



Валентина ВЕРХОГЛЯД, консультант по вопросам бухгалтерского и налогового учета, САР

УЧЕТ БРАКА

Причины возникновения брака в разных производствах могут быть объективные и субъективные: неисправность оборудования, несоблюдение технологии производства работниками и т. д. Но выявленный брак – это еще не окончательные потери предприятия, ведь иногда его можно исправить. Если же бракованная продукция исправлению не подлежит, брак следует списать. Операции по выявлению, исправлению и списанию брака имеют свои нюансы отражения в бухгалтерском и налоговом учете. В консультации рассмотрим основные вопросы по учету брака.

Общие нормы

Порядок учета производственных потерь, в том числе брака в производстве, каждое предприятие прописывает в приказе об учетной политике, исходя из особенностей своей хозяйственной деятельности. В качестве подспорья в этом вопросе можно использовать методические рекомендации по учету себестоимости в тех или иных отраслях, утвержденные соответствующими министерствами. Например, предприятия промышленности могут применять правила квалификации и учета брака, изложенные в Методических рекомендациях № 373.

В процессе производства продукции возможны потери сырья, материалов, полуфабрикатов, деталей, готовых изделий, которые можно разделить на **две группы**:

- технологические потери (связаны с технологией производства того или иного продукта либо с состоянием оборудования). Например, при запуске очередной партии сырья в переработку потери возникают за счет оседания части сырья на внутренних деталях оборудования. То есть технологические потери не являются браком, а учитываются как расходы на основное производство (Дт 23 «Производство») и полностью включаются в себестоимость готовой продукции;
- брак в производстве.

Браком в производстве **считается** продукция, полуфабрикаты, детали, узлы и работы, которые не отвечают по своему качеству установ-

ленным стандартам или техническим условиям, не могут быть использованы по своему прямому назначению или могут быть использованы только после дополнительных расходов на их исправление (пояснения к счету 24 «Брак в производстве» из Инструкции № 291).

Не считаются браком (п. 408 Методических рекомендаций № 373, Письмо № 2928):

- продукты, изделия, полуфабрикаты, которые должны были изготовить по повышенным техническим требованиям, но которые в итоге оказались не соответствующими этим требованиям, однако удовлетворяют обычным требованиям к готовой продукции широкого потребления;
- потери от сортности (например, перевод продукции из высшего сорта в первый).

Напомним, правила принятия и использования национальных стандартов, технических условий выпуска различных видов продукции установлены Законом № 1315. В нем предусмотрено, что определенная продукция, процесс или услуга должны отвечать техусловиям их производства, содержащим те нормативы и требования, при соблюдении которых произведенная продукция может считаться товарной, готовой к реализации и потреблению. Если продукция после завершения всех этапов ее производства не соответствует техусловиям, ее следует считать браком.

Виды и типы брака

Брак подразделяют на разные виды (в зависимости от места его выявления) и типы (в зависимости от возможности его исправления).

По месту возникновения выделяют два вида брака:

- **внутренний** – брак продукции, выявленный на предприятии до ее отправки покупателям. Обычно такой брак обнаруживает служба контроля качества на предприятии;
- **внешний** – брак продукции, выявленный покупателем (потребителем). Такой брак может быть обнаружен сразу при получении товара

либо в процессе его сборки, монтажа или эксплуатации. Предприятие-производитель отражает такой брак на счете 24, только если бракованная продукция предъявлена ему для исправления или возмещения ущерба. Если же бракованная продукция не предъявлена покупателем (потребителем), брак считается невыявленным и на счете 24 не отражается.

Предприятие оценивает и внутренний, и внешний брак с позиции того, насколько серьезные выявленные отклонения от нормативов (стандартов) готовой продукции и можно ли их исправить. Соответственно, указанные виды брака могут быть **двух типов:**

- **исправимый брак** – это изделия, детали, полуфабрикаты, узлы и работы, которые после устранения недостатков могут использоваться по прямому назначению и исправление которых технически возможно и экономически целесообразно. Например, замена дефектной детали в поставленном оборудовании, приборе, автомобиле и т. д.;
- **неисправимый (окончательный) брак** – это изделия, детали, полуфабрикаты, узлы и работы, которые не могут использоваться по прямому назначению и исправление которых технически невозможно и экономически нецелесообразно. Например, бракованный материал при пошиве одежды, использование другого типа металла при изготовлении корпуса прибора, брак упаковки пищевых продуктов, продукты, испорченные из-за использования некачественного сырья, и т. д.

