

УДК 657.1

Понятие, виды и особенности учета тары и тарных материалов в торговых организациях

КОСТЮКОВА ИНЕССА НИКОЛАЕВНА,*кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета, Краснодар, Россия***E-mail:** inna_spbs@mail.ru**ЛУГОВСКИЙ ДЕНИС ВЛАДИМИРОВИЧ,***кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета, Краснодар, Россия***E-mail:** lugovskoy@econ.kubsu.ru

Аннотация

Оборот тары занимает особое место в деятельности торговых предприятий. Несмотря на то что действующие российские правила ее учета достаточно детализированы, на практике нередко возникают вопросы и спорные ситуации, связанные с ее идентификацией, классификацией и особенностями отражения ее приобретения, производства, очистки, ремонта, утилизации и т.д. Сложности возникают и при учете возвратной и залоговой тары. Ориентация на требования Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) лишь вскрывает новые противоречия. В работе предпринята попытка комплексного анализа требований действующей отечественной нормативной базы, регламентирующей порядок осуществления и отражения в бухгалтерском учете операций с тарой, сложившейся практики учета тары в торговых организациях, а также положений МСФО с целью систематизации способов и методических приемов, применяемых в учете различных видов тары.

Ключевые слова: товары, тара, тарные материалы, возвратная тара, залоговая тара, тара-оборудование, мультиупаковка, учет товарных операций, учет тары

Package and Packing Materials Concept, Types and Accounting in the Commercial Enterprises

INESSA N. KOSTYUKOVA,*Associate Professor of the Department of Accounting, Auditing and the Automated Data Processing, Kuban State University, Kuban State University, Krasnodar, Russia***E-mail:** inna_spbs@mail.ru**DENIS V. LUGOVSKIY,***Associate Professor of the Department of Accounting, Auditing and the Automated Data Processing, Kuban State University, Kuban State University, Krasnodar, Russia***E-mail:** lugovskoy@econ.kubsu.ru

Abstract

The turnover of package takes a special place in the activities of commercial enterprises. Despite the fact that current Russian rules for package accounting are detailed enough, in practice there are still a lot

of questions and disputes, related to its identification, classification and recording its purchase, production, cleaning, repairing, recycling and so on. Difficulties also arise in accounting of returnable and deposit paid package. IFRSs requirements result in new inconsistencies. The authors try to carry out a comprehensive analysis of the requirements of the existing national regulatory framework, governing the procedure for recording packaging operations in the accounts, current practices of package accounting in trade organizations, as well as of IFRS statements in order to systemize the existing accounting methods and techniques for different types of package.

Keywords: commodities, package, packing materials, returnable container, deposit paid package, package equipment, multipack, commodities accounting, package accounting

Понятие тары

Под тарой принято понимать предметы, в которые упаковываются товары для хранения или транспортировки. Она предохраняет товарно-материальные ценности от потерь, сохраняет их качественные и количественные характеристики, позволяет механизировать погрузо-разгрузочные работы, рационально использовать складские помещения и транспорт. Такой общий и единый подход к определению тары присутствует как в толковых, так и в специализированных экономических и бухгалтерских словарях.

В зависимости от предназначения, выполняемых функций, возможности повторного использования, срока службы и других факторов тара может быть идентифицирована в бухгалтерском учете в качестве различных видов активов: основных средств или запасов (в том числе материалов, товаров или готовой продукции). Однако в первую очередь тару принято ассоциировать с товарами. Неслучайно, даже толковые словари русского языка (С.И. Ожегова, Д.Н. Ушакова, В.И. Даля и др.) рассматривают тару в качестве упаковки товара. Разумеется, при этом термин «товар» употребляется в расширенном значении, так, как его сегодня трактует гражданское законодательство — в качестве предмета договора купли-продажи.

Тара в большинстве случаев входит в состав материально-производственных запасов и учитывается в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01¹ и Методическими

указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов². Последние определяют тару как часть материально-производственных запасов, используемых для упаковки, хранения и транспортировки товаров, продукции и других материальных ценностей. Основное предназначение тары — это предотвращение потерь, боя, лома, повреждений и утечки ценностей.

Международные стандарты финансовой отчетности не выделяют тару в качестве самостоятельного объекта бухгалтерского наблюдения. Больше того, ни МСФО (IAS) 2 «Запасы», ни МСФО (IAS) 16 «Основные средства» даже не упоминают о ней. В связи с чем при идентификации активов надлежит руководствоваться общими нормами указанных стандартов и включать тару в состав основных средств или запасов при соблюдении критериев признания данных активов.

Однако осуществить это на практике оказывается не так просто, как представляется на первый взгляд. Противоречие, на которое обращают внимание И.Р. Сухарев и О.А. Сухарева, возникает вследствие различных подходов, положенных в основу определений основных средств и запасов, первое из которых характеризует критерии, которым должен удовлетворять актив для его признания в качестве основного средства, а второе содержит перечень групп активов, относимых к запасам, причем исчерпывающий. В результате «оказывается, в соответствии с МСФО (IAS) 16 запасом является кое-что еще, что не подходит под определение запасов, данное в МСФО (IAS) 2» [1, с. 13]. Приводимый данными авторами перечень статей, принадлежность

¹ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01: приказ Минфина России от 09.06.2001 № 44н (в ред. от 16.05.2016) // СПС «КонсультантПлюс».

² Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: приказ Минфина России от 28.12.2001 № 119н (в ред. от 24.12.2010) // СПС «КонсультантПлюс».

которых к запасам определить затруднительно (резервное и вспомогательное оборудование, переданные покупателю товары, в отношении которых еще не признана выручка, полученное в переработку давальческое сырье и др. [1, с. 16]), можно продолжить, включив в него тару.

По нашему мнению, на основе определения запасов в МСФО (IAS) 2 «Запасы» весьма спорно включение в их состав даже тары однократного применения, предназначенной для продажи в ней товаров. Строго говоря, сама тара не предназначена для продажи, а лишь призвана обеспечить сохранность ценностей на пути к потребителю, хотя зачастую она составляет с товаром единое целое. Покупателя интересует вовсе не тара, а находящийся в ней товар, поэтому стоимость такой тары и иные затраты торговой организации на упаковку товаров представляют собой ее расходы, связанные с осуществлением торговой деятельности. Если же речь идет о многооборотной возвратной таре, то назвать ее предназначенной для продажи нельзя ни при каких обстоятельствах и, следовательно, нельзя отнести к запасам (см. таблицу).

Что касается тары, которая используется в производственном процессе или будет использоваться в будущем, то таковая может и должна классифицироваться в качестве запасов предприятий, осуществляющих производственную деятельность.

Экономическая сущность, классификация и особенности учета различных видов тары будут подробно рассмотрены ниже.

В отличие от МСФО в отечественных нормативных актах по бухгалтерскому учету, напротив,

таре отведена особая роль: в Методических указаниях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов выделен отдельный раздел «Учет тары», а Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (далее — План счетов)³ предусматривает для учета тары специальные субсчета.

