

ПРОБЛЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ БРАКОВАНОЇ ПРОДУКЦІЇ, ВИСВІТЛЕНІ В НАУКОВИХ ПРАЦЯХ

Досліджено основні проблемні питання бракованої продукції, висвітлені в наукових працях, на основі чого проведено критичний аналіз та надано пропозиції з удосконалення виявлених проблем

Ключові слова: брак, якість

Актуальність теми дослідження. Сучасні економічні труднощі, падіння рівня промислового виробництва, зупинка і повне скорочення виробничо-господарської діяльності багатьох підприємств, звичайно, не сприяють процвітанню вітчизняного бухгалтерського обліку, розвитку його теорії та практики [4, с. 177]. Така ситуація певною мірою пояснюється недосконалістю виробничих комунікацій на підприємстві, що, в свою чергу, призводить до появи такої категорії як брак у виробництві.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у розвиток вивчення даного об'єкта внесли такі вчені, як Ф.І. Алдашкін, Ф.Ф. Бутинець, О.М. Дериколенко, А.Г. Загородній, В.І. Кержаков, В.І. Лемішовський, Г.А. Маховиков, С.З. Мошенський, Г.В. Нашкерська, О.А. Новиков, А.Д. Трусов та інші.

Мета даної статті полягає у визначенні найважливіших проблемних питань, пов'язаних з бракованою продукцією з метою надання пропозицій щодо їх удосконалення.

Виклад основного матеріалу. Фундаментальною основою дослідження проблемних питань, що пов'язані з відображенням в бухгалтерському обліку бракованої продукції, є дисертації (автореферати дисертацій). За період з 2000 р. до 2011 р. захистили свої дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних, технічних та юридичних наук такі вчені, як С.Є. Альошичев, Т.А. Асмамау, С.З. Берлінг, С.С. Беляєва, М.О. Максименцева, Н.Л. Недодаєва, О.В. Харламова, С.Г. Шунтова та інші. Серед науковців можна виділити П.С. Глушук, О.С. Топал, В.І. Крючатов, А.В. Доценко, Д.О. Пчелинцев, які в своїх дослідженнях найширше розглядають проблеми підвищення якості продукції, оптимізації рівня браку у виробництві і пропонують оригінальні технологічні прийоми боротьби з недоліками недосконалих виробничих процесів.

Основні групи проблемних питань, висвітлених в наукових працях вчених щодо бракованої продукції, зображено в табл. 1.

Перелік вищезазначених проблемних питань визначено як найбільш актуальні на даний момент часу в сфері розвитку новітніх технологій, оскільки сучасні реалії виробництва та жорстка конкуренція в економічному просторі змушують підприємців шукати технологічні шляхи оптимізації виробництва, в чому успішно допомагають наукові розробки вчених-технологів.

Таблиця 1. Проблемні питання бракованої продукції, висвітлені в наукових працях вчених

Автор	Рік	Група проблемних питань									
		Шляхи зниження відсотку бракованої продукції	Зниження рівня незначних дефектів в процесі виробництва та підвищення їх ефективності	Оперативне управління браком	Створення виробничих технологій з низьким рівнем браку з використанням неякісної сировини	Контроль рівня браку виробництва	Закладення браку у бюджетуванні та плануванні	Поняття браку	Оцінка бракованої продукції	Інвентаризація браку	Вплив браку на собівартість
Альошичев С.Є.	2009	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
Билтуева І.А.	2007	-	-	-	-	-	-	-	+	-	+
Глуцук П.С.	2008	-	+	+	+	-	-	-	-	-	-
Грибановський В.М.	2007	-	-	-	-	+	-	-	+	+	-
Іващенко В.А.	2007	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-
Коновалов А.П.	2008	+	+	-	+	-	-	-	-	-	-
Кошкаров С.А.	2006	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-
Кирпина Л.Ю.	2008	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-
Крушельницька Т.А.	2006	-	-	-	-	-	-	+	-	+	-
Крючатов В.І.	2010	+	-	+	-	-	-	-	+	-	-
Кулевцов Г.Н.	2009	-	+	-	+	-	-	-	-	-	-
Кулинич М.Б.	2006	-	-	-	-	+	-	-	+	+	-
Морозов В.О.	2009	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-
Орлів М.С.	2007	-	-	-	-	-	+	-	-	+	-
Пчелинцев Д.О.	2009	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-
Розум Т.В.	2003	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-
Сіміонов Р.Ю.	2010	-	-	-	-	+	-	-	-	+	-
Терентьєва Т.В.	2011	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-
Тернова Т.І.	2007	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-
Шурин А.В.	2008	-	+	+	-	+	-	-	+	-	-

Розглянемо найбільш проблемні аспекти щодо бракованої продукції.