Остановимся подробнее на видах брака.

Внутренний брак

Внутренний брак может быть:

- **технически неизбежным** – это брак в пределах, установленных технической документацией оборудования или технологической документацией по данному виду продукции. То есть данные потери не зависят от действий предприятия и считаются объективными. На основании стандартов производства готовой продукции (ГОСТ, ТУ и др.) предприятие имеет право самостоятельно рассчитать и закрепить в приказе руководителя нормы технически неизбежного брака;
- **непредвиденным** – это брак сверх установленных технических (технологических) норм. Его причинами могут быть: непрофессиональные, случайные действия работников из-за невнимательности либо умышленные действия, сбои оборудования, поставка некачественного сырья и др. Заранее запланировать такие по-

тери невозможно, так как имеют место субъективные причины, на которые предприятие могло влиять, но своевременно не приняло или в неполной мере приняло необходимые меры для предотвращения появления такого брака. Например, к производству были допущены недостаточно квалифицированные работники, не было тщательно проверено качество сырья, своевременно не проведено техобслуживание или ремонт оборудования и т. д.

? Какими документами оформляется брак?

По какой бы причине не возник внутренний брак, бракованная продукция должна быть оприходована. Для оформления поступления, доработки и списания брака специальные или типовые формы первичных документов не предусмотрены.

Предприятие может составить **акт о выявленном браке** (уведомление о браке, дефектный акт). Допустимо ведение ведомостей, реестров, книг по учету брака. В любом случае в первичном документе по выявлению внутреннего брака **рекомендуем** зафиксировать:

- место выявления брака (цех, склад, депо, строительная площадка № XX и т. п.);
- наименование готовой продукции, полуфабрикатов, при производстве которых выявлен брак;
- описание дефектов, отклонений от стандартов, которые подтверждают брак. Стоит разработать и утвердить внутренний классификатор соответствия между видами выпускаемой продукции и технологическими операциями по производству каждого вида продукции, при осуществлении которых может возникать технологический брак и/или технологические потери. С помощью такого классификатора удобно кодировать выявленный брак для его дальнейшего движения (в переработку, для исправления, реализации, окончательного списания);
- причины брака (технологический, неподвиженный (предполагаемые причины));
- объем брака (кг, шт., м);
- учетная цена брака (может быть не указана, если ее таксирует бухгалтерия);
- подписи лиц, составивших акт.

Далее движение бракованной продукции оформляется, как обычное движение ТМЦ:

- оприходование на складе брака, а также исправленного брака. На основании производственного отчета составляется **приходный ордер** типовой формы № М-4, утвержденной Приказом № 193;

- передача брака в переработку – на основании **лимитно-заборной карточки** (типовая форма № М-8), **накладной-требования на отпуск (внутреннее перемещение) материалов** (типовая форма № М-11). Эти формы также утверждены Приказом № 193.

Бухгалтерский учет. Стоимость выявленного внутреннего брака и расходов на его исправление отражается по дебету счета **24** (Инструкция № 291). Аналитический учет по этому счету ведется по видам производства и по используемую похож на счет **23**.

Себестоимость внутреннего исправимого брака накапливается по дебету счета **24** и состоит из расходов на его исправление, в том числе:

- стоимости сырья, материалов и комплектующих, использованных для устранения брака;
- расходов на оплату труда и ЕСВ;
- части расходов на содержание и эксплуатацию оборудования и общепроизводственных расходов (далее – ОПР).

После исправления брака накопленные расходы со счета **24** списываются обратно в дебет счета **23**.



