МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА

ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

Кафедра бухгалтерського обліку та консалтингу

ОСВІТНЬО-ПРОФЕСІЙНА ПРОГРАМА "ОБЛІК І АУДИТ"

галузь знань: 07 "Управління та адміністрування"
спеціальність: 071 "Облік і оподаткування"

Форма навчання: заочна

КВАЛІФІКАЦІЙНА БАКАЛАВРСЬКА РОБОТА

на тему:

СИСТЕМА ДОКУМЕНТУВАННЯ І ОБЛІК ВТРАТ ВІД БРАКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ В ПРАТ «МХП»

здобувача: Колісніченко Марини Василівни _____

Науковий керівник: к.е.н., доцент Кірданов М.Г. _____

Робота допущена до захисту перед екзаменаційною комісією з атестації здобувачів вищої освіти (ЕК)

Завідувач кафедри: д.е.н., доцент Цятковська О.В.

_____

Київ – 2026

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна бакалаврська робота містить 56 сторінок, 17 таблиць, список використаних джерел з 50 найменувань, додатки.

«Система документування і облік втрат від браку готової продукції в ПрАТ «МХП»»

Об'єктом дослідження є втрати від браку готової продукції в ПрАТ «МХП».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних аспектів документування, синтетичного й аналітичного обліку, звітності, аналізу втрат від браку готової продукції та податкові наслідки операцій з браком готової продукції в ПрАТ «МХП».

Метою дослідження є обґрунтування теоретичних засад документування й обліку втрат від браку готової продукції, розкриття методики синтетичного та аналітичного обліку втрат від браку і розроблення практичних рекомендацій з удосконалення документування й обліку втрат від браку готової продукції в ПрАТ «МХП».

Відповідно до поставленої мети були визначені такі *завдання*:

дослідити організаційні та технологічні особливості діяльності ПрАТ «МХП» та їх вплив на побудову обліку втрат від браку готової продукції;

– розкрити економічну сутність браку готової продукції, його класифікацію та підходи до оцінки;

– проаналізувати облікову політику підприємства щодо втрат від браку та її відповідність вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку;

– дослідити порядок документування операцій з обліку браку готової продукції в ПрАТ «МХП»;

– розкрити методику синтетичного та аналітичного обліку втрат від браку;

– визначити порядок розкриття інформації про втрати від браку у фінансовій та внутрішньогосподарській звітності;

– розкрити податкові наслідки операцій з браком готової продукції та проаналізувати втрати від браку в ПрАТ «МХП».

Теоретична, методична та практична значущість отриманих результатів. У роботі узагальнено теоретичні підходи до визначення сутності, класифікації та оцінки браку готової продукції, систематизовано елементи облікової політики щодо втрат від браку. Розкрито порядок документування та відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку втрат від браку, а також порядок їх розкриття у фінансовій та внутрішньогосподарській звітності. Здійснено аналіз оподаткування операцій з браком та обґрунтовано напрями вдосконалення обліку, які можуть бути використані в практичній діяльності ПрАТ «МХП» та інших підприємств харчової промисловості.

Рік виконання кваліфікаційної бакалаврської роботи: 2026.

Рік захисту роботи: 2026.

Ключові слова: брак готової продукції, втрати від браку, документування, синтетичний та аналітичний облік, облікова політика, оцінка браку, оподаткування, фінансова звітність.

ЗМІСТ

ВСТУП 3

РОЗДІЛ 1 6

ТЕОРЕТИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ДОКУМЕНТУВАННЯ Й ОБЛІКУ ВТРАТ ВІД БРАКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ В ПРАТ «МХП» 6

1.1. Організаційні та технологічні особливості діяльності ПрАТ «МХП» та їх вплив на побудову обліку втрат від браку готової продукції 6

1.2. Економічна сутність браку готової продукції, його класифікація та оцінка 13

1.3. Облікова політика щодо втрат від браку готової продукції та її відповідність вимогам НП(С)БО 19

РОЗДІЛ 2 24

СТАН ТА ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВТРАТ ВІД БРАКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ В ПРАТ «МХП» 24

2.1. Документування втрат від браку готової продукції в ПрАТ «МХП» 24

2.2. Синтетичний та аналітичний облік втрат від браку готової продукції в ПрАТ «МХП» 29

2.3. Розкриття інформації про втрати від браку готової продукції у фінансовій та внутрішньогосподарській звітності ПрАТ «МХП» 36

2.4. Податкові наслідки операцій з браком готової продукції та аналіз втрат від браку в ПрАТ «МХП» 45

ВИСНОВКИ 54

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 56

ДОДАТКИ 62

ВСТУП

Актуальність теми. Готова продукція є основним джерелом доходів виробничого підприємства, а її якість безпосередньо визначає конкурентоспроможність суб'єкта господарювання на ринку. У процесі виробництва неминуче виникають втрати від браку, які зменшують обсяг придатної до реалізації продукції та збільшують її собівартість. Для України, де харчова та переробна промисловість відіграє провідну роль в економіці й експорті, питання достовірного обліку та документування втрат від браку готової продукції набуває особливої значущості, оскільки навіть незначний рівень браку за умов великих обсягів виробництва обертається суттєвими фінансовими втратами. Недостатня врегульованість окремих аспектів обліку браку готової продукції в національних стандартах і відсутність єдиної типової форми первинних документів зумовлюють потребу в дослідженні цього питання на прикладі конкретного підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні та методичні засади обліку готової продукції й втрат від браку досліджували такі вітчизняні науковці, як П. Й. Атамас, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, Н. М. Грабова, О. В. Лишиленко, Г. В. Нашкерська, В. В. Сопко, Л. К. Сук, Н. М. Ткаченко та інші. Значну увагу питанням класифікації, оцінки й оподаткування браку приділено у фахових періодичних виданнях. Водночас попри наявність ґрунтовних напрацювань, окремі прикладні аспекти документування й обліку втрат від браку готової продукції на підприємствах харчової промисловості, зокрема в умовах вертикально інтегрованих агрохолдингів, залишаються недостатньо дослідженими, що й зумовило вибір теми кваліфікаційної бакалаврської роботи.

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної бакалаврської роботи є обґрунтування теоретичних засад документування й обліку втрат від браку готової продукції, розкриття методики синтетичного та аналітичного обліку

втрат від браку і розроблення практичних рекомендацій з удосконалення документування й обліку втрат від браку готової продукції в ПрАТ «МХП».

Для досягнення поставленої мети визначено такі **завдання:**

– дослідити організаційні та технологічні особливості діяльності ПрАТ «МХП» та їх вплив на побудову обліку втрат від браку готової продукції;

– розкрити економічну сутність браку готової продукції, його класифікацію та підходи до оцінки;

– проаналізувати облікову політику підприємства щодо втрат від браку та її відповідність вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку;

– дослідити порядок документування операцій з обліку браку готової продукції в ПрАТ «МХП»;

– розкрити методику синтетичного та аналітичного обліку втрат від браку;

– визначити порядок розкриття інформації про втрати від браку у фінансовій та внутрішньогосподарській звітності;

– розкрити податкові наслідки операцій з браком готової продукції та проаналізувати втрати від браку в ПрАТ «МХП».

Об’єкт дослідження –втрати від браку готової продукції в ПрАТ «МХП».

Предмет дослідження – сукупність теоретичних, методичних і практичних аспектів документування, синтетичного й аналітичного обліку, звітності, аналізу втрат від браку готової продукції та податкові наслідки операцій з браком готової продукції в ПрАТ «МХП».

Методи дослідження. Теоретичною та методологічною основою дослідження є загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Зокрема, методи аналізу й синтезу застосовано для дослідження сутності та класифікації браку; історичний та порівняльний методи – для вивчення підходів різних авторів; методи групування й систематизації – для впорядкування первинних документів та аналітичних розрізів обліку; методи економічного аналізу (порівняння, відносних і середніх величин) – для аналізу динаміки та структури втрат від браку; абстрактно-логічний метод – для формулювання висновків і пропозицій.

Теоретична, методична та практична значущість отриманих результатів. У роботі узагальнено теоретичні підходи до визначення сутності, класифікації та оцінки браку готової продукції, систематизовано елементи облікової політики щодо втрат від браку готової продукції. Практична значущість полягає в розробленні рекомендацій з удосконалення документування, аналітичного обліку та внутрішньогосподарської звітності про втрати від браку, які можуть бути використані в практичній діяльності ПрАТ «МХП» та інших підприємств харчової промисловості.

Інформаційна база дослідження. Інформаційною базою роботи є законодавчі та нормативно-правові акти України з питань бухгалтерського обліку та оподаткування, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, праці вітчизняних науковців, матеріали фахових періодичних видань, а також фінансова й операційна звітність ПрАТ «МХП» та консолідована звітність групи MHP SE.

Структура та обсяг роботи. Кваліфікаційна бакалаврська робота складається зі вступу, двох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ДОКУМЕНТУВАННЯ Й ОБЛІКУ ВТРАТ ВІД БРАКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ В ПРАТ «МХП»

1.1. Організаційні та технологічні особливості діяльності ПрАТ «МХП» та їх вплив на побудову обліку втрат від браку готової продукції

Побудова системи бухгалтерського обліку на будь-якому підприємстві значною мірою визначається специфікою його господарської діяльності, галузевою належністю, масштабами виробництва та особливостями технологічного процесу. Це твердження є загальновизнаним у вітчизняній обліковій науці, адже саме організаційно-технологічні чинники формують перелік об’єктів обліку, визначають структуру первинної документації, склад калькуляційних статей та порядок групування витрат [7; 15; 48]. Облік втрат від браку готової продукції не є винятком: його методика, набір первинних документів і рахунків, на яких відображаються відповідні операції, безпосередньо залежать від того, як організовано виробничий цикл, які види продукції випускає підприємство та на яких етапах технологічного ланцюга найчастіше виникають відхилення від встановлених стандартів якості.

Об’єктом дослідження у цій роботі виступає Приватне акціонерне товариство «Миронівський хлібопродукт» (далі – ПрАТ «МХП» або МХП) – найбільший вертикально інтегрований агропромисловий холдинг України та провідний виробник курятини в країні [19; 35; 42]. Розуміння того, як саме збудовано виробничу й організаційну модель цієї компанії, є необхідною передумовою для коректного формулювання вимог до обліку втрат від браку, оскільки специфіка переробки м’яса птиці, наявність декількох технологічних переділів та значні обсяги виробництва зумовлюють особливий характер виникнення браку готової продукції.

Історія компанії бере початок у 1998 році, а вже у 2008 році «Миронівський хлібопродукт» став першою українською аграрною компанією, яка провела

первинне публічне розміщення акцій (IPO) у формі глобальних депозитарних розписок на основному майданчику Лондонської фондової біржі [14; 19]. Сьогодні МХП – це міжнародна агротехнологічна компанія, материнською структурою якої є MHP SE (Кіпр), що публікує консолідовану інтегровану звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) [50]. В Україні діяльність холдингу здійснюється через низку юридичних осіб, серед яких ключову роль відіграють ПрАТ «Миронівська птахофабрика», ПрАТ «Зернопродукт МХП» та інші підприємства групи [38; 42].

Станом на 2024–2026 роки МХП залишається найбільшим виробником курятини в Україні: компанія обробляє близько 360 тис. га земель у 12 регіонах країни та постачає свою продукцію більш ніж до 80 країн світу [19; 35]. Виробничі потужності розташовані не лише в Україні, а й у Південно-Східній Європі – насамперед на Балканах через компанію Perutnina Ptuj, активи якої розміщені у Словенії, Хорватії, Сербії та Боснії і Герцеговині [19; 50]. У 2024 році МХП залишалася найбільшим виробником м’яса птиці в Європі та посідала восьме місце у світовому рейтингу WATT Poultry International, що свідчить про масштаб діяльності компанії та значущість коректної організації обліку її продукції [19].

Холдинг має складну, багаторівневу організаційну структуру, побудовану за принципом вертикальної інтеграції. Це означає, що в межах однієї групи компаній замкнуто весь виробничий ланцюг – від вирощування зернових культур, виробництва комбікормів та інкубації, через утримання й вирощування птиці, до забою, переробки, виробництва готової продукції, її пакування, зберігання та реалізації кінцевому споживачеві [19; 42; 50]. Така модель має істотні наслідки для організації обліку: брак, що виникає на одному переділі, може спричиняти втрати на наступних, а готова продукція одного підрозділу одночасно є сировиною для іншого. Це ускладнює розмежування браку сировини, незавершеного виробництва та власне готової продукції й вимагає чіткої побудови аналітичного обліку за центрами виникнення витрат.

Діяльність МХП традиційно поділяється на кілька основних операційних сегментів, кожен з яких має власну специфіку формування готової продукції та,

відповідно, власні особливості виникнення браку. До основних сегментів належать: виробництво й переробка м'яса птиці (курятини); вирощування зернових та олійних культур (рослинництво); виробництво соняшникової та соєвої олії; виробництво комбікормів; а також м'ясопереробка та виготовлення кулінарної продукції у форматах ready-to-cook, pre-cooked та ready-to-eat [15; 42; 50]. Ключовим брендом компанії на українському ринку є «Наша Ряба», під яким реалізується охолоджене та заморожене куряче м'ясо [25].

Для цілей обліку втрат від браку готової продукції найбільший інтерес становить саме сегмент виробництва й переробки курятини, оскільки готова продукція тут має обмежений строк придатності, високі вимоги до якості та санітарно-гігієнічних показників, а отже – підвищений ризик виникнення браку. Узагальнено основні види готової продукції МХП та характерні для них причини виникнення браку наведено в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 – Основні види готової продукції ПрАТ «МХП» та характерні причини виникнення браку

Вид готової продукції	Характеристика	Типові причини браку
Охолоджене куряче м'ясо (тушки, частини)	Продукція короткого строку зберігання, реалізується під брендом «Наша Ряба»	Порушення цілісності тушки, невідповідність ваги, дефекти оброблення, перевищення мікробіологічних показників
Заморожене куряче м'ясо	Продукція тривалого зберігання, орієнтована зокрема на експорт	Порушення режиму заморожування, дефекти пакування, втрата товарного вигляду
Продукти м'ясопереробки та кулінарія (ready-to-eat, напівфабрикати)	Продукція глибокої переробки з високою доданою вартістю	Відхилення рецептури, дефекти термооброблення, невідповідність органолептичних показників
Олія (соняшникова, соєва)	Продукція переробного сегмента	Невідповідність показників якості, забруднення, дефекти тари
Комбікорми	Продукція для внутрішнього споживання та реалізації	Порушення рецептури, зволоження, сторонні домішки

Джерело: складено автором на основі [15; 25; 42; 50].

