

УЧЕТ ТАРЫ

Товары, предназначенные для продажи, поступают (отпускаются) на склад (со склада) торговой организации, как правило, в упаковке, то есть на предприятиях торговли наряду с товарооборотом происходит ежедневный оборот тары.

Понятие тары содержится в п. 160 Методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ (утверждены Приказом Минфина России от 28.12.2001 N 119н): это вид запасов, предназначенных для упаковки, транспортировки и хранения продукции, товаров и других материальных ценностей.

По виду оборачиваемости тара подразделяется на тару однократного использования (бумажная, картонная, полиэтиленовая) и многооборотную тару (средства пакетирования и специализированные контейнеры, тара-оборудование, а также деревянная тара (ящики, бочки, кадки и др.), картонная тара (ящики из гофрированного и плоского склеенного картона и др.), металлическая и пластмассовая тара (бочки, фляги, ящики, бидоны, корзины и др.), стеклянная тара (бутылки, банки, бутылки и др.), тара из тканей и нетканых материалов (мешки тканевые, упаковочные ткани, нетканые упаковочные полотна и др.), а также специальная тара, то есть тара, специально изготовленная для затаривания определенной продукции (товаров)). Таким образом, под многооборотной тарой понимаются средства упаковки (средства для хранения, специализированные контейнеры, тара-оборудование, вспомогательные упаковочные средства и паковочная ткань), используемые многократно, в том числе для внутренних нужд торговой организации. Договорами поставки продукции (товаров) может предусматриваться использование многооборотной тары, подлежащей возврату поставщикам продукции (товаров) или сдаче тароремонтным организациям, - так называемой возвратной тары.

По своим функциям тара различается на внешнюю и непосредственную упаковку. Непосредственная упаковка отличается тем, что она неотделима от вложенного в нее товара и может быть использована самостоятельно только после расходования этого товара. Такая тара отпускается со склада вместе с товаром (флакон для духов, банки и бутылки для консервов и красок и т.д.). Она берется на учет и подлежит возврату на склад после использования (расходования) вложенных в нее материальных ценностей только в случае, если она может быть использована внутри организации или продана (п. 165 Методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ).

Если тара является собственностью торговой организации, ее стоимость однозначно отражается на счете 41 «Товары», субсчет 41-3 «Тара под товаром и порожня» (п. 166 Методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ). В случае приобретения тары самой торговой организацией (пока мы не рассматриваем порядок учета тары, поступившей с поставленной продукцией) либо ее изготовления непосредственно в организации она принимается к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, которая складывается из всех расходов по ее покупке и доставке в организацию или затрат по ее изготовлению. Аналитический учет тары ведется в количественном и стоимостном выражении по складам и местам хранения, по материально ответственным лицам, а внутри них - по видам и группам тары.

Тара, поступившая от поставщиков вместе с продукцией (товаром), в зависимости от ситуации учитывается по-разному. Если приобретенный товар упакован в тару однократного использования, как правило, стоимость такой тары уже включена в стоимость товара (не выделена отдельной строкой в расчетных документах). В этом случае оприходованию подлежит только товар по цене, указанной в договоре, а приобретение тары в учете покупателя никак не отражается. Однако в том случае, если предполагается дальнейшее использование тары в организации либо ее продажа, то есть речь уже идет о многооборотной таре (рассматриваем случай, когда стоимость тары неизвестна покупателю), эта тара должна быть оприходована в бухгалтерском учете торговой организации. Пунктом 178 Методических указаний по бухгалтерскому учету

МПЗ предусмотрено, что такая тара приходится одновременно с поставленной продукцией по рыночной цене с учетом физического состояния (с отнесением указанной стоимости на счета учета финансовых результатов, то есть в дебет счета 41-3 и кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы») сверх стоимости товаров.

При этом под текущей рыночной стоимостью МПЗ понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате их продажи (п. 9 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утвержденного Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н).

В момент передачи в эксплуатацию (либо в случае продажи) стоимость тары списывается с баланса в порядке, установленном для учета этого вида актива. Если стоимость тары в расчетных документах выделена отдельной строкой, то есть сверх стоимости затаренной в нее продукции, такая тара приходится покупателем по цене, указанной в документах (дебет счета 41, субсчет 41-3, кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»). Все перечисленное выше относится к случаям, если право собственности на тару перешло к покупателю одновременно с правом собственности на приобретенный товар.

Пример 1. Торговая организация приобрела 30 ящиков огурцов (по 20 кг в каждом) по цене 32 руб. за кг. Деревянные ящики согласно условию договора поставщику не возвращаются (стоимость тары включена в стоимость товаров и отдельной строкой в расчетных документах не выделена). При этом торговая организация планирует продать тару из-под огурцов по 45 руб. за штуку (торговая организация не является плательщиком НДС).