Определение упаковки (тары) содержит также ГОСТ Р 53719-2009. Ресурсосбережение. Упаковка. Термины и определения: «упаковка (тара) — это изготовленные из различных материалов готовые изделия, переданные покупателю и предназначенные для сохранности, защиты, транспортировки, погрузки, разгрузки, доставки и представления товаров (готовой продукции, сырья)»⁴.

Многообразие видов тары объясняет наличие большого количества ее классификационных групп и определяет способы ее отражения в бухгалтерском учете.

Виды тары (классификация тары)

По функциональным признакам тара (упаковка) классифицируется на товарную (потребительскую), групповую (оборотную), транспортную (перевозочную), производственную (тех-

³ Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н (в ред. от 08.11.2010) // СПС «КонсультантПлюс».

⁴ ГОСТ Р 53719-2009. Ресурсосбережение. Упаковка. Термины и определения // приказ Ростехрегулирования от 15.12.2009 № 1005-ст. «Об утверждении национального стандарта» // СПС «КонсультантПлюс».

Оценка формальной возможности признания тары в качестве элементов запасов согласно МСФО (IAS) 2 «Запасы»

Критерии признания запасов по МСФО (IAS) 2	Тара предприятий торговли		Тара производственных предприятий
	Тара однократного применения	Возвратная тара	
Предназначены для продажи в ходе обычной деятельности	Признание возможно	Признание невозможно	Признание возможно
В процессе производства для продажи в ходе обычной деятельности	Отсутствует объект признания	Отсутствует объект признания	Признается в качестве запасов
В виде материалов или сырья, которые будут потреблены в производственном процессе или при предоставлении услуг	Отсутствует объект признания	Отсутствует объект признания	Признается в качестве запасов

нологическую), тару-оборудование и тару-инвентарь.

Товарная (потребительская) тара находится в непосредственном контакте с упакованными в нее товарами (продукцией) и неотделима от них. Она предлагается розничному покупателю в составе товарной единицы. В англоязычных странах первичную (товарную) тару еще называют розничной или потребительской упаковкой, использовать которую самостоятельно возможно только после потребления товара, упакованного в нее, либо вовсе невозможно.

Групповая (оборотная) тара (мультиупаковка) хранит в себе определенное количество товарных единиц и может быть продана покупателю вместе с товаром и использоваться им после освобождения из-под товара для собственных нужд. Сам термин «групповая (оборотная) упаковка» введен Директивой Совета европейских сообществ от 15.07.1975 № 75/442/ЕЭС «Об отходах» и одобрен Европейской комиссией.

Транспортная (перевозочная) тара предназначена для упаковки материальных ценностей, затаренных в потребительскую либо групповую тару или без нее. Транспортная тара различается по условиям эксплуатации, материалу, из которого она изготовлена, форме, конструкции и другим особенностям.

В широком смысле и потребительская, и групповая, и транспортная тара может именоваться товарной, поскольку предназначена для хранения и перевозки товаров.

Производственная (технологическая) тара используется при хранении и складировании сырья, материалов, полуфабрикатов и иных ценностей, используемых в производственном процессе, а также его отходов. Она не предназначена для хранения товаров.

Тара-оборудование представляет собой техническое устройство для размещения, транспортировки, временного хранения и продажи непосредственно из него товаров методом самообслуживания.

Тара-инвентарь — это тара, используемая организацией в качестве производственного или хозяйственного инвентаря в процессе осуществления хозяйственной деятельности.

По виду использованных для ее изготовления **материалов** тара классифицируется на:

- *тару из древесины* (бочки, кадки, ящики и др.);
- *тару из картона и бумаги* (ящики из плоского склеенного и гофрированного картона и др.);
- *тару из металла* (бидоны, фляги, бочки, кеги, ящики, корзины, лотки и др.);
- *тару из пластмассы* (бидоны, фляги, бочки, ящики, корзины и др.);
- *тару из стекла* (банки, бутылки и др.);
- *тару из ткани и нетканых материалов* (упаковочные ткани, тканевые мешки, нетканые упаковочные полотна и др.).

Материалы и детали, которые предназначены для изготовления и ремонта тары (тарные материалы), учитываются в составе тары. К тарным материалам относят, например, бочковую клепку, детали для сборки ящиков, обручное железо, вязальные колпачки, полиэтиленовую и корковую пробку, фольгу и др.

В состав тары не включаются различные упаковочные и вспомогательные материалы, предназначенные для дополнительного оснащения транспортной тары, автотранспортных средств, вагонов, судов и других объектов, в целях обеспечения сохранности перевозимых товаров (продукции), предохранения их от просыпания, попадания влаги и пыли, а также обеспечивающие плотную укладку, амортизацию и крепление для защиты грузов от повреждения. К таким материалам относятся: стружка, древесина, войлок, картон, бумага, резина, ткани, пластик, пенопласт, вата, пневматические амортизирующие подушки и др.

По форме тары выделяют бидоны, фляги, бочки, ящики, барабаны, мешки и др.

В *бидонах* транспортируют молоко, молочные и прочие пищевые продукты, различные масла, жидкие красители, лаки, химикаты и т.п.

Фляга представляет собой транспортную тару, имеющую цилиндрическую горловину и корпус цилиндрической формы. Она оснащена крышкой с затвором и приспособлением для ее переноса.

В качестве транспортной тары также используются *бочки* с корпусом параболической или цилиндрической формы с зигами катания или обручами, с днищами.

Наиболее распространенный вид транспортной тары — *ящики*. Они, как и картонные (гофрированные и негофрированные) *короба*, имеют корпус, как правило, прямоугольной формы с

дном, двумя боковыми и двумя торцевыми стенками, без крышки или с крышкой.

Товары в стеклянной таре, например вино в *бутылках*, укладывают в специальные плетеные *корзины* или плотные (решетчатые) ящики. Последние имеют отдельные гнезда для каждой единицы товара (бутылки). Перегородки изготавливаются из плотного картона, фанеры, пластмассы. Внутри гнезда кладется мягкий протилочный материал, а на верхнюю стенку ящика накладывают трафарет с надписью «Верх, не кантовать!». Корзины, которые применяются в качестве тары, должны иметь ручки для транспортировки и плотно охватывать бутылки с винном.

В качестве транспортной тары может использоваться *барабан*. Он имеет гладкий или гофрированный цилиндрический корпус без зигов катания или обручей, с плоским дном.

В *баллонах*, имеющих узкую горловину, корпус каплевидной, цилиндрической или шарообразной формы со сферическим дном, перевозят сжатый воздух, газ, кислоты.

Для упаковки товаров (продукции) больших размеров и массы (например, холодильников, станков, мебели и т.п.) предназначены деревянные *решетки*, на которых краской указывают места захвата вилами автопогрузчика и застропки тросами подъемных механизмов.