Важно! При составлении калькуляции себестоимости продукции расходы на брак должны указываться самостоятельной статьей «Расходы от брака» и не могут быть отнесены на другие статьи (сырье, зарплата, ОПР и т. д.). В эту статью включают стоимость окончательно забракованной продукции и расходы на исправление исправимого брака. Расходы по данной статье могут быть уменьшены на справедливую стоимость окончательного брака, если его можно продать.

Себестоимость внутреннего неисправимого (окончательного) брака при оприходовании состоит из прямых расходов (стоимость сырья, зарплата, ЕСВ) и части расходов на эксплуатацию оборудования и ОПР. Все эти расходы списываются в дебет счета **24** по нормам расхода соответствующих статей.

Далее **неисправимый брак списывается:**

- в состав производственной себестоимости продукции (Дт **23**), как прочие прямые расходы (п. 14 П(С)БУ 16), на тот вид продукции, по которой допущен брак. Во избежание завышения производственной себестоимости готовой продукции в нее включаются лишь потери от технически неизбежного брака;

- на расходы по непредвиденному браку (как сверхнормативные потери), которые не относятся к составу производственной себестоимости конкретного вида продукции, а списываются на прочие расходы согласно учетной политике предприятия (Дт **91** «Общепроизводственные расходы» или **947** «Недостачи и потери от порчи ценностей»).

Если бракованная продукция может быть **реализована на сторону** в качестве сырья, полуфабрикатов, то расходы на брак уменьшаются на справедливую стоимость таких запасов с одновременным их оприходованием (Дт **209** – Кт **24**), что предусмотрено Инструкцией № 291 (пояснения к счетам 24 и 20), п. 14 П(С)БУ 16. Например, бракованные хлебобулочные изделия могут реализовываться как корм для скота, а бракованные текстильные изделия – сданы как ветошь или перешиты в другие изделия.

Если неисправимый брак **планируется использовать как сырье и полуфабрикаты** на предприятии, то первоначальная стоимость таких запасов определяется по стоимости их возможного использования (Дт 209, 25 – Кт 24) (пп. 2.13 Методрекомендаций № 2). Например, конфеты с нарушенной упаковкой могут служить заменителем сырья (сахара).

Расходы на внутренний брак отражаются (списываются) в месяце его выявления.

Если брак допущен **по вине поставщика** сырья, материалов, предприятие может выставить ему претензию о возмещении расходов на брак, если данный вид ответственности поставщика предусмотрен в договоре. Обычно такие претензии предъявляются по неисправимому браку на уровне себестоимости сырья, материалов, входящих в себестоимость брака, плюс НДС. Указанные операции требуют составления дополнительных документов, возможно, с участием представителей поставщиков.

Налог на прибыль. На сегодня никакие корректировки объекта обложения налогом на прибыль на суммы потерь от брака (порчи ценностей) НК не предусмотрены (ИНК № 851, № 3687).

НДС. Здесь все зависит от того, что происходит с бракованной продукцией:

- если она продается или расходы на исправление брака включены в себестоимость готовой продукции, подлежащей продаже в ходе налогооблагаемых операций, тогда плательщик НДС никаких дополнительных налоговых обязательств не начисляет. Все «покрывается» налоговыми обязательствами при реализации

- готовой продукции, в себестоимости которой «сидят» расходы на брак (ИНК № 851, № 2064);
- если же неисправимый брак не вошел в себестоимость готовой продукции и не «покрыт» продажной ценой реализации продукции, придется начислить условные налоговые обязательства по НДС, так как в этом случае достаточно проблематично доказать связь понесенных расходов с хозяйственностью предприятия (основание – пп. «г» п. 198.5 НК). Тогда придется не позднее последнего дня отчетного месяца, в котором списан брак, выписать сводную налоговою накладную (далее – НН) с типом причины «не выдается покупателю – 13» и зарегистрировать ее в ЕРНН в течение 20 календарных дней, следующих за днем ее выписки (п. 201.10 НК). Базой начисления НДС будет стоимость приобретенного с НДС сырья (услуг) в составе себестоимости брака (п. 189.1 НК);
 - если выявлено некачественное сырье, поставленное поставщиком (например, молоко), и поставщик на замену поставил новую партию, не забрав предыдущую, тогда покупатель должен списать стоимость первой поставки сырья на расходы и начислить себе условные налоговые обязательства по ней также на основании пп. «г» п. 198.5 НК (ИНК № 1438);
 - если же поставщик возмещает покупателю убытки за некачественный (бракованный) товар, то покупатель обязан на сумму такого возмещения выписать НН, как на поставку товара исходя из базы налогообложения, но не ниже цены приобретения (п. 188.1 НК). Например, в случае гибели товара при транспортировке с последующим возмещением ущерба перевозчиком (ИНК № 611, № 2193, № 3250, № 5111).