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Оприходованы огурцы (30 ящ. х 20 кг х 32 руб.)	41-2	60	19 200
Оприходованы деревянные ящики по рыночной цене (30 ящ. х 45 руб.)	41-3	91-1	1 350
Оплачены поставщику приобретенные товары	60	51	19 200

Пример 2. Изменим условия примера 1. Торговая организация приобрела огурцы в том же объеме. Общая стоимость покупки - 19 200 руб. Однако в расчетных документах отдельно выделена стоимость огурцов - 30 руб. за кг и стоимость деревянных ящиков - 40 руб. за штуку. Позднее организация продала ящики по 45 руб. за штуку.

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Оприходованы огурцы (30 ящ. х 20 кг х 30 руб.)	41-2	60	18 000
Оприходованы деревянные ящики (30 ящ. х 40 руб.)	41-3	60	1 200
Оплачены поставщику приобретенные товары	60	51	19 200
Деревянные ящики проданы на сторону (30 ящ. х 45 руб.)	62	91-1	1 350
Списана стоимость тары	91-2	41-3	1 200

Если товар поставляется в многооборотной таре, стороны при заключении договора могут предусмотреть в нем условия о порядке и сроках возврата тары. Если тара подлежит возврату, но условия в части возврата тары в договоре не прописаны, следует руководствоваться Правилами применения, обращения и возврата многооборотных средств упаковки и Правилами обращения возвратной деревянной и картонной тары

(утверждены Постановлением Госнаба СССР от 21.01.1991 N 1). Такие разъяснения, в частности, даны в Письме ВАС РФ от 20.01.1993 N С-13/ОП-20.

В общем случае расходы по возврату многооборотных средств упаковки в пункты назначения относятся на получателя (покупателя) этих возвращаемых средств. Если же для отгрузки продукции и товаров используются многооборотные средства упаковки, принадлежащие получателю (покупателю) продукции и товаров, расходы по их предоставлению отправителю (поставщику) относятся на последнего (п. 7 Правил применения, обращения и возврата многооборотных средств упаковки).

Если иное не установлено договором поставки, покупатель (получатель) обязан вернуть поставщику многооборотную тару и средства пакетирования, в которых поступил товар, в порядке и сроки, установленные законом, иными правовыми актами, принятыми в соответствии с ними обязательными правилами или договором. Прочая тара, а также упаковка товара подлежат возврату поставщику лишь в случаях, предусмотренных договором (ст. 517 ГК РФ).

С тоже время, в договоре может быть предусмотрен иной порядок применения, обращения и сроки возврата многооборотной тары.

Если следовать Методическим рекомендациям по бухгалтерскому учету МПЗ, в момент поступления товаров в тару, которая в соответствии с условиями заключенного договора поставки подлежит обязательному возврату поставщику (принадлежит последнему на праве собственности), стоимость такой тары следует отразить на балансе организации-получателя (счет 41-3). Такой подход в принципе не противоречит другим нормативным актам по бухгалтерскому учету. Так, в соответствии с п. 14 ПБУ 5/01 материально-производственные запасы, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к учету в оценке, предусмотренной в договоре. Минфин (Письмо от 14.05.2002 N 16-00-14/177) в данном случае рекомендует использовать счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в качестве корреспондирующего счета. Как правило, стоимость возвратной тары покупателю известна (например, оговорена в договоре поставки). Если же покупатель не владеет такой информацией, он может отразить стоимость переданной в пользование тары в условной оценке. В тот момент, когда тара возвращается поставщику, бухгалтер организации-покупателя обратной проводкой (Дебет 76, Кредит 41-3) списывает ее с бухгалтерского баланса.

Но существует и другой, альтернативный вариант учета, который в настоящее время рекомендуют многие эксперты. По их мнению, так как право собственности на возвратную тару от поставщика покупателю не переходит, операции по ее поступлению отражаются в учете покупателя за балансом. Подтверждение этому - пп. «г» п. 155 Методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ, в соответствии с которым в случаях, когда находящиеся в организации материальные ценности ей не принадлежат, они подлежат учету за балансом. То есть для учета возвратной тары можно использовать, например, забалансовый счет 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». На дату возврата указанной тары поставщику происходит списание стоимости тары с забалансового учета.

В договоре, как правило, прописывается порядок применения, обращения и сроки возврата многооборотной тары. По общему правилу (если иное не установлено договором) расходы по возврату поставщику многооборотных средств упаковки лежат на покупателе товаров. Эти расходы он в числе расходов по обычным видам деятельности относит в дебет счета 44 «Расходы на продажу».

