на собівартість нового виду продукції.

Керівнику підприємства необхідно вибрати спосіб розподілу витрат та визначити строк, протягом якого витрати на освоєння виробництва розподілятимуться, закріпивши рішення у наказі про облікову політику.

У світовій практиці відомі чотири підходи до відображення в обліку витрат на дослідження і розроблення, а саме:

1. Усі витрати одразу розподіляються на стадії досліджень і розроблення.

2. Витрати на дослідження і розроблення списуються на фінансові результати.

3. Капіталізуються всі витрати на створення нового продукту з подальшим розподілом на дослідження і розроблення.

4. Капіталізуються всі витрати на створення нового продукту.

Вибір методу обліку витрат повинен враховувати галузеві особливості, новий вид продукції, на створення якого витрачено кошти, та тривалість процесу його створення. Упроваджуючи у вітчизняну практику можливість використання різних методів обліку витрат, на нашу думку, необхідно ввести відповідні доповнення до вітчизняних НП(С)БО та інших нормативних документів, що регулюють питання ведення обліку витрат.

Слід зазначити, що в умовах високої конкуренції необхідною умовою успішного функціонування суб'єктів підприємництва в ринковому середовищі є забезпечення належної якості нової

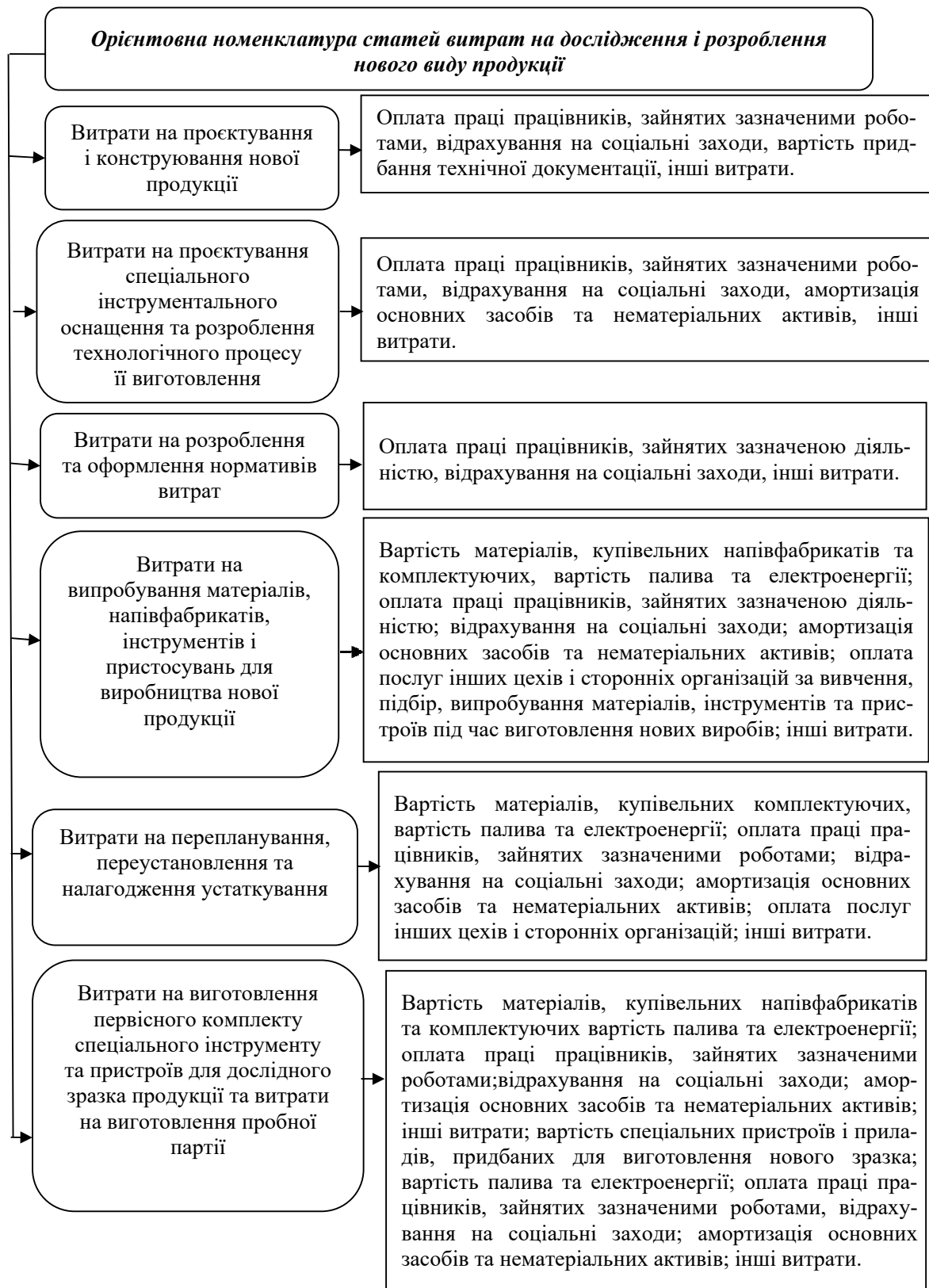


Рис. 1. Орієнтовна номенклатура статей витрат на дослідження і розроблення нового виду продукції

продукції, а також формування позитивного ділового іміджу виробника та довіри споживача. Дієвим засобом підтвердження якості продукції є її сертифікація відповідно до міжнародних

стандартів управління якістю, розроблених Міжнародною організацією із стандартизації (ISO). Кабінетом Міністрів України затверджено План заходів щодо реалізації Концепції державної полі-

тики у сфері управління якістю продукції (товарів, робіт, послуг) [7], яким передбачено сприяння створенню та сертифікації на підприємствах систем управління якістю (СУЯ) та докільям відповідно до вимог стандартів ISO серій 9000 і 14000, а також Концепції загального управління якістю.

