

## СЕКЦІЯ 9 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657

**Боднар О.В.***кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри обліку і аудиту  
Відокремленого підрозділу**Національного університету біоресурсів і природокористування України  
«Бережанський агротехнічний інститут»*

### ОБЛІКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ ВІД БРАКУ

#### ACCOUNTING AND THEORETICAL ASPECTS OF FORMATION OF CHARGES FROM THE DEFECT

**АНОТАЦІЯ**

У статті досліджено порядок формування витрат від браку. Розглянуто склад витрат від браку продукції. Наведено характеристику собівартості втрат від браку. Розкрито питання розрахунку втрат від браку. Обґрунтовано, що розрахунок утрат від браку повинен здійснюватися залежно від видів бракованої продукції.

**Ключові слова:** брак, витрати від браку, собівартість браку, розрахунок, внутрішній брак, зовнішній брак, виправний брак, невиправний брак.

**АННОТАЦІЯ**

В статье исследуется порядок формирования расходов от брака. Рассмотрен состав расходов от брака продукции. Приведена характеристика себестоимости потерь от брака. Раскрыт вопрос расчета потерь от брака. Обосновано, что расчет потерь от брака должен осуществляться в зависимости от видов бракованной продукции.

**Ключевые слова:** брак, расходы от брака, себестоимость брака, расчет, внутренний брак, внешний брак, поправимый брак, непоправимый брак.

**ANNOTATION**

In the article investigated order of forming of charges from a defect. Composition of charges is considered from a defect of production. Description over of prime price of losses is brought from a defect. The question of calculation of losses is exposed from a defect. Reasonably, that the calculation of losses from a defect must come true depending on the types of defective products.

**Keywords:** defect, charges from a defect, prime price of defect, calculation, internal defect, external defect, correctional defect, irreparable defect.

**Постановка проблеми.** В умовах ринкової конкуренції суб'єкти господарювання намагаються не втратити своєї частки на ринку та за можливості навіть збільшити її. Одним із дієвих заходів є виробництво якісної продукції. Але постають питання, як споживачам та клієнтам розрізнити продукцію різної якості та як відображати в бухгалтерському обліку витрати, пов'язанні з підтвердженням та підвищенням якості продукції, яка виготовляється; витрати з підтвердженням того, що дана продукція не відповідає встановленим стандартам і технічним умовам, тобто виникає брак у виробництві.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженню теоретичних проблем бухгалтер-

ського, управлінського обліку витрат від браку присвячено праці вітчизняних та зарубіжних науковців: Б.І. Валуєва, А.М. Герасимовича, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, К. Друрі, Г.Г. Кірейцева, М.В. Кужельного, Е. Майєр, Д. Мідлтон, Л.В. Нападівської, Б. Нідлз, М.С. Пушкаря, М.Г. Чумаченка, А.Д. Шеремета та багатьох інших. Учені зробили вагомий науковий внесок у розвиток теорії і практики витрат в управлінському обліку. Проте дискусійними залишаються питання теорії і методології обліку витрат, пов'язаних із формуванням витрат від браку.

Вивчивши стан і основні напрями обліку бракованої продукції, можна відзначити, що дослідження і наукові розробки з проблем обліку витрат від браку не здійснювалися.

**Мета статті** полягає у вивченні порядку формування витрат від браку.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Для 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 із переліком операцій, за яким передбачаються технологічні втрати та плановий брак. Своєю чергою, наведені в таких класифікаторах шифри втрат (витрат) указуються в первинних документах, у т. ч. у них фіксується факт виявлення браку.

Зазначимо, що іноді для виявлення причин браку та встановлення його конкретних винуватців потрібно провести додаткові службові розслідування. У такому разі 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 тощо) [1].

Для аналізу та прийняття управлінських рішень Інструкцією щодо застосування Плану рахунків № 291 передбачено рахунок 24 «Брак у виробництві». На цьому рахунку відображено такий склад витрат (рис. 1).

