### Введение

Торговля представляет собой отрасль хозяйства, объектом ко­торой является товарообмен, купля-продажа товаров, хранение то­варов и их подготовка к продаже, а также обслуживание покупате­лей в процессе продажи товаров и их доставки.

Торговля как вид хозяйственной деятельности представляет со­бой процесс реализации конечному потребителю товаров, приобре­тенных или взятых на комиссию с целью последующей перепрода­жи без дополнительной переработки.

Торговая деятельность относится к сфере обращения, так как в процессе ее осуществления не происходит изменения форм и по­требительских свойств товаров.

Основным документом, устанавливающим единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации, является Федеральным законом от 21.11.96 № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете".

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

формирование полной и достоверной информации о деятельно­сти организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности - руководите­лям, учредителям, участникам и собственникам имущества органи­зации, а также внешним - инвесторам, кредиторам и другим поль­зователям бухгалтерской отчетности;

обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюде­нием законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

предотвращение отрицательных результатов хозяйственной дея­тельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

В контрольной работе рассматриваются теоретические и практиче­ские вопросы отражения в бухгалтерском учете операций, связан­ных с поступлением, хранением и выбытием.

Порядок учета излагается в соответствии с Гражданским кодексом РФ, Налоговым кодексом РФ, Федеральным законом РФ №129-ФЗ от 21.11.96 «О бухгалтерском учете», Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утв. Приказом Минфина России от 28.12.2001 N 119н., Правилами применения, обращения и возврата многооборотных средств упаковки, утвержденных Постановлением Госснаба СССР от 21.01.1991 N 1, Планом счетов бух­галтерского учета финансово - хозяйственной деятельности органи­заций, утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н с последующими изменениями и другими норма­тивными документами.

По всем операциям, связанным с поступлением, хранением и реализацией товаров, разъяснена методика ведения учета, приведе­на корреспонденция счетов. По наиболее сложным вопросам учета приводятся конкретные цифровые примеры

**1. Учет тары в организациях торговли**

* 1. **Понятие тары как одного из видов материально-производственных запасов**.

Тара - это материально-производственные запасы, предназначенные для упаковки, транспортировки и хранения товаров и других материальных ценностей. Согласно п. 160 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов тара бывает различных видов: из древесины, картона и бумаги, металла, пластмассы, стекла, тканей и нетканых материалов. Кроме того, в составе тары учитываются материалы и детали, предназначенные специально для ее изготовления и ремонта, так называемые тарные материалы (детали для сборки ящиков, бочковая клепка, железо обручное, пробка корковая и полиэтиленовая, колпачки вискозные, фольга и др.). Не относятся к таре предметы, предназначенные для дополнительного оборудования вагонов, судов, автотранспортных и других транспортных средств в целях обеспечения сохранности погружаемых товаров.

Классификацию тары, предусмотренную Методическими указаниями для целей учета, можно представить в виде схемы.

┌────────────────────────────────────────┐

│ Тара │

└───────────────┬────────────────────────┘

┌──────────────────┴────────────────────┐

│ по степени оборачиваемости │

\│/ \│/

┌────────────┴─────────────┐ ┌──────────────────────┴────────────────────┐

│однократного использования│ │ многооборотная │

└──────────────────────────┘ └──────────────────────┬────────────────────┘

┌────────────┴────────────────┐

\│/ по необходимости возврата \│/

┌─────────┴──────────┐ ┌───────────────┴───┐

│ возвратная │ │ невозвратная │

└─────────┬──────────┘ └───────────────────┘

┌────────┴─────────────┐

│ по условиям возврата │

\│/ \│/

┌─────────┴────────┐ ┌───────────┴───────┐

│ залоговая │ │ прочая │

└──────────────────┘ └───────────────────┘

**1.2. Учет операций с тарой в организациях торговли**

Операции с тарой традиционно являются специфическими операциями с материалами.

В качестве основных мероприятий, проводимых в целях рационального использования, обеспечения сохранности и содержания тары в исправном состоянии, принято выделять следующие:

- организовать надлежащее хранение всех видов тары как порожней, так и находящейся под материальными ценностями;

- проводить систематические проверки состояния тары, выявлять тару, требующую ремонта, и обеспечивать своевременное его проведение;

- выявлять неиспользуемую и излишнюю для организаций тару и осуществлять ее реализацию в установленном порядке;

- увеличивать число оборотов используемой тары, в первую очередь за счет бережного отношения к ней, и осуществлять контроль за ее правильной погрузкой и разгрузкой;

- взыскивать с лиц, виновных в недостаче, порче или уничтожении тары, стоимость ущерба в соответствии с действующим законодательством;

- установить перечень должностных лиц, которым предоставлено право подписывать документы на получение и отпуск тары со складов, а также давать разрешения на ее вывоз или вынос с предприятия либо возложить эти обязанности на должностных лиц, которым предоставлено право подписи документов на получение и отпуск материальных ценностей.

Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные Приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. N 119н (далее - Методические указания), определяют тару как вид запасов, предназначенных для упаковки, транспортировки и хранения продукции, товаров и других материальных ценностей.

