

## СЕКЦІЯ 9 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657

**Боднар О.В.**  
*кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри обліку і аудиту  
ВП НУБіП України «Бережанський агротехнічний інститут»*

### ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ВІДОБРАЖЕННЯ БРАКУ І ВІДХОДІВ ВИРОБНИЦТВА

#### DOCUMENTARY DISPLAY OF DEFECT AND PRODUCTION WASTE

##### АНОТАЦІЯ

У статті досліджується документальне оформлення браку та відходів виробництва. Розглянуто основні первинні документи з обліку браку та відходів виробництва. Запропоновано форму відомості обліку браку. Встановлено, що необхідно змінити форми первинного обліку відходів виробництва. Актуальними є гармонізація облікової та звітної ланок документування, що приведе до покращення ситуації з обліком відходів виробництва та браку продукції.

**Ключові слова:** відходи, брак продукції, документування, первинний документ, витрати від браку.

##### АННОТАЦИЯ

В статье исследуется документальное оформление брака и отходов производства. Рассмотрены основные первичные документы по учету брака и отходов производства. Предложена форма ведомости учета брака. Установлено, что необходимо изменить формы первичного учета отходов производства. Актуальными являются гармонизация учетного и отчетного звеньев документирования, что приведет к улучшению ситуации с учетом отходов производства и брака продукции.

**Ключевые слова:** отходы, брак продукции, документирование, первичный документ, расходы от брака.

##### ANNOTATION

The article examines the documented defect and waste. The basic source documents of accounting defect and waste. The form of the register of the marriage offered. Established that the need to change the form of primary accounting waste. Relevant is the harmonization of accounting and reporting documentation links that will lead to improvement of accounting waste and defect of production.

**Keywords:** wastes, defect, documenting, primary document, charges from a shortage.

**Постановка проблеми.** Кожне підприємство, яке займається певною господарською діяльністю, здійснює ряд господарських операцій, що мають бути відображені в бухгалтерському обліку. Проте, щоб таке відображення було можливе, необхідна наявність документу, який підтверджує факт здійснення господарської операції.

Документуванню операцій з браком і відходами виробництва потрібно приділяти особливу увагу, оскільки вони мають ряд особливостей, які відрізняють їх від інших господарських операцій. Зокрема, документи за такими операціями підприємство розробляє самостійно і фіксує їх в наказі про облікову політику. Специфічні риси документального оформлення браку та відходів виробництва зумовлюють виникнення

у суб'єктів господарювання ряду проблемних питань під час здійснення господарських операцій, що й визначають актуальність дослідження [1, с. 393].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемні питання господарських операцій браку та відходів виробництва розглядав ряд вітчизняних та зарубіжних вчених. Серед них слід назвати таких, як Г. Голубович, А. Грибков, В. Єрмолинський, О. Жукова, Г. Зимовець, Н. Лапунин, Ф. Маркевич, М. Мельник, Т. Рощина, П. Токманов.

**Мета статті** полягає у вивченні порядку документального відображення браку продукції та відходів виробництва у бухгалтерському обліку.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Необхідно констатувати, що не так легко знайти відповідь на запитання про те, як документувати брак. Автору не вдалося розшукати жодного нормативного документа, прийнятого після 1992 року, в якому б описувалася ця процедура. Хоча у Наказі Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України від 20 липня 1998 року № 41 згадується низка документів, які стосуються обліку бракованої продукції, зокрема журнали обліку бракованої продукції, акти.

На брак продукції (робіт), виявлений у виробництві і будівельно-монтажних роботах, складається акт (відомість) на брак, який є документом для його обліку і визначення розміру втрат [2].

Акт на брак складають контролер ВТК, майстер, бригадир чи інша посадова особа і підписують начальник цеху, дільниці, виконавець робіт та ін. Працівники, винні у виготовленні браку, повинні бути ознайомлені з актом на брак. Акт на брак у будівельних організаціях у відповідних випадках підписує представник організації, з вини якої було допущено брак і переробки.

Брак дозволяється також оформляти у накопичувальних відомостях, до яких вносяться дані про причини і винуватців браку. У первинних документах з обліку виробленої продукції і виконаних робіт мають передбачатися показники,

необхідні для встановлення кількості виявленого браку. Ці дані використовуються під час розрахунків за брак у порядку, визначеному чинним законодавством. Особливості оформлення браку продукції і робіт у галузях промисловості та будівництві визначаються у відомчих інструкціях.

