

Учет потерь от брака

В настоящее время в нормативных правовых актах, регулирующих методику учета и налогообложения в организациях, отсутствует определение термина «производственный брак» либо «брак». Многие организации отталкиваются от термина, приведенного в ISO 9000, который разработан Техническим комитетом 176 Международной организации по стандартизации. Белорусская версия ISO 9000 приведена в СТБ ИСО 9000-2006. ИСО 9000 рекомендует использовать вместо брака термин «несоответствие».

Одним из элементов метода бухгалтерского учета является документирование. Следовательно, чтобы говорить о бухгалтерском учете каких бы то ни было хозяйственных операций по браку, вначале следует правильно оформить документы по нему. В некоторых отраслях экономики такие документы приведены как обязательные.

Так, согласно п. 52 Правил заключения и исполнения договоров строительного подряда, утв. постановлением Совмина от 15.09.1998 № 1450 (далее – Правила № 1450), при выявлении строительных работ ненадлежащего качества в период гарантийного срока оформляется дефектный акт на гарантийный ремонт (далее – дефектный акт). Форма дефектного акта, а также порядок ее заполнения и применения утверждены постановлением Минстройархитектуры от 17.10.2011 № 48 (далее – Постановление № 48).

В составлении дефектного акта, согласовании сроков и порядка устранения недостатков по строительным работам, выполненным субподрядными организациями, участвует представитель субподрядчика.

Порядок заполнения дефектного акта определен Инструкцией о порядке заполнения и применения дефектного акта на гарантийный ремонт, утв. Постановлением № 48. Форма данного документа подлежит применению организациями независимо от форм собственности и подчиненности. Дефектный акт составляется в случае выявления в период гарантийного срока строительных работ ненадлежащего качества в необходимом количестве экземпляров, но не менее чем по 1 экземпляру для каждой стороны, участвующей в его подписании.

Счета бухгалтерского учета, на которых отражается брак

Согласно Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50 (далее – Инструкция № 50), счет 28 «Брак в производстве» предназначен для обобщения информации о потерях от брака в производстве.

По дебету счета 28 отражаются затраты по выявленному внутреннему и внешнему браку (стоимость неисправимого брака, затраты на исправление брака и др.).

По кредиту счета 28 отражаются суммы, относимые на уменьшение потерь от брака (стоимость забракованной продукции, суммы, подлежащие удержанию с виновных лиц, и др.), а также списываемые на счета учета затрат на производство и другие счета как потери от брака.

Аналитический учет по счету 28 ведется по отдельным подразделениям организации, видам продукции, статьям затрат, причинам и виновным лицам.

В зависимости от условий договора у поставщика (подрядчика) с партнером по выявленному в течение гарантийного срока браку возникают гарантийные обязательства. В этом случае организация может создавать резерв предстоящих платежей, закрепив в учетной политике методику его расчета и отражения. В настоящее время нет отдельного нормативного правового акта, регулирующего методику образования и использования резервов предстоящих платежей. Однако согласно п. 75 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50, счет 96 «Резервы предстоящих платежей» предназначен для обобщения информации о наличии и движении обязательств, в отношении которых имеется неопределенность в суммах будущих платежей, необходимых для их погашения. На счете 96 отражаются суммы предстоящих платежей по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию, резервы по затратам на реструктуризацию организации, резервы по обременительным договорам, резервы по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам, прочие резервы, установленные законодательством и учетной политикой организации.

При создании и использовании такого резерва следует учитывать требования налогового законо-

ТАБЛИЦА 1. ОПЕРАЦИИ ПО ДЕБЕТУ СЧЕТА 28

№ п/п	Дебет счета	Кредит счета	Содержание хозяйственной операции
1	28	10	Отражается списание материалов, израсходованных для исправления брака
2	28	16	Отражается списание отклонения в стоимости производственных запасов, израсходованных для исправления брака
3	28	20	Отражается списание фактической себестоимости неисправимого внутреннего брака, допущенного в основном производстве
4	28	21	Отражается списание забракованных полуфабрикатов собственного производства
5	28	21	Отражается списание полуфабрикатов собственного производства, переданных для исправления брака
6	28	23	Отражается списание работ и услуг вспомогательных производств на затраты по исправлению брака
7	28	23	Отражается списание фактической себестоимости неисправимого внутреннего брака, допущенного во вспомогательном производстве
8	28	25	Отражается списание на затраты по исправлению брака расходов на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов, используемых при исправлении брака
9	28	29	Отражается списание работ и услуг обслуживающих производств и хозяйств на затраты по исправлению брака
10	28	29	Отражается списание фактической себестоимости неисправимого внутреннего брака, допущенного в обслуживающих производствах и хозяйствах
11	28	43	Отражается списание забракованной готовой строительной продукции
12	28	60	Отражается списание стоимости выполненных сторонним лицом работ и оказанных услуг по исправлению брака
13	28	69	Отражается списание сумм исчисленных отчислений в Фонд социальной защиты населения от оплаты труда работников, занятых исправлением брака
14	28	70	Отражается списание сумм начислений по оплате труда работникам, занятым исправлением брака
15	28	71	Отражается списание в составе затрат по исправлению брака расходов, произведенных подотчетным лицом на основании авансового отчета
16	28	76	Отражается списание сумм начисленных взносов в БРУСП «Белгосстрах» от оплаты труда работников, занятых исправлением брака

дательства. Так, согласно п. 1 ст. 130 НК затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении (далее – затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг)), представляют собой стоимостную оценку использованных в процессе производства и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, нематериальных активов, трудовых ресурсов и иных расходов на их производство и реализацию, отражаемых в бухгалтерском учете.