В соответствии с п. 160 Методических указаний бухгалтерский учет тары ведется по следующим видам:

- тара из древесины;

- тара из картона и бумаги;

- тара из металла;

- тара из пластмассы;

- тара из стекла;

- тара из тканей и нетканых материалов.

Бумажная, картонная, полиэтиленовая тара, а также мешки бумажные и из полимерных материалов, использованные для упаковки продукции (товаров), относятся к таре однократного пользования. Стоимость такой тары, как правило, включается в себестоимость затаренной продукции (товаров) и покупателем отдельно не оплачивается. Прочая тара может совершать однократный или многократный оборот (многооборотная тара).

Заметим, что в настоящее время необходимость возврата тары поставщику чаще всего определяется условиями договора поставки, а не нормативными документами соответствующих министерств или ведомств. Основными причинами этому являются тенденция к удешевлению изготовления тары с одновременным удорожанием транспортных расходов и расходов на хранение. То есть все чаще возникает ситуация, когда покупателю дешевле увеличить фактическую себестоимость приобретаемых товаров, нежели нести дополнительные расходы, связанные с ее ремонтом, очисткой и транспортировкой к месту нахождения поставщика. Исключение составляет оборот тары из стекла, утилизация которой (или использование в иных целях) весьма затруднительна. Впрочем, оборот стеклянной тары предполагает организацию и осуществление дополнительных мероприятий по сбору ее у населения.

Договорами поставки продукции (товаров) может также предусматриваться использование многооборотной тары, подлежащей обязательному возврату поставщикам продукции (товаров) или сдаче тароремонтным организациям (возвратная тара).

Основные требования, определяющие взаимоотношения поставщиков и покупателей по вопросам оборота тары, регулируются ст. 517 ГК РФ: если иное не установлено договором поставки, покупатель (получатель) обязан возвратить поставщику многооборотную тару и средства пакетирования, в которых поступил товар, в порядке и в 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. В соответствии со ст. 481 ГК РФ продавец обязан передать покупателю товар в таре и (или) упаковке. Исключение составляют товары, которые по своему характеру не требуют затаривания.

Указанная норма закрепляет следующее: для того чтобы покупатель мог не возвращать тару, которая по своим характеристикам относится к многооборотной, данное обстоятельство должно быть закреплено в договоре поставки. Это может иметь место в тех случаях, когда по каким-либо условиям возврат тары нецелесообразен или невозможен, например для организаций, расположенных в отдаленных районах, доставка товаров в которые сопряжена с большими материальными затратами. Отметим, что до 1991 г. перечень таких организаций утверждался централизованно (формально Правила обращения возвратной деревянной и картонной тары, утвержденные Постановлением Госснаба СССР от 21 января 1991 г. N 1, продолжают действовать в части, не противоречащей действующему законодательству).

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов организации, осуществляющие торговую деятельность, учитывают тару под товарами и тару порожнюю на счете 41 "Товары".

Наличие и движение тары под товарами и тары порожней (кроме стеклянной посуды в организациях, занятых розничной торговлей, и в буфетах организаций, оказывающих услуги общественного питания) отражается на субсчете 41-3 "Тара под товаром и порожняя".

Наличие и движение товаров, находящихся в организациях, занятых розничной торговлей (в магазинах, палатках, ларьках, киосках и т.п.), и в буфетах организаций, занятых общественным питанием, учитывается на субсчете "Товары в розничной торговле". На этом же субсчете учитывается наличие и движение стеклянной посуды (бутылок, банок и др.) в организациях, занятых розничной торговлей, и в буфетах организаций, оказывающих услуги общественного питания.

Поступление товаров и тары может быть отражено с использованием счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" или без использования его в порядке, аналогичном порядку учета соответствующих операций с материалами.

Организация и ведение обособленного учета тары имеют смысл только тогда, когда ее стоимость не включена в стоимость приобретаемых товаров, а сама тара впоследствии не подлежит использованию в хозяйственных и иных целях и не подлежит возврату.

Стоимость тары, не подлежащей возврату, учитывается в составе фактической себестоимости приобретенных товаров и может обособленно не выделяться. Разумеется, при продаже товаров стоимость тары списывается в дебет счета 90 "Продажи", субсчет "Себестоимость продаж" в составе себестоимости товаров. В том случае, когда тара, не подлежащая возврату, представляет собой не индивидуальную упаковку единицы товара (или группы однородных товаров), по нашему мнению, ее стоимость может учитываться обособленно, а при осуществлении продаж - списываться не непосредственно со счета 41 "Товары", субсчет "Тара под товарами и порожняя", а через счет 44 "Расходы на продажу". Это позволяет обеспечить экономически оправданное распределение стоимости такой тары между стоимостью проданных товаров и их остатком на складах. Если материалы от разборки подобной тары могут быть использованы для хозяйственных или иных нужд (например, для ремонта тары), их стоимость в бухгалтерском учете отражается обычным порядком - по дебету счета 10, субсчет "Прочие материалы" и кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет "Прочие доходы".

К возвратной таре, как правило, относятся:

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, бутыли и др.), тара из тканей и нетканых материалов (мешки тканевые, упаковочные ткани, нетканые упаковочные полотна и др.), а также специальная тара, т.е. тара, специально изготовленная для затаривания определенной продукции (товаров).