Однією із найбільш важливим проблем виявляється *розуміння сутності бракованої продукції*. Так, одні автори (А.М. Абашина, Ф.І. Алдашкін) визначають брак як неякісну продукцію (передусім товари), що не має відповідних споживчих якостей, зокрема, не відповідає стандартам; інша (М. Гладких-Родіонов та І.П. Фомінський) трактує як вироби, роботи, продаж (передача) яких споживачам не допускається через наявність в них дефектів;

Тому вважаємо, що необхідно визначати брак як комплексну категорію, яка включає крім готової продукції напівфабрикати, товари, вузли, роботи (послуги) та не відповідає встановленим стандартам або технічним умовам і не придатна для використання за своїм прямим призначенням.

Оцінка бракованої продукції здійснюється залежно від місця та часу виявлення та стадії завершеності браку.

Якщо брак, виявлений у виробництві, оцінюється за плановою (нормативною) собівартістю. Наприклад, підприємство здійснює виробництво мікросхем. Час виробництва мікросхеми 20 хвилин, план – 1000 шт., нормативний брак – 5 %,

виявлений брак у виробництві – 54 шт. Брак в межах норм (50 шт.) списується на виробничу собівартість, 4 шт. – наднормативний брак списується на собівартість реалізованої продукції.

При оцінці браку враховуються прямі матеріальні витрати – 20000 грн., прямі витрати на оплату праці – 14000 грн., розподілені загальновиробничі витрати – 8000 грн., планова собівартість (виробнича) однієї схеми 42 грн. 4 мікросхеми виявлено бракованими після 10 хвилин роботи над мікросхемами. Відповідно вони оціняться:

Прямі матеріальні витрати (80 грн.) + прямі витрати на оплату праці (28 грн.) + загальновиробничі витрати (32 грн.) = 140 грн.

Якщо брак виявлено при передачі готової продукції на складі, то він оцінюється за повною плановою виробничою собівартістю. А якщо брак виявлено покупцем – його вартість складається з ціни реалізації та транспортно-заготівельних витрат і т.п. [3].

Таким чином, собівартість внутрішнього виправного браку визначається виходячи з вартості виробничих запасів, витрачених на виготовлення і виправлення бракованих виробів за вирахуванням сум, належних до утримання із заробітної плати винних осіб. З собівартості внутрішнього як виправного, так і невиправного, браку, причиною якого була низька якість сировини, матеріалів і напівфабрикатів, отриманих від постачальника, виключаються суми відшкодування, що підлягають отриманню від винних постачальників за позовами до них.

Собівартість зовнішнього браку складається з виробничої собівартості забракованої продукції, витрат покупця, які супроводжували її придбання, а також транспортних витрат, понесених підприємством-виробником при заміні бракованої продукції на доброякісну або витрат на виправлення браку. 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) [1].

Отже, виробнича собівартість складається зі статей витрат, що розглянуті вище, при цьому віднімається вартість зворотних відходів, вартість супутньої продукції та браку.

Наступним проблемним питанням є *шляхи зниження відсотку браку у технологічних виробництвах*. Це питання є важливим для діяльності підприємств, а саме для встановлення стабільного рівня якості продукції. Для сучасних умов, у яких перебувають підприємства, характерним є те, що з однієї сторони постійно зростають вимоги замовників до якості продукції, з іншого боку – у край повільно відбувається переоснащення підприємств сучасною технікою.

У зв'язку з цим, вважаємо, що одним із ефективних шляхів зниження відсотку браку є ефективне розміщення продуктивних сил та використання сучасних комунікацій. Це обумовлюється тим, що, по-перше, за рахунок ефективного розміщення продуктивних сил здійснюється скорочення шляхів між виробником та покупцем, між виробництвом і сировинною базою, по-друге, завдяки використанню сучасних комунікацій суб'єкти господарювання більш раціонально зможуть використовувати робочий час з приймання та обробки первинної документації, а також прогнозувати рівень якості продукції в майбутньому за допомогою розроблення та використання моделей і алгоритмів.