Наведені дані свідчать, що номенклатура готової продукції МХП є вкрай неоднорідною за технологічними характеристиками та строками зберігання, а отже – і за природою браку. Якщо для охолодженого м'яса визначальним є фактор часу

й дотримання санітарно-гігієнічних норм (брак часто має характер псування або невідповідності мікробіологічним показникам і може виникати стрімко), то для замороженої продукції та продуктів глибокої переробки на перший план виходять дефекти технологічного оброблення й пакування. Це означає, що єдина уніфікована методика обліку браку для всіх видів продукції є недоцільною: облікова система повинна забезпечувати диференційований підхід, за якого аналітичні рахунки та первинні документи відображають специфіку кожного переділу. Така структура продукції підтверджує тезу про те, що класифікація готової продукції безпосередньо детермінує організацію її обліку [9], і обґрунтовує необхідність деталізованого аналітичного обліку втрат від браку в розрізі сегментів та видів продукції.

Виробництво курятини в МХП являє собою безперервний багатостадійний процес. Умовно його можна поділити на такі основні технологічні переділи: інкубація та вирощування птиці; забій і первинне оброблення; розбирання, охолодження та фасування; глибока переробка й виготовлення кулінарної продукції; пакування, маркування і передавання на склад готової продукції. На кожному з цих етапів можливе виникнення браку, причому характер і місце його появи безпосередньо визначають, який саме рахунок та які первинні документи слід застосовувати для відображення відповідних втрат [3].

Принципово важливим для обліку є розмежування технологічно неминучих втрат (у межах норм природного убутку та технологічних норм) і браку як такого, тобто продукції, що не відповідає встановленим стандартам якості з причин, які можна було уникнути. Норми природних втрат та технологічні норми відходів регламентуються окремими нормативними документами й галузевими методичними рекомендаціями [8]. Втрати в межах норм відносяться на собівартість продукції як звичайні технологічні витрати, тоді як наднормативні втрати та власне брак потребують окремого обліку й аналізу причин виникнення. Узагальнено вплив технологічних переділів на побудову обліку браку показано в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2 – Технологічні переділи виробництва курятини та особливості обліку браку в ПрАТ «МХП»

Технологічний переділ	Можливі види відхилень	Вплив на облік
Інкубація та вирощування	Падіж птиці, відставання у рості	Належить до біологічних активів і втрат у тваринництві, не є браком готової продукції
Забій і первинне оброблення	Механічні пошкодження тушок, відходи	Розмежування технологічних відходів у межах норм та наднормативних втрат [8; 27]
Розбирання та фасування	Невідповідність ваги, дефекти різання	Виникає брак напівфабрикатів, відображається у складі незавершеного виробництва
Глибока переробка	Порушення рецептури, дефекти термооброблення	Формується брак готової продукції, що потребує застосування рахунку обліку браку [14; 40]
Пакування та зберігання	Дефекти тари, псування при зберіганні	Брак готової продукції на складі, інвентаризаційні різниці [37]

Джерело: складено автором на основі [8; 17; 27; 28; 33; 37].

Дані таблиці демонструють, що брак готової продукції у вузькому розумінні цього поняття виникає переважно на завершальних переділах – глибокій переробці, пакуванні та зберіганні, тоді як на ранніх стадіях ідеться радше про втрати в тваринництві й технологічні відходи первинного оброблення. Це принципово важливо для коректної побудови обліку: змішування цих категорій призводить до викривлення собівартості готової продукції та неправильного відображення втрат у звітності. Багаторівневість технологічного процесу зумовлює необхідність організації обліку за центрами відповідальності, де кожен переділ виступає окремим об’єктом калькулювання, а брак чітко локалізується за місцем виникнення. Саме така організація дозволяє не лише правильно відобразити втрати, а й виявити їхні причини для подальшого управлінського аналізу [1].

Особливістю МХП, що безпосередньо впливає на організацію обліку, є значні обсяги виробництва. За даними операційної звітності, протягом дев’яти місяців 2024 року компанія виробила близько 533,7 тис. тонн м’яса птиці в Україні, а в європейському сегменті (Perutnina Ptuj) – близько 107,9 тис. тонн [19; 50]. За підсумками 2024 року виторг групи залишився стабільним на рівні близько 3,05 млрд дол. США, а чистий прибуток зріс на 1,4% – до 144 млн дол. США [50].

Наведені у таблиці 1.3 показники ілюструють масштаб діяльності, за якого навіть незначний у відсотковому вираженні рівень браку обертається суттєвими абсолютними сумами втрат.

Таблиця 1.3 – Окремі операційні та фінансові показники діяльності МХП у 2023–2024 роках

Показник	2023 рік	2024 рік
Виробництво м’яса птиці в Україні за 9 міс., тис. тонн	546,4	533,7
Виробництво м’яса птиці в сегменті Perutnina Ptuj за 9 міс., тис. тонн	100,0	107,9
Виторг групи за рік, млрд дол. США	3,02	3,05
Чистий прибуток за рік, млн. дол. США	142	144
Середня ціна реалізації м’яса птиці в Україні, дол./кг	1,96	2,02

Джерело: складено автором на основі операційної та фінансової звітності МХП [19; 50].

Показники таблиці підтверджують, що МХП оперує величезними обсягами однорідної продукції, яка вимірюється сотнями тисяч тонн на рік. За таких масштабів навіть рівень браку в межах одного відсотка означає втрати кількох тисяч тонн готової продукції, що в перерахунку за середньою ціною реалізації (близько 2,02 дол. за кілограм у 2024 році) формує мільйонні суми збитків у грошовому вираженні (рис.1.1).

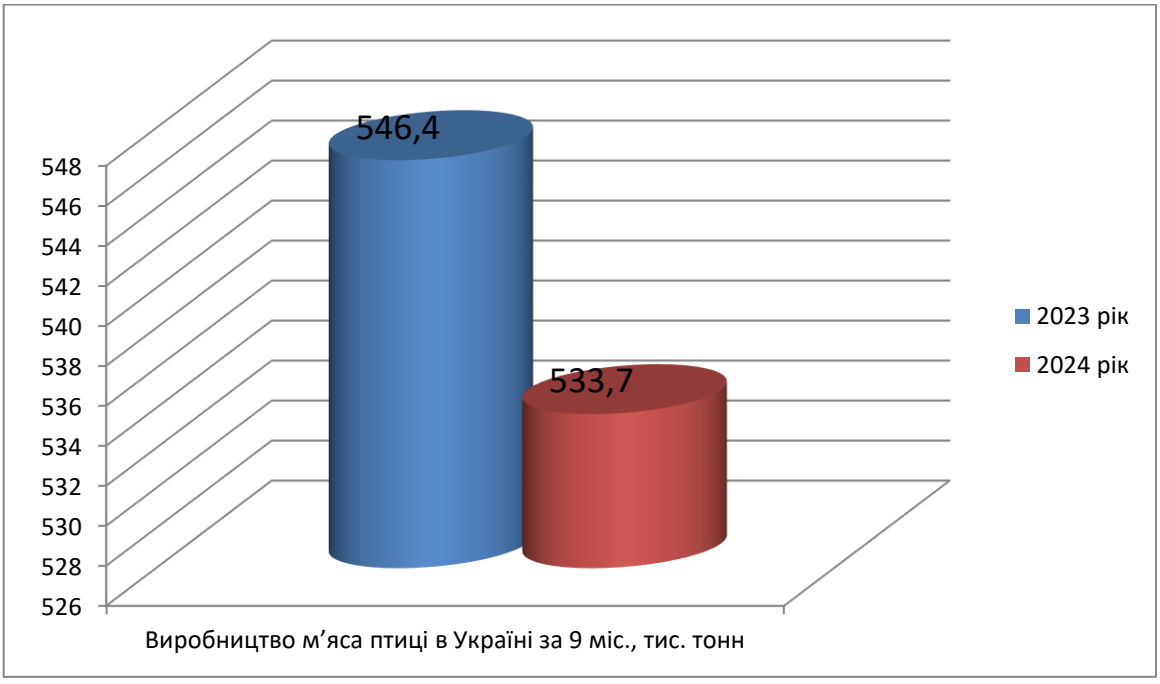


Рисунок 1.1. - Виробництво м’яса птиці в Україні за 9 міс., тис. тонн
Джерело: складено автором на основі операційної та фінансової звітності МХП [19; 50].

Це робить облік втрат від браку не суто формальною обліковою процедурою, а важливим інструментом контролю за ефективністю виробництва та збереженням активів. Зменшення виробництва в українському сегменті за 9 місяців 2024 року порівняно з відповідним періодом 2023 року (з 546,4 до 533,7 тис. тонн) на тлі зростання цін реалізації лише посилює значення контролю за якістю: за умов скорочення обсягів кожна одиниця бракованої продукції стає відносно дорожчою з погляду втраченого прибутку. Отже, масштаб і капіталомісткість діяльності МХП обумовлюють критерій суттєвості, відповідно до якого втрати від браку мають обліковуватися й розкриватися у звітності [20; 23].

Як уже зазначалося, вертикально інтегрована модель МХП означає, що продукція одного підрозділу є сировиною для іншого. Це створює специфічну обліково-документальну ситуацію: брак, виявлений на стадії пакування готової продукції, повинен бути задокументований таким чином, щоб уможливити подальше з’ясування, чи виник він унаслідок порушення технології на цьому ж переділі, чи був успадкований із попередніх стадій. У зв’язку з цим первинне документування браку на МХП має ґрунтуватися на актах про брак, які складаються безпосередньо в місцях його виявлення, із зазначенням винуватців, причин і можливостей виправлення [4; 5; 29; 30]. Належна організація документообігу за типовими та внутрішніми формами первинних документів є передумовою достовірного обліку [41].

Слід також ураховувати, що значна частина готової продукції МХП орієнтована на експорт – компанія постачає продукцію більш ніж до 80 країн світу [35; 50]. Експортна продукція підпадає під підвищені вимоги до якості й безпечності, а виявлення невідповідності може відбуватися вже після передавання продукції покупцеві (так званий зовнішній брак). Це накладає додаткові вимоги на облік: необхідно передбачити порядок відображення повернень бракованої продукції, рекламацій та пов’язаних із ними витрат на транспортування, утилізацію чи доопрацювання. Зовнішній брак, на відміну від внутрішнього, виявляється поза підприємством і вимагає окремого документального оформлення та оцінки [3; 6; 33].

Підсумовуючи розглянуте, можна виокремити ключові організаційно-технологічні чинники діяльності ПрАТ «МХП», які безпосередньо впливають на побудову обліку втрат від браку готової продукції. По-перше, це вертикально інтегрована структура, що зумовлює необхідність чіткого розмежування браку за переділами та центрами відповідальності. По-друге, це широка й неоднорідна номенклатура продукції з різними строками зберігання, яка вимагає диференційованого аналітичного обліку. По-третє, це багатостадійний безперервний технологічний процес, у межах якого слід відокремлювати технологічні відходи в межах норм від власне браку. По-четверте, це значні масштаби виробництва, що підвищують суттєвість навіть невеликих за відносним розміром втрат. По-п’яте, це експортна орієнтованість, яка актуалізує облік зовнішнього браку, повернень і рекламацій.

Сукупність цих чинників визначає, що облік втрат від браку готової продукції на ПрАТ «МХП» не може обмежуватися застосуванням одного синтетичного рахунку та стандартного набору проведень. Він потребує розгорнутої системи аналітичного обліку, продуманого документообігу та чіткої облікової політики, узгодженої з вимогами національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку – насамперед НП(С)БО 9 «Запаси» та НП(С)БО 16 «Витрати» [22; 24].

1.2. Економічна сутність браку готової продукції, його класифікація та оцінка

Ефективна організація обліку втрат від браку готової продукції неможлива без чіткого розуміння економічної сутності самого поняття «брак», його місця в системі господарських операцій підприємства та критеріїв, за якими ту чи іншу продукцію слід визнавати бракованою. Незважаючи на те що термін «брак» широко вживається як у нормативних документах, так і у фаховій літературі, єдиного законодавчо закріпленого визначення цього поняття у вітчизняній обліковій практиці немає, що зумовлює певну варіативність трактувань [3; 5; 28].

Тому з’ясування економічної природи браку, його класифікації за різними ознаками та підходів до оцінки є необхідною теоретичною передумовою для побудови достовірної системи обліку, що і є метою цього підрозділу.

У найбільш узагальненому вигляді під браком у виробництві розуміють продукцію, напівфабрикати, деталі або роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам, технічним умовам чи договірним вимогам і не можуть бути використані за прямим призначенням або потребують додаткових витрат на виправлення [3; 6; 28; 33]. У фаховій літературі брак розглядають як один із видів непродуктивних витрат, що виникають унаслідок порушення технології, недотримання умов зберігання, помилок персоналу або дії інших чинників [1; 7; 48]. Економічна сутність браку полягає в тому, що ресурси, витрачені на виробництво відповідної продукції, частково або повністю втрачаються, а підприємство зазнає збитків у розмірі понесених витрат за вирахуванням вартості, яку ще можна повернути (наприклад, через реалізацію за зниженою ціною або використання як вторинної сировини).

Важливо відмежовувати поняття браку від суміжних категорій. Зокрема, технологічні відходи й природні втрати в межах установлених норм не вважаються браком, оскільки вони є об’єктивно неминучими за наявної технології та враховуються при нормуванні витрат [8; 17; 27]. Так само не є браком продукція нижчих сортів, якщо її виробництво передбачене технологією й вона реалізується як повноцінний товар за відповідною ціною. Брак характеризується саме непередбачуваністю та можливістю уникнення за умови дотримання технологічної дисципліни, що і робить його об’єктом підвищеної управлінської уваги та окремого обліку [29; 30].

Для МХП як великого виробника харчової продукції економічне значення браку є особливо вагомим. Готова продукція компанії – куряче м’ясо та продукти його переробки – має обмежений строк придатності й високі вимоги до безпечності, тому виявлений брак здебільшого не підлягає виправленню у звичному розумінні, а спрямовується на утилізацію або переробку на технічні цілі (наприклад, корми) [15; 42]. Це означає, що для підприємства домінуючою формою є невиправний

брак, економічні наслідки якого зводяться до прямих втрат вартості сировини, праці та накладних витрат. Саме тому коректна класифікація та оцінка браку набувають для компанії практичного значення в контексті управління собівартістю й рентабельністю.