З метою обліку втрат від браку та систематизації відомостей про брак на підприємстві доцільно встановити перелік причин браку і відповідальних працівників (або посад) за його виникнення, розробити класифікатори виробів з переліком операцій, за яким передбачаються технологічні втрати та плановий брак. Наведені в таких класифікаторах шифри втрат (витрат) вказуються в первинних документах, зокрема у них фіксується факт виявлення браку.

На виявлений на виробництві брак відділом технічного контролю складається акт (повідомлення про брак), але уніфікованої форми документа, в якому фіксується факт виявлення внутрішнього виправного (часткового) та невикористаного (повного) браку, немає. Тому пропонуємо підприємству розробляти його самостійно та затверджувати наказом керівника. Таким документом може бути акт про брак, де наводиться, зокрема, така інформація: місце виявлення браку, характеристика дефектів, причини їх виникнення, кількість забракованих виробів та їх найменування, винні у виникненні браку особи (за їх наявності) тощо. Одразу ж декілька фактів виникнення браку можна реєструвати в загальній відомості (книзі).

Зазначимо, що іноді для виявлення причини браку та встановлення його конкретних винуватців потрібно провести додаткові службові розслідування. В такому випадку рекомендуємо фіксувати в акті тільки сам факт та місце виявлення браку, за можливості наводити характеристику дефектів, причини їх виникнення, кількість забракованих виробів та їх найменування, надавши право іншим службам підприємства робити певні висновки (наприклад, на підставі проведених тестувань, досліджень, замірів) [3].

Не менш важливим є питання відображення показників втрат від браку у фінансовій звітності підприємства. Оскільки особливу роль відіграють ефективні управлінські рішення, які можливо прийняти тільки за умови використання якісного інформаційного забезпечення.

Так, аналізуючи ситуацію, що склалася на тепер, можна стверджувати, що відображення втрат від браку (бракованої продукції) у фінансовій звітності підприємства є проблемним питанням у багатьох суб'єктах господарювання.

Беручи до уваги ситуацію, яка склалася на тепер стосовно чинних форм фінансової звітності, пропонуємо оптимізувати структуру ф. № 2 «Звіту про фінансові результати» через розширення переліку елементів як основного джерела інформації. З огляду на те, що власники, акціонери, інвестори та кредитори зацікавлені в тому, щоб їх кошти використовувалися з метою збільшення прибутку, а не на покриття додатко-

вих невиробничих витрат, доцільно доповнити ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» такими додатковими рядками як «Непродуктивні витрати», зокрема «Рекламаційні витрати» та «Витрати від браку».

Запропоновані показники повинні забезпечити прозорість складу витрат, які впливають на розмір собівартості продукції, а саме рядок «Непродуктивні витрати» повинен розкрити інформацію про витрати від браку та наслідки їх виникнення – рекламаційні витрат. Суб'єкти господарювання повинні будуть зазначати загальну суму витрат від усіх видів браку. Користувачі інформації зможуть встановити ефективність та якість технологічного процесу суб'єкта господарювання, адже відсутність статті непродуктивних витрат вказуватиме на досконале управління підприємством та ефективність його діяльності, тим самим приваблюючи інвесторів.

З метою деталізації складу витрат від браку пропонуємо доповнити відомість розподілу втрат від браку. Вважаємо доцільним додати такі види браку, як невикористаний та понаднормовий брак. За допомогою такого доповнення можна виявити стабільність та ефективність виробничого процесу, а також передбачити приблизну суму рекламаційних витрат майбутнього звітного періоду внаслідок поставки неякісної (бракованої) продукції.

Оскільки виявлений брак повинен бути негайно взятий на облік, пропонуємо відомість обліку браку відображати таким чином (табл. 1).

Запропонована форма відомості дасть змогу узагальнити факти виявлення браку та точно відобразити в обліку витрати на його виправлення.

Таблиця 1  
Відомість обліку браку \_\_\_\_\_ за \_\_\_\_\_ місяць  
200\_\_ року

ВФб-1

№ з/п	№ виробу	Причини браку (шифр)	Витрати на виправлення браку		Невикористаний брак	Сума витрат від браку, утримана із з/п винних осіб
			заробітна плата	вартість ТМЦ		
1	2	3	4	5	6	7

Особа, що склала відомість \_\_\_\_\_  
(підпис) (ПІБ)

За механізованого оброблення первинних документів всі необхідні дані для оперативного та бухгалтерського обліку браку складаються на машинолічильних станціях, які у вигляді табуляграм періодично надсилаються відділу технічного контролю, бухгалтерії та іншим зацікавленим ланкам підприємства. Бухгалтерія отримує табуляграми про собівартість і втрати від остаточного браку в розрізі цехів, дільниць, причин, винуватців, видів продукції; про ви-

трати на виправлення браку за статтями витрат, видами продукції, винуватців та причин браку в розрізі цехів і дільниць; на утримання з винуватців браку в розрізі цехів і табельних номерів робітників і службовців [4, с. 108].