Оперативне управління браком здійснюється шляхом оперативного планування завдань для кожного цеху, відділення із врахуванням комплексної реалізації продукції й оптимального використання потужності виробництва.

Основою оперативного планування є виробнича програма, яка визначає асортимент і обсяг виготовленої продукції за робочу зміну. Необхідність оперативного планування зумовлена особливостями виробничої діяльності підприємств, що отримують браковану продукцію: широким асортиментом реалізованої продукції, частою зміною асортименту сировини, коливанням попиту тощо. Наявність виробничої програми дозволяє менеджерам своєчасно проводити закупівлю сировини у необхідному обсязі, щоб уникнути виникнення браку, планувати чисельний і кваліфікаційний склад працівників виробництва й сфери обслуговування й дбати про підвищення технічного рівня підприємств [2].

Інвентаризація бракованої продукції проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та бухгалтерської звітності підприємства. У ході інвентаризації встановлюється фактична наявність браку та причини її виникнення.

При здійсненні інвентаризації бракованої продукції важливим є врахування внутрішнього браку. Оскільки необхідно пам'ятати, що до браку у виробництві не відносять продукцію, яка має дуже низькі якісні характеристики. Тому щоб не допустити плутанини бракованої продукції та продукції, якість якої відноситься до вищого сорту в інвентаризаційних описах необхідно чітко вказувати вид браку, його експлуатаційні, технічні та якісні характеристики.

Контроль бракованої продукції є необхідним для встановлення відповідності продукції та процесів вимогам нормативно-технічної документації, зразкам-еталонам; інформації про перебіг виробничого процесу та підтримання його стабільності; захисту підприємства від постачань недоброякісних матеріалів, енергоносіїв та ін.; виявлення дефектної продукції на можливо ранніх етапах; запобігання випуску недоброякісної продукції.

Контроль бракованої продукції також повинен забезпечуватися з боку самого керівника підприємства. Тобто керівник повинен постійно отримувати інформацію про витрати на виправлення бракованої продукції з метою контролю та взаємоузгодженості з іншими статтями витрат, такими як збут, товарооборот, ротація кадрів. Це є необхідним для оцінки ефективності і відповідності системи загального управління якістю, для визначення додаткових областей, що потребують уваги, а також для визначення цілей в області якості і витрат на його забезпечення.

Також, важливим є *вплив браку на собівартість виготовленої продукції*. Як відомо, брак є специфічним елементом виробництва: внаслідок браку збільшується собівартість одиниці продукції, що призводить до зменшення фінансового результату діяльності підприємства, а в деяких випадках до появи банкрутства. Тому, перш за все, необхідно здійснювати оперативний контроль над господарською діяльністю та розібратися в появі даного явища, чим вона зумовлена, за яких обставин тощо.

Проте в сучасних умовах ринкового середовища, одними із найбільш актуальних проблем бухгалтерського обліку бракованої продукції є його документування та відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

На сьогоднішній день чітко встановленої форми на державному рівні як здійснювати документування бракованої продукції не існує, а лише підтверджується другорядними документами, якими реєструють факт виникнення бракованої продукції (акт або повідомлення про брак, накладна на внутрішнє переміщення, лімітно-забірна картка). Тому пропонуємо підприємству розробляти необхідні документи самостійно та затверджувати наказом керівника. Таким документом може бути відомість про браковану продукцію (рис. 1).

Відомість про браковану продукцію № 5

№ з/п	ПІБ працівника, яким допущено брак	Назва бракованого виробу	Одиниці виміру	Сума, на яку виявлено брак за один виріб, грн..	Час виявлення нестандартних виробів	Можлива причина виникнення	Підпис (посада) особи, яка здала брак	Підпис (посада) особи, яка прийняла брак
1	2				6	7	10	11
1.	Кирилов М.І.	Холодильник	шт.	50000,00	12:30	Технологічні збої у виробництві	Кирилов	Сидоров

Рис. 1. Зразок документування операцій з бракованою продукцією

Така форма документу заповнюється особою, яка відповідальна за здійснення технологічного процесу та передається до відділу централізованої бухгалтерії. Це надасть отримувати більше систематизованої інформації для цілей бухгалтерського обліку, управління та контролю.