Для цілей обліку та аналізу брак прийнято класифікувати за низкою ознак, кожна з яких має своє практичне призначення. Найпоширеніші класифікаційні ознаки узагальнено в таблиці 1.4. Така систематизація дозволяє визначити, на якому рахунку відображати втрати, як їх оцінювати та хто несе відповідальність за їх виникнення [3; 6;].

Таблиця 1.4 – Класифікація браку готової продукції за основними ознаками

Класифікаційна ознака	Види браку та їх характеристика
За місцем виявлення	Внутрішній – виявлений на підприємстві до передавання продукції покупцеві; зовнішній – виявлений покупцем після відвантаження (рекламації, повернення)
За характером дефектів	Виправний – дефекти технічно можливо й економічно доцільно усунути; невиправний (остаточний) – виправлення неможливе або недоцільне, продукція списується чи утилізується
За причинами виникнення	Зумовлений порушенням технології, неякісною сировиною, помилками персоналу, несправністю обладнання, неналежними умовами зберігання тощо
За винуватцями	З вини працівників підприємства; з вини постачальників сировини; з причин, що не залежать від конкретних осіб (форс-мажор)
За можливістю використання	Брак, що реалізується за зниженою ціною; брак, що переробляється на вторинну сировину чи корми; брак, що повністю утилізується

Джерело: складено автором на основі [3; 6; 28; 30; 33].

Наведена класифікація має не лише теоретичне, а й виразне прикладне значення. Поділ браку на внутрішній і зовнішній визначає момент і місце документування втрат, а також склад витрат, що до них відносяться: для зовнішнього браку додатково враховуються транспортні витрати, витрати на повернення та можливі штрафні санкції. Розмежування виправного й невиправного браку є ключовим для оцінки: вартість виправного браку складається з витрат на усунення дефектів, тоді як невиправний брак оцінюється за виробничою собівартістю забракованої продукції за вирахуванням повернутих сум. Класифікація за причинами та винуватцями створює основу для аналізу й

управлінських рішень, зокрема для висування претензій до постачальників або стягнення сум з винних осіб. Стосовно МХП, з огляду на харчовий характер продукції, переважає невиправний брак, що класифікується за можливістю використання як такий, що частково переробляється на корми, а частково утилізується. Отже, для компанії найбільш релевантними є ознаки за місцем виявлення (з огляду на значну частку експорту й ризик рекламацій) та за можливістю використання забракованої продукції.

Облік браку готової продукції в Україні ґрунтується на системі нормативних документів. Базові засади визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [39], а методологія обліку витрат, до складу яких включаються втрати від браку, регламентується насамперед НП(С)БО 16 «Витрати» [22]. Питання оцінки запасів, до яких належить готова продукція, регулюються НП(С)БО 9 «Запаси» [24]. Порядок відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку визначається Планом рахунків та Інструкцією про його застосування [14; 40], а галузеві особливості формування собівартості – відповідними методичними рекомендаціями [17]. Питання інвентаризації, у ході якої може виявлятися зіпсована продукція, врегульовані Положенням про інвентаризацію активів та зобов’язань [37].

Згідно з НП(С)БО 16 «Витрати», втрати від браку належать до складу інших прямих витрат або загальновиробничих витрат залежно від характеру та причин їх виникнення; наднормативні втрати від браку не включаються до виробничої собівартості, а відносяться до витрат періоду [22]. Це принципове положення зумовлює необхідність розмежування браку в межах норм і понаднормативного браку, що, у свою чергу, потребує наявності затверджених на підприємстві норм та чіткої облікової політики. Узагальнено співвіднесення видів браку з підходами до їх оцінки та відображення подано в таблиці 1.5.

Таблиця 1.5 – Підходи до оцінки різних видів браку готової продукції

Вид браку	Складові оцінки	Зменшення суми втрат
Виправний внутрішній	Вартість сировини й матеріалів на виправлення, оплата праці, частка загальновиробничих витрат	Суми, що стягуються з винних осіб або постачальників
Невиправний внутрішній	Виробнича собівартість остаточно забракованої продукції	Вартість придатних залишків за ціною можливого використання, суми з винних осіб
Зовнішній	Собівартість поверненої продукції, транспортні витрати, витрати на заміну, штрафні санкції	Суми за претензіями до винних осіб або постачальників

Джерело: складено автором на основі [6; 22; 28; 33].

Дані таблиці 1.5 демонструють, що оцінка браку є комплексною процедурою, яка передбачає не лише визначення суми понесених витрат, а й обов'язкове врахування сум, на які ці витрати можуть бути зменшені. Загальна формула визначення втрат від браку зводиться до того, що з повної вартості браку (собівартості невиправного браку або витрат на виправлення) віднімаються вартість придатних залишків за ціною можливого використання та суми, що підлягають відшкодуванню винними особами чи постачальниками. Кінцева величина – це чисті втрати від браку, які й відносяться на витрати підприємства. Для МХП, де переважає невиправний брак харчової продукції, оцінка зводиться переважно до визначення виробничої собівартості забракованих обсягів за вирахуванням вартості сировини, що повертається у вигляді кормів. Така методика оцінки повністю узгоджується з вимогами НП(С)БО 16 «Витрати» та НП(С)БО 9 «Запаси» [22; 24] і забезпечує достовірне формування собівартості готової продукції.

Оцінка втрат від браку безпосередньо пов'язана з калькулюванням собівартості готової продукції. Відповідно до методичних підходів, поширених у вітчизняній обліковій практиці, втрати від браку в межах установлених норм можуть включатися до виробничої собівартості продукції, тоді як наднормативні втрати визнаються витратами того періоду, у якому вони були виявлені [16; 22; 44]. Це розмежування має істотне значення для МХП: за умов великих обсягів виробництва навіть незначні коливання рівня браку відчутно впливають на

показник собівартості одиниці продукції, а отже – і на рентабельність відповідного сегмента. Тому коректна оцінка браку є не лише обліковим завданням, а й елементом системи управління витратами [1; 45; 47].

Слід підкреслити, що достовірність оцінки браку залежить від якості первинного документування та своєчасності виявлення дефектної продукції. Якщо брак виявляється на стадії виробництва, його оцінка ґрунтується на фактично понесених витратах за відповідними калькуляційними статтями. Якщо ж брак виявляється під час інвентаризації готової продукції на складі, його оцінка здійснюється за обліковою (балансовою) вартістю зіпсованих запасів із подальшим відображенням різниць у складі витрат [37]. Таким чином, методика оцінки залежить від місця й моменту виявлення браку, що знову повертає нас до значущості його класифікації за місцем виявлення, розглянутої вище.

Проведене дослідження дозволяє зробити висновок, що економічна сутність браку готової продукції полягає у виникненні непродуктивних втрат через невідповідність продукції встановленим вимогам якості. Брак слід чітко відмежовувати від технологічних відходів і природних втрат у межах норм, які не є браком за своєю природою. Класифікація браку за місцем виявлення, характером дефектів, причинами, винуватцями та можливістю використання має безпосереднє практичне застосування й визначає як методику оцінки, так і порядок відображення втрат в обліку. Оцінка браку є комплексною процедурою, що передбачає визначення повної вартості браку з подальшим її зменшенням на вартість придатних залишків та суми відшкодувань. Для ПрАТ «МХП» з огляду на специфіку харчового виробництва характерним є переважно невиправний внутрішній брак, який оцінюється за виробничою собівартістю й узгоджується з вимогами НП(С)БО 9 «Запаси» та НП(С)БО 16 «Витрати» [22; 24]. Розглянуті в цьому підрозділі теоретичні засади створюють підґрунтя для аналізу облікової політики підприємства щодо втрат від браку, якому присвячено наступний підрозділ роботи.

1.3. Облікова політика щодо втрат від браку готової продукції та її відповідність вимогам НП(С)БО

Облікова політика підприємства є тим інструментом, який перетворює загальні норми законодавства й національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку на конкретні, придатні до практичного застосування правила ведення обліку з урахуванням специфіки діяльності конкретного суб'єкта господарювання. Стосовно втрат від браку готової продукції облікова політика набуває особливого значення, оскільки чинне законодавство залишає підприємству низку альтернативних варіантів і потребує самостійного вибору методів оцінки, складу витрат, порядку документування та норм браку [22; 24; 39]. У цьому підрозділі розглянуто сутність і нормативне підґрунтя облікової політики, проаналізовано її елементи, що стосуються обліку втрат від браку, та оцінено відповідність застосовуваних підходів вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку на прикладі ПрАТ «МХП».

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [39]. Підприємство самостійно визначає свою облікову політику й оформлює її розпорядчим документом (наказом про облікову політику), який затверджується керівником. При формуванні облікової політики підприємство керується принципами, закладеними в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», зокрема принципами обачності, повного висвітлення, послідовності, нарахування та відповідності доходів і витрат [20]. Саме принцип послідовності вимагає, щоб обрані методи обліку, у тому числі стосовно браку, застосовувалися підприємством із року в рік без необґрунтованих змін.

Облікова політика щодо втрат від браку формується насамперед на основі НП(С)БО 16 «Витрати», який визначає склад витрат і порядок їх визнання, та НП(С)БО 9 «Запаси», що регулює оцінку готової продукції як виду запасів [22; 24]. Технічні аспекти відображення операцій визначаються Планом рахунків та

Інструкцією про його застосування [14; 40], а порядок виявлення зіпсованої продукції – Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань [37]. Для МХП, материнська компанія якого складає консолідовану звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності [50], облікова політика на рівні українських юридичних осіб групи має одночасно відповідати національним стандартам та забезпечувати можливість трансформації показників для потреб консолідації.

Облікова політика підприємства щодо втрат від браку готової продукції охоплює низку елементів, кожен з яких потребує самостійного рішення з боку підприємства. Основні з них систематизовано в таблиці 1.6.

Таблиця 1.6 – Основні елементи облікової політики щодо втрат від браку готової продукції

Елемент облікової політики	**Зміст рішення**	**Нормативна підстава**
Критерії визнання браку	Визначення ознак, за якими продукція визнається бракованою	НП(С)БО 16 [22]
Норми браку	Встановлення норм допустимого браку та технологічних втрат	Метод. рек. [17]; норми втрат [27]
Метод оцінки браку	Порядок визначення вартості виправного й невиправного браку	НП(С)БО 9 [24]; НП(С)БО 16 [22]
Склад втрат від браку	Перелік витрат, що включаються до втрат, і сум, що їх зменшують	НП(С)БО 16 [22]
Рахунки та аналітика	Робочий план рахунків, аналітичні розрізи обліку браку	План рахунків [14; 40]
Документообіг	Форми первинних документів і графік документообігу щодо браку	Закон [39]; типові форми [41]

Джерело: складено автором на основі [14; 17; 22; 24; 39; 40; 41].

Систематизація елементів облікової політики свідчить про те, що облік браку не зводиться до механічного застосування одного методу, а потребує комплексу взаємопов'язаних рішень. Особливе значення має встановлення норм браку, адже саме від них залежить розмежування втрат у межах норм (які включаються до виробничої собівартості) та наднормативних втрат (що визнаються витратами періоду) [22]. Не менш важливим є вибір методу оцінки та визначення складу втрат, оскільки ці елементи безпосередньо впливають на достовірність собівартості готової продукції. Для МХП, з огляду на масштаби й

багатопрофільність виробництва, критичне значення має деталізація робочого плану рахунків та аналітичних розрізів: облік браку повинен вестися окремо за сегментами, видами продукції та центрами відповідальності, що неможливо забезпечити без відповідних рішень в обліковій політиці. Таким чином, кожен елемент таблиці є не формальністю, а інструментом забезпечення достовірності та керованості обліку.

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування, для узагальнення інформації про втрати від браку у виробництві призначений рахунок 24 «Брак у виробництві» [14; 40]. За дебетом цього рахунку відображаються витрати, пов'язані з виявленим браком (собівартість невиправного браку, витрати на виправлення виправного браку), а за кредитом – суми, що зменшують втрати від браку (вартість придатних залишків за ціною можливого використання, суми, що відшкодовуються винними особами та постачальниками), а також остаточні втрати, які списуються на витрати виробництва [28; 33]. Узагальнено типову схему кореспонденції рахунків з обліку браку наведено в таблиці 1.7.

Таблиця 1.7 – Типова кореспонденція рахунків з обліку втрат від браку готової продукції

Зміст господарської операції	**Дебет**	**Кредит**
Списано собівартість остаточно забракованої продукції	24	23, 26
Відображено витрати на виправлення браку (матеріали, оплата праці)	24	20, 66, 65
Оприбутковано придатні залишки (відходи, корми) за ціною використання	20, 26	24
Нараховано суму до відшкодування винною особою	375	24
Пред'явлено претензію постачальнику неякісної сировини	374	24
Списано остаточні втрати від браку на витрати виробництва	23, 91	24

Джерело: складено автором на основі [14; 28; 33; 40].

Наведена схема кореспонденції демонструє логіку накопичення й розподілу втрат від браку на рахунку 24. Спочатку за дебетом збираються всі витрати, пов'язані з браком, після чого за кредитом відображаються суми, що ці втрати зменшують, а сальдо (чисті втрати) списується на собівартість виробництва або на

витрати періоду залежно від того, чи перебувають втрати в межах установлених норм. Важливо, що облікова політика підприємства повинна чітко визначати, на який саме рахунок списуються остаточні втрати: у межах норм – на рахунок 23 «Виробництво» з подальшим включенням до собівартості, понад норми – на рахунки витрат періоду [22]. Для МХП, де переважає невиправний брак, основними операціями є списання собівартості забракованої продукції та оприбуткування придатних залишків у вигляді сировини для кормів, що відповідає першому й третьому рядкам таблиці. Можливість пред'явлення претензій постачальникам є особливо актуальною для компанії з огляду на значні обсяги закупівель сировини та матеріалів.

Невід'ємним елементом облікової політики є визначення складу й форм первинних документів, що оформлюють операції з браком. Чинне законодавство вимагає, щоб кожна господарська операція підтверджувалася первинним документом [39]. Оскільки спеціалізованої типової форми акта про брак для всіх галузей не затверджено, підприємства зазвичай розробляють власні форми, беручи за основу загальні вимоги до первинних документів та типові форми обліку сировини й матеріалів [41]. Основним документом є акт про брак (повідомлення про брак), у якому фіксуються найменування забракованої продукції, кількість, причини й винуватці браку, можливість виправлення та сума втрат [4; 5; 29; 30]. Деталізований розгляд документування операцій з браку на МХП буде проведено у підрозділі 2.1; у межах облікової політики важливо закріпити перелік таких документів, відповідальних осіб і графік документообігу.