Мешок представляет собой мягкую транспортную тару. Мешки из ткани заполняют товаром (продукцией) под зашивку. При ручной зашивке мягкой тары по углам мешков оставляют ушки, а каждый отдельный мешок сшивается с внутренней стороны. В том случае, если имеются дыры, то на них делаются с внутренней стороны прочные заплатки, о чем производится отметка в транспортных (перевозочных) документах.

Хлопок, шерсть, сено и другие материалы упаковывают в *прессованные кипы*, а ткани, одежду, бумаги помещают в *непрессованные кипы*.

Кожу, ковры, меха и другие материалы и изделия перевозят в *тюках*, которые оборачиваются в плотную ткань, зашиваются и перевязываются цельной веревкой.

Перевозка товаров (продукции) может осуществляться в *канистрах*, *сетках*, *пакетах*, *рулонах*, *кулях*, *связках* или с частичной упаковкой.

По жесткости (способности деформироваться и выдерживать механические повреждения) можно выделить следующие виды транспортной тары: жесткую, полужесткую и мягкую.

К *мягкой таре* относят пакеты, сетки, кули, мешки, кипы, тюки, которые предназначены для хранения, транспортировки, как правило, сыпучих и волокнистых товаров (продукции). Форма мягкой тары зависит от степени ее наполнения грузом. Сырьем для изготовления мягкой тары служат ткань, бумага, полимерные материалы.

Ящики, картонные коробки, корзины и решетки относят к *полужесткой таре*, которая при незначительных механических нагрузках сохраняет свою первоначальную форму.

Жесткая тара производится из металла, пластмассы, дерева и стекла и имеет большую механическую прочность.

По кратности использования согласно п. 162 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов тара под товарами (продукцией) классифицируется на многооборотную тару и тару однократного использования (однооборотную или разовую).

Разовая тара изготавливается из картонных, бумажных и полимерных материалов (мешки, коробки, жестяные и алюминиевые банки, полиэтиленовые пакеты и пленка, блистеры). Разовая тара обычно не оплачивается покупателем отдельно ввиду того, что ее стоимость включается в стоимость затаренных товаров (продукции)⁵.

Согласно ст. 517 Гражданского кодекса Российской Федерации многооборотная тара и средства пакетирования, в которых доставлен товар, если договором поставки не установлено иное, подлежит обязательному возврату покупателем поставщику⁶.

Многооборотная тара изготавливается из дерева, картона, металла, пластмассы, стекла, ткани и нетканых материалов. К ней относятся ящики, бидоны, фляги, кеги, бочки, стеклобанки, бутылки, мешки, поддоны и др.

⁵ Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: приказ Минфина России от 28.12.2001 № 119н (в ред. от 24.12.2010) // СПС «КонсультантПлюс».

⁶ Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть вторая: Федеральный закон от 26.01.1996 № 14-ФЗ (в ред. от 23.05.2016) // СПС «КонсультантПлюс».

В состав многооборотной тары включается также специальная тара, предназначенная для затаривания определенных товаров (продукции) в целях их защиты от внешних воздействий, влияния влаги и климатических факторов при транспортировке, хранении и длительной консервации продукции.

Многооборотная тара, как правило, *возвратная*. Она признается таковой в случае, если требование о ее возврате предусмотрено договором поставки или иным соглашением с ее владельцем. Следовательно, она должна быть возвращена после ее высвобождения из-под товара.

Договором с поставщиком может быть предусмотрено взыскание с покупателя залога в обеспечение возврата тары. В этом случае такая возвратная тара именуется *залоговой*. Залог подлежит возврату после получения от покупателя порожней тары в исправном состоянии.

Тара **по назначению** классифицируется на внешнюю и непосредственную упаковку (внутреннюю).

Внешняя упаковка служит защитой для внутренней упаковки и удаляется при подготовке товара (материала) к непосредственному использованию (продаже). Примером ее являются ящики, коробки, мешки, контейнеры и пр. Внешняя упаковка может выполнять и дополнительные функции, в частности обеспечивать удобство погрузки и транспортировки, представлять подробную информацию о товаре.

Внутренняя (непосредственная) упаковка предназначена для размещения товара (продукции) и находится с ним в непосредственном контакте. Она неотделима от вложенного в нее товара и может быть использована самостоятельно только после полного освобождения из-под товара. К ней относятся бутылки для минеральной воды, банки для консервированных овощей и др. Со склада организации данный вид тары отпускается вместе с затаренной в нее продукцией (товаром). Возвращенная на склад порожняя непосредственная (внутренняя) упаковка товара (продукции) может быть продана или использована внутри организации.

Учет тары и тарных материалов

Основы организации синтетического и аналитического учета тары. Выбор синтетического

счета для учета тары зависит от ее предназначения, т.е. функциональной роли, выполняемой на предприятии, которая, в свою очередь, тесно связана с продолжительностью ее оборота.

Рисунок 1 демонстрирует взаимосвязь функциональных признаков (предназначения) тары и скорости ее оборота и позволяет осуществить ее учетную идентификацию, т.е. определить счета, используемые для учета различных видов тары.

Организации торговли и общественного питания осуществляют учет наличия и движения всех видов тары и тарных материалов на счете 41 «Товары». Это вытекает из самого понятия тары как упаковки товаров и проявляется в том, что такая тара носит название «товарной», т.е. применяется для индивидуальной, групповой или транспортной упаковки товаров.

Для учета многооборотной тары со сроком полезного использования менее 12 мес. на счете 41 «Товары» предусмотрен субсчет 3 «Тара под товаром и порожняя». Однооборотная (разовая) тара учитывается непосредственно в стоимости товаров и других видов товарно-материальных ценностей, без выделения на специальный субсчет. Это связано с тем, что такая тара выполняет функцию упаковки товаров в процессе их хранения, транспортировки и продажи потребителям и зачастую физически неотделима от товара на перечисленных этапах ее оборота; она не может быть использована повторно, а ее стоимость незначительна. Таким же образом учитываются отдельные виды многооборотной тары, например стеклянная посуда (бутылки, банки и т.д.), поступившая вместе с товаром, в организациях розничной торговли и в буфетах организаций общественного питания, — не на субсчете, специально предназначенном для учета многооборотной тары (41-3 «Тара под товаром и порожняя»), а на субсчете 41-2 «Товары в розничной торговле». Это объясняется тем, что такая тара реализуется вместе с товаром как его неотъемлемая часть и покупатель оплачивает стоимость товара, которая включает и стоимость тары. В дальнейшем такая тара может быть использована, но это уже вторично. Первично же стеклянная тара выполняет функции разовой упаковки и поэтому учитывается как товар.