Відображаючи браковану продукцію на рахунках бухгалтерського обліку, суб'єкти господарювання стикаються з проблемами ведення за ним аналітичного обліку, оскільки Інструкцією про застосування Плану рахунків передбачено ведення аналітичного обліку за видами продукції. Проте, на нашу думку, такий підхід є не зовсім доцільним, так як необхідно задовольняти інформаційні потреби управлінського обліку шляхом групування та перегрупування даних аналітичних рахунків за різними видами браку. Тому для зручності пропонуємо введення наступних субрахунків до рахунка 24 "Брак у виробництві":

- 241 "Продукція з минулим терміном придатності і використання"
- 242 "Продукція, яка не відповідає нормативно-технічній документації"
- 243 "Продукція, що має нетоварний вигляд"
- 244 "Продукція забракована покупцями та постачальниками"
- 245 "Продукція, на якій відсутній знак торгової марки"
- 246 "Продукція з недотриманням умов договорів"
- 247 "Продукція, яка знаходиться під митним контролем"
- 248 "Інша продукція нестандартного призначення".

Аналітичний облік бракованої продукції доцільно ввести в розрізі термінів корисного використання, за видом торгової марки, за видом виготовленої продукції та за відповідним кодом готової продукції.

Такий підхід підсилить ступінь аналітичності облікової інформації, необхідної для зацікавлених користувачів.

Таким чином, у конкурентній боротьбі лише ті підприємства зберігають і поліпшують своє становище на ринку, які послідовно ведуть роботу з підтримання і вдосконалення якості продукції за важливими для споживачів показниками. Таке вдосконалення позитивно вплине на попит, отже, і на доходність підприємств у коротко- і довгостроковому періодах. Важливо також, щоб якісні характеристики продукції мали кількісний вимір і могли бути піддані перевірці споживачем. Лише в

такому разі виробник може оперативнo контролювати формування якості продукції, а споживач – своєчасно пересвідчитись у відповідності її фактичних показників прийнятому стандарту.

Висновки та перспективи подальших досліджень. В ході дослідження сформовано основні напрями проблемних питань, які розглядалися науковцями, а саме: шляхи зниження відсотку браку у технологічних процесах, зниження рівня незначних дефектів в процесі виробництва, оперативне управління браком, створення виробничих технологій з низьким рівнем неякісної сировини, контроль рівня браку виробництва, закладення браку у бюджетуванні та плануванні, поняття браку, інвентаризація браку, оцінка браку, облік браку, а також вплив браку на собівартість продукції. В сучасних умовах ведення бухгалтерського обліку, найбільш актуальними проблемами бухгалтерського обліку бракованої продукції є документування виявлено браку та його відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

У зв'язку з цим, вважаємо, що важливим є розроблення чіткої системи управління якістю за допомогою використання сучасних комунікацій та технологій в Україні, або запозичити зарубіжний досвід. Оскільки ефективне управління бракованою продукцією допоможе суб'єктам господарювання більш ефективно здійснювати контроль за станом випуску такої продукції та покращити її якість з метою задоволення потреб окремих споживачів та суспільства в цілому

Перспективою подальших досліджень є вивчення питань, пов'язаних з бухгалтерським обліком процесу виробництва продукції з метою здійснення більш ефективного та оперативного контролю над випуском якісної продукції.

Список використаних літературних джерел:

1. *Грачова Р.* Брак у виробництві [Електронний ресурс] / Р. Грачова // Дебет-Кредит – 2004. – № 19. – Режим доступу до журн.: <http://www.dtk.com.ua/show/1cid0591.html>.

2. *Нечаюк Л.І.* Готельно-ресторанний бізнес: менеджмент / Л.І. Нечаюк, Н.О. Телеш // Навч. посіб. – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 348 с.

3. Облік браку [Електронний ресурс] / Режим доступу – <http://readbookz.com/book/119/3134.html>.

4. *Скрипник М.І.* Аналіз авторефератів дисертацій за напрямом “Управлінський облік” за період 1991-2010 рр. / М.І. Скрипник // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 4(54). – С. 177-184.

БОДНАР Ореста Володимирівна – здобувач кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 13.06.2012 р.