Договорами, стандартами и техническими условиями могут предусматриваться особые требования к таре (к упаковке продукции) и условия возврата такой тары.

За некоторые виды многооборотной тары, поставляемой с продукцией (товаром), поставщиком может взиматься 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.

Тара по своему назначению различается на внешнюю упаковку и непосредственную упаковку. Непосредственная упаковка характерна тем, что она неотделима от вложенного в нее товара и может быть использована самостоятельно только после расходования этого товара, поэтому она со склада отпускается вместе с товаром (флакон для духов, банки и бутыли для консервов и красок и т.д.). Такая тара берется на учет и подлежит возврату на склад после использования (расходования) вложенных в нее материальных ценностей, если она может быть использована внутри организации или продана.

Как уже отмечалось, наличие и движение всех видов тары (кроме используемой как хозяйственный инвентарь), а также материалов и деталей, предназначенных для изготовления тары и ее ремонта (детали для сборки ящиков, бочковая клепка, железо обручное и др.), в организациях торговли и общественного питания учитывается на субсчете "Тара под товаром и порожняя", открываемом к счету "Товары".

На этом же субсчете учитываются также тарные материалы (материалы и детали, предназначенные для изготовления и ремонта тары). Вне зависимости от условий приобретения тары организацией-продавцом, поставщиком и т.п. (покупка или изготовление непосредственно в организации) тара принимается к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Так же, как и другие виды материально-производственных запасов, многооборотная тара может поступать в организацию из различных источников:

- от поставщиков товаров или иной продукции (вместе с товаром или поставленной продукцией);

- от поставщиков тары - для дальнейшего использования в организации торговли или общественного питания для упаковки товаров и продукции собственного изготовления;

- от вспомогательных производств организации торговли - при изготовлении тары собственными силами и т.д.

Во всех случаях, кроме первого, тара (в том числе и многооборотная) при оприходовании оценивается по фактической себестоимости ее приобретения или изготовления. Тара, поступившая вместе с продукцией, приходуется по ценам, указанным в договоре или расчетных документах, то есть транспортно-заготовительные и иные аналогичные расходы на нее не распределяются.

**1.3. Особенности учета многооборотной тары**

Виды многооборотной тары, подлежащей обязательному возврату поставщикам продукции (товаров), должны быть закреплены в условиях поставки продукции - это исключит проблемы с ее возвратом и позволит правильно установить порядок расчетов. Также в договоре поставки должно быть оговорено условие, в соответствии с которым с покупателя взимается залог и условия возврата залога. Как правило, возврат залога обуславливается возвратом порожней тары в исправном состоянии.

В общем случае (если иное не установлено договором поставки) покупатель (получатель) обязан возвратить многооборотную тару, в которой поступил товар, в порядке и сроки, установленные законом, иными правовыми актами, принятыми в соответствии с ними обязательными правилами или договором. Возвращенная (отгруженная) поставщику тара на основании предъявленного к оплате счета (расчетного документа) списывается по ценам, предусмотренным в договоре с кредита счета 41, субсчет "Тара под товарами и порожняя" в дебет счета учета расчетов. Разрешается аналитический учет возвратной тары вести в учетных ценах. Учетные цены устанавливаются организацией самостоятельно, дифференцированно по видам тары (наименованиям, размерам, сортам и т.п.) применительно к порядку, изложенному по материалам в Методических указаниях.

Письмом Минфина России от 14 мая 2002 г. N 16-00-14/177 разъяснено, что возвратная тара при отгрузке товара покупателю списывается поставщиком продукции (товара) с кредита счета 10, субсчет "Тара и тарные материалы" в дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". Учет движений возвратной тары, на которую установлен залог, ведется в суммах залога (залоговым ценам). Целесообразность указанной схемы объясняется тем, что один и тот же физический объект может многократно переходить от поставщика к покупателю и обратно. Поэтому использование счетов продаж и расчетов с покупателями и заказчиками привело бы к необоснованному завышению объемов выручки.

Здесь могут возникнуть сомнения по поводу правомерности исключения стоимости тары из налоговой базы по налогу на добавленную стоимость (вопрос о налоге на прибыль не правомерен, так как суммы расхода и дохода равны). Однако, по нашему мнению, включение стоимости возвратной тары в налоговую базу неправомерно, так как перехода права собственности на нее фактически не происходит. Тем более, что п. 7 ст. 154 НК РФ прямо установлено, что стоимость многооборотной тары при расчете НДС не учитывается.

В случае расхождения суммы, подлежащей оплате тарополучателем, от стоимости возвращенной тары, определенной по учетным ценам, разница относится на транспортно-заготовительные расходы или на счет 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей".

Например, покупателем возвращена тара по учетным ценам 5 тыс. руб. Тарополучатель в соответствии с договором обязан оплатить 4 тыс. руб. В бухгалтерском учете будут сделаны проводки:

дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" кредит счета 41 "Товары", субсчет "Тара под товарами и порожняя" - 5 тыс. руб. - на сумму стоимости тары по учетным ценам;

дебет счета 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" кредит счета 76 - 1 тыс. руб. - на сумму отклонений.