Національним органом зі стандартизації було скасовано всі ГОСТи, які були розроблені в СРСР до 1992 р. Величезна кількість ГОСТів, що скасовані, містили відповідні вимоги до методів контролю харчової продукції та сільськогосподарської зокрема. Сьогодні сертифікація харчової продукції – процедура добровільна. Водночас сертифікація стає обов'язковою, якщо цього вимагає споживач. Досить часто наявність сертифіката відповідності продукції задекларованому стандарту чи іншому нормативному документу у виробника продукції вимагають торговельні мережі. Відповідно, якщо виробник хоче бути представленим у торговельній мережі, для підтвердження якості він зобов'язаний сертифікувати свою продукцію.

Сертифікація – це документальне підтвердження відповідності продукції визначеним вимогам, конкретним стандартам чи технічним умовам. Сертифікація нової продукції – це комплекс заходів (дій), проведених із метою підтвердження за допомогою сертифіката відповідності (документа), що продукція відповідає визначеним стандартам чи вимогами іншої нормативно-технічної документації.

Сертифікат відповідності – це документ, виданий для підтвердження, що продукція, система якості, система управління якістю, система управління докільям, персонал підприємства-виробника відповідають установленим вимогам конкретного стандарту чи іншого нормативного документа, визначеного чинним законодавством – ДСТУ, ГОСТ, технічним умовам тощо.

Т.Г. Камінська та Л.Г. Шатковська виділяють такі об'єкти та зміст обліку витрат у процесі сертифікації продукції:

- 1) облік оплати робіт, пов'язаних із сертифікацією, яку здійснює замовник (підприємство-виробник);
- 2) облік матеріальних затрат відповідно до договору на виконання робіт із сертифікації;
- 3) облік витрат, пов'язаних із розглядом апеляцій щодо рішень виконавця сертифікації;
- 4) облік отримання та наявності документації із сертифікації, а саме сертифікату відповідності продукції або свідоцтва;
- 5) облік наявності та руху сертифікованої продукції;
- 6) облік витрат із технологічного нагляду [4, с. 24].

