

Розглянемо приклад. На вирішення судово-економічної експертизи поставлено питання: Яка заборгованість споживача за спожиту електроенергію перед енергопостачальною компанією за квітень – травень 2007 р.? На дослідження надано договір про постачання електроенергії з додатками, звіти споживача та субспоживачів, виписки банків.

З умов договору стало відомо, що через лінії споживача електроенергія передається 20 субспоживачам. За квітень – травень 2007 р. споживач оплатив вартість 1900 кВт/ч (1000 кВт/ч у квітні та 900 кВт/ч у травні) за ціною 0,28 грн.

За даними звітів підприємства (за показниками лічильників на вході), спожито 3000 кВт/ч електроенергії, у тому числі 1700 кВт/ч у квітні та 1300 кВт/ч у травні. За даними звітів субспоживачів, за квітень спожито 600 кВт/ч, за травень – 400 кВт/ч.

Згідно з п. 4.15 постанови Національної комісії регулювання електроенергетики України від 22 серпня 2002 р. № 928 кількість спожитої електроенергії визначається як різниця між даними лічильників на вході та даними субспоживачами, а саме:

- у квітні споживач використав 1100 кВт/ч (1700 – 600);
- у травні споживач використав – 900 кВт/ч (1300 – 400).

Таким чином, споживач повинен був за квітень сплатити 308 грн (1100×0,28), фактично сплачено 280 грн, тобто заборгованість за квітень складає 28 грн. За травень сплачено 252 грн, заборгованість відсутня. Отже, заборгованість споживача за квітень – травень 2007 р. перед енергопостачальною компанією становить 28 грн.

Розглянуті питання не можуть охопити всі проблеми, що виникають при дослідженні документів для розрахунку заборгованості за електроенергію. Кожний окремий випадок слід розглядати індивідуально.

В. Є. Маланчак, завідувач лабораторії
Львівського НДІСЕ

П. В. Тимкович, старший науковий спів-
робітник Львівського НДІСЕ

ВИРІШЕННЯ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЮ ЕКСПЕРТИЗОЮ ПИТАНЬ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ДОКУМЕНТУВАННЯМ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧОГО БРАКУ

Охарактеризовано виробничий брак як невід'ємну частину виробничого циклу промислових підприємств. Наведено класифікацію браку, порядок документування в бухгалтерському обліку, а також зазначено його місце в калькулюванні собівартості продукції.

Охарактеризован производственный брак как неотъемлемая часть производственного цикла промышленных предприятий. Приведены классификация брака, порядок документирования в бухгалтерском учете, а также же указано его место в калькулировании себестоимости продукции.

Брак у виробництві – це продукти, вироби, напівфабрикати, деталі, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за прямим призначенням або можуть бути використані лише після їх перероблення або виправлення. При цьому не є браком товари, виготовлені за особливими підвищеними технічними вимогами, коли вони не відповідають цим вимогам, але відповідають стандартам або технічним умовам на аналогічні продукти або вироби для загального вжитку. Продукція, переведена в нижчий ґатунок за якістю, до браку не належить.

Залежно від характеру виявлених дефектів брак поділяється на: виправний; невивправний (остаточний), коли виправлення технічно неможливе або економічно недоцільне.

Залежно від місця виявлення, брак поділяється на: внутрішній (виявлений у цеху-виробнику, інших цехах або на складі); зовнішній, виявлений покупцем (незалежно від того, доставлений він назад постачальнику чи ні).

Втрати від браку можна розглядати як додаткові витрати підприємства стосовно витрат у налагодженому виробничому процесі. Вони зумовлені складністю технології виробництва, неминучим господарським ризиком, багатогранним характером взаємовідносин з постачальниками товарно-матеріальних цінностей.

Склад витрат від браку, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), регламентовано п. 14 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318, відповідно до якого втрати від браку складаються з вартості остаточно забракованої продукції (виробів, напівфабрикатів, деталей, вузлів) і витрат на виправлення браку. При цьому величина таких витрат зменшується на:

- вартість остаточно забракованої продукції за справедливою вартістю;
- суми, що підлягають відшкодуванню працівниками, які допустили брак;
- суми, одержані від постачальників за недоброякісні матеріали й комплектуючі вироби, які зумовили брак продукції.

Іншими словами, втрати від браку являють собою різницю між вартістю остаточно забракованої продукції, витратами на виправлення браку та сумами, що відшкодовуються винними особами.