Оцінюючи відповідність застосовуваних підходів вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, слід зазначити, що ключовим критерієм є дотримання вимог НП(С)БО 16 «Витрати» щодо розмежування втрат у межах норм і понаднормативних втрат та НП(С)БО 9 «Запаси» щодо оцінки готової продукції [22; 24]. Облікова політика підприємства вважається такою, що відповідає вимогам НП(С)БО, якщо вона: передбачає визнання й оцінку браку відповідно до встановлених стандартами правил; забезпечує включення до виробничої собівартості лише втрат у межах норм; гарантує відображення

наднормативних втрат у складі витрат періоду; та забезпечує повне й достовірне розкриття інформації про втрати у фінансовій звітності згідно з принципом повного висвітлення [20]. Для МХП додатковою вимогою є узгодженість національної облікової політики з міжнародними стандартами, що застосовуються при складанні консолідованої звітності групи [50].

Водночас на практиці можуть виникати окремі розбіжності між формальними вимогами стандартів і фактичною обліковою практикою, зумовлені, зокрема, відсутністю затверджених норм браку, недостатньою деталізацією аналітичного обліку або неповним документуванням операцій. Виявлення та усунення таких розбіжностей є завданням другого розділу роботи, у якому досліджується фактичний стан обліку втрат від браку на ПрАТ «МХП» і пропонуються напрями його вдосконалення.

Проведений аналіз дозволяє стверджувати, що облікова політика щодо втрат від браку готової продукції є комплексним інструментом, який забезпечує практичну реалізацію вимог законодавства й національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Її ключовими елементами є критерії визнання браку, норми браку, методи оцінки, склад втрат, робочий план рахунків з аналітикою та порядок документування. Облік браку ведеться на рахунку 24 «Брак у виробництві» з подальшим списанням чистих втрат на собівартість продукції або на витрати періоду залежно від дотримання норм. Відповідність облікової політики вимогам НП(С)БО 9 «Запаси» та НП(С)БО 16 «Витрати» забезпечується через коректне розмежування нормативних і наднормативних втрат, належну оцінку готової продукції та повне розкриття інформації у звітності. Для ПрАТ «МХП» особливого значення набуває деталізація аналітичного обліку за сегментами й видами продукції, а також узгодженість національної облікової політики з міжнародними стандартами консолідованої звітності. Розглянуті теоретичні та організаційні засади створюють підґрунтя для дослідження фактичного стану обліку втрат від браку, якому присвячено другий розділ роботи.

РОЗДІЛ 2
СТАН ТА ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВТРАТ ВІД БРАКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ В ПРАТ «МХП»

2.1. Документування втрат від браку готової продукції в ПрАТ «МХП»

Достовірність бухгалтерського обліку втрат від браку готової продукції безпосередньо залежить від якості та повноти первинного документування відповідних операцій. Саме первинний документ є тією початковою ланкою облікового процесу, яка фіксує факт виявлення браку, його кількісні та вартісні характеристики, причини й винуватців виникнення, а також можливість подальшого використання забракованої продукції. Згідно з вимогами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», підставою для відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку є первинні документи, які повинні бути складені під час здійснення операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її завершення [39]. Цей підрозділ присвячено дослідженню системи документування операцій з обліку браку готової продукції в ПрАТ «МХП» з урахуванням організаційно-технологічних особливостей компанії, розглянутих у першому розділі роботи.

Чинне законодавство не передбачає єдиної універсальної типової форми документа для оформлення браку готової продукції, яка була б обов’язковою для всіх галузей. У зв’язку з цим підприємства самостійно розробляють відповідні форми, дотримуючись при цьому загальних вимог до обов’язкових реквізитів первинних документів та орієнтуючись на типові форми первинного обліку сировини й матеріалів [39; 41]. До обов’язкових реквізитів первинного документа належать: назва документа, дата складання, найменування підприємства, зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру, посади й підписи осіб, відповідальних за здійснення операції [39]. Для документів з обліку браку додатково важливими є відомості про причини, винуватців та можливість

виправлення браку, без яких неможливо коректно визначити суму втрат та порядок їх відшкодування [4; 5; 29; 30].

З огляду на масштаби діяльності МХП та багатостадійність технологічного процесу виробництва курятини, система первинного документування браку повинна забезпечувати фіксацію втрат на кожному переділі – від первинного оброблення до пакування й зберігання готової продукції на складі. Це зумовлює застосування цілого комплексу взаємопов'язаних документів, які складаються різними структурними підрозділами та службами підприємства (виробничими цехами, відділом технічного контролю, складським господарством, бухгалтерією). Основні первинні документи, що застосовуються при документуванні операцій з обліку браку готової продукції, узагальнено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Первинні документи з обліку браку готової продукції в ПрАТ «МХП»

Документ	**Призначення**	**Відповідальний підрозділ**
Акт (повідомлення) про брак	Фіксує факт виявлення браку, його кількість, причини, винуватців та можливість виправлення	Виробничий цех, відділ технічного контролю
Висновок (протокол) служби якості	Підтверджує невідповідність продукції стандартам якості та безпечності	Лабораторія, служба якості
Накладна на оприбуткування придатних залишків	Оформлює оприбуткування відходів і сировини для кормів за ціною можливого використання	Склад, бухгалтерія
Акт на списання забракованої продукції	Підтверджує списання остаточно забракованої продукції на утилізацію	Комісія, склад
Інвентаризаційний опис, порівняльна відомість	Виявляють зіпсовану продукцію під час інвентаризації запасів	Інвентаризаційна комісія [37]
Претензія, рекламаційний акт	Оформлюють зовнішній брак (повернення продукції покупцем) та претензії до постачальників	Юридична служба, відділ збуту

Джерело: складено автором на основі [4; 5; 29; 30; 37; 39; 41].

Наведений перелік свідчить, що документування браку на ПрАТ «МХП» має комплексний характер і охоплює всі стадії руху забракованої продукції – від виявлення дефекту до остаточного списання чи реалізації. Центральним документом є акт про брак, який ініціює весь подальший обліковий процес: на його

підставі визначається сума втрат, оприбутковуються придатні залишки та приймається рішення щодо відшкодування. Важливою особливістю саме харчового виробництва є участь служби якості та лабораторії, висновки яких є обов'язковою підставою для визнання продукції бракованою з причин невідповідності санітарно-гігієнічним і мікробіологічним показникам. Окремий блок документів пов'язаний із зовнішнім браком – претензії та рекламаційні акти, актуальність яких для МХП зумовлена значною часткою експортної продукції. Така структура документообігу забезпечує дотримання принципу повного висвітлення та створює документальну основу для достовірного синтетичного й аналітичного обліку, що розглядається в наступному підрозділі.

Ключовим первинним документом, що оформлює операції з браку, є акт про брак (у деяких підприємствах – повідомлення про брак). Цей документ складається безпосередньо в місці виявлення браку відповідальною особою (майстром, начальником цеху) за участю представника відділу технічного контролю або служби якості [4; 29; 30]. В акті зазначаються найменування забракованої продукції, її кількість, номер партії, технологічний переділ, на якому виявлено брак, характер дефектів, причини й винуватці їх виникнення, висновок щодо можливості виправлення, а також попередня оцінка суми втрат. Належно оформлений акт є підставою для подальших облікових записів і для прийняття управлінських рішень. Перелік обов'язкових реквізитів акта про брак та їх облікове значення наведено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Обов'язкові реквізити акта про брак та їх облікове значення

Реквізит	**Облікове значення**
Найменування та кількість продукції	Визначають об'єкт обліку та натуральний обсяг втрат
Номер партії, переділ виявлення	Дозволяють локалізувати брак за місцем виникнення для аналітичного обліку
Характер і вид браку (виправний / невиправний)	Визначає метод оцінки втрат та порядок їх відображення
Причини та винуватці браку	Є підставою для нарахування сум до відшкодування винними особами чи постачальниками
Можливість використання залишків	Визначає суму, на яку зменшуються втрати від браку
Підписи відповідальних осіб	Надають документу юридичної сили відповідно до вимог [39]

Джерело: складено автором на основі [4; 5; 29; 30; 39].

Зміст реквізитів акта про брак безпосередньо визначає можливості подальшого обліку та аналізу. Зокрема, реквізити щодо номера партії та переділу виявлення є основою для організації аналітичного обліку за центрами відповідальності, що, як було показано в першому розділі, критично важливо для вертикально інтегрованого підприємства на кшталт МХП. Реквізити щодо характеру браку визначають вибір методу оцінки, а відомості про причини та винуватців – порядок відшкодування втрат. Відсутність хоча б одного з обов'язкових реквізитів призводить до того, що документ втрачає юридичну силу, а отже, операція не може бути коректно відображена в обліку. Таким чином, належне заповнення акта про брак є не формальною, а методологічно необхідною умовою достовірності обліку втрат від браку.

Ефективність документування браку залежить не лише від наявності відповідних форм, а й від чітко організованого документообігу – встановленого порядку руху документів від моменту їх складання до передавання в архів. В ПрАТ «МХП» документообіг операцій з браку охоплює послідовність етапів: виявлення браку у виробничому підрозділі або на складі; складання акта про брак та отримання висновку служби якості; передавання документів до бухгалтерії; відображення операцій на рахунках обліку; оприбуткування придатних залишків та списання остаточних втрат; за потреби – пред'явлення претензій постачальникам або нарахування сум до відшкодування. Узагальнено послідовність документування операцій з обліку браку наведено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Послідовність документування операцій з обліку браку готової продукції в ПрАТ «МХП»

Етап	Зміст дії	Документ / результат
1	Виявлення браку у цеху або на складі	Первинна фіксація відповідальною особою
2	Підтвердження невідповідності якості	Висновок служби якості / лабораторії
3	Документальне оформлення браку	Акт про брак із зазначенням причин і винуватців
4	Передавання документів до бухгалтерії	Реєстрація та відображення на рахунках

Продовження таблиці 2.3

Етап	Зміст дії	Документ / результат
5	Оприбуткування залишків, списання втрат	Накладна, акт на списання
6	Відшкодування або пред'явлення претензій	Розрахунок суми, претензія, рекламаційний акт

Джерело: складено автором на основі [29; 30; 33; 37; 39].

Послідовність документування демонструє логічну завершеність облікового циклу: від моменту фізичного виявлення браку до остаточного врегулювання його наслідків через відшкодування або списання. Особливо важливим є другий етап – підтвердження невідповідності продукції стандартам службою якості, оскільки для харчового виробництва саме лабораторний висновок надає акту про брак об'єктивності й обґрунтованості. Чітке дотримання послідовності етапів забезпечує своєчасність відображення операцій в обліку, що відповідає принципу нарахування й відповідності доходів і витрат [20]. Слабкою ланкою документообігу на практиці нерідко стає затримка передавання документів до бухгалтерії (четвертий етап), унаслідок чого втрати від браку можуть відображатися із запізненням, спотворюючи собівартість продукції відповідного періоду. Удосконалення цього аспекту, зокрема через автоматизацію документообігу, є одним із напрямів підвищення якості обліку, що розглядатиметься в подальших підрозділах роботи.

З огляду на масштаби діяльності МХП та значні обсяги виробництва, ручне документування браку є практично неможливим без застосування автоматизованих систем обліку. Сучасні підприємства такого рівня використовують інтегровані інформаційні системи управління ресурсами (ERP-системи), у яких первинні документи формуються в електронному вигляді, а інформація про брак автоматично передається між підрозділами та бухгалтерією. Це дозволяє забезпечити оперативність, уникнути дублювання даних та підвищити контроль за рухом забракованої продукції. Водночас застосування електронного документообігу не скасовує вимог до обов'язкових реквізитів первинних документів та необхідності їх належного оформлення відповідно до законодавства

[39]. Автоматизація лише змінює форму документа (з паперової на електронну), але не його сутність та облікове призначення.

Проведене дослідження дозволяє зробити висновок, що документування операцій з обліку браку готової продукції в ПрАТ «МХП» являє собою комплексну систему взаємопов'язаних первинних документів, що охоплює всі стадії руху забракованої продукції. Центральним документом є акт про брак, обов'язкові реквізити якого визначають можливості подальшого обліку, оцінки та аналізу втрат. Особливістю харчового виробництва є обов'язкова участь служби якості та лабораторії, висновки яких підтверджують невідповідність продукції стандартам. Документообіг операцій з браку має чітко визначену послідовність етапів, дотримання якої забезпечує своєчасність і достовірність обліку. З огляду на масштаби діяльності компанії, документування браку здійснюється переважно в умовах автоматизованих систем обліку, що підвищує оперативність та контрольованість процесу. Належна організація первинного документування створює надійну інформаційну основу для синтетичного й аналітичного обліку втрат від браку, дослідженню якого присвячено наступний підрозділ роботи.

2.2. Синтетичний та аналітичний облік втрат від браку готової продукції в ПрАТ «МХП»

Після належного документального оформлення операцій з виявлення браку, розглянутого в попередньому підрозділі, інформація про втрати від браку підлягає систематизації та узагальненню в системі рахунків бухгалтерського обліку. Цей процес здійснюється на двох взаємопов'язаних рівнях – синтетичному та аналітичному. Синтетичний облік забезпечує узагальнене відображення втрат від браку в грошовому вимірнику на відповідних рахунках, тоді як аналітичний облік деталізує цю інформацію за видами продукції, причинами, винуватцями та центрами відповідальності. Метою цього підрозділу є дослідження організації синтетичного й аналітичного обліку втрат від браку готової продукції в ПрАТ

«МХП» з урахуванням вимог Плану рахунків, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та специфіки діяльності компанії.

Синтетичний облік втрат від браку готової продукції ведеться відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції про його застосування [14; 40]. Основним рахунком, призначеним для узагальнення інформації про втрати від браку у виробництві, є рахунок 24 «Брак у виробництві». Цей рахунок є активним, калькуляційним; за його дебетом відображаються витрати, пов'язані з виявленим і виправним браком (собівартість невиправного браку, витрати на виправлення виправного браку), а за кредитом – суми, що відносяться на зменшення втрат від браку, та остаточна сума втрат, яка списується на витрати виробництва [14; 28; 33]. На кінець звітного періоду рахунок 24, як правило, не має сальдо, оскільки всі накопичені втрати списуються на відповідні рахунки витрат.