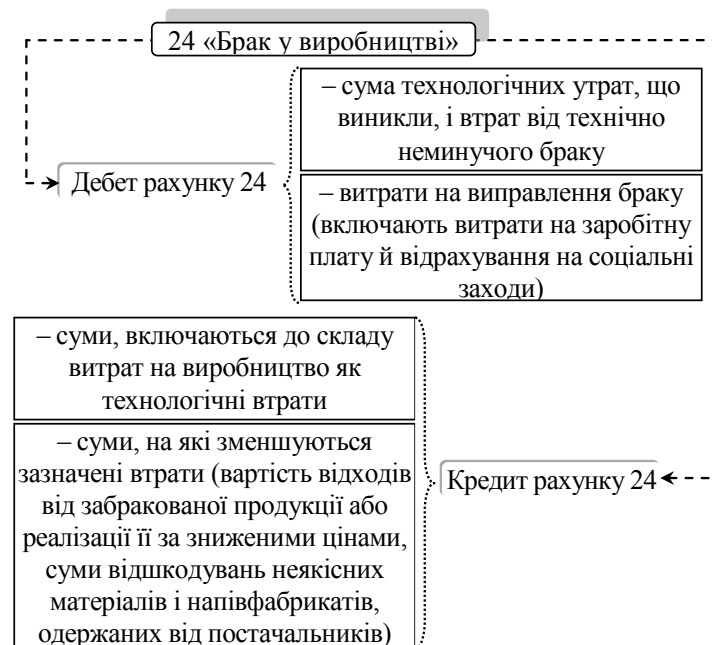
Дані рис. 1 свідчать про те, що рахунок 24 «Брак виробництва» формується з собівартості остаточного браку та витрат на виправлення такого браку. Проте, згідно з Інструкцією № 291, склад утрат від браку дещо відрізняється:

– за дебетом рахунку 24 «Брак у виробництві» відображаються витрати через виявлений зовнішній та внутрішній брак (вартість невіправного, остаточного браку та витрати на виправлення браку), витрати на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму, витрати на утримання гарантійних майстерень;

– за кредитом – суми, що відносяться на зменшення витрат на брак, та сума, що списується на витрати на виробництво як утрати від браку, суми зменшення втрат від браку продукції: вартість відходів від бракованої продукції або реалізації її за зменшеною ціною; вартість утримання з винуватців браку; суми відшкодувань, одержаних від постачальників недоброякісних матеріалів та напівфабрикатів, які спричинили брак продукції [3].

Аналітичний облік за рахунком 24 «Брак у виробництві» ведеться за видами виробництва.

Також виявлено, що однією з основних проблем у сфері бухгалтерського обліку браку виробництва є формування собівартості, пов'язаних із його виникненням. Дані щодо собівартості розкрито в табл. 1.



**Рис. 1. Статті витрат, які формують дебетовий і кредитовий обороти на рахунку 24 «Брак виробництва»**  
Джерело: узагальнено на основі [2, с. 586]

Таблиця 1

**Характеристика собівартості втрат від браку**

Вид браку	Склад витрат
Внутрішній виправний брак	– витрати на сировину і матеріали; – витрати заробітну плату; – відрахування до фондів соціального страхування; – частина загальновиробничих витрат
Внутрішній невіправний брак	– прямі витрати на виготовлення забракованого виробу; – частина загальновиробничих витрат; – витрати, пов'язані з ліквідацією забракованої продукції
Зовнішній виправний брак	– витрати на виправлення бракованої продукції; – витрати, пов'язані з покриттям шкоди споживачам; – транспортні та інші витрати, пов'язані з виправленням забракованої продукції
Зовнішній невіправний брак	– вартість продукції, забракована покупцем; – витрати на покриття шкоди, завданої покупцю; – витрати на демонтаж забракованих виробів; – транспортні та інші витрати, пов'язані з ліквідацією забракованої продукції

Вважаємо, що собівартість браку для кожного виробничого підрозділу суб'єктів підприємницької діяльності має свій склад витрат, які не визначено Методичними рекомендаціями, а визначаються внутрішньофірмовими стандартами та положеннями підприємств.

Так, на думку О. Жукової [4, с. 41], до собівартості витрат від зовнішнього невірального браку може бути включено штрафи, сплачені підприємством, яке поставило споживачу браковану продукцію. Проте, на думку Р. Грачової [5], штрафи, нараховані на користь покупця бракованої продукції, не включаються до собівартості бракованого виробу, а зараховуються до витрат звітного періоду (в період виникнення таких зобов'язань).

Отже, даний склад витрат слугує лише основою для проведення такої оцінки.

Але відзначимо, що раніше вартість невірального браку цілком відносилися на собівартість випущеної продукції. З прийняттям Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 16 втрати від браку включені до складу загально-виробничих витрат. Однак в Інструкції до Плану рахунків не передбачене списання витрат від браку на рахунок загально-виробничих витрат. У Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку № 9 «Запаси» сказано, що до складу собівартості запасів не включаються втрати вище нормативу і вони відносяться до витрат того періоду, у якому виникли.

Згідно з п. 138.7 ст. 138 ПКУ, фактична вартість остаточно забракованої продукції не включається до складу витрат платника податку, крім утрат від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів) та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку в разі реалізації такої продукції. Норми витрат (витрат) установлюються КМУ. Платник податків має право самостійно визначати допустимі норми технічно неминучого браку наказом підприємства за умови обґрунтування його розміру. Такі самостійно встановлені норми діють до прийняття відповідних норм КМУ.