Брак підприємства може бути у вигляді технологічних витрат – це вироби, які не відповідають вимогам нормативно-технічної документації, що виникають унаслідок недостатньої керованості окремими операціями технологічного процесу, пов'язаного з недостатнім знанням фізико-хімічних

властивостей використовуваних матеріалів і напівфабрикатів, які виготовляються й постачаються згідно з чинною нормативно-технічною документацією, оптимальними вимогами виробництва.

Кожне підприємство своїми внутрішніми документами (накази, розпорядження) установлює нормативи технологічних втрат. Ці нормативи також закріплюються в технологічних картах, кошторисах технологічного процесу та іншій документації, що не має уніфікованої форми. Складати такі документи повинні фахівці, які контролюють технологічний процес і уповноважені на розроблення нормативів керівництвом підприємства. Зрозуміло, не можна при цьому забувати про те, що будь-які витрати мають бути економічно обґрунтованими. Тому під час розроблення нормативів потрібно керуватися реальною величиною втрат, зумовленою технологічними особливостями виробництва та транспортування. Щоб установити нормативи утворення технологічних втрат, можна скористатися галузевими нормативними актами, розрахунками й результатами досліджень технологічних служб підприємства або іншими лімітами, що регламентують хід технологічного процесу. Доцільно застосовувати різні уніфіковані довідкові матеріали за питомими показниками утворення основних видів відходів виробництва та споживання, видані галузевими відомствами.

Для організації обліку технологічних втрат і втрат від технічно неминучого браку підприємство розробляє класифікатори виготовлених виробів з переліком операцій, за якими передбачено технологічні втрати й плановий брак. Зазначені в класифікаторах шифри технологічних втрат і втрат через неминучий брак проставляються в первинних документах (маршрутних картах, актах про брак, супровідних листах тощо).

Технологічні втрати оцінюються за прямими витратами згідно з чинними на початок поточного місяця нормативними калькуляціями за такими статтями калькулювання:

- сировина й матеріали;
- покупні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи й послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій (включаючи операції, на яких виявлено технологічні втрати);
- основна заробітна плата робітників;
- додаткова заробітна плата робітників;
- відрахування на соціальні заходи.

Бухгалтерський облік і визначення втрат від браку здійснюються бухгалтерською службою підприємства, а оперативно-технічний облік – відділом технічного контролю. При цьому для організації належного обліку втрат від браку й систематизації відомостей про брак на підприємствах установлюється типовий перелік причин браку та його винуватців.

На виявлений у виробництві остаточний і поправний брак відділ технічного контролю або майстри, які приймають продукцію й деталі за якістю, складають акт (повідомлення про брак). Брак може оформлюватися також шляхом запису забракованої кількості деталей або виробів у

робочому наряді або документі, що його замінює (змінний рапорт, маршрутний лист тощо). У цьому разі дані про брак за звітний період обчислюються за бригадами, дільницями, а також за причинами, винуватцями й оформлюються підсумковою довідкою про брак.

Слід зауважити, що сировина, матеріали та куповані напівфабрикати, забраковані в процесі виробництва з вини постачальника, оформлюються, крім акта про брак, спеціальним документом (актом про рекламцію) для пред'явлення претензій постачальнику.

Після закінчення звітного місяця на підставі актів складається звіт про витрати щодо браку, де визначається сума втрат від забракованої продукції з перерахуванням виробів і зазначенням винуватців. Разом з тим для оперативного аналізу по окремих дільницях виробництва складаються рапорти про забраковану продукцію за більш короткі періоди (тиждень, півмісяця), у яких вказуються винуватці браку й суми заподіяної шкоди.

Відповідно до п. 14 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» неминучі технологічні втрати через брак включаються до складу виробничої собівартості як інші прямі витрати та складаються з вартості остаточно забракованої внаслідок технологічних втрат продукції (вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, і витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

У бухгалтерському обліку втрати від браку на виробництві у вигляді витрат за остаточно забракованою продукцією, напівфабрикатів, вузлів, а також витрат, пов'язаних з виправленням браку, відображуються згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291, на рахунку 24 «Брак у виробництві».

За дебетом цього рахунку відображуються:

— сума технологічних втрат, що виникли, і втрат від технічно неминучого браку;

— витрати на виправлення браку (що включають як матеріальні витрати, так і заробітну плату й відрахування на соціальне страхування робітників, зайнятих виправленням браку).