На производственных и иных неторговых предприятиях, а также в торговле тара, используемая

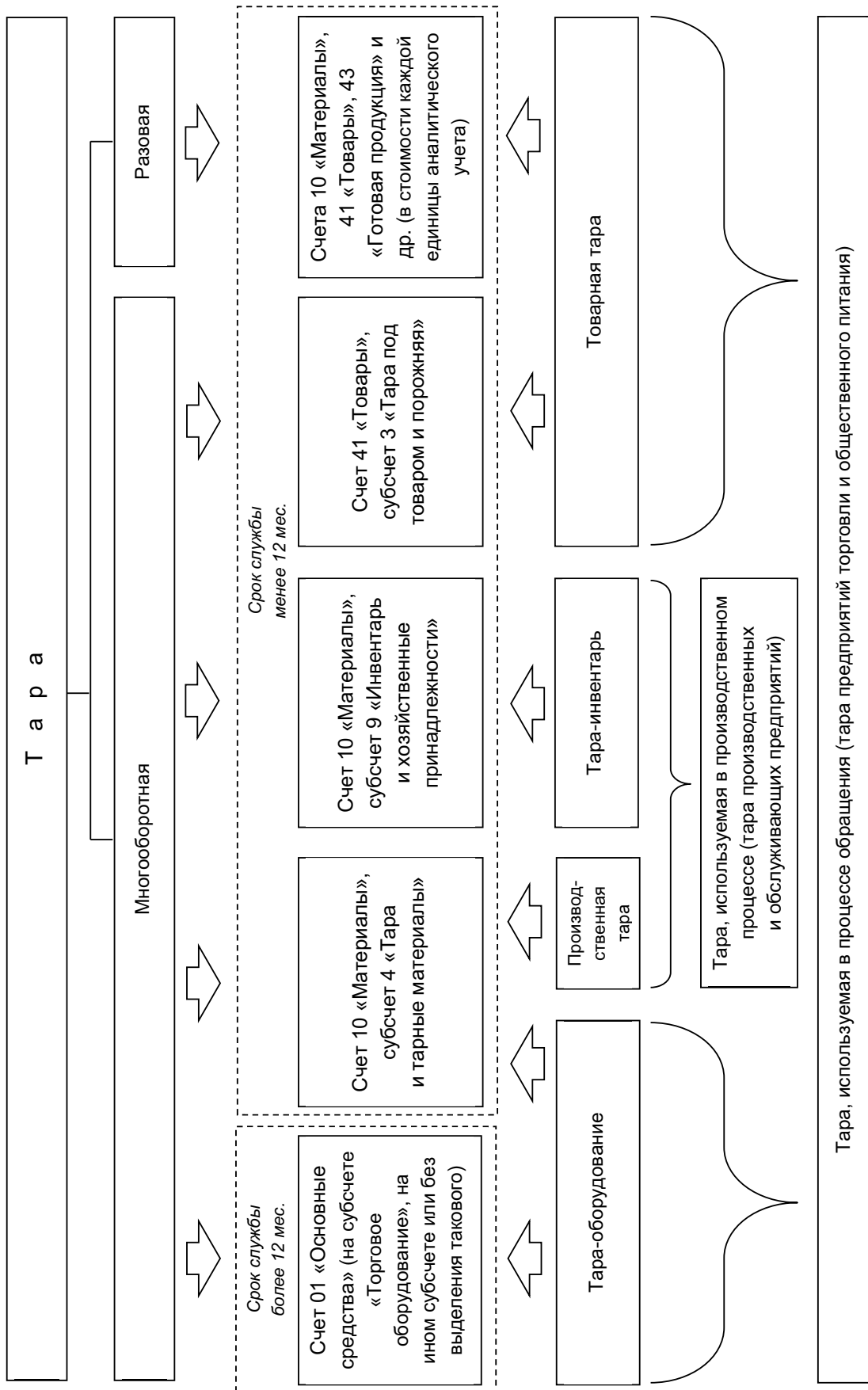


Рис. 1. Взаимосвязь классификации тары и ее учетной идентификации в номенклатуре Плана счетов

в технологическом процессе, а также для хозяйственных нужд, учитывается в составе основных средств или материалов в зависимости от срока полезного использования и стоимости.

Производственная (технологическая) тара со сроком службы менее 12 мес., предназначенная для хранения материалов, полуфабрикатов и подобных ценностей, учитывается на счете 10 «Материалы» (на субсчете 4 «Тара и тарные материалы»). При этом предметы (тара) многократного использования, выполняющие на предприятии функции хозяйственного инвентаря, — тара-инвентарь (бочки, кеги, ящики, емкости и др.), предназначенные для хранения и перемещения материалов, полуфабрикатов, готовой продукции и иных ценностей, учитываются на субсчете 10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» к счету 10 «Материалы».

Заметим, что предметы, используемые для транспортировки и обеспечения сохранности готовой продукции и товаров (например, деревянные опилки и т.п.), к таре не относятся и учитываются на субсчете 10-1 «Сырье и материалы» к счету 10 «Материалы».

Технологическая тара со сроком полезного использования свыше 12 мес. — тара-оборудование (например, торговые автоматы, постоматы, холодильники для торговли замороженными продуктами и др.) учитывается на счете 01 «Основные средства» (на субсчете «Торговое оборудование» и др.). Термин «тара-оборудование» обычно употребляется в отношении тары торговых организаций и не используется для аналогичных объектов производственных предприятий (например, емкостей в пищевой промышленности). При этом как торговые, так и производственные предприятия учитывают такие объекты в составе основных средств (как оборудование или инвентарь).

Заметим, что с точки зрения международных стандартов тара-оборудование тоже относится к основным средствам. В частности, как отмечает А.Д. Мусина, «для такого рода активов подходит определение вспомогательного оборудования» [2, с. 63].

При этом МСФО (IAS) 16 «Основные средства» предусматривает всего два критерия идентификации основных средств (использование в производственной или торговой деятельности

и срок службы, превышающий продолжительность отчетного периода) и не содержит, в отличие от Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01⁷, стоимостного лимита, позволяющего учитывать малоценные объекты в составе запасов. Иными словами, согласно МСФО в состав вспомогательного оборудования как элемента основных средств входит любая тара со сроком полезного использования более 1 года независимо от стоимости.

Проблема возникает при попытке идентификации в МСФО тары со сроком полезного использования менее 1 года. Согласно п. 8 МСФО (IAS) 16 «Основные средства» «такие статьи, как запасные части, резервное оборудование и вспомогательное оборудование признаются в отчетности..., если они отвечают определению основных средств. В противном случае такие статьи классифицируются как запасы»⁸. Однако, как отмечают И.Р. Сухарев и О.А. Сухарева, МСФО (IAS) 2 «Запасы» содержит исчерпывающее определение запасов, в котором нет «ни слова о запасных частях, резервном и вспомогательном оборудовании, которые не подходят под определение основных средств» [1, с. 14]. Остается только добавить, что там также ничего не сказано о таре-оборудовании и тара-инвентаре.

При этом в России, как отмечено ранее, такая тара (со сроком службы менее 12 мес.) учитывается в составе запасов и именуется «тара-инвентарь».

