**Введение**

Многие производители (перерабатывающие предприятия пищевой и других отраслей промышленности) упаковывают продукцию в тару, которую можно многократно использовать в процессе производства и сбыта. В этой связи встает вопрос о стандартизации и методическом обеспечении ее учета.

В основе разработки любых стандартов и методик должны лежать последовательные теоретические концепции. Теоретические исследования проблем, связанных с бухгалтерским учетом тары, посвящено значительное количество трудов отечественных авторов.

Исследования по вопросам организации учета тары в России проводили такие ученые как С.А. Стуков, И.И. Ильин, И.А. Ламыкин, и др. В последние годы исследования по вопросам организации и бухгалтерского учета тары проводились В.В. Патровым, М.Л. Пятовым, А.В. Лаврушичевым и др. Однако многие положения, приведенные в современных источниках информации, не дают ответа на значительное число вопросов, возникающих из теории и практики бухгалтерского учета.

В учебниках продолжительное время отсутствовали разделы, посвященные учету тары и упаковки. Остаются до конца не разработанными такие направления учета, как сущность и состав тары, ее отражение в учете и другие.

Объектом исследования является сфера бухгалтерского учета тары на предприятиях.

Предметом исследования являются нормативные, теоретические и прикладные аспекты учета производства и использования тары.

**1 Теоретические аспекты учета тары на предприятиях**

**1.1 Понятие и значение тары и тарных материалов**

Операции с тарой традиционно являются специфическими операциями с материалами. Понятие "тары" включает в себя материалы, используемые для упаковывания и транспортировки продукции (товаров) на предприятиях, в производственных объединениях и организациях.

Пунктом 3 Основных положений по учету тары на предприятиях, производственных объединениях и организациях (утверждены Минфином СССР 30. 09. 1985), которыми ранее регулировался учет материалов на предприятиях и стройках, рекомендовано (формулировка "рекомендовано" может применяться в современных условиях, ранее это было безусловное требование) в целях рационального использования, обеспечения сохранности и содержания тары в исправном состоянии осуществлять следующие мероприятия:

\* организовать надлежащие 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 предприятий 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;

\* обеспечивать своевременную сдачу тары поставщикам, тарособирающим и тароремонтным предприятиям;

\* 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.

Из перечисленных мероприятий обращают на себя внимание два. Во-первых, требование своевременной сдачи тары тарособирающим организациям, по-видимому, устарело, так как нам не известно о сохранении широкой сети таких организаций. Поэтому речь должна идти, прежде всего, о сдаче тары поставщикам, что, впрочем, экономически не менее обоснованно. Во-вторых, требование установления перечня должностных лиц, ответственных за организацию обращения тары, в настоящее время является незаслуженно забытым (или недооцененным). В то же время порой достаточно провести это мероприятие для того, чтобы все остальные выполнялись автоматически. Таким образом, весьма целесообразным в организациях с большим оборотом тары может явиться разработка и утверждение соответствующего распорядительного документа. Причем его утверждение вовсе необязательно приурочивать к утверждению учетной политики организации.

**1.2 Классификация видов тары**

Согласно п. 160 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных Приказом Минфина России от 28.12.2001 N 119н (далее - Методические указания), тара - это вид запасов, предназначенных для упаковки, транспортировки и хранения продукции, товаров и других материальных ценностей.

По выполняемым в процессе товарного обращения функциям тару

подразделяют на: транспортную, потребительскую и тару-оборудование.

Транспортная тара применяется для транспортирования и хранения товаров. Она образует самостоятельную транспортную единицу (коробку, ящик, контейнер и т.п.).

Потребительская тара поступает к потребителю вместе с товаром (флаконы, бутылки, банки, тубы, стаканчики, пакеты и т.п.). Ее стоимость включается в цену товара и оплачивается конечным покупателем. К потребительской таре предъявляются повышенные эстетические требования, она должна привлекать внимание покупателя, содержать информацию об изготовителе, количестве, потребительских свойствах и правилах использования товара, создавать рекламу продукции.

Разновидностями потребительской тары являются подарочная и порционная. Художественно-конструкторское исполнение подарочной тары подчеркивает назначение товара как подарка или сувенира. Порционная тара обеспечивает использование размещенного в ней товара заданными дозами. Разовая порционная тара, товар в которой зафиксирован в определенном положении, а его извлечение происходит продавливанием или разрывом упаковки, называется контурной.

Тара-оборудование представляет собой изделие, предназначенное для укладывания, транспортирования, временного хранения и продажи из него товаров (например, лоток для ягод, порционная отделяемая тара и т.п.).

В зависимости от кратности использования тара делится на разовую, возвратную и многооборотную.

Тара, предназначенная для однократного использования, называется разовой. К ней относится большинство видов потребительской тары, а также транспортная, подлежащая утилизации после использования. Возвратной является тара, бывшая в употреблении и используемая повторно.