Если поставщиком (тарополучателем) произведена не полная оплата за полученную (возвращенную) от покупателя тару, то последний списывает сумму недоплаты с кредита счета учета расчетов:

а) 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 транспортно-заготовительные расходы или счет отклонений:

дебет счета 15 (16) кредит счета 62 - на сумму обоснованной недоплаты;

б) при несогласии покупателя с действиями поставщика и предъявлении им претензии или иска к поставщику - в дебет счета учета расчетов по претензиям:

дебет счета 76, субсчет "Расчеты по претензиям" кредит счета 62 - на сумму необоснованной неоплаты.

Многооборотная тара, как покупная, так и собственного изготовления, на которую в соответствии с условиями договора установлены суммы залога цены (в дальнейшем - залоговая тара), учитывается по сумме залога (в дальнейшем - залоговым ценам). Разница между фактической себестоимостью и залоговой ценой тары при ее приобретении в организации учитывается в общем порядке (со счетов учета затрат ("Вспомогательные производства") или счетов учета расчетов (при покупке тары) на счета учета финансовых результатов как операционные расходы). Залоговая тара является возвратной. При отгрузке продукции (товаров) в таре, учтенной по залоговым ценам, стоимость тары отражается в расчетных документах (счет, платежное требование, платежное требование-поручение и т.д.) отдельно по залоговым ценам и оплачивается покупателем сверх стоимости затаренной в нее продукции (товаров).

Покупатель полученную тару учитывает по залоговым ценам на субсчете "Тара под товаром и порожняя" счета "Товары". При возврате залоговой тары поставщику в исправном состоянии, покупателю возмещается ее стоимость по залоговым ценам.

Например, в расчетных документах на поступившие товары указана стоимость товаров - 45 тыс. руб., стоимость тары по залоговым ценам - 5 тыс. руб.

В бухгалтерском учете будут сделаны проводки (проводки, связанные с налогообложением, опущены):

дебет счета 41, субсчет "Товары на складах" кредит счета 60 - 45 тыс. руб. - на сумму стоимости приобретенных товаров;

дебет счета 41, субсчет "Тара под товарами и порожняя" кредит счета 76 - 5 тыс. руб. - на сумму стоимости тары по залоговым ценам.

Расходы покупателя по очистке, промывке и ремонту указанной тары, как выполненные собственными силами, так и удержанные поставщиком за выполнение этих работ (в суммах, признанных покупателем), относятся покупателем на транспортно-заготовительные расходы или на счет "Отклонение в стоимости материальных ценностей".

В бухгалтерском учете перечисленные операции оформляются проводками:

дебет счета 41, субсчет "Тара под товарами и порожняя" кредит счета 76 - на сумму стоимости тары по залоговым ценам;

дебет счета 15 (16) кредит счетов учета затрат на производство (как правило, 23, в организациях, не имеющих вспомогательного производства, на счет 44) - на сумму расходов по очистке, промывке и ремонту тары собственными силами;

дебет счета 15 (16) кредит счета 60 - на сумму расходов по очистке, промывке и ремонту тары силами сторонних организаций;

дебет счета 76 кредит счета 41, субсчет "Тара под товаром и порожняя" - на сумму залоговой стоимости тары, подлежащей возмещению поставщиком при возврате тары.

Таким образом, расходы по стоимости работ или услуг по очистке, промывке и ремонту тары в общем случае на уменьшение сумм стоимости залоговой тары не относятся, а списываются (в конечном счете) на увеличение стоимости материально-производственных запасов.

Например, получены товары стоимостью 20 тыс. руб., упакованные в возвратную тару по цене, указанной в расчетных документах, 6 тыс. руб., по учетным ценам 5 тыс. руб., расходы по очистке и ремонту тары, осуществленные во вспомогательном производстве (ремонтном цехе) составили 1 тыс. руб. Тара возвращена поставщику.

В бухгалтерском учете будут сделаны проводки (проводки, связанные с налогообложением, опущены):

дебет счета 41, субсчет "Товары на складах" кредит счета 60 - 20 тыс. руб. - на сумму стоимости полученных товаров;

дебет счета 41, субсчет "Тара под товарами и порожняя" кредит счета 76 - 5 тыс. руб. - на сумму стоимости возвратной тары по учетным ценам;

дебет счета 16 кредит счета 60 - 1 тыс. руб. - на сумму отклонений в стоимости полученной тары (из примера, приведенного выше, явствует, что отклонения могут быть и отрицательными, в этом случае отклонения списываются в корреспонденции со счетами учета дебиторской задолженности);

дебет счета 16 кредит счета 23 - 1 тыс. руб. - на сумму затрат по очистке и ремонту тары;

дебет счета 76 кредит счета 41 - 5 тыс. руб. - на сумму стоимости возвращенной тары по учетным ценам;

дебет счета 76 кредит счета 41 - 1 тыс. руб. - на сумму отклонений между учетными и договорными ценами по стоимости возвращенной тары;

дебет счета 41 кредит счета 16

и

дебет счета 44 "Расходы на продажу" кредит счета 16 - на общую сумму 1 тыс. руб. - на сумму расходов по ремонту и очистке тары, отнесенную на счет учета отклонений в стоимости материально-производственных запасов и распределенную в соответствии с порядком, установленным учетной политикой организации торговли или общественного питания.