Пример 3. Организация приобретает рыбную продукцию в многооборотной таре (лотках из полимерных материалов). По условию договора в 15-дневный срок покупатель рыбной продукции возвращает тару поставщику. В июне 2013 г. было приобретено 40

лотков с рыбой по цене 750 руб. каждый. Стоимость тары в договоре не указана, поэтому организация-покупатель учитывает ее в условной оценке (по 30 руб. за один лоток). В соответствии с условиями договора расходы по возврату поставщику многооборотных средств упаковки лежат на покупателе товаров. В июне 2013 г. названные расходы составили 1000 руб.

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Оприходована рыбная продукция (750 руб. x 40 шт.)	41	60	30 000
Первый вариант учета тары			
Принята на учет тара (30 руб. x 40 шт.)	41-3	76	1 200
Тара возвращена поставщику	76	41-3	1 200
Второй вариант учета тары			
Принята на учет тара	002		1 200
Тара возвращена поставщику		002	1 200
Независимо от выбранного способа учета тары			
Отражены расходы по возврату поставщику многооборотных средств	44	76	1 000
Оплачены услуги по возврату тары (транспортные расходы)	76	51	1 000

За некоторые виды многооборотной тары, поставляемой с продукцией (товаром), поставщик может брать с покупателя залог (вместо стоимости тары), который ему возвращается после получения от него порожней тары в исправном состоянии. Взимание залоговых сумм за тару производится в случаях, предусмотренных договорами. При возврате залоговой тары поставщику в исправном состоянии покупателю возмещается ее стоимость по залоговым ценам.

О порядке учета залоговой тары говорится в п. п. 182 - 185 Методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ. В частности, в соответствии с названной инструкцией покупатель должен учесть полученную от поставщика тару на субсчете 41-3 счета 41 в корреспонденции со счетом 76 по залоговой цене. Соответственно, операция по уплате залоговой суммы поставщику отражается по дебету счета 76 и кредиту счета 51 «Расчетные счета».

Если поставщиком произведена неполная оплата возвращенной от покупателя тары, последний списывает сумму недоплаты с кредита счета учета расчетов:

- в случаях обоснования недоплаты и признания ее покупателем (удержание тарополучателем в возмещение расходов на ремонт, очистку и промывку тары, неправильное указание цены и т.д.) - на расходы на продажу;

- при несогласии покупателя с действиями поставщика и предъявлении им претензии или иска к поставщику - в дебет счета учета расчетов по претензиям (счет 76, субсчет 76-3) (п. п. 180, 181 Методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ).

В отношении тары, которая подлежит возврату (в том числе залоговой), существует иной подход к порядку учета: тара, на которую поставщиком установлен залог, принадлежит продавцу (право собственности к покупателю товаров не переходит). Соответственно, было бы логичным учитывать названную тару способом, указанным в предыдущем разделе, то есть на забалансовом счете 002.

А вот если по каким-либо причинам тара не будет возвращена поставщику, безусловно, ее стоимость необходимо отразить на балансе получателя тары. Сделать это надо в периоде, когда станет известно, что тара останется в распоряжении покупателя.

Пример 4. Воспользуемся данными примера 3. Организация приобретает рыбную продукцию в многооборотной таре (лотках из полимерных материалов). В июне 2013 г. было приобретено 40 лотков с рыбой по цене 750 руб. каждый. По условию договора в 45-

дневный срок покупатель возвращает тару поставщику. Поставщиком установлена залоговая цена тары (50 руб. за единицу). Сумма должна быть уплачена покупателем не позднее 3 дней после получения товаров. После возврата тары поставщику тот перечисляет залоговую сумму обратно за минусом стоимости услуг по промывке тары, оговоренной условиями договора (стоимость услуг по промывке - 500 руб.).

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Оприходована рыбная продукция (750 руб. x 40 шт.)	41	60	30 000
Перечислены денежные средства поставщику в качестве оплаты рыбной продукции	60	51	30 000
Первый вариант учета тары			
Принята на учет тара (50 руб. x 40 шт.)	41-3	76	2 000
Перечислена поставщику залоговая сумма	76	51	2 000
Тара возвращена поставщику	76	41-3	2 000
Поставщик перечисляет залоговую сумму за минусом расходов на промывку тары	51	76	1 500
Покупателем признаны расходы на промывку тары	44	76	500
Второй вариант учета тары			
Принята на учет тара	002		2 000
Перечислена поставщику залоговая сумма	76	51	2 000
Тара возвращена поставщику		002	2 000
Поставщик перечисляет залоговую сумму за минусом расходов на промывку тары	51	76	1 500
Покупателем признаны расходы на промывку тары	44	76	500