Многооборотная тара предназначена для многократного ее использования при поставках товаров, а потому, как правило, подлежит обязательному возврату поставщику.

В зависимости от принадлежности следует различать тару общего пользования (не являющаяся инвентарем какого-либо предприятия) и инвентарную (многооборотная тара, принадлежащая конкретному предприятию и подлежащая возврату данному предприятию).

По назначению тару делят на универсальную, применяемую для затаривания различных товаров, и специализированную – только для определенных товаров.

По методам изготовления различают тару бондарную, клееную, штампованную, литую, сварную.

По конструктивным особенностям тару подразделяют на неразборную, разборную, складную, разборно-складную, закрытую, открытую, а также штабелируемую.

Неразборная тара состоит из неразборных неподвижно соединенных частей.

Конструкция разборной тары позволяет разобрать ее на отдельные части и вновь собрать, соединив сочленяющиеся элементы.

Конструкция и свойства складной тары позволяют сложить ее без нарушения сочленения элементов и вновь придать таре первоначальную форму.

Разборно-складная тара сочетает в себе конструктивные особенности разборной и складной тары.

Если конструкция тары предусматривает применение крышки или другого затвора, то такая тара называется закрытой, в противном случае – открытой.

Штабелируемой называется тара, конструкция и свойства которой позволяют укладывать ее в устойчивый штабель.

По степени прочности тара бывает жесткой (металлические, деревянные и полимерные ящики, бочки), полужесткой (картонные ящики, полимерные тубы), мягкой (мешки, пакеты), а также хрупкой (различные виды стеклянной тары).

В зависимости от устойчивости к внешним воздействиям тара бывает пыле-, свето-, жиро-, газо-, паро- и влагонепроницаемой. Возможно также сочетание этих свойств.

По материалу изготовления тару подразделяют на деревянную, картонную, бумажную, текстильную, металлическую, стеклянную, керамическую, полимерную и комбинированную.

Деревянная тара – жесткая, способная выдерживать механическое воздействие, она хорошо защищает товары при транспортировании. Однако деревянная тара обладает высоким коэффициентом собственной массы, что увеличивает стоимость перевозки в ней товаров. Деревянную тару можно разделить на ящики, лотки, бочки, поддоны и корзины.

Картонная тара широко применяется для упаковки многих продовольственных и непродовольственных товаров. Она обладает небольшой удельной массой по отношению к затариваемой продукции. Изготавливают такую тару из прессованного, литого или склеенного картона, для производства которого используют древесину и ее отходы, целлюлозу, макулатуру.

Наиболее распространенным видом транспортной картонной тары являются ящики. Их изготавливают из цельного листа плоского или гофрированного картона, сшитого проволочными скобами или стальной лентой (стальная лента в последнее время применяется редко). Дно и крышка ящика образуются четырьмя клапанами, стыки которых заклеивают скотчем.

Картонные ящики делают складными, что упрощает их хранение и транспортирование в порожнем виде.

Потребительская картонная тара – это коробки и пачки. Коробки имеют разнообразную форму, плоское дно, а закрываются они клапанами или крышкой (съемной или на шарнире). Пачка закрывается клапанами, а ее корпус имеет форму параллелепипеда.

Бумажная тара применяется для затаривания сыпучих и штучных товаров. К ней относятся мешки и пакеты.

Мешки изготавливают двух типов: с открытой или закрытой клапаном горловиной. Для их производства используют мешочную бумагу, которая может быть многослойной, ламинированной полиэтиленом или пропитанной специальными составами.

Пакеты бывают двух типов: одинарные и многослойные (до семи внутренних пакетов-вкладышей). Для производства наружных двойных и одинарных пакетов используют бумагу с полимерным покрытием, мешочную бумагу или специальную бумагу для упаковки продуктов на автоматах.

Внутренние пакеты изготавливают из пергамента или парафинированной бумаги. У бумажных пакетов швы склеивают, а у пакетов из комбинированных материалов сваривают.

Текстильная тара – это паковочные ткани и тканевые мешки.

Паковочные ткани (хлопчатобумажные, льняные, льноджуто-кенафные) служат для упаковки товаров в виде рулонов, кип, тюков ковровых изделий, тканей и т.д.

Тканевые мешки шьют из льняных, полульняных, льноджуто-кенафных и других мешочных тканей. По назначению они делятся на продуктовые мешки (для упаковки муки, крупы и других сыпучих продуктов) и мешки для сахара. Выпускают мешки обычной и повышенной прочности, вместимостью 50, 100 кг и более.

Металлическая тара применяется для затаривания, транспортирования и хранения жидких, летучих, огнеопасных и других товаров, обладающих специфическими свойствами. Сюда относят бочки, барабаны, фляги, канистры и баллоны (в том числе аэрозольные), баки, ящики. Их изготавливают из листовой стали, жести, алюминия.