Из приведенного примера неясно, зачем сумму отклонений в стоимости тары между учетными и договорными ценами относить на счет 16, так как сумма отклонений списывается на счета расчетов. Однако, как отмечалось выше, учет тары по учетным ценам допускается в тех организациях, где номенклатура и количество тары достаточно велики. В таких условиях сумма положительных отклонений, списываемых на счета расчетов, не будет равна сумме, принятой к учету в данном отчетном периоде.

Поставщик (тарополучатель) стоимость возвращенной тары учитывает по залоговым ценам. Расходы по очистке, промывке и ремонту тары, не подлежащие возмещению покупателем, списываются поставщиком на затраты на производство (расходы на продажу).

В случае невозвращения покупателем поставщику залоговой тары, сумма залога за эту тару не возвращается. Поставщик относит указанную сумму залога на финансовые результаты в составе операционных доходов. Условиями договора (поставки, купли-продажи и др.) могут предусматриваться дополнительные санкции за невыполнение обязательств по возврату залоговой тары.

Например, поставщиком отпущены товары по стоимости 50 тыс. руб., упакованные в тару по стоимости 10 тыс. руб. Возвращена тара на общую стоимость 7 тыс. руб. Расходы по ее очистке, промывке и ремонту по условиям договора покупателем не осуществляются и не возмещаются. Данные расходы по фактически возвращенной таре составили 2 тыс. руб.

В бухгалтерском учете будут сделаны проводки (без проводок, связанных с налогами):

дебет счета 62 кредит счета 41 - 50 тыс. руб. - на сумму стоимости отпущенных товаров;

дебет счета 76 кредит счета 41 - 10 тыс. руб. - на сумму стоимости возвратной тары, в которую упакованы отпущенные товары;

дебет счета 51 "Расчетные счета" кредит счета 62 - 50 тыс. руб. - на сумму денежных средств, поступивших в оплату отгруженных товаров с учетом залога по стоимости тары;

дебет счета 51 кредит счета 76 - 10 тыс. руб. - на сумму стоимости возвратной тары по залоговым ценам. Так как эта сумма не подлежит учету при формировании налоговой базы по налогам и участвует в определении финансового результата, правомерно оформлять ее отдельной проводкой;

дебет счета 41, субсчет "Тара под товарами и порожняя" кредит счета 76 - 7 тыс. руб. - на сумму стоимости возвращенной тары;

дебет счета 76 кредит счета 91 - 3 тыс. руб. - на сумму стоимости невозвращенной тары (по залоговым ценам).

Две последние проводки оформляются после фактического возврата тары. При этом стоимость невозвращенной тары компенсации не подлежит и списывается на счет учета прочих доходов;

дебет счета 76 кредит счета 51 - 7 тыс. руб. - на сумму денежных средств, перечисленных покупателю, в части, соответствующей залоговой стоимости возвращенной тары

или

дебет счета 62 кредит счета 76 - на сумму стоимости возвращенной тары (по залоговым ценам), отнесенную на уменьшение задолженности покупателя по последующим поставкам.

Приемка тары от поставщиков и покупателей, от тарных цехов и участков своей организации, отпуск тары на сторону и в производство для упаковки продукции, а также перемещение тары внутри организации оформляются первичными учетными документами.

Тара, пришедшая в негодность вследствие естественного износа, поломки (боя) или порчи, оформляется соответствующим актом. Акт составляется специально создаваемой комиссией, которая производит осмотр тары и определяет причины ее непригодности и виновных лиц, допустивших поломку, бой или порчу тары. Списание непригодной тары производится после утверждения акта руководителем организации или лицом, им уполномоченным. Непригодная тара подлежит обязательной сдаче для утилизации в соответствующее подразделение организации, организациям по сбору вторичного сырья или другим организациям для переработки. Сдача непригодной тары в соответствующее подразделение, осуществляющее ее утилизацию, оформляется накладной. Отпуск (отгрузка) непригодной тары (стеклянный бой, металлический лом и др.) организациям по сбору вторичного сырья или другим организациям для переработки (стекольные заводы и др.) оформляется накладной (товарно-транспортной накладной).

При этом в бухгалтерском учете делаются проводки:

дебет счета 10, субсчет "Прочие материалы" кредит счета 91 - на сумму стоимости материалов (дрова, металлолом), полученных при ликвидации тары, пришедшей в негодность.

Если в результате ликвидации образуются материалы для ремонта тары, их следует учитывать по счету 41, субсчет "Тара под товарами и порожняя";

дебет счета 91 кредит счета 41 - на сумму стоимости тары по балансовым ценам - учетным ценам или фактической себестоимости заготовления или приобретения.

Если тара учитывается по учетным ценам, одновременно должны быть списаны отклонения в стоимости этой тары.

Особенности организации учета многооборотной тары в организациях розничной торговли обусловлены тем, что, во-первых, такие организации имеют право учитывать товары по продажным ценам, а во-вторых, тем, что некоторые виды возвратной тары могут передаваться (при розничной продаже) покупателям.

При учете товаров по продажным ценам необходимо организовать учет тары таким образом, чтобы ее стоимость отражалась отдельно от стоимости товаров, так как торговая наценка на стоимость тары распределяться не должна.