Відповідно до п. 140.3 ст. 140 ПКУ до витрат не включається сума фактичних утрат товарів, окрім утрат у межах норм природних утрат або технічних (виробничих) утрат та витрат на розбалансування природного газу в газорозподільних мережах, які не перевищують розмір, визначений КМУ або уповноваженим ним центральним органом виконавчої влади, або іншим органом, визначеним законодавством України.

Необхідно відзначити, що якщо на підприємстві не встановлено нормативи витрат від браку або виявлений брак є непередбачуваним браком (тобто виникають понаднормативні витрати), то відповідні витрати, у тому числі вартість сировини і матеріалів, які були використані під час виготовлення бракованої продукції, необхідно виключити їх зі складу витрат, оскільки вони

пов'язані з господарською діяльністю підприємства.

Щодо отримання компенсації витрат від браку від постачальників або винних осіб, то такі суми не відносяться до складу доходів, якщо вони не були раніше віднесені підприємством до складу доходів (пп. 136.1.5 п. 136.1 ст. 136 розділу III ПКУ). Якщо ж бракована продукція вже раніше була віднесена до складу доходів, то на суму отриманої компенсації платник податку збільшує вартість своїх доходів [6, с. 26].

У разі виявлення остаточного непередбаченого браку такі товари або послуги фактично використовуються в операціях, що не пов'язані з господарською діяльністю, тому оподаткування ПДВ такі товари або послуги рахуються проданими в податковому періоді, на який припадає таке використання, якщо платники податку скористалися правом на податковий кредит за такими товарами або послугами (п. 198.5 ст. 198 розділу V ПКУ) [6, с. 27].

Таким чином, до складу витрат може бути віднесена вартість остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), а також витрати на виправлення такого браку, але тільки в разі реалізації такої продукції і в межах допустимих норм технічно неминучого браку, розмір яких встановлено в наказі підприємства за умови їх обґрунтування. Якщо в процесі визнання продукції остаточно забракованою підприємство отримує зворотні відходи, то собівартість цієї продукції зменшується на вартість таких відходів (п.п. 138.8.1 п. 138.8 ст. 138 ПКУ).

На сучасному етапі актуальним питанням є розрахунок утрат від браку. На думку В.М. Пархоменка [7, с. 236], розрахунок утрат від браку повинен здійснюватися залежно від видів бракованої продукції: остаточний чи виправний.

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат від внутрішнього браку залежить від його виду: остаточний чи виправний брак. У разі виправного браку підприємство несе додаткові витрати на його виправлення (заробітна плата, матеріали тощо), а потім витрати списуються на витрати виробництва. Якщо ж остаточний брак, то підприємство ліквідує бракований виріб та оприбутковує матеріальні залишки від такої ліквідації. Схожий порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку й утрат від технічно неминучого браку [7, с. 237].

Відображення на рахунках утрат від зовнішнього браку залежить від того, чи повернена продукція підлягає виправленню чи є остаточно забракованою. Для обох випадків на підприємстві спочатку коригуються дохід та відповідна сума податку на додану вартість, покупцю повертаються кошти або продукція взамін на браковану та оприбутковується повернена бракована продукція.

Якщо повернена продукція є виправним браком, то підприємство несе витрати на її виправлення (сировина, заробітна плата, відрахування

на заробітну плату, загальновиробничі витрати тощо). Після виправлення браку продукція повертається на склад. Понесені витрати підприємства можуть списуватися за рахунок резерву забезпечення гарантійних зобов'язань, якщо такий резерв створений на підприємстві. Якщо продукція є невикористаним браком, то на рахунок бухгалтерського обліку відображаються її ліквідація, оприбуткування та уцінка матеріальних залишків [7, с. 237].

Якщо винна особа – працівник підприємства, то остаточний повний брак узагалі не підлягає оплаті, а частковий брак оплачується за зниженими розцінками залежно від ступеня придатності виробу до подальшого використання або реалізації (ст. 112 КЗпП). Окрім того, якщо недобросовісність працівників стала причиною псування або знищення матеріалів, напівфабрикатів, продукції (у т. ч. під час їх виготовлення), то підприємство має право стягнути з працівника суму заподіяного збитку, але в розмірі не більше середньомісячного заробітку (ст. 132, 133 КЗпП). Водночас законодавством передбачено випадки, коли застосовується повна матеріальна відповідальність (ст. 134 КЗпП).

Матеріальний збиток або його частину працівник може відшкодувати добровільно. За погодженням із власником або уповноваженою ним особою (органом) для покриття збитку працівник може надати підприємству рівноцінне майно або виправити брак. Таку господарську операцію можна оформити заявою працівника та наказом (або візую) працівника [8, с. 37].