Слід зазначити, що поряд із рахунком 24 в обліку втрат від браку задіяні й інші рахунки, які формують повну картину відображення відповідних операцій. Зокрема, з рахунком 24 кореспондують рахунок 23 «Виробництво» (списання собівартості браку та віднесення остаточних втрат на собівартість), рахунок 20 «Виробничі запаси» (оприбуткування придатних залишків), рахунки розрахунків 374 «Розрахунки за претензіями» та 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» (відображення сум до відшкодування), а також рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» у частині розподілу накладних витрат [14; 40]. Перелік основних рахунків, задіяних в обліку втрат від браку на ПрАТ «МХП», та їх призначення наведено в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Рахунки бухгалтерського обліку, задіяні в обліку втрат від браку в ПрАТ «МХП»

Рахунок	**Назва**	**Призначення в обліку браку**
24	Брак у виробництві	Узагальнення витрат і втрат від браку, визначення чистих втрат
23	Виробництво	Списання собівартості браку, віднесення нормативних втрат на собівартість

Продовження таблиці 2.4

Рахунок	Назва	Призначення в обліку браку
20	Виробничі запаси	Оприбуткування придатних залишків (сировина для кормів, відходи)
26	Готова продукція	Списання забракованої готової продукції зі складу
374	Розрахунки за претензіями	Відображення претензій до постачальників неякісної сировини
375	Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків	Нарахування сум до відшкодування винними особами
91	Загальновиробничі витрати	Розподіл накладних витрат, що включаються до втрат від браку

Джерело: складено автором на основі [14; 28; 33; 40].

Наведений перелік рахунків ілюструє, що облік втрат від браку має комплексний характер і не обмежується застосуванням одного рахунку 24. Він інтегрований у загальну систему обліку витрат і запасів підприємства та взаємодіє як з рахунками виробництва й готової продукції, так і з рахунками розрахунків. Для ПрАТ «МХП» особливе значення має кореспонденція рахунку 24 з рахунком 20 у частині оприбуткування придатних залишків, оскільки забракована продукція харчового виробництва нерідко переробляється на корми, що частково компенсує втрати. Не менш важливою є взаємодія з рахунками 374 і 375, адже за значних обсягів закупівель сировини претензійна робота з постачальниками є дієвим інструментом зменшення втрат. Така розгалужена система рахунків забезпечує повноту відображення всіх аспектів операцій з браком та відповідає вимогам Плану рахунків [14; 40].

Для ілюстрації порядку синтетичного обліку втрат від браку доцільно розглянути типові господарські операції на умовному числовому прикладі, що відображає характерну для ПрАТ «МХП» ситуацію з невиправним браком партії охолодженої продукції. Припустимо, що в результаті порушення температурного режиму було забраковано партію курячого м’яса виробничою собівартістю 50 000 грн, з якої придатні для переробки на корми залишки оцінено в 8 000 грн, а суму до відшкодування винною особою визначено в розмірі 5 000 грн. Кореспонденцію рахунків за цими операціями наведено в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Відображення операцій з обліку невиправного браку в ПрАТ «МХП»

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Списано собівартість забракованої продукції	24	23	50 000
Оприбутковано залишки для переробки на корми	20	24	8 000
Нараховано суму до відшкодування винною особою	375	24	5 000
Списано остаточні втрати від браку на собівартість	23	24	37 000

Джерело: складено автором на основі [14; 28; 33; 40].

Наведений приклад наочно демонструє механізм формування чистих втрат від браку. За дебетом рахунку 24 акумульовано повну собівартість забракованої продукції (50 000 грн), після чого за кредитом відображено суми, що зменшують втрати: вартість придатних залишків (8 000 грн) та суму до відшкодування винною особою (5 000 грн). У результаті чисті втрати від браку склали 37 000 грн (50 000 − 8 000 − 5 000), які й було списано на собівартість виробництва. Цей розрахунок повністю узгоджується з методикою оцінки браку, розглянутою в підрозділі 1.2, та підтверджує тезу про те, що облік браку спрямований не лише на фіксацію втрат, а й на максимально можливе їх відшкодування. Для МХП за умов великих обсягів виробництва систематичне застосування такого підходу до кожної партії браку має відчутний кумулятивний ефект на загальний фінансовий результат.

Синтетичний облік дає лише узагальнену картину втрат, тоді як для управління якістю та виявлення причин браку необхідна деталізована інформація, яку забезпечує аналітичний облік. Аналітичний облік втрат від браку на рахунку 24 повинен вестися в розрізах, що відповідають інформаційним потребам управління підприємством. З огляду на вертикально інтегровану структуру та широку номенклатуру продукції МХП, розглянуті в першому розділі, аналітичний облік браку доцільно організувати за кількома основними напрямами одночасно. Основні аналітичні розрізи обліку втрат від браку та їх управлінське призначення наведено в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Аналітичні розрізи обліку втрат від браку готової продукції в ПрАТ «МХП»

Аналітичний розріз	Управлінське призначення
За видами продукції	Виявлення видів продукції з найвищим рівнем браку для коригування технології
За центрами відповідальності (цехами, переділами)	Локалізація браку за місцем виникнення, оцінка роботи підрозділів
За причинами виникнення	Аналіз чинників браку, розроблення заходів з його зменшення
За винуватцями	Визначення сум до відшкодування, посилення відповідальності персоналу
За видами браку (виправний / невиправний, внутрішній / зовнішній)	Контроль структури браку, оцінка ефективності претензійної роботи

Джерело: складено автором на основі [1; 28; 45; 47].

Запропоновані аналітичні розрізи перетворюють облік втрат від браку з пасивної реєстрації втрат на дієвий інструмент управління якістю. Облік за видами продукції та центрами відповідальності дозволяє точно визначити, де й на якій продукції концентрується брак, що особливо важливо для багатопрофільного виробництва МХП. Облік за причинами та винуватцями створює інформаційну базу для прийняття управлінських рішень – від коригування технології до висування претензій постачальникам і стягнення збитків з винних осіб. Облік за видами браку дає змогу відстежувати його структуру в динаміці та оцінювати результативність заходів з його зменшення. Поєднання цих розрізів забезпечує багатовимірний аналіз втрат, що відповідає принципам управлінського обліку [1; 45; 47] і є передумовою ефективного контролю за збереженням ресурсів підприємства.

Важливою вимогою до організації обліку є забезпечення тотожності даних синтетичного й аналітичного обліку: сума оборотів і залишків за всіма аналітичними рахунками, відкритими до рахунку 24, повинна дорівнювати відповідним показникам синтетичного рахунку. Контроль за дотриманням цієї тотожності здійснюється шляхом складання оборотних відомостей за аналітичними рахунками та їх звіряння із синтетичним обліком. В умовах автоматизованих систем обліку, які застосовуються на підприємствах рівня МХП, така звірка здійснюється автоматично, що мінімізує ризик розбіжностей.

Дотримання тотожності даних є запорукою достовірності інформації про втрати від браку, яка згодом розкривається у фінансовій та внутрішньогосподарській звітності підприємства [20].

Важливим аспектом організації синтетичного обліку є диференціація нормативних і понаднормативних втрат від браку, яка має безпосередній вплив на порядок їх включення до собівартості продукції та відображення у фінансовій звітності.

Відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» [28], до виробничої собівартості продукції включаються лише нормативні (планові) виробничі витрати, у тому числі нормативний рівень втрат від браку. Понаднормативні ж виробничі витрати, включаючи понаднормативні втрати від браку, не включаються до виробничої собівартості і відносяться на витрати того звітного періоду, в якому вони виникли, тобто списуються безпосередньо на рахунок 90 «Собівартість реалізації» або 91 «Загальновиробничі витрати» залежно від облікової політики підприємства. Це є принциповою відмінністю від підходу, що застосовувався за радянської методології, коли всі витрати від браку без обмежень включалися до собівартості.

Для ПрАТ «МХП» визначення нормативного рівня браку є завданням технологічних та планово-економічних служб. По кожному виду продукції та кожній технологічній операції мають бути розроблені й затверджені нормативи браку, що враховують специфіку сировини, рівень зношеності обладнання, кваліфікацію персоналу та інші об'єктивні чинники. Ці нормативи переглядаються зазвичай щорічно або при суттєвих змінах у технологічному процесі й слугують базою для контрольного порівняння з фактичними показниками.

З облікової точки зору практична реалізація розмежування нормативного та понаднормативного браку вимагає відповідного налаштування аналітичного обліку на рахунку 24. Доцільно передбачити окремі аналітичні позиції для нормативних і понаднормативних втрат, що дасть змогу автоматично формувати відповідні облікові записи та готувати необхідні дані для розкриття у звітності. На рівні кореспонденції рахунків різниця проявляється в тому, що нормативні втрати списуються на рахунок 23 «Виробництво» (включаються до виробничої

собівартості), тоді як понаднормативні – відразу на рахунки витрат поточного періоду без включення до собівартості конкретних виробів.

Таблиця 2.7 – Порівняльна характеристика відображення нормативних і понаднормативних втрат від браку в обліку ПрАТ «МХП»

Показник	Нормативні втрати	Понаднормативні втрати
Включення до собівартості продукції	Так (через рахунок 23)	Ні
Рахунок списання	23 «Виробництво»	91 або 90 (витрати поточного періоду)
Вплив на фінансовий результат	Опосередкований (через собівартість реалізованої продукції)	Прямий (витрати звітного періоду)
Нормативна база	П(С)БО 16, облікова політика підприємства	П(С)БО 16, облікова політика підприємства

Джерело: складено автором на основі [14; 28; 33; 40].

Наведена диференціація є не лише вимогою стандартів бухгалтерського обліку, але й важливим управлінським інструментом: виокремлення понаднормативних втрат у звітності чітко сигналізує менеджменту про неефективність виробничого процесу та необхідність оперативного втручання.

Синтетичний і аналітичний облік втрат від браку не є самодостатньою системою – він функціонує в нерозривній єдності із системою внутрішнього контролю та управління якістю підприємства. В ПрАТ «МХП», що сертифіковане за міжнародними стандартами харчової безпеки (зокрема FSSC 22000, BRC та іншими), система управління якістю передбачає суворий контроль на всіх етапах виробничого ланцюга – від приймання сировини до відвантаження готової продукції.

Облікова система забезпечує цю систему контролю необхідними кількісними даними. Зокрема, регулярне формування аналітичних звітів про втрати від браку в розрізі видів продукції, причин і центрів відповідальності дає службі якості об'єктивну статистичну базу для проведення аналізу першопричин (root cause analysis) та розроблення коригувальних дій. Методи статистичного контролю якості – діаграми Парето, контрольні карти Шухарта, причинно-наслідкові діаграми Ісікави – застосовуються саме на основі облікових даних про брак, що

підкреслює їхню практичну цінність, яка виходить далеко за межі суто облікової функції [47].

Зворотний зв'язок між системою управління якістю та бухгалтерським обліком реалізується через механізм перегляду нормативів браку та оновлення класифікаторів причин і видів браку. Якщо служба якості виявляє нові систематичні відхилення або усуває раніше існуючі проблеми, відповідні зміни мають відображатися в аналітичному обліку, щоб статистика браку залишалася актуальною та порівнянною в динаміці. Така інтеграція обліку та системи управління якістю перетворює рахунок 24 із технічного облікового інструменту на повноцінний елемент системи управління ефективністю виробництва.

Таким чином, синтетичний і аналітичний облік втрат від браку готової продукції ПрАТ «МХП» являє собою багаторівневу, інтегровану систему, що охоплює як стандартизовані вимоги Плану рахунків і національних стандартів, так і специфічні потреби управління якістю в умовах великомасштабного агропромислового виробництва. Комплексність цієї системи, що поєднує узагальнені дані синтетичного обліку з деталізованою аналітикою за кількома вимірами одночасно, забезпечує повноцінну інформаційну підтримку як зовнішньої фінансової звітності, так і внутрішніх управлінських рішень, пов'язаних із підвищенням якості продукції та зниженням виробничих втрат.

2.3. Розкриття інформації про втрати від браку готової продукції у фінансовій та внутрішньогосподарській звітності ПрАТ «МХП»

Завершальним етапом облікового процесу є узагальнення накопиченої інформації та її подання у звітності підприємства. Інформація про втрати від браку готової продукції, сформована на рахунках синтетичного й аналітичного обліку, знаходить своє відображення у двох видах звітності – фінансовій, що призначена для зовнішніх користувачів, та внутрішньогосподарській (управлінській), орієнтованій на потреби керівництва підприємства. Метою цього підрозділу є дослідження порядку розкриття інформації про втрати від браку у звітності ПрАТ

«МХП», аналіз місця цієї інформації у формах фінансової звітності та оцінка її відповідності вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Склад і форми фінансової звітності в Україні визначаються НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», згідно з яким повний комплект фінансової звітності включає баланс (звіт про фінансовий стан), звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал та примітки до фінансової звітності [20]. Особливістю обліку втрат від браку є те, що вони не виділяються окремою статтею у формах фінансової звітності, а входять до складу узагальнених показників витрат. Це зумовлено тим, що втрати від браку, залежно від їх характеру, включаються або до виробничої собівартості реалізованої продукції, або до складу інших операційних витрат періоду [22].

Зазначений підхід відповідає загальній логіці НП(С)БО 16 «Витрати», яке не передбачає обов'язкового виокремлення браку серед статей витрат у публічній звітності, а регулює лише порядок класифікації витрат між виробничою собівартістю й витратами періоду. Водночас принцип повного висвітлення, закріплений у НП(С)БО 1, вимагає розкривати у примітках будь-яку інформацію, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів [20]. Питання про те, чи є сума втрат від браку суттєвою настільки, щоб вимагати окремого розкриття, вирішується підприємством самостійно з урахуванням установлених ним критеріїв суттєвості. Для великих виробничих підприємств, до яких належить МХП, такий поріг суттєвості може досягатися навіть при відносно невисокому рівні браку через значні абсолютні обсяги виробництва.

Зокрема, втрати від браку в межах установлених норм формують собівартість готової продукції й відображаються у складі статті «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» звіту про фінансові результати. Наднормативні втрати від браку, які не включаються до виробничої собівартості, відображаються у складі статті «Інші операційні витрати» [22]. У балансі підприємства інформація про брак опосередковано впливає на оцінку статті

«Готова продукція» та «Виробничі запаси» (у частині оприбуткованих придатних залишків).