За кредитом рахунку 24 відображуються:

— суми, що включаються до складу витрат на виробництво як технологічні втрати та втрати від технічно неминучого браку;

— суми, на які зменшуються зазначені втрати (вартість відходів від забракованої продукції або реалізації її за зниженими цінами, суми відшкодувань вартості неякісних матеріалів і напівфабрикатів, одержаних від постачальників).

Відповідно до наведеного розглянемо найбільш типові господарські операції та їх бухгалтерські проведення щодо виправлення виробничого браку виробником (табл. 1), повернення покупцем продукції – невиправний брак (табл. 2), обліку невиправного браку з вини працівника підприємства (табл. 3).

Таблиця 1

Зміст операції	Обороти	
	Дебет	Кредит
Повернену продукцію оприбутковують як виробничий брак	24	901
Нараховано зарплату працівникам, зайнятим на виправленні браку	24	661
Нараховано збори на соціальне страхування, що сплачуються за рахунок підприємства	232	65
Нараховано амортизацію основних засобів, що експлуатуються безпосередньо при виправленні браку	24	131
Нараховано утримання з винних осіб у сумі відшкодування понесених втрат від браку	661	24

Таблиця 2

Зміст операції	Обороти	
	Дебет	Кредит
Повернену продукцію оприбутковують як виробничий брак	24	901
Нараховано утримання з винних осіб у сумі відшкодування понесених втрат від браку	661	24
Оприбутковано матеріальні залишки від ліквідації бракованої продукції	209	24
Уцінено матеріальні залишки до чистої вартості реалізації	947	209
Списано невідшкодовувані витрати	947	24
Виправлену продукцію здано на склад готової продукції	26	24

Таблиця 3

Зміст операції	Обороти	
	Дебет	Кредит
Списана фактична вартість непоправного браку	24	23
Списана вартість браку на розрахунки з працівником, який припустився браку	375	24
Утримана із заробітної плати вартість непоправного браку	661	375
Списана частина не стягнутої з працівника суми браку	949	24
Віднесена на фінансовий результат вартість непоправного браку	791	949

При документальному оформленні технологічних втрат і втрат від технічно неминучого браку підприємства мають право використовувати форми, розроблені безпосередньо на підприємстві та закріплені наказом про облікову політику. Головною загальною вимогою до цих документів є те, що вони мають відповідати нормам ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV, тобто включати такі обов'язкові реквізити: назву документа (форми); дату й місце його складання, назву підприємства; зміст і обсяг господарської операції, одиницю виміру; підписи осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Правильне та кваліфіковане з економічної й технічної точок зору документальне оформлення операцій, пов'язаних з технологічними втратами та технічно неминучим браком, допоможе уникнути проблем під час перевірок органами Державної податкової служби. Ці витрати включаються до складу валових витрат згідно з пп. 5.2.1 п. 5.2 ст. 5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28 грудня 1994 р. № 334/94-ВР (у редакції Закону від 22 травня 1997 р. № 283/97-ВР зі змінами та доповненнями) оскільки вони пов'язані з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції (робіт, послуг) і охороною праці. Однак при цьому завжди слід пам'ятати, що такі витрати (утім, як усі інші, що зменшують оподатковуваний прибуток) відповідно до пп. 5.3.9 п. 5.3 ст. 5 Закону № 334/94-ВР повинні бути документально підтверджені. Такими документами є:

- класифікатори виробів з переліком операцій, де передбачено технологічні втрати й плановий брак;
- затверджені на підприємстві норми втрат (технологічних і від технічно неминучого браку) з посиланням на документ, на підставі якого ці норми розраховано;
- акт про брак або втрати, складений технічною службою підприємства (відділом технічного контролю або ін.)

Разом з тим слід зазначити, що до складу валових витрат вартість втрат включається тільки в разі, якщо нормативними актами встановлено нормативи втрат матеріалів, запасів при виробництві продукції. У противному разі, якщо нормативи втрат не встановлено, додаткові витрати на виправлення наднормативного браку, не пов'язані з господарською діяльністю, не включаються до складу валових витрат. Тобто, у разі наднормативних втрат запасів, вартість яких було раніше включено до складу валових витрат, підприємство повинно таку вартість виключити зі складу валових витрат, а також виключити суму податку на додану вартість за такими запасами, яку раніше було включено до складу податкового кредиту. Таким чином, судово-економічна експертиза вирішує питання щодо обґрунтованого віднесення виробничого браку до складу валових витрат і собівартості продукції.