У вітчизняному бухгалтерському обліку витрат на сертифікацію застосовують такі підходи: відображення у складі витрат звітного періоду; капіталізація витрат і визнання сертифікату якості нематеріальним активом; віднесення до витрат

майбутніх періодів із подальшим списанням на витрати діяльності.

Якщо витрати на сертифікацію у бухгалтерському обліку стосуються конкретного виду продукції, витрати відображають у складі собівартості продукції: Дт 23 «Виробництво» Кт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» або 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

У разі обов'язкової сертифікації імпортованих товарів витрати відносять до їх первісної вартості: Дт 28 «Товари» Кт 631 або 685.

У податковому обліку витрати на сертифікацію включають до складу податкових витрат платника податків у складі загальновиробничих витрат.

Вартість послуг уповноважених органів із сертифікації підлягає оподаткуванню ПДВ.

Передачу зразків продукції або товарів для проведення сертифікації оформляють документально. Оскільки нормативно не затверджено форму документа, підприємству доцільно самостійно розробити бланк такого документа, як «Акт передачі зразків для проведення сертифікації», та прописати умови його використання в наказі про облікову політику підприємства.

Висновки. Здійснення інноваційної діяльності підприємством потребує удосконалення методики організації та ведення обліку виробництва нової продукції, чіткого виокремлення рахунків у системі бухгалтерського обліку, доповнення національних стандартів (положень) бухгалтерського обліку щодо розроблення, виробництва та випробування нової продукції, оскільки підходить до визнання, класифікації та складу витрат на підготовку й освоєння нової продукції є різними. Більшість науковців рекомендує витрати на дослідження, розроблення та виготовлення нової продукції розподіляти відповідно до етапів процесу виробництва.

До витрат, пов'язаних із підготовкою та освоєнням виробництва продукції, доцільно відносити щомісячну орендну плату за цех для майбутнього виробництва продукції, амортизаційні відрахування придбаного обладнання, вартість використаної сировини для безпосереднього виробництва продукції, заробітну плату працівників, зайнятих у дослідному виробництві, та інші безпосередньо пов'язані витрати у періоді їх понесення та відображати і накопичувати за дебетом рахунку 39 до фактичного впровадження серійного масового виробництва нової продукції.

Вартість дослідного зразка під час організації серійного виробництва включають до вартості серійного виробу шляхом нарахування амортизації і відображають за статтею калькуляції «Амортизація дослідного зразка» або «Витрати на освоєння і підготовку нової продукції». Метод амортизації підприємство вибирає самостійно, користуючись нормами НП(С)БО 7 «Основні засоби» або НП(С)БО 8. Суму амортизації, що припадає на певний звітний період, відносять до фактичної собівартості серійного випуску

нового виду продукції (Дт 231 Кт 13). Проте такий спосіб розподілу справедливий лише у разі визнання дослідного зразка необоротним матеріальним чи нематеріальним активом. Вартість дослідного зразка, оприбуткованого як малоцінний швидкозношуваний предмет, списують на витрати в момент передавання його на випробування. Окрім того, вартість дослідного зразка, що обліковується як готова продукція, відносять до витрат під час його реалізації або після закінчення терміну зберігання, встановленого підприємством.

Дієвим способом підтвердження якості новоствореної продукції є її сертифікація відповідно до міжнародних стандартів управління якістю, оскільки сертифікація є ефективним засобом розвитку торговельно-економічних зв'язків країни, просування вітчизняної продукції національних підприємств на зовнішній і внутрішній ринки збуту, а також закріплення її у програмі виробництва підприємства на досить тривалий період часу. Тож облік витрат на створення нової продукції, її сертифікацію потребує відповідного нормативного регулювання.