Что касается второй особенности, то под многооборотной тарой, продаваемой розничным покупателям с удержанием залоговой цены, как правило, подразумевается стеклянная тара (бутылки, банки и т.п.). Как уже отмечалось, в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов такая посуда учитывается на счете 41, субсчет "Товары в розничной торговле".

В бухгалтерском учете движение такой посуды оформляется проводками:

дебет счета 41, субсчет "Товары в розничной торговле" кредит счета 41, субсчет "Тара под товарами и порожняя" - на сумму стоимости стеклянной тары, отпущенной в розничную торговлю вместе с соответствующими товарами;

дебет счета 50 кредит счета 41 - на сумму стоимости тары по залоговым ценам в части, относящейся к реализованным товарам. Так как стоимость залоговой тары в налогообложении не участвует, по нашему мнению, при списании тары задействовать счета учета продаж нет необходимости.

Вопрос об отражении возврата такой посуды нормативными документами не урегулирован. По нашему мнению, удовлетворительной может считаться такая схема:

дебет счета 41, субсчет "Товары в розничной торговле" кредит счета 50 - на сумму денежных средств, переданных покупателю при возврате им возвратной тары;

дебет счета 41, субсчет "Тара под товарами и порожняя" кредит счета 41, субсчет "Товары в розничной торговле" - на сумму стоимости тары (порожней), возвращенной из розничной торговли на склад;

дебет счета 41 кредит счета 91 - на сумму стоимости тары, которая была передана покупателям, оплачена ими, но не возвращена.

Порядок оформления операций по движению тары на складах сводится к следующему:

- приемка тары от поставщиков и покупателей (новой и возвратной), от тарных цехов и участков своего предприятия, отпуск тары на сторону и в производство для упаковывания продукции, а также перемещение тары внутри предприятия оформляются первичными документами по типовым формам, установленным Госкомстатом России для аналогичного движения материалов;

- возвращаемая таросдатчиком тара должна быть очищена, комплектна и в исправном состоянии. Это требование целесообразно включить в договор поставки, особенно если по условиям договора с покупателя удерживается залог. Здесь же целесообразно установить порядок расчетов в случае нарушения одного из перечисленных условий (например, неполный возврат залога);

- тара, пришедшая в негодность вследствие естественного ее износа, поломки (боя) или порчи, оформляется соответствующим актом. Акт составляется комиссией, назначаемой руководителем предприятия. Комиссия производит осмотр тары и определяет причины ее непригодности и виновных лиц, допустивших поломку, бой или порчу тары. Списание непригодной тары производится после утверждения акта руководителем организации.

**1.4. Особенности учета тары-оборудования**

Тара-оборудование - это вид тары, предназначенный для хранения, транспортировки и продажи из него товаров.

Тара-оборудование, являющаяся многооборотной тарой, право собственности на которую принадлежит организации - поставщику товаров, учитывается им на балансе и подлежит обязательному возврату покупателями поставщикам.

У организации-собственника тара-оборудование (как покупная, так и собственного изготовления) учитывается на счете 41. Тара-оборудование, относящаяся по правилам бухгалтерского учета к внеоборотным активам, учитывается на счете 01 "Основные средства". При поставке товаров с тарой-оборудованием стоимость тары-оборудования в стоимость товара не включается и в расчетных документах показывается отдельной строкой.

Таким образом, документами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета допускается ситуация, при которой стоимость тары может формироваться порядком, установленным для формирования первоначальной стоимости объектов основных средств.

Организации торговли при этом применяют схему бухгалтерского учета, используемую в организациях сферы материального производства:

дебет счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" кредит счета 60 - на сумму договорной стоимости приобретенной тары-оборудования;

дебет счета 08 кредит счета 60 (или 76) - на сумму транспортных расходов по доставке приобретенной тары;

дебет счета 08 кредит счетов учета расчетов и производственных затрат - на сумму расходов по доведению приобретенных объектов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях;

дебет счета 01 кредит счета 08 - на сумму первоначальной стоимости приобретенной тары, готовой к использованию в запланированных целях.

Поставщик-собственник тары-оборудования осуществляет контроль за ее техническим состоянием и может нести следующие расходы:

а) амортизационные отчисления на тару-оборудование, учтенную на счете "Основные средства". Амортизация начисляется в установленном для основных средств порядке и учитывается по кредиту счета учета амортизации;

дебет счетов учета производственных затрат кредит счета 02 "Амортизация основных средств" - на сумму амортизации;

б) расходы по всем видам ремонтов тары-оборудования и ее санитарной обработке. Указанные затраты поставщик включает в затраты на производство (расходы на продажу). В случае если транспортные расходы по возврату тары-оборудования несет поставщик согласно условиям договора (условиям поставки), то указанные расходы относятся на расходы на продажу поставщика.

В бухгалтерском учете отражается проводками:

дебет счета 44 "Расходы на продажу" кредит счетов учета производственных затрат и материалов (10 "Материалы", 23 "Вспомогательные производства", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" и т.п.) - на сумму расходов по ремонту тары-оборудования;

дебет счета 44 кредит счета 60 - на сумму расходов по транспортировке тары.