Согласно подп. 2.5 п. 2 ст. 130 НК отдельные виды затрат могут отражаться путем создания в установленном порядке резервов предстоящих расходов, то есть в момент создания резерва (осуществления отчислений в него), и *учитываться* для целей налогообложения налогом на прибыль в составе затрат. Однако затраты, произведенные за счет средств резервов предстоящих расходов, созданных плательщиком в установленном порядке, при налогообложении *не учитываются* (подп. 1.19 п. 1 ст. 131 НК).

Бухгалтерские записи по операциям с производственным браком приведены в таблицах 1 и 2.

При оплате труда «бракоделов» применяются нормы ст. 71 Трудового кодекса от 26.06.1999 № 296-З (с изменениями и дополнениями от 05.01.2013 № 16-З, далее – ТК) «Оплата труда при невыполнении норм вы-

работки, браке, простое, а также при освоении новых производств (продукции)» в следующем порядке.

1. При невыполнении норм выработки, браке и простое не по вине работника заработная плата не может быть ниже двух третей установленной ему тарифной ставки (оклада).

2. При невыполнении норм выработки по вине работника оплата производится за фактически выполненную работу.

3. Полный брак и простой по вине работника оплате не подлежат. Частичный брак по вине работника оплачивается по пониженным, в зависимости от степени годности продукции, расценкам.

4. Брак изделий вследствие скрытого дефекта в обрабатываемом материале, а также брак не по вине работника, обнаруженный после приемки изделий органом технического контроля, оплачивается наравне с годными изделиями.

5. Размер оплаты труда работников в период освоения нового производства (продукции) определяется в коллективном договоре.

Рассмотрим каждую из них на условных примерах.

Оплата труда при изготовлении продукции, оказавшейся браком не по вине работника, осуществляется по сниженным расценкам. Месячная заработная плата работника в этих случаях не может быть ниже двух

ТАБЛИЦА 2. ОПЕРАЦИИ ПО КРЕДИТУ СЧЕТА 28

№ п/п	Дебет счета	Кредит счета	Содержание хозяйственной операции
1	10	28	Отражается фактическая себестоимость материалов, поступивших на склад от бракованных изделий по чистой стоимости реализации, если такие материалы предназначены для реализации, или по ценам возможного их использования
2	10	28	Отражается принятие к учету материалов, полученных в результате устранения внешнего брака
3	20	28	Отражается списание в состав затрат основного производства потерь от брака
4	21	28	Отражается принятие к учету в качестве полуфабрикатов продукция при списании неисправимого брака
5	21	28	Отражается фактическая себестоимость полуфабрикатов, поступивших на склад от бракованных изделий по чистой стоимости реализации, если такие полуфабрикаты предназначены для реализации, или по ценам возможного их использования
6	23	28	Отражено списание в составе затрат вспомогательных производств потерь от брака
7	29	28	Отражено списание потерь от брака в составе затрат обслуживающих производств и хозяйств
8	73-2	28	Отражено списание потерь от брака за счет сумм, подлежащих взысканию с работников, виновных в браке
9	76-3	28	Отражено списание потерь от брака за счет сумм, подлежащих взысканию с поставщиков и иных сторонних лиц, виновных в браке при предъявлении претензии
10	91-4	28	Списаны в состав иных расходов потери от брака в связи с чрезвычайными обстоятельствами
11	96	28	Отражается списание произведенных расходов и платежей по гарантийным обязательствам по исправлению внешнего брака при создании в соответствии с учетной политикой резерва предстоящих платежей по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию

третьей тарифной ставки установленного ему разряда (оклада). Эту норму можно назвать общей: она не ставит порядок оплаты труда по изготовлению бракованной продукции в зависимость от фактического виновника или обстоятельств возникновения брака. То есть независимо от того, возник ли брак в силу форс-мажорных обстоятельств или из-за поставщика, или из-за другого работника этой же организации, оплата труда не может быть ниже двух третей тарифной ставки установленного ему разряда (оклада).

Существует также технически неизбежный брак. Остается неурегулированным вопрос размера оплаты труда работника в случае возникновения такого брака. Согласно норме ст. 71 ТК оплачивать труд работников, в работе которых предусмотрено появление технически неизбежного брака, нужно по сниженным расценкам. Однозначно утверждать, что брак был технически неизбежным трудно, при наличии возражений со стороны контролирующего органа доказать противоположное сложно.

Оплата брака, возникшего по вине работника, предполагает два варианта: либо работник доделывает работу, либо эту работу выполняет другой работник.