Синтетический и аналитический учет тары и тарных материалов ведется на складах и подразделениях организации аналогично учету материалов.

Бухгалтерская служба ведет аналитический учет тары и тарных материалов в количественно-стоимостном выражении в разрезе каждого склада, подразделения и места хранения,

⁷ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н (в ред. от 16.05.2016) // СПС «Консультант-Плюс».

⁸ О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации: приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н // СПС «КонсультантПлюс».

по материально ответственным лицам. Одновременно учет тары и тарных материалов осуществляется по их видам и группам.

Каждый факт хозяйственной жизни по поступлению тары, ее отпуску для упаковки продукции (товаров) и на сторону, внутреннему перемещению фиксируется первичными учетными документами, используемыми в учете товарных операций.

Учет приобретения и заготовки тары.

Бухгалтерские записи по приобретению тары и тарных материалов идентичны записям по приобретению соответствующих групп материально-производственных запасов. Так, при приобретении торговой организацией многооборотной тары, выделенной в расчетных и сопроводительных документах отдельной позицией, делается запись:

Д-т сч. 41-3 «Тара под товаром и порожня»

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Если стоимость тары не выделана отдельной строкой в расчетных документах, но предполагается ее использование или продажа в будущем, она приходится по рыночным ценам:

Д-т сч. 41-3 «Тара под товаром и порожня»

К-т сч. 91-1 «Прочие доходы».

При приобретении товаров в разовой (потребительской) упаковке стоимость тары учитывается в составе стоимости товаров:

Д-т сч. 41-1 «Товары на складах», 41-2 «Товары в розничной торговле», 41-4 «Покупные изделия»

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Приобретение тары, используемой в производственной деятельности (в том числе торговых предприятий), учитывается следующим образом:

Д-т сч. 10-4 «Тара и тарные материалы»

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Учет тары, используемой в хозяйственной деятельности различных организаций в качестве инвентаря, приобретенной у поставщиков, отражается записью:

Д-т сч. 10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Приобретение тары-оборудования, срок полезного использования которой превышает 12 мес., фиксируется проводками:

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

Д-т сч. 01 «Основные средства», субсчет «Торговое оборудование»

К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Независимо от источника поступления тары (покупка или изготовление в самой организации) она принимается к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, которая складывается из всех затрат на ее приобретение (изготовление) и доставку в организацию⁹.

Организациям разрешается вести учет тары и тарных материалов по учетным ценам при значительной номенклатуре тары с высокой скоростью оборачиваемости. За учетную цену может быть принята плановая или договорная цена, фактическая себестоимость прошлого периода и пр. Учетная цена на тару определяется организацией самостоятельно в разрезе ее видов (наименований, размеров, сортов и др.).

Разница между фактической себестоимостью тары и ее учетной ценой подлежит списанию со счетов учета затрат (при производстве тары в самой организации) или счетов учета расчетов (при приобретении тары на стороне) на прочие доходы и расходы в порядке, аналогичном используемому для списания отклонений в стоимости приобретенных материалов. При этом используется упрощенный порядок: отклонение выявляется непосредственно на счетах учета затрат или расчетов (например, на специально открываемых для этих целей субсчетах) без задействования счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Списание же суммы отклонений в стоимости тары, в отличие от других видов материально-производственных запасов, производится исключительно на счет 91 «Прочие доходы и расходы». В случае превышения

⁹ Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: приказ Минфина России от 28.12.2001 № 119н (в ред. от 24.12.2010) // СПС «КонсультантПлюс».

суммы фактических затрат над учетными ценами делается запись:

Д-т сч. 91-2 «Прочие расходы»

К-т сч. 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

В обратном случае (при превышении учетной цены над фактической) производится сторнировочная запись.

Учет затрат на производство и ремонт тары. Тара может быть изготовлена собственными силами торговой организации — хозяйственным способом. Затраты на ее производство относятся в дебет счета 20 «Основное производство», если они составляют предмет основной деятельности организации, или в дебет счета 23 «Вспомогательные производства» в других организациях, где такие работы выполняются соответствующим структурным подразделением организации:

Д-т сч. 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства»

К-т сч. 10 «Материалы», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Изготовленная таким образом тара в зависимости от ее предназначения приходится по дебету соответствующих счетов:

Д-т сч. 10-4 «Тара и тарные материалы», 10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности», 41-3 «Тара под товаром и порожня»

К-т сч. 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства».

Затраты на ремонт тары также списываются в дебет счетов 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» в качестве заготовительных расходов. Помимо этого, по нашему мнению, торговые организации вправе относить затраты на ремонт и очистку тары в дебет счета 44 «Расходы на продажу», поскольку именно на нем в соответствии с установленным порядком в торговле осуществляется учет транспортно-заготовительных расходов:

Д-т сч. 44 «Расходы на продажу»

К-т сч. 10 «Материалы», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Учет затрат на ремонт тары-оборудования со сроком полезного использования свыше 12 мес.,

а также ее списания осуществляется в порядке, установленном для основных средств. При этом в обязанности собственника тары-оборудования входит контроль за ее техническим состоянием, обслуживание, очистка, ремонт, а также начисление амортизации.

Учет использования тары в производственной и торговой деятельности, ее продажи и иного выбытия. Методика бухгалтерского учета тары определяется тем, включается ли ее стоимость в цену хранящихся в ней материальных запасов. Это зависит от делимости тары от продаваемого в ней товара для ее последующего использования и связанных с этим особенностей производственного процесса, а также от существенности удельной стоимости упаковки в общей стоимости товара. Здесь возможны следующие ситуации (рис. 2).

Ситуация 1. Если удельная стоимость тары в стоимости приобретаемых материальных ценностей незначительна, а также не предполагается ее дальнейшее использование или возврат покупателем, затраты на ее приобретение включаются в покупную стоимость товаров (материалов).

В случае, когда стоимость такой тары выделена в сопроводительных документах поставщика отдельной строкой, она приходится в дебет соответствующих субсчетов материалов и товаров, предназначенных для учета тары:

Д-т сч. 10-4 «Тара и тарные материалы», 41-3 «Тара под товаром и порожня»

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Далее стоимость тары относится на увеличение стоимости материалов (товаров):

Д-т сч. 10 «Материалы» (по субсчетам), 41-1 «Товары на складах», 41-2 «Товары в розничной торговле»

К-т сч. 10-4 «Тара и тарные материалы», 41-3 «Тара под товаром и порожня».