Якщо працівник не робить добровільних дій, то сума збитку в розмірі середньомісячного заробітку утримується з його зарплати на підставі наказу керівника. Наказ повинен бути підписаний у строк не пізніше двох тижнів зі дня виявлення браку, а утримання здійснене не пізніше семи днів із дати ознайомлення працівника із цим наказом. Стягнення сум збитку понад середньомісячний заробіток проводиться у судовому порядку (ст. 136 КЗпП).

Розмір збитку, заподіяного підприємству, визнається за фактичними витратами на підставі даних бухгалтерського обліку (ст. 135 КЗпП).

Якщо втрати від браку не компенсуються за рахунок винного працівника повністю або частково (коли розмір збитку більше середньомісячного заробітку), такі некомпенсовані витрати в бухгалтерському обліку відносяться на витрати звітного періоду (Лист Мінпромполітики від 20.06.02 № 22/3-1-3-23). Відобразити їх можна, наприклад, на субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності» [8, с. 38].

Якщо винна особа – постачальник (або інша особа – не працівник підприємства), то втрати від браку внаслідок низької якості товарів підлягають стягненню з постачальників (інших сторонніх винних осіб) у рекламацийному або судовому порядку вирішення спорів. На підставі первинних документів з обліку браку (наприклад, акту про брак) собівартість браку

визначається в період його виявлення та відноситься на розрахунки за рекламаціями (субрахунок 374) після її визнання або задоволення позову судом.

Порядок оформлення браку та розрахунки суми відшкодування збитку з вини постачальників визначаються залежно від умов договору на поставку (п. 417 Методрекомедацій № 373). Тому в кожному конкретному випадку такий порядок може бути різним (залежно від передбачених договором неустойок, штрафів, розрахунку упущеної вигоди та ін.) [8, с. 38].

Не менш важливим є питання відображення показників утрат від браку у фінансовій звітності підприємства, оскільки особливу увагу відіграють ефективні управлінські рішення, які можливо прийняти тільки у разі використання якісного інформаційного забезпечення.

Аналізуючи ситуацію, що склалася сьогодні, можна стверджувати, що відображення втрат від браку (бракованої продукції) у фінансовій звітності підприємства є проблемним питанням у багатьох суб'єктів господарювання.

**Висновки.** Отже, на підставі проведеного нами дослідження можна зробити такі висновки.

Сьогодні в обліковій практиці актуальним питанням є розрахунок утрат від браку. На нашу думку, розрахунок утрат від браку повинен здійснюватися залежно від видів бракованої продукції: остаточний чи виправний. Уважаємо, що такий розподіл утрат від браку дасть можливість більш точно визначити їх фактичну вартість, а також допоможе запобігти заниженню витрат від браку у виробництві.

Пропонуємо окремі складники витрат собівартості браку, які не визначені Методичними рекомендаціями, визначити внутрішньофірмовими стандартами та положеннями підприємства.

Вважаємо за доцільне відображати на рахунках бухгалтерського обліку втрати від внутрішнього браку залежно від його виду: остаточний чи виправний.

Отже, правильна організація бухгалтерського обліку на підприємстві є необхідною умовою для раціонального формування витрат від браку. Це, своєю чергою, дасть змогу керівнику підприємства вчасно прийняти рішення щодо збільшення обсягів якісної продукції та, відповідно, знизити рівень браку (нестандартної продукції) й зменшити витрати від браку.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Виробничий брак і основна зарплата. URL: <http://advocatesanswers.in.ua/2011-09-06-08-32-04/499-2011-09-17-13-26-53.html> (дата звернення: 20.04.2018).
2. Маланчак В.С. Вирішення судово-економічною експертизою питань, пов'язаних з документуванням у бухгалтерському обліку виробничого браку. Теорія і практика судової експертизи і криміналістики. 2010. Вип. 10. С. 583–588.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських

- операцій підприємств і організацій, затверджена Міністерством фінансів України від 30.11.99 № 291, зі змінами та доповненнями від 09.12.2011 № 1591.
4. Жукова О. Облік бракованої продукції. Бухгалтерія. 2005. № 30(653). С. 38–43.
  5. Грачова Р. Брак у виробництві. Дебет-Кредит. 2004. № 19. URL: <http://www.dtkk.com.ua/show/1cid0591.html> (дата звернення: 5.05.2018).
  6. Каплиенко М. Потери от брака с позиций МСФО, П(С)БУ и НУ Украины. Экспресс-анализ. 2012. № 13(847). С. 22–27.
  7. Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік, внутрішній контроль і економічний аналіз витрат на поліпшення якості продукції: проблеми теорії та методології: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2012. 560 с.
  8. Давидова К. Премудрощі виробництва: облік внутрішнього браку. Баланс. 2010. № 64(998). С. 36–41.