Список використаних джерел:

1. Гнилицька Л. Удосконалення обліку витрат на освоєння і розробку нової продукції. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2000. № 10. С. 45–48.
2. Зорин Ю.В., Ярыгин В.Т. Качество технологической документации при подготовке предприятий к сертификации. *Стандарты и Качество*. 2004. С. 95.
3. Єськов П.О. Українська асоціація якості – запорука якості в Україні. *Факти*. 25.10.2002. С. 3–4.
4. Камінська Т.Г., Шатковська Л.С. Облік витрат на сертифікацію продукції в системі управління якістю. *Облік і фінанси*. 2015. № 3(69). С. 20–25.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 10.12.2021).
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 № 242 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> (дата звернення: 13.12.2021).
7. План заходів щодо реалізації Концепції державної політики у сфері управління якістю продукції товарів, робіт, послуг: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 31.03.2004 № 200-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/pras/5508355> (дата звернення: 13.12.2021).
8. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 13.12.2021).
9. Шаповал М.І. Основи стандартизації, управління якістю і сертифікації: підручник. Київ: Європейський ун-т, 2001. 172 с.

References:

1. Hnylytska, L. (2000). Udoshkonalennia obliku vytrat na osvoiennia i rozrobku novoi produktsii [Improving cost accounting for the introduction and development of new products]. *Bukhhalterskyi oblik i audit*, 10, pp. 45–48 (In Ukrainian).
2. Zorin, Ju.V. & Jarygin, V.T. (2004). Kachestvo tehnologicheskoi dokumentatsii pri podgotovke predpriyatij k sertifikatsii [The quality of technological documentation under enterprises preparation for certification]. *Standarty i Kachestvo*. P. 953. (In Russian).
3. Yeskov, P.O. (2002). Ukrainska asotsiatsiia yakosti – zaporuka yakosti v Ukraini [Ukrainian Association of Quality – the key to quality in Ukraine]. *Fakty*, 25 October, pp. 3–4 (In Ukrainian).
4. Kaminska, T.H. & Shatkovska, L.S. (2015). Oblik vytrat na sertyfikatsiiu produktsii v systemi upravlinnia yakistiu [Cost accounting for the certification of products under the quality management system]. *Oblik i finansy*, 3 (69), pp. 20–25 (In Ukrainian).
5. Nacionalne Polozhennia (Standart) bukhhaltenskoho obliku 16 «Vytraty»: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 31.12.1999 roku # 318 [Accounting standard 16 «Expenses»: Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 31.12.1999 No. 318]. Retrieved from: <https://zakon.help/article/polozhennya-standart-bukhhalterskogo-obliku-16> (In Ukrainian).
6. Nacionalne Polozhennia (standart) bukhhaltenskoho obliku 8 «Nematerialni aktyvy»: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 18.10.1999 r. # 242 [Accounting standard 8 «Intangible assets»: Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 18.10.1999 No. 242]. (2012). *Biznes «Bukhhalteriia»*, 1 (In Ukrainian).
7. Plan zakhodiv shchodo realizatsii Kontseptsii derzhavnoi polityky u sferi upravlinnia yakistiu produktsii tovariv, robit, posluh: Rozporiadzhennia Kabinetu ministriv Ukrainy vid 31.03.2004 # 200-r. [Action plan for the implementation of the Concept of state policy in the field of product quality management of goods, works and services: Order of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated 31.03.2004 No. 200-r.]. Retrieved from: <https://www.kmu.gov.ua/npas/5508355> (In Ukrainian).
8. Pro bukhhalterskyi oblik i finansovu zvitnist v Ukraini. Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 # 996-XIV [On accounting and financial reporting in Ukraine. Law of Ukraine of July 16, 1999 No. 996-XIV]. Verkhovna Rada of Ukraine. Retrieved from: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [In Ukrainian].
9. Shapoval, M.I. (2001). Osnovy standartyzatsii, upravlinnia yakistiu i sertyfikatsii: pidruchnyk [Basics of standardization, quality management and certification: textbook]. Kyiv: Yevropeyskyi un-t (In Ukrainian).