Основанием для данной записи служит п. 6 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, согласно которому фактические затраты на приобретение материальных ценностей включают затраты по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Примером таких затрат являются затраты по подработке, сортировке,

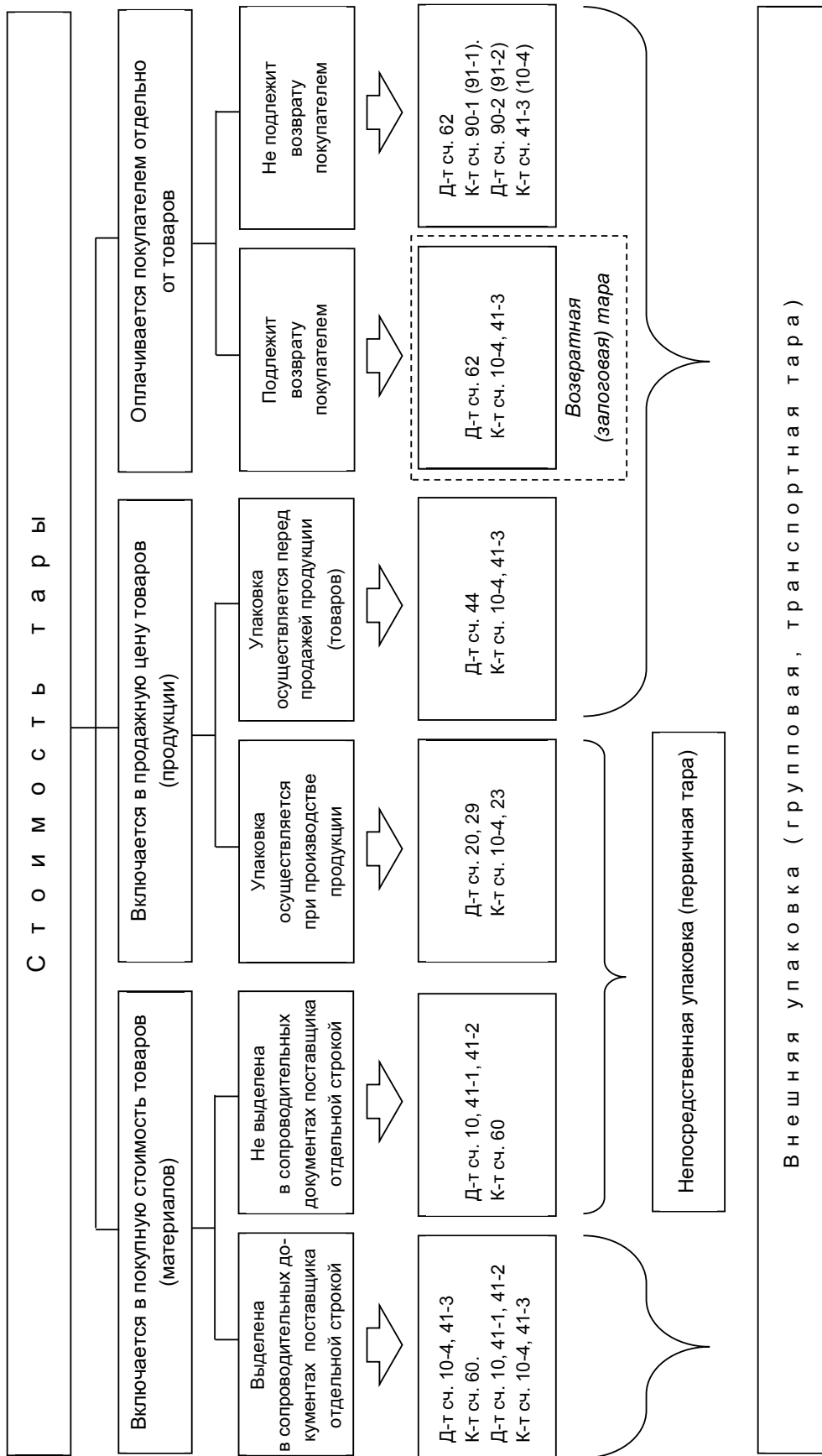


Рис. 2. Способы отражения в учете списания стоимости тары при осуществлении производственной и торговой деятельности

фасовке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции (выполнением работ и оказанием услуг).

Если стоимость приобретенной тары не выделена в сопроводительных документах поставщика, она включается в стоимость товаров (материалов):

Д-т сч. 10 «Материалы» (по субсчетам), 41-1 «Товары на складах», 41-2 «Товары в розничной торговле»

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Ситуация 2. *В случае, когда тара не оплачивается покупателем отдельно (входит в продажную цену готовой продукции, товаров), ее стоимость относится на издержки производства или обращения.*

В частности, первичная (непосредственная) упаковка готовой продукции, осуществляемая на стадии производственного процесса, предполагает включение стоимости использованной тары (непосредственной упаковки) в себестоимость продукции:

Д-т сч. 20 «Основное производство», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»

К-т сч. 10-4 «Тара и тарные материалы», 23 «Вспомогательные производства».

Последующая (групповая, транспортная) упаковка, осуществляемая при сдаче продукции на склад или ее отгрузке покупателям, предусматривает отнесение стоимости использованной для этих целей тары и тарных материалов в состав расходов на продажу. При этом напомним, что в зависимости от характера деятельности предприятия (производственной или торговой) тара учитывается в составе материалов или товаров:

Д-т сч. 44 «Расходы на продажу»

К-т сч. 10-4 «Тара и тарные материалы», 41-3 «Тара под товаром и порожня».

Таким образом, в рассмотренных выше ситуациях стоимость тары включается в продажную цену продукции и товаров, упакованных в данную тару. Она не оплачивается покупателем сверх стоимости реализуемых товарно-материальных ценностей и не выделяется в счете отдельной строкой.

Ситуация 3. *В случае если тара оплачивается покупателем отдельно, она выделяется в расчетных и товарно-сопроводительных документах*

отдельной строкой наравне с другими товарными позициями.

Если условиями договора предусмотрен возврат тары покупателем, ее списание с бухгалтерского учета не отражается как продажа:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т сч. 10-4 «Тара и тарные материалы», 41-3 «Тара под товаром и порожня».

В данной ситуации сумма, уплаченная за тару, служит залогом, а такая тара именуется залоговой. Особенности учета возвратной и залоговой тары будут рассмотрены ниже.

На стоимость переданной покупателям вместе с товаром и не подлежащей возврату тары делаются такие же записи, как и при продаже товаров:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т сч. 90-1 «Выручка» — на стоимость тары по рыночным (договорным, залоговым) ценам;

Д-т сч. 90-2 «Себестоимость продаж»

К-т сч. 41-3 «Тара под товаром и порожня» — на стоимость тары по учетным ценам (фактической себестоимости).

Помимо перечисленных случаев использования тары в производственной и торговой деятельности, списание ее стоимости осуществляется при ее выбытии вследствие невозможности дальнейшего использования.

Тара, пришедшая в негодность из-за поломки, боя, порчи или вследствие естественного износа, подлежит списанию на основании акта, составленного комиссией и утвержденного руководителем организации или лицом, уполномоченным им. Комиссия осуществляет осмотр тары, выявляет причины ее непригодности и определяет виновных лиц.

Тара, пришедшая в негодность вследствие естественного износа, списывается на прочие расходы:

Д-т сч. 91-2 «Прочие расходы»

К-т сч. 10-4 «Тара и тарные материалы», 10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности», 41-3 «Тара под товаром и порожня».