За ручного оброблення документів про брак в актах про брак зазначаються витрати за прямими статтями собівартості. Потім акти групуються за калькуляційними групами виробів, а усередині них групуються за винуватцями відповідно до шифрів [4, с. 109].

Також сьогодні в Україні залишається важливим питання документального відображення відходів в бухгалтерському обліку.

На відміну від документального відображення браку виробництва, ст. 26 Закону України «Про відходи» [5] передбачено ведення первинного обліку відходів на підприємстві, який є одним із найбільш критичних елементів, оскільки на його основі базуються усі звіти.

З огляду на функції первинний облік у сфері поводження із відходами повинен:

- забезпечувати прив'язаний до конкретних дат та конкретного місця (об'єкта) облік кількості та типів відходів, що утворюються, одержуються від інших власників, утилізуються, передаються іншим власникам тощо;

- базуватися у частині технологічних процесів та властивостей відходів на інвентаризації та ідентифікації;

- мати обґрунтовану за складністю форму [6].

Нині в Україні чинна форма № 1-ВТ «Облік відходів та пакувальних матеріалів і тари», затверджена Наказом Міністерства охорони навколишнього природного середовища України від 7 липня 2008 року № 342.

Інформація, наведена в типовій формі № 1-ВТ, може використовуватися для ведення державного обліку і паспортизації відходів, складання адміністративних даних, проведення контролю, експертизи проектів та об'єктів, підготовки технічної документації, реєстраційних карток для реєстрів місць утворення, перероблення та видалення відходів, проведення інвентаризації, затвердження лімітів і отримання дозволів на утворення і розміщення відходів, отримання ліцензій та дозволів на поводження з відходами, оперативного вирішення питань поводження з неякісною та небезпечною продукцією, ідентифікації та паспортизації потенційно небезпечних об'єктів і укладання декларацій безпеки, заповнення документів для транскордонних перевезень відходів тощо [7].

Первинний облік за типовою формою здійснюється юридичними особами всіх форм власності, видів економічної діяльності та організаційно-правових форм господарювання, фізичними особами-підприємцями, у діяльності яких утворюються відходи.

До цієї форми не включаються дані про речовини (продукти, сполуки), що є готовою продукцією, яка підлягає подальшому використанню, напівфабрикати, призначені за технологією

виробництва для подальшої переробки з метою одержання готової продукції, а також відходи, що надходять у водні об'єкти зі стічними водами та викидаються в атмосферне повітря (п. 1.2 Інструкції № 342) [8, с. 25].

Проте наведена форма не може забезпечити виконання зазначених функцій первинного обліку, оскільки:

- не передбачає обліку відходів, що одержані від інших власників чи передані іншим власникам, тобто не охоплює усі операції із відходами, а виходячи з цього, не може бути застосована для формування статистичної звітності;

- відсутня обов'язкова графа із зазначенням дати проведення операції; форма передбачає лише зазначення періоду, однак з огляду на звітність, бухгалтерський облік, розрахунок розмірів збору за розміщення відходів тощо максимальним періодом повинна бути дата, яка фіксує дату утворення конкретної кількості відходу.

Ця форма є надто складною, оскільки містить необґрунтовану кількість класифікаторів, як зовнішніх, так і внутрішніх. Навіть дозволи на розміщення та ліміти на утворення та розміщення відходів мають меншу кількість класифікаційних граф.

Класифікаційні ознаки відходів повинні бути визначені на стадіях інвентаризації та ідентифікації, які практично завжди передують первинному обліку та мають разовий характер.

Тому для забезпечення належного первинного обліку відходів доцільно докорінно змінити форми первинного обліку, розділивши їх в одній таблиці на два розділи (ліворуч та праворуч):

- 1) утворення/одержання відходів;

- 2) використання/утилізація/видалення/передача відходів.