Слід акцентувати увагу на тому, що вплив браку на статті балансу є не лише прямим, а й опосередкованим. Зокрема, рівень браку безпосередньо впливає на залишок незавершеного виробництва: якщо виявлення браку відбувається не наприкінці виробничого циклу, а на проміжних стадіях, то до моменту виявлення вся вкладена праця й матеріали відображаються в активах підприємства як незавершене виробництво. Своєчасне виявлення й документування браку є, таким чином, умовою не лише коректного обліку витрат, а й достовірної оцінки активів у балансі. Для підприємства з таким масштабом виробництва, як МХП, навіть незначна затримка у документуванні браку може спотворювати балансові показники на звітну дату.

Узагальнено місце інформації про втрати від браку у формах фінансової звітності наведено в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 – Відображення інформації про втрати від браку у формах фінансової звітності

Форма звітності	**Стаття / показник**	**Характер відображення браку**
Звіт про фінансові результати	Собівартість реалізованої продукції	Втрати від браку в межах норм (у складі собівартості)
Звіт про фінансові результати	Інші операційні витрати	Наднормативні втрати від браку (витрати періоду)
Баланс (звіт про фінансовий стан)	Готова продукція, виробничі запаси	Опосередкований вплив через оцінку запасів та оприбуткування залишків
Примітки до фінансової звітності	Розкриття облікової політики, деталізація витрат	Опис підходів до обліку браку, суттєві суми втрат

Джерело: складено автором на основі [20; 22; 24].

Дані таблиці демонструють, що інформація про втрати від браку має «прихований» характер у фінансовій звітності – вона не виокремлюється в самостійну статтю, а розчиняється у складі узагальнених показників витрат і запасів. З одного боку, такий підхід відповідає принципу суттєвості: для зовнішніх користувачів важливим є загальний фінансовий результат, а не деталізація окремих видів втрат. З іншого боку, це ускладнює зовнішній аналіз ефективності

виробництва, оскільки за даними публічної звітності неможливо оцінити реальний рівень браку.

Окремо варто зупинитися на ролі звіту про рух грошових коштів у контексті браку. Безпосередньо в цьому звіті брак як такий не знаходить відображення, оскільки списання браку є негрошовою операцією. Проте надходження від реалізації забракованої продукції за зниженими цінами або від продажу придатних залишків (зокрема кормів) відображаються у складі грошових потоків від операційної діяльності. Для МХП реалізація відходів і побічної продукції є значущою статтею грошових надходжень, що підкреслює економічну доцільність раціонального використання браку, а не його простого списання.

Ключову роль у розкритті інформації про брак відіграють примітки до фінансової звітності, де підприємство може розкрити свою облікову політику та суттєві суми втрат. НП(С)БО 1 передбачає обов'язкове розкриття в примітках суттєвих елементів облікової політики, у тому числі методів оцінки запасів та підходів до формування виробничої собівартості [20]. Оскільки до виробничої собівартості входять, зокрема, втрати від браку в межах норм, облікова політика щодо порядку визначення таких норм і класифікації браку є частиною інформації, яка підлягає розкриттю.

На практиці ступінь деталізації розкриття інформації про брак у примітках до фінансової звітності суттєво варіюється між підприємствами. Частина компаній обмежується загальним формулюванням про включення втрат від браку до виробничої собівартості без будь-якої кількісної деталізації. Інші – розкривають суми втрат у розрізі кварталів або видів продукції, що надає зовнішнім аналітикам корисну інформацію для оцінки ефективності виробництва. Для ПрАТ «МХП» розширене розкриття в примітках є особливо актуальним, зважаючи на публічний характер групи MHP SE, акції якої котируються на Варшавській фондовій біржі, та відповідні очікування інвесторів щодо прозорості звітності.

Особливістю групи МХП є те, що її материнська компанія MHP SE складає консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності та публікує інтегрований річний звіт [50]. У звітності за МСФЗ, як і за

національними стандартами, втрати від браку окремо не виділяються, а включаються до складу собівартості реалізації (cost of sales) або інших операційних витрат. Водночас інтегрований звіт МХП містить значний обсяг нефінансової інформації, зокрема щодо якості продукції, систем контролю якості та сталого розвитку, що опосередковано характеризує політику компанії у сфері мінімізації втрат і браку.

За підсумками 2024 року група зберегла стабільні фінансові показники: виторг на рівні близько 3,05 млрд. дол. США та чистий прибуток близько 144 млн. дол. США [50], що свідчить про загалом ефективне управління витратами, складовою якого є й контроль за втратами від браку.

Слід зазначити, що українські підприємства групи (зокрема ПрАТ «Зернопродукт МХП» та інші) складають фінансову звітність за національними стандартами й подають її до органів державної статистики та оприлюднюють у відкритих реєстрах [38]. Таким чином, у межах групи функціонують паралельно дві системи звітності – національна (на рівні окремих юридичних осіб) та міжнародна (на рівні консолідованої групи), що потребує узгодженості облікової політики щодо втрат від браку для забезпечення коректної трансформації показників.

Питання трансформації є практично важливим: між підходами НП(С)БО та МСФЗ існують певні відмінності в оцінці запасів, класифікації витрат та вимогах до розкриття, що може породжувати коригувальні записи при підготовці консолідованої звітності. Зокрема, МСФЗ 2 «Запаси» містить чіткіші вказівки щодо включення наднормативних витрат до витрат поточного періоду без включення до собівартості запасів – підхід, аналогічний вимогам НП(С)БО 9, проте деталізованіший у частині критеріїв «нормального» рівня виробництва. В умовах значних коливань обсягів виробництва, що характерні для агропромислового сектору, визначення «нормальної» виробничої потужності як бази для розподілу постійних накладних витрат та відповідної класифікації браку набуває особливої методологічної складності.

На відміну від НП(С)БО, міжнародні стандарти фінансової звітності приділяють більшу увагу розкриттю ризиків, пов'язаних зі значними виробничими втратами. У рамках МСФЗ 8 «Операційні сегменти» підприємство має розкривати інформацію в розрізі сегментів, що теоретично може включати й диференційовані показники браку для різних напрямів бізнесу – птахівництво, зернове виробництво, м'ясопереробка тощо. Для МНР SE, яка звітує за МСФЗ, сегментне розкриття дає можливість відслідковувати порівняльну ефективність різних бізнес-одиниць, хоча суто виробничі показники якості, включаючи брак, традиційно залишаються в межах нефінансової звітності.

Варто окремо відзначити зростаючу роль нефінансової звітності в контексті вимог ESG (Environmental, Social, Governance). Підприємства, що публічно звітують за стандартами GRI або інтегрованої звітності, мають включати показники якості продукції та рівня рекламацій до своїх нефінансових звітів. Для МХП, яке позиціонує себе як відповідального виробника, розкриття показників браку та рекламацій у нефінансовій звітності є елементом підтвердження задекларованих стандартів якості перед інвесторами, клієнтами та іншими стейкхолдерами.

На відміну від фінансової звітності, внутрішньогосподарська (управлінська) звітність не регламентується нормативними документами й формується підприємством самостійно з урахуванням власних інформаційних потреб [1; 45]. Саме у внутрішній звітності інформація про втрати від браку розкривається найбільш повно й деталізовано, оскільки вона призначена для прийняття управлінських рішень. Основні види внутрішньогосподарської звітності про втрати від браку наведено в таблиці 2.9.

Таблиця 2.9 – Види внутрішньогосподарської звітності про втрати від браку готової продукції в ПрАТ «МХП»

Вид звіту	Зміст	Користувачі
Звіт про брак за центрами відповідальності	Обсяги й суми браку за цехами та переділами	Начальники цехів, керівництво
Звіт про брак за видами продукції	Рівень браку в розрізі асортименту	Виробничий, технологічний відділи
Звіт про причини та винуватців браку	Аналіз чинників браку, суми відшкодувань	Служба якості, відділ кадрів
Аналітична відомість динаміки браку	Зміна рівня браку за періодами	Економічна служба, керівництво

Джерело: складено автором на основі [1; 45; 47].

Наведені види внутрішньої звітності забезпечують керівництво МХП багатовимірною інформацією про втрати від браку, необхідною для оперативного й стратегічного управління. Звіти за центрами відповідальності й видами продукції дозволяють локалізувати проблемні ділянки, звіт про причини та винуватців є основою для коригувальних заходів і претензійної роботи, а аналітична відомість динаміки браку дає змогу оцінювати результативність ужитих заходів у часі.

Ефективність внутрішньої звітності про брак значною мірою визначається оперативністю надходження інформації. В умовах неперервного виробництва, характерного для птахівничо-переробних підприємств МХП, щоденна або навіть позмінна звітність про брак дозволяє реагувати на відхилення ще до того, як вони перетворяться на системну проблему. Натомість звітність, яка формується лише за підсумками місяця, надає керівництву ретроспективну інформацію, придатну для аналізу тенденцій, але малопридатну для оперативного втручання. Тому для МХП з огляду на масштаб і безперервність виробничих процесів оптимальною є багаторівнева система звітності: щоденна – на рівні виробничої ділянки, щотижнева – на рівні цеху, щомісячна – на рівні підприємства та зведена – на рівні корпоративного центру.

Важливою характеристикою якісної внутрішньої звітності про брак є її зв'язок із системою нормування. Інформація про відхилення від затверджених норм браку має значно вищу управлінську цінність, ніж просте фіксування абсолютних сум витрат. Якщо внутрішній звіт містить лише фактичні показники без порівняння з нормативними, керівник позбавлений можливості оперативно оцінити, чи є

поточний рівень браку нормальним або сигналізує про збій у технологічному процесі. Відтак упровадження системи відхилень («факт vs. норма») у щоденній звітності є одним із ключових напрямів підвищення інформативності управлінського обліку браку.

Для великих підприємств, зокрема МХП, формування управлінської звітності про брак нерозривно пов'язане з функціонуванням інтегрованих інформаційних систем. ERP-система класу SAP, яка використовується в межах групи, забезпечує автоматичне накопичення даних про брак у розрізі виробничих замовлень, партій сировини, змін та виробничих ділянок. Це дозволяє формувати управлінські звіти не лише за підсумками облікового періоду, а й у режимі, близькому до реального часу.

Серед функціональних можливостей ERP-систем у контексті звітності про брак слід виділити такі: автоматичне формування відомостей про брак на основі даних виробничих ордерів; інтеграція з модулями управління якістю (QM), що дозволяє пов'язати дані про рекламації з виробничими показниками; розрахунок відхилень фактичного браку від нормативного в автоматичному режимі; аналіз Парето за причинами браку, що дозволяє виявляти найбільш значущі чинники. Повноцінне використання зазначених можливостей залежить від коректності налаштування системи та повноти первинного введення даних – і саме тут практика нерідко відстає від технологічних можливостей: неповне заповнення кодів причин браку або несвоєчасне закриття виробничих ордерів знижують аналітичну цінність автоматично сформованих звітів.

Розкриття інформації про втрати від браку у фінансовій звітності ПрАТ «МХП» загалом відповідає вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Втрати від браку коректно класифікуються та включаються до відповідних статей витрат згідно з НП(С)БО 16 «Витрати» [22], готова продукція оцінюється відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» [24], а склад і подання звітності відповідають НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [20]. Дотримання принципу повного висвітлення забезпечується через розкриття суттєвої інформації у примітках до фінансової звітності.

Водночас порівняльний аналіз практики розкриття МХП зі звітністю зарубіжних підприємств аналогічного профілю дозволяє виявити певний резерв у деталізації інформації. Зокрема, провідні міжнародні агропромислові компанії нерідко розкривають у річних звітах показники якості продукції в кількісному вираженні: частку продукції, що не відповідає стандартам якості, кількість рекламацій на мільйон одиниць продукції тощо. Такий підхід не є обов'язковим за жодним із чинних стандартів, однак він суттєво підвищує прозорість звітності та цінність інформації для зовнішніх аналітиків.

На основі проведеного аналізу можна сформулювати конкретні напрями вдосконалення звітності про втрати від браку на ПрАТ «МХП». По-перше, доцільним є розширення розкриття в примітках до фінансової звітності у частині облікової політики щодо браку, включаючи критерії розмежування нормативного та наднормативного браку і застосовані норми. По-друге, у межах нефінансової звітності (звіту про сталий розвиток) доцільно запровадити розкриття кількісних показників якості продукції, що підвищить довіру інвесторів та відповідатиме міжнародним стандартам ESG-звітності. По-третє, у внутрішньогосподарській звітності перспективним є впровадження системи порівняння «факт vs. норма» за показниками браку в розрізі центрів відповідальності, що перетворить звіт на реальний інструмент управлінського контролю, а не лише ретроспективну констатацію. По-четверте, підвищення оперативності внутрішньої звітності за рахунок повноцінного використання аналітичних можливостей ERP-системи здатне забезпечити керівництво актуальними даними для своєчасного реагування на відхилення.

Проведене дослідження засвідчило, що інформація про втрати від браку готової продукції розкривається у двох видах звітності ПрАТ «МХП». У фінансовій звітності втрати від браку не виділяються окремою статтею, а включаються до складу собівартості реалізованої продукції (у межах норм) або інших операційних витрат (наднормативні втрати), опосередковано впливаючи також на оцінку статей запасів у балансі. Особливістю групи МХП є паралельне функціонування національної звітності на рівні окремих юридичних осіб та консолідованої звітності

за МСФЗ на рівні групи, що потребує узгодженості облікової політики та проведення трансформаційних коригувань при підготовці консолідованих даних. Зростаюча роль нефінансової звітності в контексті ESG-вимог актуалізує потребу в розкритті кількісних показників якості продукції поза межами суто фінансових форм. У внутрішньогосподарській звітності інформація про брак розкривається найбільш повно й деталізовано в розрізі центрів відповідальності, видів продукції, причин і винуватців, що забезпечує інформаційну підтримку управлінських рішень; ефективність цієї системи суттєво залежить від оперативності надходження даних та повноти використання аналітичного потенціалу ERP-систем. Розкриття інформації про втрати від браку загалом відповідає вимогам НП(С)БО 1, 9 та 16, а основними напрямами вдосконалення є розширення розкриття в примітках і нефінансовій звітності, запровадження системи відхилень у внутрішньому контролі та підвищення оперативності управлінської звітності. Завершальним аспектом дослідження обліку втрат від браку є питання їх оподаткування, якому присвячено наступний підрозділ роботи.