ПРИМЕР 1

ООО «Август» производит текстильную продукцию. На предприятии выявлен:

- неисправимый брак на общую сумму 10 000 грн. Из них в качестве лоскута может быть реализовано по справедливой стоимости (без НДС) 6 000 грн, допустимый брак по технологическим причинам – 1 000 грн;
- неисправимый брак по причине некачественного сырья поставщика. Стоимость сырья без НДС – 75 000 грн. Поставщику выставлена претензия о возмещении убытков;
- исправимый брак (нарушена упаковка, возможна переупаковка). Стоимость доработки – 3 000 грн.

В учете эти операции отражаются так:

(грн)

№ п/п	Содержание операции	Первичные документы	Бухгалтерский учет		
			Дт	Кт	Сумма
1	2	3	4	5	6
Неисправимый брак					
1	Выявлен неисправимый брак	Акт о браке	24	23	10 000
2	Оприходованы запасы (лоскут), которые можно реализовать на сторону (по цене возможной реализации, без НДС)	Приходный ордер типовой формы № М-4	209	24	6 000
3	Списаны на расходы производства потери от брака: – в пределах норм технологического брака – сверх норм технологического брака (10 000 – 6 000 – 1 000)	Бухгалтерская справка	23 947	24	1 000 3 000
4	Начислены условные налоговые обязательства по НДС на стоимость неисправимого брака сверх технологических норм (3 000 x 20 %)	НН	949	641	600
5	Выявлен неисправимый непредвиденный брак по вине поставщика сырья	Акт о браке	24	23	50 000
6	Выставлена поставщику претензия о возмещении убытков	Претензия	374	24	75 000
7	Начислены налоговые обязательства по НДС согласно п. 188.1 НК	НН	374	6412	15 000
8	Получена оплата претензии	Выписка банка	311	374	90 000
Исправимый брак					
9	Проведены работы по переупаковке исправимого брака	Производственный отчет, лимитно-заборные карточки, ведомость начисления зарплаты	24	20, 66, 65, 91	3 000
10	Списаны на расходы производства расходы по исправлению брака	Бухгалтерская справка	23	24	3 000

Внешний брак

Внешний брак выявляют покупатели (потребители) продукции предприятия. Если договором или законом предусмотрены обязательства поставщика (производителя) по исправлению или компенсации выявленного покупателем брака, то продавец (производитель) обязан учесть такой брак в месяце предъявления претензии покупателем.

Себестоимость внешнего брака включает:

- себестоимость продукции, окончательно забракованной покупателем. Эта себестоимость уменьшается на справедливую стоимость бракованной продукции, которую еще можно использовать;
- сумму возмещения покупателю расходов на покупку бракованной продукции (расходы на доставку продукции покупателем, ее установку – при наличии таких расходов);
- расходы на демонтаж забракованной продукции;
- транспортные расходы на замену бракованной продукции покупателю;
- расходы на исправление забракованной продукции у покупателя, если брак – исправимый.

Предприятие может списать все указанные расходы либо за счет гарантийного обеспечения (резерва), которое отражается на субсчете **473** «Обеспечение гарантийных обязательств», либо на счет **24**.

После удовлетворения претензий покупателя расходы, накопленные на счете **24**, списываются

в зависимости от того, какие действия с таким браком предприятие планирует и может выполнить:

- если брак исправимый, поступают так же, как и с внутренним браком (дорабатывают продукцию и снова продают);
- если брак неисправимый, расходы на брак списывают на расходы периода;
- если бракованную продукцию можно продать или использовать как сырье, полуфабрикаты, стоимость брака уменьшают на справедливую стоимость таких запасов (при продаже) и стоимость возможного использования (при использовании в собственном производстве).