Если эти расходы несет покупатель (отправитель тары-оборудования), он относит их на транспортно-заготовительные расходы, связанные с приобретением запасов, поступивших в указанной таре.

Покупатели (получатели) товаров возмещают поставщику (собственнику тары-оборудования) расходы, связанные с амортизацией, ремонтом тары-оборудования и другие расходы в размерах, определенных в соответствующих договорах поставки (купли-продажи и др.). Указанные расходы покупатель товара (плательщик) относит на транспортно-заготовительные расходы, а поставщик (собственник тары-оборудования) полученные от покупателя суммы относит на счет учета финансовых результатов.

Списание тары-оборудования, учтенной на счете "Основные средства", производится в порядке, установленном для списания объектов основных средств:

дебет счета 02 кредит счета 01, субсчет "Выбытие основных средств" - на сумму начисленной амортизации;

дебет счета 91 кредит счета 01 - на сумму остаточной стоимости тары-оборудования;

дебет счета 10 кредит счета 91 - на сумму оприходованных отходов от разборки тары (прочие материалы, учитываемые на субсчете 10-6).

**2. Налоговый учет операций с тарой**

**2.1. Налог на прибыль**

По общему правилу, изложенному в пп. 12 п. 1 ст. 265 НК РФ, расходы по операциям с тарой относятся к учитываемым при определении налоговой базы внереализационным расходам, если иное не предусмотрено п. 3 ст. 254 НК РФ.

Согласно п. 3 ст. 254 НК РФ, если стоимость возвратной тары, принятой от поставщика с ТМЦ, включена в цену этих ценностей, из общей суммы расходов на их приобретение исключается стоимость возвратной тары по цене ее возможного использования или реализации. Стоимость невозвратной тары и упаковки, принятых от поставщика с ТМЦ, включается в сумму расходов на их приобретение. При этом относится ли тара к возвратной или невозвратной, определяется условиями договора (контракта) на приобретение ТМЦ.

Таким образом, при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль стоимость невозвратной тары включается во внереализационные расходы, не связанные с производством и реализацией, по цене ее приобретения в случае признания таких затрат обоснованными и документально подтвержденными.

Необходимо обратить внимание: если из-за невыполнения условий договора переданный ранее залог за многооборотную тару удерживается по соглашению сторон залогодержателем, то он включается в облагаемый налогом на прибыль доход в соответствии с п. 3 ст. 250 НК РФ (санкции за нарушение договорных обязательств, суммы возмещения убытков или ущерба). На это указало УМНС России по г. Москве в Письме от 19.04.2004 N 24-11/26611 "Об учете многооборотной тары".

**2.2. Налог на добавленную стоимость**

Налоговым кодексом установлена специальная норма для ситуации, когда товар реализуется в многооборотной таре, имеющей залоговые цены. В соответствии с п. 7 ст. 154 НК РФ в данном случае залоговые цены не включаются в налоговую базу по НДС, если тара подлежит возврату продавцу.

Необходимо обратить внимание на следующие моменты. Во-первых, при приобретении товаров, используемых для операций по реализации товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению, суммы НДС, предъявленные покупателю при приобретении таких товаров, учитываются в их стоимости (пп. 1 п. 2 ст. 170 НК РФ). Таким образом, суммы НДС, уплаченные поставщиком товара при приобретении возвратной тары, учитываемой по залоговым ценам, к вычету не принимаются, а включаются в стоимость тары на основании п. 2 ст. 170 НК РФ. Что касается порядка формирования фактической себестоимости материально-производственных запасов в бухгалтерском учете, то согласно п. 6 ПБУ 5/01 в их фактическую себестоимость не включается сумма НДС (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ), поэтому в данном случае включение суммы НДС в стоимость тары правомерно.

Такого же мнения придерживаются региональные налоговики (Письма УМНС России по г. Москве от 19.04.2004 N 24-11/26611 "О налоговом вычете по НДС при приобретении многооборотной тары", от 22.07.2003 N 24-11/42674 "О налогообложении залоговых цен за многооборотную тару").

Положение по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утв. Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н.

Во-вторых, положение п. 7 ст. 154 НК РФ установлено для конкретного случая, поэтому, если тара не возвращается, НДС исчисляется в общеустановленном порядке. Итак, тара, отгруженная покупателю по залоговым ценам, продавцу не возвращена. В этом случае залоговая сумма остается у продавца, а право собственности на тару переходит к покупателю, то есть происходит реализация тары, и поставщик должен начислить НДС. Напомним, что залоговая стоимость формируется без учета НДС, поэтому начислять НДС необходимо на залоговую стоимость по ставке 18%.

Каким образом в данном случае определить налоговую базу по НДС? Обратимся к ст. 154 НК РФ, в п. 3 которой указано, что при реализации имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного налога, налоговая база определяется как разница между ценой реализуемого имущества... с учетом налога, акцизов (для подакцизных товаров), и стоимостью реализуемого имущества (остаточной стоимостью с учетом переоценок).

Налоговую базу по НДС определили. Теперь встает вопрос: какую применять налоговую ставку? Ответ содержится в п. 4 ст. 164 НК РФ. При реализации имущества, приобретенного на стороне и учитываемого с НДС, в соответствии с п. 3 ст. 154 НК РФ налоговая ставка определяется как процентное отношение налоговой ставки (18 или 10%) к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки.