Торговые организации также могут сдавать непригодную для дальнейшего использования тару на утилизацию предприятиям по сбору вторичного сырья. Сдача (отгрузка) непригодной тары на утилизацию (переработку) оформляется товарно-транспортной накладной (накладной).

Тара, пришедшая в негодность до окончания срока полезного использования (например, бой, порча, лом), списывается на счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»:

Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

К-т сч. 10-4 «Тара и тарные материалы», 41-3 «Тара под товаром и порожняя».

Дальнейшее списание недостач осуществляется в установленном порядке в зависимости от их причин, наличия виновных лиц и других факторов.

При продаже тары с товаром (продукцией) и порожней тары и ином выбытии ее оценка, как и оценка товаров (продукции), может осуществляться по себестоимости каждой единицы, средней себестоимости или по себестоимости первой по времени приобретения тары (ФИФО).

Особенности учета возвратной и залоговой тары.

Учет возвратной тары у поставщика. Стоимость *возвратной тары* не включается в продажную цену товара и оплачивается покупателем сверх его стоимости. В счетах и других расчетных документах она указывается отдельной строкой по ценам, определенным в договорах.

Стоимость порожней тары, возвращенной поставщику или переданной тароремонтной организации, оплачивается покупателем по ценам, предусмотренным соответствующими договорами купли-продажи, поставки и др.

Поставщик может нести затраты, связанные с ремонтом возвратной тары, ее промывкой и очисткой:

Д-т сч. 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 44 «Расходы на продажу» и др.

К-т сч. 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.

Если в соответствии с условиями договора покупатель освобожден от необходимости возмещения расходов поставщику, последний учитывает их в составе расходов от обычной деятельности:

Д-т сч. 90-2 «Себестоимость продаж»

К-т сч. 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 44 «Расходы на продажу».

Если же такие расходы подлежат возмещению организации-поставщику покупателем

сверх стоимости возвращенной тары (в размере, установленном соглашением сторон), то сумма причитающегося возмещения признается ее прочим доходом:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т сч. 91-1 «Прочие доходы».

При этом соответствующие затраты поставщика на ремонт тары, накопленные на счетах учета издержек производства и обращения, списываются в качестве прочих расходов:

Д-т сч. 91-2 «Прочие расходы»

К-т сч. 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 44 «Расходы на продажу» и др.

Возвращенная покупателем поставщику возвратная тара учитывается по фактической себестоимости (или учетной цене):

Д-т сч. 10-4 «Тара и тарные материалы», 41-3 «Тара под товаром и порожняя»

К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

В случае возникновения разницы между фактической себестоимостью (или учетной стоимостью) тары и ее договорной стоимостью, она подлежит списанию на прочие доходы или расходы:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» (62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»)

К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (91 «Прочие доходы и расходы»).

При учете расчетов с получателями возвратной тары вместо счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» на практике нередко используется счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Обычно это объясняется тем, что одна и та же тара многократно может поставляться поставщиком покупателю и обратно. Тем не менее методически правильно применение поставщиком в расчетах с покупателями счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», а покупателем в расчете с поставщиками — счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», независимо от того, идет ли речь о поставках продукции товаров или тары, и тем более от того, является ли тара возвратной или нет. Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», в свою очередь, предназначен для учета операций с прочими дебиторами и кредиторами, для которых отсутствует

самостоятельный синтетический счет, — со страховщиками, депонентами, профсоюзами, покупателями алиментов и пр.

Учет возвратной тары у покупателя. Тара под товаром (продукцией) принимается покупателем к бухгалтерскому учету одновременно с оприходованием приобретенного товара (продукции) по:

- цене, определенной договором, если тара оплачена или подлежит оплате поставщику сверх стоимости затаренных в нее товаров (продукции):

Д-т сч. 10-4 «Тара и тарные материалы», 41-3 «Тара под товаром и порожня»

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

- рыночной цене с учетом физического состояния, если стоимость тары включена в стоимость приобретенного товара (продукции) и в дальнейшем она может использоваться в хозяйственной деятельности организации. Ее стоимость при принятии к бухгалтерскому учету относится на прочие доходы организации:

Д-т сч. 10-4 «Тара и тарные материалы», 41-3 «Тара под товаром и порожня»

К-т сч. 91-1 «Прочие доходы».

Возврат многооборотной тары поставщику отражается в бухгалтерском учете покупателя на основании счета, предъявленного к оплате, по ценам, указанным в договоре:

Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

К-т сч. 10-4 «Тара и тарные материалы», 41-3 «Тара под товаром и порожня».

Аналитический учет возвратной тары организациям-покупателям разрешается вести по учетным ценам. При возникновении разницы между стоимостью тары, подлежащей оплате поставщикам, и учетной стоимостью тары она списывается на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» (или на иной счет, на котором в соответствии с принятой в организации учетной политикой учитываются транспортно-заготовительные расходы).

Покупатель затраты по ремонту, очистке и промывке залоговой тары, произведенные как собственными силами, так и возмещаемые поставщику, списывает на транспортно-заготовительные

расходы или на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»:

Д-т сч. 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», 44 «Расходы на продажу»

К-т сч. 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

В случае если договором установлено, что расходы по доставке возвратной тары до поставщика (тарособирающей организации) осуществляет покупатель, то они отражаются у последнего в составе транспортно-заготовительных расходов (расходов на продажу).

Особенности учета залоговой тары. В рыночных условиях необходимость уплаты залога за возвратную тару и его сумма устанавливается соглашением сторон. При установлении залога на возвратную тару учет ее наличия и движения осуществляется по залоговым ценам на счетах 10-4 «Тара и тарные материалы» и 41-3 «Тара под товаром и порожня». Тара принимается к учету по ценам, установленным в преysкранте залоговых цен организации, а разница между фактической себестоимостью и залоговой стоимостью тары зачисляется на счет 91 «Прочие доходы и расходы», к которому может быть открыт аналитический счет (субконто) «Операции с тарой».

Суммы налога на добавленную стоимость (НДС), уплачиваемые поставщикам при приобретении залоговой тары, к зачету (возмещению из бюджета) не принимаются, а учитываются на счетах 10-4 «Тара и тарные материалы» и 41-3 «Тара под товаром и порожня» в составе залоговой стоимости тары на основании п. 7 ст. 154 Налогового кодекса Российской Федерации¹⁰, согласно которому при реализации товаров в залоговой таре ее залоговая стоимость не включается в налогооблагаемую базу в случае возврата указанной тары поставщику. Согласно подп. 1 п. 2 ст. 170 Налогового кодекса Российской Федерации суммы НДС, предъявленные покупателю при покупке таких товаров (в данном случае

¹⁰ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая: Федеральный закон от 05.08.2000. № 117-ФЗ (в ред. от 05.14.2016) // СПС «КонсультантПлюс».