Кожен із розділів повинен містити такі графи:

- номер запису (скрізна нумерація від початку журналу);

- дата операції (вказується дата відповідної операції);

- тип операції (у лівому розділі знаходяться операції, які приводять до приросту кількості відходів у власника (утворення, одержання тощо), у правому – операції, що приводять до зменшення кількості відходів (передача, утилізація, використання тощо));

- найменування відходу, класифікаційні ознаки;

- одиниця виміру кількості відходів (тон, шт., інше);

- кількість (кількість відходів, із якою здійснена відповідна операція);

- підтверджуючий документ (акт утилізації, накладна одержання/передачі тощо), поле не заповнюється у разі запису про утворення відходу;

- підпис відповідальної особи [6].

Форма повинна вестися у вигляді прошнурованих журналів окремо за кожним типом відходів в рамках одного об'єкта чи технологічного процесу.

Першим записом нового журналу у лівому розділі повинна бути зафіксована наявна кількість відходів станом на дату початку ведення журналу.

Після завершення календарного кварталу доцільно внести агреговані записи, які відображатимуть сумарну кількість відходів в кожній операції за відповідний квартал [6].

Останнім записом журналу потрібно фіксувати залишкову кількість відходів на дату завершення журналу.

Рух відходів також оформляють Прибутковим ордером (типова форма № М-4), Накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (типова форма № М-11).

Також необхідно проводити інвентаризацію та паспортизацію відходів на підприємстві. Паспортизація відходів ведеться підприємствами з метою їх вичерпної ідентифікації та визначення оптимальних шляхів поводження з ними. Паспортизація відходів передбачає складення і ведення паспортів відходів, паспортів місць видалення відходів, реєстрових карт об'єктів утворення, оброблення та утилізації відходів відповідно до державного класифікатора ДК 005-96 «Класифікатор відходів».

Контроль за веденням підприємствами первинного обліку відходів та за їх паспортизацією здійснюється Мінекобезпеки, а також іншими спеціально уповноваженими органами виконавчої влади у сфері поводження з відходами відповідно до їх компетенції [9, с. 22–23].

На підставі документів первинного обліку підприємства заповнюють форми державної статистичної звітності і подають їх в установленому порядку територіальним органам державної статистики та відповідним органам виконавчої влади.

Про небезпечні відходи ведеться державна статистична звітність за окремою формою. Реєстр звітних статистичних одиниць, що повинні складати звіти про небезпечні відходи, формується органами державної статистики за поданням Мінекобезпеки [7].

Таким чином, запропоновані вище форми первинного обліку відходів виробництва з огляду на відображення актів, накладних тощо дадуть змогу контролювати рух відходів в рамках

одного підприємства та «взаємообіг» відходів з іншими підприємствами.

**Висновки.** Існує ряд інших моментів документального відображення у сфері поводження з відходами, що потребують удосконалення. Однак сьогодні найбільш актуальними є реалізація вищенаведених пропозицій, покликаних гармонізувати облікову та звітну ланки документування, що приведе до покращення ситуації з обліком відходів.

Таким чином, основою для відображення господарської операції на рахунках бухгалтерського обліку є первинний документ, тому для відображення витрат від браку та обліку відходів необхідно правильно та вчасно оформлювати первинні документи, пов'язані з їх виникненням у виробництві.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Чирка Д. Документування на підприємствах зовнішньоекономічної діяльності / Д. Чирка // Міжнародний збірник наукових праць. – Вип. 1 (19). – С. 393–400.
2. Кучерак Д. Хто заплатить за брак? / Д. Кучерак // Дебет-Кредит – 2006. – № 42. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/show/1cid02768.html>.
3. Виробничий брак і основна зарплата [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://advocatesanswers.in.ua/2011-09-06-08-32-04/499-2011-09-17-13-26-53.html>.
4. Басманов И. Учет производственных расходов предприятия / И. Басманов. – М.: Финансы, 1967. – 204 с.
5. Про відходи: Закон України від 1 січня 2011 року № 187/98-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=187%2F98%E2%F0&fpage=1&text=%F1%F2%E0%F2%FF+26&x=0&y=0>.
6. Старий В. Щодо удосконалення регулювання, обліку та звітності у сфері поводження з відходами / В. Старий [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.eco-initiatives.org.ua/page/vidhody>.
7. Сторожук Т. Облікова політика підприємства щодо відходів / Т. Сторожук, Д. Авершин [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Oif\\_apk/2009\\_1/18\\_Storo.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_1/18_Storo.pdf).
8. Лист ДПАУ «Екологічний податок: платники, база оподаткування, відходи» від 1 липня 2011 року № 17870/7/15-0817 / Бухгалтерія. – 2011. – № 39 (974). – С. 24–25.
9. Олексенко Т. Облік відходів виробництва: раціональний підхід / Т. Олексенко // Баланс. – 2009. – № 61. – С. 21–23.