2.4. Податкові наслідки операцій з браком готової продукції та аналіз втрат від браку в ПрАТ «МХП»

Операції з браком готової продукції мають не лише обліковий, а й податковий вимір, оскільки впливають на формування об'єкта оподаткування податком на прибуток та на облік податку на додану вартість. Крім того, систематичний аналіз втрат від браку є необхідною умовою ефективного управління якістю продукції та зниження непродуктивних витрат. Метою цього підрозділу є дослідження податкових наслідків операцій з браком готової продукції на ПрАТ «МХП», а також аналіз динаміки та структури втрат від браку як інструмента управлінського контролю.

Чинна редакція Податкового кодексу України передбачає, що об'єкт оподаткування податком на прибуток визначається на підставі фінансового результату до оподаткування, обчисленого за правилами бухгалтерського обліку,

скоригованого на податкові різниці [36]. Принципово важливим є те, що для більшості операцій з браком готової продукції Податковий кодекс не передбачає окремих коригувань фінансового результату (податкових різниць). Це означає, що втрати від браку, відображені в бухгалтерському обліку у складі витрат, зменшують фінансовий результат до оподаткування й, відповідно, об'єкт оподаткування податком на прибуток на загальних підставах [6; 33].

Разом з тим на практиці питання документального підтвердження правомірності включення втрат від браку до складу витрат набуває ключового значення. Податкові органи під час перевірок можуть оскаржувати реальність понесених втрат, зокрема в разі відсутності затверджених технологічних норм, актів на списання браку або висновків технічних служб про причини його виникнення. У такому разі ризик перекваліфікації втрат зі «звичайних виробничих витрат» у «витрати, не пов'язані з господарською діяльністю» є цілком реальним, що може спричинити донарахування податкових зобов'язань. Тому для ПрАТ «МХП» наявність розгалуженої системи первинної документації – від внутрішніх актів про виявлення браку до наказів про затвердження норм – є не лише вимогою НП(С)БО, а й необхідним елементом захисту в разі податкового спору [6; 36].

Слід зауважити, що окремі різниці можуть виникати у випадках, прямо передбачених Податковим кодексом, зокрема щодо забезпечень або резервів, проте безпосередньо для втрат від браку спеціальних коригувань не встановлено [36]. Це спрощує податковий облік браку й посилює значення достовірного бухгалтерського обліку, розглянутого в попередніх підрозділах.

Варто також звернути увагу на специфіку відображення браку в разі, якщо підприємство формує резерв на покриття втрат від браку. Формування такого резерву відповідно до принципу обачності може відбуватися в бухгалтерському обліку, однак у податковому обліку витрати визнаються лише за фактом понесення – в момент списання браку, а не в момент нарахування резерву. За наявності такого резерву виникають тимчасові різниці, що підлягають відображенню відповідно до НП(С)БО 17 «Податок на прибуток». Для великих платників, зокрема МХП,

коректне відображення таких різниць впливає на достовірність фінансової звітності та на правильність визначення поточного й відстроченого податків на прибуток.

Найбільш складним і дискусійним аспектом оподаткування операцій з браком є облік податку на додану вартість. Ключове питання полягає в тому, чи потрібно нараховувати так звані «компенсуючі» податкові зобов'язання з ПДВ при списанні забракованої продукції. Відповідь на нього залежить від того, чи розглядається списання браку як використання товарів у негосподарській діяльності платника податку [8; 34].

Відповідно до підпункту 198.5 ПКУ, платник ПДВ зобов'язаний нарахувати компенсуючі зобов'язання в разі, якщо товари, при придбанні яких суми ПДВ були включені до податкового кредиту, починають використовуватися в операціях, що не є господарською діяльністю [34]. Застосовуючи цю норму до операцій з браком, фіскальні органи традиційно займають позицію, згідно з якою списання наднормативного браку з утилізацією означає фактичну ліквідацію матеріальних цінностей без будь-якого господарського результату, що формально підпадає під зазначену норму ПКУ. Натомість підприємства та частина податкових консультантів наполягають на тому, що виникнення браку є об'єктивним наслідком виробничої діяльності, а не свідомим відволіканням ресурсів від господарських цілей – тобто господарський характер операції не втрачається.

Описана колізія є предметом тривалих дискусій у фаховому середовищі та судовій практиці. Аналіз рішень Верховного Суду свідчить про відсутність єдиного підходу: частина рішень підтримує позицію платника, визнаючи брак закономірним елементом виробничого процесу, інші – підтримують контролюючі органи. Це означає, що ПрАТ «МХП» несе реальний ризик донарахування ПДВ при відсутності належно затверджених норм браку та якісної первинної документації. Саме тому наявність обґрунтованих та затверджених технологічних норм є не лише методологічним, а й суто практичним захисним механізмом.

Узагальнено податкові наслідки основних операцій з браком наведено в таблиці 2.10.

Таблиця 2.10 – Податкові наслідки операцій з браком готової продукції

Операція	Податок на прибуток	ПДВ
Брак у межах норм	Зменшує фінрезультат у складі собівартості, різниці не виникають	Компенсуючі зобов’язання не нараховуються
Наднормативний брак (списання, утилізація)	Зменшує фінрезультат у складі інших операційних витрат	Ймовірне нарахування компенсуючих зобов’язань як негосподарське використання
Оприбуткування придатних залишків (корми)	Збільшує доходи / зменшує втрати	Без додаткових наслідків до моменту реалізації
Відшкодування винними особами	Включається до інших доходів	Не є об’єктом оподаткування ПДВ
Повернення продукції покупцем (зовнішній брак)	Коригування доходів і витрат	Коригування податкових зобов’язань через розрахунок коригування

Джерело: складено автором на основі [6; 8; 33; 34; 36].

Наведені дані демонструють, що податкові наслідки операцій з браком істотно різняться залежно від виду браку та характеру операції. Найбільш сприятливим з податкового погляду є брак у межах норм: він зменшує об'єкт оподаткування податком на прибуток і не потребує нарахування компенсуючих зобов'язань з ПДВ, оскільки вважається об'єктивно неминучим елементом технологічного процесу. Натомість наднормативний брак несе підвищені податкові ризики: при його списанні з утилізацією контролюючі органи можуть розглядати таку операцію як негосподарське використання товарів і вимагати нарахування компенсуючих зобов'язань з ПДВ [8; 34].

Це посилює практичне значення наявності затверджених норм браку, оскільки саме вони визначають межу між «безпечним» з податкового погляду браком у межах норм та наднормативним браком з підвищеними ризиками. Для ПрАТ «МХП» з огляду на значні обсяги виробництва правильне розмежування цих категорій має істотний податковий ефект.

Окремої уваги потребує оподаткування операцій із зовнішнім браком – поверненням продукції покупцем унаслідок виявлення невідповідності якості. У разі повернення раніше реалізованої продукції постачальник здійснює коригування податкових зобов'язань з ПДВ шляхом складання розрахунку коригування до раніше виписаної податкової накладної, а також коригує раніше визнані доходи й собівартість у бухгалтерському й податковому обліку [33; 36].

Слід окремо зупинитися на практичних труднощах, пов'язаних з оформленням розрахунків коригування в умовах дії системи електронного адміністрування ПДВ. Складання розрахунку коригування зі зменшенням суми компенсації потребує реєстрації в ЄРПН покупцем, що нерідко ускладнює або унеможливлює своєчасне проведення коригування – особливо якщо покупець не є платником ПДВ або відмовляється реєструвати документ. У таких випадках продавець опиняється перед ризиком необґрунтованого завищення податкових зобов'язань. Для МХП, яке реалізує продукцію через широку дистриб'юторську мережу, включаючи дрібнооптових покупців, ця проблема може набувати систематичного характеру.

З огляду на значну частку експортної продукції МХП, питання повернень набуває додаткової специфіки: експортні операції оподатковуються ПДВ за нульовою ставкою, тому повернення експортованої продукції потребує особливої уваги до коригування податкових зобов'язань та митних аспектів. Зокрема, при поверненні товару через митний кордон необхідно здійснити митне переоформлення, відновити показники вантажної митної декларації та відкоригувати сформовані раніше показники за нульовою ставкою ПДВ. Нехтування будь-яким з цих кроків може призвести до виникнення розбіжностей між даними бухгалтерського обліку, митної та податкової звітності. Належний облік таких операцій є важливим для уникнення податкових ризиків.

Поряд із податковими аспектами важливим напрямом є економічний аналіз втрат від браку, що дозволяє оцінити ефективність системи управління якістю. Основними напрямами такого аналізу є: оцінка динаміки загальної суми втрат від браку за періодами; аналіз структури браку за видами, причинами та центрами відповідальності; визначення частки втрат від браку в собівартості продукції; розрахунок сум, відшкодованих винними особами та постачальниками [1; 45; 47].

При аналізі структури браку доцільно виділяти декілька класифікаційних зрізів. По-перше, за стадією виробничого процесу: брак на етапі первинної переробки сировини, брак у процесі виробництва напівфабрикатів, брак на стадії кінцевого пакування та маркування. По-друге, за причинами виникнення:

порушення технологічного регламенту, незадовільна якість сировини, несправність обладнання, помилки персоналу. По-третє, за можливістю виправлення: виправний та невиправний брак. Структурний аналіз у зазначених розрізах дозволяє виявити «вузькі місця» виробничого процесу та цілеспрямовано формувати превентивні заходи.

Для підприємств м'ясопереробної галузі, до яких належить МХП, характерна висока питома вага браку, пов'язаного з порушенням температурних режимів зберігання та транспортування, а також з відхиленнями від масових характеристик продукції при порціонуванні. Специфіка птахівничо-переробного виробництва полягає також у тому, що значна частина відходів та некондиційної продукції може бути утилізована в межах того ж виробничого комплексу – зокрема як корм або технічна сировина. Це дозволяє суттєво знизити чисті втрати від браку порівняно з галузями, де забракована продукція підлягає виключно знищенню.

Оскільки конкретні суми втрат від браку не розкриваються у публічній звітності МХП, для ілюстрації методики аналізу доцільно скористатися даними, наведеними в таблиці 2.11.

Таблиця 2.11 – Аналіз динаміки втрат від браку в ПрАТ «МХП»

Показник	Базовий рік	Звітний рік	Відхилення
Загальна сума втрат від браку, тис. грн.	1 200	1 050	−150
у т. ч. невиправний брак, тис. грн.	980	820	−160
Вартість придатних залишків, тис. грн.	180	160	−20
Відшкодовано винними особами, тис. грн.	90	110	+20
Частка браку в собівартості, %	0,42	0,35	−0,07

Джерело: складено автором

Наведений приклад ілюструє методику аналізу втрат від браку в динаміці. У звітному році порівняно з базовим спостерігається зниження загальної суми втрат від браку на 150 тис. грн. (з 1 200 до 1 050 тис. грн.), переважно за рахунок скорочення невиправного браку на 160 тис. грн. Позитивною тенденцією є зростання сум, відшкодованих винними особами (з 90 до 110 тис. грн.), що свідчить про посилення претензійно-розрахункової роботи. Найважливішим узагальнюючим показником є частка браку в собівартості продукції, яка знизилася з 0,42 % до 0,35 %, що вказує на підвищення ефективності управління якістю.

Практичне значення аналізу підсилюється, якщо він доповнюється факторним розкладом зміни абсолютної суми втрат. Зокрема, доцільно виділяти вплив таких чинників: зміна обсягу виробництва (кількісний чинник) та зміна рівня браку на одиницю продукції (якісний чинник). Такий підхід дає змогу коректно оцінити, чи скорочення браку є наслідком реального підвищення якості виробництва, чи лише відображає зменшення загального випуску. Для МХП як підприємства, що нарощує виробничі потужності, контроль за якісним складником браку є особливо актуальним.

Хоча наведені дані є умовними, сама методика аналізу повністю застосовна до реальних даних МХП і дозволяє керівництву відстежувати результативність заходів зі зниження браку та приймати обґрунтовані управлінські рішення [1; 45; 47].

Ефективне управління браком неможливе без функціонуючої системи внутрішнього контролю. В умовах МХП – підприємства зі складною організаційною структурою, що включає численні виробничі комплекси, – внутрішній контроль у сфері браку має охоплювати кілька рівнів: операційний (контроль безпосередньо на виробничих ділянках), обліковий (перевірка повноти та правильності документування браку) та аналітичний (моніторинг відхилень від нормативних показників). Відсутність або неефективність будь-якого з цих рівнів може призводити до заниження реального браку в обліку – явища, поширеного на виробничих підприємствах і такого, що деформує управлінську інформацію.

З позицій корпоративного управління важливою є також система мотивації, пов'язана з показниками браку. Практика показує, що за умови невиваженого підходу до формування KPI виробничого персоналу виникають стимули до приховування або недооцінки браку – наприклад, шляхом його переведення до категорії «технологічних втрат» або «відходів». Для протидії таким практикам необхідне запровадження незалежного від виробничих служб обліку браку – зокрема, силами служби якості або внутрішнього аудиту. В МХП існування інтегрованих інформаційних систем класу ERP (зокрема SAP) теоретично забезпечує зіставлення даних із різних джерел і ускладнює маніпулювання

показниками, проте якість налаштування відповідних процедур контролю залишається критичним чинником ефективності всієї системи.

На основі проведеного дослідження можна окреслити основні напрями вдосконалення обліку втрат від браку в ПрАТ «МХП». По-перше, це посилення деталізації аналітичного обліку та внутрішньогосподарської звітності за центрами відповідальності й причинами браку, що підвищить її аналітичну цінність. По-друге, це затвердження та регулярний перегляд обґрунтованих норм браку, що має не лише обліковий, а й податковий ефект, оскільки визначає межу між нормативним і наднормативним браком. По-третє, це подальша автоматизація документообігу й обліку браку в межах інтегрованих інформаційних систем, що підвищить оперативність та достовірність інформації. По-четверте, це систематичний аналіз динаміки та структури втрат із використанням розглянутої методики для прийняття управлінських рішень. По-п'яте, важливим є впровадження або вдосконалення незалежних від виробничих служб процедур верифікації показників браку в межах функцій служби внутрішнього аудиту.