Таким образом, сумма НДС в случае невозврата залоговой тары определяется по формуле:

Сумма НДС = (Залоговая стоимость х 118 / 100 - Цена поставщика с учетом НДС) х 18 /118.

Пример. ООО "Трейд-сервис" закупило деревянные бочки у завода-изготовителя в количестве 50 штук по цене 1062 руб. на сумму 53 100 руб., в том числе НДС - 8100 руб. <5>. Учет тары ведется в залоговых ценах. Залоговая цена одной бочки составляет 1100 руб.

ООО "Трейд-сервис" (продавец) реализовало ООО "Стрела" товар, затаренный в деревянные бочки (всего 50 бочек). В договоре поставки были прописаны следующие условия:

- право собственности на тару к покупателю не переходит - она подлежит возврату поставщику;

- в качестве обеспечения обязательства по возврату тары покупатель перечисляет залоговую стоимость в размере 55 000 руб., которая должна быть возвращена организации после исполнения обязательства;

- в случае невозврата тары в течение двух недель право собственности на нее переходит к покупателю

Предположим, что покупатель не вернул тару в срок.

В бухгалтерском учете ООО "Трейд-сервис" будут сделаны следующие проводки:

┌────────────────────────────────────────┬──────┬──────┬─────────┐

│ Содержание операции │ Дебет│Кредит│ Сумма, │

│ │ │ │ руб. │

├────────────────────────────────────────┼──────┼──────┼─────────┤

│Сторно │ │ │ │

│Отражена залоговая стоимость тары │ 76-5 │ 41-3 │ (55 000)│

├────────────────────────────────────────┼──────┼──────┼─────────┤

│Отражена реализация не возвращенной │ 62 │ 91-1 │ 55 000 │

│покупателем тары │ │ │ │

├────────────────────────────────────────┼──────┼──────┼─────────┤

│Начислена сумма НДС │ 91-2 │ 68 │ 1 800 │

│((55 000 руб. х 118 / 100 - │ │ │ │

│53 100 руб.) х 18 / 118) │ │ │ │

├────────────────────────────────────────┼──────┼──────┼─────────┤

│Списана сумма реализованной тары │ 91-2 │ 41-3 │ 55 000 │

├────────────────────────────────────────┼──────┼──────┼─────────┤

│Сумма полученного залога зачтена │ 76-5 │ 62 │ 55 000 │

│в качестве платы за реализованную тару │ │ │ │

└────────────────────────────────────────┴──────┴──────┴─────────┘

Теперь разберемся, когда же нужно уплатить НДС, ведь с 1 января 2006 г. момент определения налоговой базы по НДС не связан с фактом реализации. В соответствии с п. 1 ст. 167 НК РФ моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из дат: отгрузки или оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок. В Налоговом кодексе нет четкого ответа, что считать отгрузкой для целей исчисления НДС. Федеральная налоговая служба дала свои разъяснения по этому вопросу в Письме N ММ-6-03/202@, в котором говорится, что датой отгрузки (передачи) товаров признается дата первого по времени составления первичного документа, оформленного на покупателя. В связи с исключением п. 2 ст. 167 НК РФ теперь отсутствует и определение оплаты для целей налогообложения НДС. (Письмо ФНС России от 28.02.2006 N ММ-6-03/202@ "О применении пункта 1 статьи 167 Налогового кодекса Российской Федерации в редакции Федерального закона от 22.07.2005 N 119-ФЗ").

Залоговые цены не включаются в налоговую базу по НДС при условии их возврата продавцу (п. 7 ст. 154 НК РФ). Во избежание сложностей с определением периода уплаты НДС при невозврате залоговой тары торговым организациям необходимо тщательно подходить к оформлению договоров. Например, чтобы налоговые органы не посчитали НДС на день отгрузки тары или получения залога, в договоре с покупателем должно быть указано, что передается именно возвратная тара, а не товар. Кроме того, рекомендуется отметить, в какие сроки тара подлежит возврату поставщику и способ ее возврата.

**Заключение**

В заключении необходимо отметить, что для лучшей организации учета тары в торговле и исключения риска налоговых санкций следует учесть следующие положения:

1. Основным предметом договора поставки является все-таки товар (продукция), а тара лишь сопровождает его поставку. Поэтому в договоре целесообразно установить такие условия по поставке и возврату тары, которые не будут перегружать учет и вести к налоговым проблемам, например:

- исключить из договоров залоговые цены на тару;

- мотивировать покупателей на возврат дорогой тары крупными штрафами за нарушение сроков возврата;

- реализовать покупателю недорогую тару, как и товар, по цене с НДС.

2. Самым оптимальным с точки зрения бухгалтерского и налогового учета является учет возвратной тары по фактической себестоимости.

3. Вести бухгалтерский учет поступления и выбытия возвратной тары следует исключительно в соответствии с ПБУ 5/01, что позволяет:

- не перегружать учет методологически неверными проводками, предусмотренными Методическими указаниями;

- списывать себестоимость приобретенной тары в состав затрат в бухгалтерском и налоговом учете в одном периоде.