тары. — *Прим. авт.*), включаются в их стоимость. Таким образом, оплаченные поставщикам суммы НДС при покупке товаров в возвратной (залоговой) таре к налоговому вычету в части тары не принимаются. Они учитываются в ее стоимости.

В соответствии со ст. 517 Гражданского кодекса Российской Федерации покупатель обязан возвратить поставщику многооборотную тару и средства пакетирования, в которых поступили товары (продукция), в порядке и в сроки, установленные законом, иными правовыми актами, принятыми в соответствии с ними обязательными правилами или договором. Следовательно, при продаже товаров (продукции) в многооборотной таре ее залоговая стоимость не формирует выручку от продажи товаров (продукции), поскольку отсутствует сам факт продажи (реализации) — тару надлежит вернуть. Поэтому стоимость тары, обращающейся по залоговым ценам, не отражается на счете 90 «Продажи».

Стоимость возвратной (залоговой) тары отражается отдельно от стоимости фасованных в данную тару товаров (продукции) в расчетных документах и оплачивается покупателем сверх стоимости товаров (продукции). В связи с чем торговым организациям рекомендуется использовать для учета движения залоговой тары счет 45 «Товары отгруженные»:

Д-т сч. 45 «Товары отгруженные», субсчет «Залоговая тара»

К-т сч. 41-3 «Тара под товаром и порожняя».

Как показано ранее, покупатель приходит тару, обращающуюся по залоговым ценам, на счет 41-3 «Тара под товаром и порожняя» (или счет 10-4 «Тара и тарные материалы»), что предусмотрено п. 183 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. В то же время существует небезосновательная точка зрения о необходимости учета такой тары за балансом — на счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». Инструкция по применению Плана счетов требует организовать на нем учет материальных ценностей, не принадлежащих экономическому субъекту, в том числе «...ценностей, запрещенных к расходованию по условиям договора...»¹¹.

Основываясь на концепции права собственности, преобладавшей длительное время в отечественном учете, залоговая тара не должна учитываться в составе собственного имущества предприятия-покупателя, так как отсутствует сделка по ее купле-продаже. Тара лишь передается покупателю товаров во временное пользование. Он вносит за нее залог, который ему возвращается после возврата порожней тары в исправном состоянии. Отсюда следует необходимость учитывать залоговую тару на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

Если же исходить из концепции экономического контроля, реализованной в МСФО, покупателю следует учесть залоговую тару в балансе, поскольку решающим признается не столько право собственности, сколько извлечение из актива экономических выгод, что соответственно ориентирует на отражение такой тары в балансе. Напомним, что в соответствии с п. 4.4 Концептуальных основ финансовой отчетности, определяющих общую методологию МСФО, «актив является ресурсом, контролируемым организацией в результате прошлых событий, от которого ожидается поступление будущих экономических выгод в организацию» (курсив наш. — *Прим. авт.*) [3].

Однако, как не парадоксально, но с точки зрения международных стандартов залоговая тара не может быть отнесена к запасам (более того, она не может быть отнесена ни к каким другим активам), поскольку формально не удовлетворяет определению последних, содержащемуся в МСФО (IAS) 2 «Запасы». При этом действующие отечественные стандарты с легкостью позволяют это сделать и, иными словами, оказались «ближе к МСФО, чем сами МСФО».

Заметим также, что данное обстоятельство обнаруживает более глубокое противоречие в системе МСФО, связанное с приоритетностью положений отдельных стандартов по отношению к лежащим в их основе принципам.

С одной стороны, «Совет признает, что в ограниченном ряде случаев может иметь место противоречие между Концептуальными

¹¹ Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции

по его применению: приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н (в ред. от 08.11.2010) // СПС «КонсультантПлюс».

основами и каким-либо из МСФО. В тех случаях, когда имеет место подобное противоречие, требования МСФО имеют приоритет по сравнению с требованиями Концептуальных основ» [3].

С другой стороны, Концептуальные основы призваны: «содействовать составителям финансовой отчетности в применении МСФО и рассмотрении вопросов, которые еще не стали предметом конкретного МСФО; ...содействовать пользователям финансовой отчетности в интерпретации информации, содержащейся в финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО» [3]. Возникает вопрос: что сможет понять пользователь и насколько достоверным окажется баланс (отчет о финансовом положении), если в нем будут отсутствовать объекты, удовлетворяющие критерию признания в качестве актива?

Попытка компенсировать данное противоречие внесением постоянных уточнений и дополнений в текст стандартов, на наш взгляд, приведет лишь к росту их объема, но все равно не позволит описать все многообразие хозяйственной жизни: «...Поскольку Совет по МСФО будет руководствоваться Концептуальными основами при разработке будущих МСФО и пересмотре существующих МСФО, число случаев, когда имеют место противоречия между

Концептуальными основами и МСФО, будет сокращаться с течением времени» [3].

В любом случае многооборотная тара, отпущенная покупателю по залоговой стоимости, до истечения срока возврата продолжает оставаться в собственности поставщика. По истечении установленного срока возврата невозвращенная покупателем тара переходит в его собственность, а залоговая цена за тару должна трактоваться организацией-поставщиком как выручка от продажи невозвращенной тары:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т сч. 91-1 «Прочие доходы».

При этом у организации-поставщика возникает обязанность по начислению и уплате в бюджет НДС со стоимости невозвращенной тары.

Чтобы минимизировать налоговые риски, связанные с исчислением НДС при передаче тары, в договоре настоятельно рекомендуется указать, что товар передается в возвратной таре, а также ответственность покупателя за ее возврат и сохранность. Кроме того, целесообразно предусмотреть сроки возврата тары, по истечению которых тара будет считаться проданной покупателю и соответственно у продавца возникнет обязательство перед бюджетом по НДС.

Литература

1. Сухарев И.Р., Сухарева О.А. Недостатки МСФО: определение запасов // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 6. С. 11–16.
2. Мусина А.Д. Учет запасных частей, тары и резервного оборудования — запасы или основные средства // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. 2014. № 1. С. 59–65.
3. Концептуальные основы финансовой отчетности. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=160581> (дата обращения: 17.05.2016).

References

1. Sukharev I.R., Sukhareva O.A. Nedostatki MSFO: opredelenie zapasov [The drawbacks of IFRS: defining inventories]. *Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing*, 2015, no. 6, pp. 11–16 (in Russ.).
2. Musina A.D. Uchet zapasnykh chastei, tary i rezervnogo oborudovaniia — zapasy ili osnovnye sredstva [Accounting for spare parts, packaging, and backup equipment — inventories or property, plant and equipment]. *Korporativnaia finansovaia otchetnost'. Mezhdunarodnye standarty — Corporate financial statements. International standards*, 2014, no. 1, pp. 59–65 (in Russ.).
3. Kontseptual'nye osnovy finansovoi otchetnosti [The conceptual framework of financial statements]. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=160581> (accessed: 17.05.2016). (in Russ.).