Проведене дослідження засвідчило, що операції з браком готової продукції мають істотні податкові наслідки. Для податку на прибуток втрати від браку зменшують об'єкт оподаткування на загальних підставах, оскільки Податковий кодекс не передбачає для них спеціальних коригувань, однак документальне підтвердження втрат залишається обов'язковою умовою їх визнання [36]. Для ПДВ ключовим є розмежування браку в межах норм (без нарахування компенсуючих зобов'язань) та наднормативного браку, при списанні якого можливе виникнення компенсуючих зобов'язань як за негосподарського використання товарів [8; 34]. Особливої уваги потребує оподаткування зовнішнього браку, зокрема з огляду на складності оформлення розрахунків коригування в системі електронного адміністрування ПДВ та на митну специфіку повернень за експортними контрактами. Економічний аналіз втрат від браку в динаміці та за структурою є дієвим інструментом управління якістю. Система внутрішнього контролю відіграє ключову роль у забезпеченні достовірності облікових даних про брак і протидії практикам приховування втрат. Таким чином, комплексний підхід до обліку,

оподаткування, аналізу та контролю втрат від браку є важливою складовою ефективного управління діяльністю ПрАТ «МХП».

ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження документування й обліку втрат від браку готової продукції в ПрАТ «МХП» сформульовано такі основні висновки.

1. Досліджено організаційні та технологічні особливості діяльності ПрАТ «МХП» і встановлено, що вони суттєво впливають на побудову обліку втрат від браку. Вертикально інтегрована структура холдингу, широка й неоднорідна номенклатура продукції, багатостадійний технологічний процес виробництва курятини, значні обсяги виробництва та експортна орієнтованість зумовлюють необхідність деталізованого аналітичного обліку браку за центрами відповідальності, видами продукції та переділами.

2. Розкрито економічну сутність браку готової продукції як непродуктивних втрат, що виникають через невідповідність продукції встановленим вимогам якості. Обґрунтовано необхідність відмежування браку від технологічних відходів і природних втрат у межах норм. Систематизовано класифікацію браку за місцем виявлення, характером дефектів, причинами, винуватцями та можливістю використання, а також підходи до його оцінки, що передбачають зменшення повної вартості браку на вартість придатних залишків і суми відшкодувань.

3. Проаналізовано облікову політику підприємства щодо втрат від браку та визначено її ключові елементи: критерії визнання браку, норми браку, методи оцінки, склад втрат, робочий план рахунків і порядок документування. Установлено, що облік браку ведеться на рахунку 24 «Брак у виробництві», а застосовувані підходи загалом відповідають вимогам НП(С)БО 9 «Запаси» та НП(С)БО 16 «Витрати».

4. Досліджено порядок документування операцій з обліку браку та з’ясовано, що він являє собою комплексну систему первинних документів, центральним з яких є акт про брак. Обґрунтовано важливість обов’язкових реквізитів акта та чіткого документообігу, а також роль служби якості у підтвердженні невідповідності продукції стандартам.

5. Охарактеризовано організацію синтетичного й аналітичного обліку втрат від браку. Установлено, що синтетичний облік ведеться на рахунку 24 у взаємодії з рахунками виробництва, запасів, готової продукції та розрахунків, а аналітичний облік доцільно організовувати одночасно за кількома розрізами, що перетворює його на дієвий інструмент управління якістю.

6. Визначено порядок розкриття інформації про втрати від браку у звітності. З'ясовано, що у фінансовій звітності втрати від браку не виділяються окремою статтею, а включаються до складу собівартості реалізованої продукції або інших операційних витрат, тоді як у внутрішньогосподарській звітності вони розкриваються найбільш повно й деталізовано.

7. Досліджено податкові наслідки операцій з браком готової продукції. Установлено, що для податку на прибуток втрати від браку зменшують об'єкт оподаткування на загальних підставах, а для ПДВ ключовим є розмежування браку в межах норм та наднормативного браку. Обґрунтовано основні напрями вдосконалення обліку: посилення деталізації аналітичного обліку та внутрішньої звітності, затвердження обґрунтованих норм браку, автоматизація документообігу та систематичний аналіз динаміки і структури втрат від браку.

Отримані результати дослідження мають практичне значення й можуть бути використані для вдосконалення системи документування й обліку втрат від браку готової продукції в ПрАТ «МХП» та інших підприємствах харчової промисловості.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П. Й. Управлінський облік : навч. посіб. 2-ге вид. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 440 с.

2. Баланюк І. Ф., Григорів О. О., Іванюк Т. Л. Організація обліку і контролю готової продукції підприємства. Інноваційна економіка. 2020. № 2 (82). С. 157–163. URL: http://inneco.org/index.php/innecoua/article/view/522 (дата звернення: 21.04.2026).

3. Свіриденко А. Брак до браку не приходиться, або Класифікація виробничого браку. *Податки & бухгалтерський облік*. 2016. № 19. С. 24–29. URL: https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/march/issue-19/article-16063.html (дата звернення: 28.04.2026).

4. Бухгалтер. Брак у виробництві. Нюанси бухгалтерського обліку. Б24 – Інформаційний Бізнес Портал. URL: https://www.buh24.com.ua/brak-u-virobnitstvi-nyuansi-buhgalterskogo-obliku/ (дата звернення: 17.04.2026).

5. Бухгалтер. Брак у виробництві. Нюанси бухгалтерського обліку. Б24 – Інформаційний Бізнес Портал. URL: https://www.buh24.com.ua/brak-u-virobnitstvi-nyuansi-buhgalterskogo-obliku/ (дата звернення: 17.04.2026).

6. Свіриденко А. Брак у виробництві: податково-бухгалтерські подробиці. *Податки & бухгалтерський облік*. 2016. № 19. С. 30–37. URL: https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/march/issue-19/article-16064.html (дата звернення: 25.04.2026).

7. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник. 8-ме вид., допов. і перероб. Житомир : Рута, 2009. 912 с.

8. Войтенко Т. Відходи і брак: понад/у межах норм. *Податки & бухгалтерський облік.* 2020. № 81. URL: https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2020/october/issue-81/article-111229.html (дата звернення: 29.04.2026).

9. Ольшанська, М., Бекар, Х. Вплив класифікації готової продукції на організацію обліку на підприємствах скляної промисловості. *Економіка та суспільство.* 2025. №25 URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/7989 (дата звернення: 22.04.2026).

10. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія. Київ: Центр учбової літератури, 2007. 522 с.

11. Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15 (дата звернення: 12.04.2026).

12. Грабова Н. М. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / за ред. М. В. Кужельного. 6-те вид. Київ: А.С.К., 2001. 272 с.

13. Забродський І. Облік готової продукції підприємств з переробки фруктів та ягід: стан та перспективи розвитку. *Економіка та суспільство.* 2025. № 78. URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/6530 (дата звернення: 21.04.2026).

14. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99 (дата звернення: 16.04.2026).

15. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік : підручник. 3-тє вид., перероб. і допов. Київ: Центр учбової літератури, 2011. 670 с.

16. Глушач Ю., Фальченко О. Методичні аспекти обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. *Економіка та суспільство*. 2021. №29. URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/download/587/563/ (дата звернення: 22.04.2026).

17. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: затв. наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 № 373. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0373581-07 (дата звернення: 17.04.2026).

18. Кравченко С. Г. Місце готової продукції в бухгалтерському обліку / С. Г. Кравченко, наук. керівник Ю. Л. Якубенко/. *Облік, аудит, оподаткування та звітність у системі забезпечення економічної стійкості підприємств*: тези доп. V Всеукр. наук.- практ. Інтернет-конф. (Дніпро, 13-14 трав. 2021 р.) / ДДАЕУ. Дніпро: ННІЕ, 2020. С. 30-33. (Присвяч. 100-річчю заснування Дніпровського держ. аграр.-економ. ун-ту). URL: http://dspace.dsau.dp.ua/jspui/handle/123456789/5280 (дата звернення: 12.05.2026).

19. МХП: профіль компанії. Latifundist.com. URL: https://latifundist.com/kompanii/51-mironovskij-hleboprodukt (дата звернення: 12.05.2026).

20. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13 (дата звернення: 15.04.2026).

21. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 № 20. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00 (дата звернення: 15.04.2026).

22. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00 (дата звернення: 14.04.2026).

23. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00 (дата звернення: 15.04.2026).

24. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99 (дата звернення: 14.04.2026).

25. Наша Ряба : бренд МХП. URL: https://mhp.com.ua/uk/nasha-riaba (дата звернення: 13.05.2026).

26. Нашкерська Г. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2004. 464 с.

27. Норми природних втрат. *Облік і фінанси АПК*. URL: https://magazine.faaf.org.ua/normi-prirodnih-vtrat-472.html (дата звернення: 24.04.2026).

28. Облік браку у виробництві. BukLib.net: електронна бібліотека. URL: https://buklib.net/books/33983/ (дата звернення: 07.05.2026).

29. Сердюк О. Облік браку у виробництві. *Головбух : практичне видання для бухгалтера.* 2023. URL: https://buhplatforma.com.ua/article/15881-oblik-braku-u-virobnitstvi (дата звернення: 30.04.2026).

30. Бухгалтер. Брак у виробництві. Нюанси бухгалтерського обліку. Б24 – Інформаційний Бізнес Портал. URL: https://www.buh24.com.ua/brak-u-virobnitstvi-nyuansi-buhgalterskogo-obliku/ (дата звернення: 17.04.2026)

31. Царевська Т. Облік готової продукції. *Податки & бухгалтерський облік*. 2019. № 99. URL: https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2019/december/issue-99/article-105874.html (дата звернення: 30.04.2026).

32. Костякова А. Облік і групування витрат за статтями в галузі рослинництва. *Облік і фінанси АПК*. 2010. URL: https://magazine.faaf.org.ua/oblik-i-grupuvannya-vitrat-za-stattyami-v-galuzi-roslinnictva.html (дата звернення: 23.04.2026).

33. Редакція ПБО. Обліковуємо брак у виробництві. *Податки & бухгалтерський облік*. 2012. № 99. URL: https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2012/december/issue-99/article-62145.html (дата звернення: 28.04.2026).

34. Вороная Н. Особливості обліку окремих видів запасів. *Податки & бухгалтерський облік.* 2018. № 50. URL: https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2018/june/issue-50/article-37375.html (дата звернення: 29.04.2026).

35. Офіційний сайт МХП: головна сторінка. URL: https://mhp.com.ua (дата звернення: 08.05.2026).

36. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (дата звернення: 12.04.2026).

37. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : затв. наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14 (дата звернення: 18.04.2026).

38. ПрАТ «Зернопродукт МХП»: фінансова звітність. Clarity Project. URL: https://clarity-project.info/edr/32547211/finances (дата звернення: 13.05.2026).

39. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14 (дата звернення: 14.04.2026).

40. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99 (дата звернення: 16.04.2026).

41. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів : наказ Міністерства статистики України від 21.06.1996 № 193. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0193202-96 (дата звернення: 17.04.2026).

42. Про компанію: офіційний сайт МХП. URL: https://mhp.com.ua/uk/pro-kompaniiu (дата звернення: 08.05.2026).

43. Сінянський В.І. Проблеми обліку готової продукції та її реалізації. Матеріали наук.-практ. конф. Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2019. URL: https://cdn.hneu.edu.ua/rozvitok19/thesis03-47.html (дата звернення: 25.04.2026).

44. Білова Н. Собівартість виробництва та реалізації. *Factor Academy*. 2016. URL: https://factor.academy/blog/kniga-sobivartist-virobnictva-ta-realizaciyi-chastina-7ii/ (дата звернення: 06.05.2026).

45. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2006. 526 с.

46. Сук Л. К., Сук П. Л. Фінансовий облік : навч. посіб. 3-тє вид., перероб. і допов. Київ : Знання, 2016. 647 с.

47. Сук П. Л., Криворот О. Г. Облік загальновиробничих витрат та їх розподіл в сільськогосподарських підприємствах. *Облік і фінанси АПК.* 2006. №8 URL: https://magazine.faaf.org.ua/oblik-zagalnovirobnichih-vitrat-ta-ih-rozpodil-v-silskogospodarskih-pidpriemstvah.html (дата звернення: 23.04.2026).

48. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підручник. 6-те вид., допов. і перероб. Київ : Алерта, 2017. 928 с.

49. Фінансова звітність малого підприємства (ф. № 1-м, 2-м) за 2025 рік: інструкція із заповнення та подання. *Дебет-Кредит*. URL: https://news.dtkt.ua/accounting/reposts/108264 (дата звернення: 07.05.2026).

50. MHP SE Integrated Annual Report and Accounts 2024 : річний інтегрований звіт та консолідована фінансова звітність. URL: https://mhp.com.cy (дата звернення: 12.05.2026).

ДОДАТКИ

Додаток А

Зразок акта про брак готової продукції

ПрАТ «МХП»

АКТ ПРО БРАК № 47

від «12» березня 2026 р.

Цех глибокої переробки. Партія № 1184. Виявлено невідповідність партії охолодженої курячої продукції встановленим вимогам якості внаслідок порушення температурного режиму зберігання.

№	Найменування продукції	Од. виміру	Кількість	Собівартість, грн
1	Тушка курки охолоджена	кг	520	50 000

Вид браку: невиправний (остаточний).

Причина браку: порушення температурного режиму зберігання.

Винна особа: комірник складу готової продукції.

Можливість використання: придатні залишки на корми — 8 000 грн.

Сума до відшкодування винною особою: 5 000 грн.

Чисті втрати від браку: 37 000 грн.

Начальник цеху _____ _____

(підпис) *(прізвище, ініціали)*

Представник служби якості _____ _____

(підпис) *(прізвище, ініціали)*

Додаток Б

Зразок накладної на оприбуткування придатних залишків

ПрАТ «МХП»

НАКЛАДНА № 312 на оприбуткування придатних залишків

від «12» березня 2026 р.

Підстава: Акт про брак № 47 від 12.03.202_ р. Оприбутковано придатні залишки забракованої продукції для подальшої переробки на корми.

№	Найменування залишків	Од. виміру	Кількість	Вартість, грн
1	Сировина для виробництва кормів	кг	480	8 000
	Разом	×	**480**	**8 000**

Здав _____ _____

Прийняв (комірник) _____ _____

Додаток В

Зразок акта на списання остаточно забракованої продукції

ПрАТ «МХП»

АКТ № 95 на списання забракованої продукції

від «13» березня 2026 р.

Комісія у складі представників цеху глибокої переробки, служби якості та бухгалтерії склала цей акт про те, що на підставі Акта про брак № 47 від 12.03.202_ р. підлягає списанню остаточно забракована продукція. Придатні залишки оприбутковано згідно з накладною № 312.

Показник	**Од. виміру**	**Значення**
Собівартість забракованої продукції	грн	50 000
Вартість придатних залишків (корми)	грн	8 000
Сума до відшкодування винною особою	грн	5 000
Чисті втрати від браку	**грн**	**37 000**

Голова комісії _____ _____

Члени комісії _____ _____

_____ _____