Пример 1. При приемке прорабом Петровским выполненных рабочим Иванцовым работ по планировке грунта под благоустройство и озеленение выявлено их несоответствие требованиям. В этом случае акт рекомендуется не составлять. А наряд о выполнении работ может быть подписан прорабом только после выполнения работы в соответствии с необходимыми требованиями этим же работником. Статьей 71 ТК определено, что частичный брак по вине работника оплачивается в зависимости от сте-

пени пригодности продукции по сниженным расценкам. Однако на переделку работник расходует рабочее время. Соответственно, он сделает меньше другой работы, и, как следствие, заработок будет меньше, если данному работнику осуществляется сдельная оплата труда. Однако в большинстве случаев продукцией являются и работы. Поэтому можно сделать вывод: если работы, услуги, продукция и т. п. исправляются только силами работника без дополнительных расходов, они могут и должны быть оплачены в полной мере.

Если работу будет переделывать **другой работник**, то необходимо составить акт. Тогда для него это обычная работа (оплата будет ниже, так как меньше затраты времени и больше норма выработки). А вот работу первого исполнителя следует оплатить по сниженным расценкам. На выявленный брак прораб (мастер) составляет акт о браке, недоделках формы С-11 в двух экземплярах. Акт о браке утверждается главным инженером и передается в бухгалтерию организации для отражения в бухгалтерском учете.

Пример 2. При приемке прорабом Петровским выполненной рабочим Иванцовым работы по планировке грунта под благоустройство и озеленение выявлено несоответствие требованиям. В этом случае брак возник по вине Иванцова. Однако Иванцов был уволен за прогул, а исправление некачественной работы произвел рабочий Петров. В этом случае брак случился не по вине работника Петрова, но, несмотря на это, его труд следует оплатить по сниженным расценкам.

Наряду с этим ТК установлено, что работники несут материальную ответственность за ущерб, причиненный организации в результате наруше-

ния возложенных на них трудовых обязанностей. Эта ответственность, как правило, ограничивается определенной частью заработка работника и не должна превышать полного размера причиненного ущерба, за исключением случаев, предусмотренных законодательством.

Брак по вине поставщиков

Такой брак может выявляться на стадии приема производственных запасов от поставщиков. В этом случае отражение в бухгалтерском учете осуществляется в соответствии с пунктами 32–34 Инструкции по бухгалтерскому учету запасов, утв. постановлением Минфина от 12.11.2010 № 133 (далее – Инструкция № 133).

Недостачи и порча, выявленные при приемке поступивших в организацию материалов, учитываются в следующем порядке:

сумма недостач и порчи в пределах норм естественной убыли определяется путем умножения количества недостающих и (или) испорченных материалов на отпускную цену поставщика (без налога на добавленную стоимость). Сумма недостач и порчи списывается с кредита счетов учета расчетов в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Если испорченные материалы могут быть использованы в организации или реализованы, они приходятся по ценам возможного использования с отражением по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 94;

недостачи и порча материалов сверх норм естественной убыли учитываются по фактической себестоимости.

Фактическая себестоимость недостач и порчи сверх норм естественной убыли учитывается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 3 «Расчеты по претензиям» и кредиту счетов учета расчетов. При оприходовании поступивших от поставщика недостающих материалов, подлежащих оплате покупателем, соответственно уменьшаются стоимость материалов, суммы транспортно-заготовительных затрат и налога на добавленную стоимость, включенные в фактическую себестоимость недостачи и порчи.

Аналогично учитываются суммы требований к поставщикам при излишней оплате, произведенной в связи с несоответствием цен, указанных в сопроводительных документах, ценам, предусмотренным в договоре (завышение цен), арифметических ошибках, допущенных в сопроводительных документах, и по другим аналогичным причинам.

Если к моменту обнаружения недостачи, порчи, завышения цен, других ошибок в сопроводительных документах расчеты не были произведены, то оплата производится за вычетом стоимости недостающих и испорченных по вине поставщика материалов, других завышений сумм, указанных в сопроводительных документах. В этом случае неоплаченные суммы на счете 76 субсчет 3 не отражаются.

ВАЛЕНТИНА ЛЕМЕШ,

к.э.н., доцент БГЭУ

Проведение инвентаризации и составление сводной инвентаризационной ведомости

У организации в составе основных средств числятся платежные терминалы. В целях развития инфраструктуры обслуживания держателей пластиковых карт такие платежные терминалы устанавливаются в организациях торговли и сервиса по договорам аренды, ответственного хранения. Допустимо ли проведение инвентаризации и составление сводной инвентаризационной ведомости организацией по объектам, числящимся в составе основных средств этой организации и переданным контрагентам по договорам аренды, ответственного хранения?

Согласно ст. 12 Закона РБ от 18.10.1994 «О бухгалтерском учете и отчетности» для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию активов и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются наличие, состояние и стоимость активов и обязательств.

В соответствии с п. 22 Инструкции по инвентаризации активов и обязательств, утвержденной постановлением Минфина от 30.11.2007 № 180 (далее – Инструкция № 180), фактическое наличие активов в организации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера. По активам, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, количество может определяться на основании документов