ПРИМЕР 2

ООО «Софа» получило от покупателя претензию, что поставленный ему мебельный комплект – бракованный. Продажная стоимость мебели – 24 000 грн (в т. ч. НДС – 4 000 грн), себестоимость – 18 000 грн. Дополнительно покупатель затребовал возместить стоимость доставки оборудования, оплаченную третьему лицу (1 000 грн, без НДС).

Мебель имеет исправимый брак, стоимость доработки составила 3 500 грн. Товар был продан другому покупателю по сниженной цене (14 000 грн, кроме того НДС – 2 800 грн).

Обеспечение гарантийных обязательств не создавалось.

Учет указанных операций ведется так:

(грн)

№ п/п	Содержание операции	Первичные документы	Бухгалтерский учет		
			Дт	Кт	Сумма
1	2	3	4	5	6
1	Возвращена покупателем продукция:				
	– уменьшены доходы на стоимость товара с НДС	Накладная, ТТН	704	685	24 000
	– уменьшены налоговые обязательства по НДС (методом «сторно»)	Расчет корректировки к НН	704	6412	4 000
	– списаны вычеты из дохода по возврату продукции, без НДС	Бухгалтерская справка	791	704	20 000
2	Оприходована бракованная продукция методом «сторно» на уровне себестоимости ранее реализованного товара	Бухгалтерская справка, приходный ордер (типовая форма № М-4)	901	26	18 000
3	Переведена готовая продукция в состав брака	Акт о браке	24	26	18 000
4	Признаны к возмещению расходы покупателя на доставку товара	Претензия	24	685	1 000

1	2	3	4	5	6
5	Доработан исправимый брак	Производственный отчет, лимитно-заборные карточки, ведомость начисления зарплаты	24	20, 63, 65, 66	3 500
6	Оприходована готовая продукция по цене возможной реализации, без НДС	Производственный отчет, типовая форма № М-4	26	24	14 000
7	Списаны на расходы производства окончательные потери от брака, связанные: – с доработкой брака – возмещением расходов покупателю	Бухгалтерская справка	23* 947	24	7 500 1 000
8	Оплачена претензия покупателю	Выписка банка, претензия	685	311	24 000
9	Отгружен товар другому покупателю	Накладная, ТТН	361	701	16 800
10	Начислены налоговые обязательства по НДС по договорной цене**	НН	701	6412	2 800
11	Списана себестоимость товара		901	26	14 000
12	Списаны на финансовый результат: – доходы от повторной реализации товара – себестоимость реализованного товара – расходы, связанные с порчей ТМЦ	Бухгалтерская справка	701 791 791	791 901 947	14 000 14 500 1 000

* Отнесены к составу расходов производства окончательные расходы на брак за вычетом возможной цены реализации продукции (18 000 грн + 3 500 грн – 14 000 грн).

** Предприятие может обосновать обычную цену исправленной мебели на уровне 14 000 грн (без НДС) для целей п. 188.1 НК и не начисляет условные обязательства на «убыточную» продажу.

ВЫВОДЫ

Для корректного учета брака необходима четкая классификация видов брака и причин его возникновения. Это позволит списать расходы на брак именно на те виды продукции, где он был допущен.

Расходы на брак можно сократить, если предусмотреть возможное использование бракованной продукции на другие цели – реализацию в виде побочной продукции, повторное применение в качестве сырья, реализацию исправленного брака и др.

В учете по налогу на прибыль потери от неисправимого и исправимого брака не подлежат корректировке и отражаются по тем же правилам, что и в бухгалтерском.

В части НДС существует риск начисления условных налоговых обязательств на уровне входного НДС (включен в налоговый кредит), если потери от брака не попадают в стоимость (себестоимость) готовой продукции, которая продается с НДС в рамках хозяйственной деятельности предприятия.



СПІЛКУЙТЕСЯ З РЕДАКЦІЄЮ
ВИДАННЯ «БАЛАНС»

у спільноті
«Професіонал»
на Facebook