По технологии производства тару и упаковку классифицируют в первую очередь во взаимосвязи с ее материалом и с конструктивными особенностями. Наибольшее количество материалов и методов их переработки встречается в производстве полимерной тары и упаковки. Для полимеров принципиально важна взаимосвязь общего процесса получения материала и процесса придания этому материалу требуемой формы, иначе говоря – получение изделия. Конечным критерием правильности выбора технологического процесса и параметров его проведения является высокое качество именно изделия. Технологическая последовательность по схеме полимер – материал – метод формования – изделие имеет и обратную связь, позволяющую определить правильность выбора каждой стадии по уровню достигнутого качества изделия.

Данная классификация должна быть положена в основу разработки рабочего плана счетов организации в части определения счетов аналитического учета к субсчету "Тара и тарные материалы" , открываемому к счету 10 "Материалы".

Разумеется, это не означает, что в каждой организации должен быть организован учет по всем перечисленным позициям. Приведенная классификация говорит лишь о том, по какому признаку следует дифференцировать тару. Принцип, положенный в основу классификации (материал, из которого тара изготовлена), имеет и вполне определенную экономическую наполненность - материал, служащий основой для изготовления тары, обуславливает срок ее эксплуатации, количество возможных оборотов, а также объем (что немаловажно для формирования монтажной нормы при возврате тары).

В составе тары учитываются также материалы и детали, предназначенные специально для изготовления и ремонта тары - тарные материалы (детали для сборки ящиков, бочковая клепка, железо обручное, пробка корковая и полиэтиленовая, колпачки вискозные, фольга и др. ). Предметы, предназначенные для дополнительного оборудования вагонов, судов, автотранспортных и других транспортных средств в целях обеспечения сохранности погружаемой продукции (товаров), к таре не относятся и учитываются на счете 10 "Материалы" , субсчет "Сырье и материалы".

Тара под продукцией (товарами) может совершать однократный или многократный оборот (многооборотная тара). Тара однократного использования (бумажная, картонная, полиэтиленовая и др. ), а также мешки бумажные и из полимерных материалов, использованные для упаковки продукции (товаров), как правило, включаются в себестоимость затаренной продукции и покупателем отдельно не оплачиваются.

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

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.

Методические указания вводят понятия "внешняя и непосредственная упаковки". 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.

Из приведенного положения можно сделать вывод, что до окончания использования материалов, заключенных в эту тару, она должна учитываться на счете 10 по соответствующему субсчету вместе со стоимостью этого материала.

**2 Учет тары на предприятии**

**2.1 Учет операций по приобретению тары**

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. ) всеми организациями, кроме организаций, занимающихся торговой деятельностью и общественным питанием, учитывается, как уже отмечалось, на субсчете 10-4 "Тара и тарные материалы" счета "Материалы".

На указанном счете (субсчете) учитываются также тарные материалы (материалы и детали, предназначенные для изготовления и ремонта тары). При использовании таких материалов по назначению (для ремонта тары) делается внутренняя проводка:

Д-т сч. 10-4 К-т сч. 10-4 - на сумму стоимости израсходованных материалов (если ремонт производится непосредственно в местах хранения тары) или стоимость материалов списывается на стоимость работ и услуг вспомогательных производств;

Д-т сч. 23 К-т сч. 10-4 - на сумму стоимости материалов, израсходованных при ремонте тары во вспомогательных цехах; после окончания работ по ремонту (использованию тарных материалов) оформляется проводка;

Д-т сч. 10-4 К-т сч. 23 - на сумму стоимости услуг вспомогательных производств.

Вне зависимости от условий приобретения тара принимается к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Фактическая себестоимость приобретаемой тары (кроме тары, поступившей с поставленной продукцией) слагается из всех расходов по ее покупке и доставке в организацию или затрат по ее изготовлению:

Д-т сч. 10-4 К-т сч. 60 - на сумму договорной стоимости приобретенной тары;

Д-т сч. 10-4 К-т сч. 60 - на сумму транспортно-заготовителъных расходов и расходов по доведению до состояния, в котором тара пригодна к использованию в запланированных целях (если соответствующие работы и услуги оказываются сторонними организациями);

Д-т сч. 10-4 К-т сч. 23 - на сумму расходов по изготовлению тары во вспомогательных производствах организации (при изготовлении тары силами организации) и расходов по доведению до состояния, в котором тара пригодна к использованию в запланированных целях (если соответствующие работы проводятся во вспомогательных производствах) и т. д.

В принципе Методические указания не запрещают формировать фактическую себестоимость тары и иными способами - с использованием счетов 15 "Заготовление и приобретение материалов" и 16 "Отклонение в стоимости материалов".

Если в организации сосредоточено большое количество разных видов тары с разными ценами, то учет движения тары производят по средним учетным ценам, которые устанавливают по отдельным группам тары.

Если тару учитывают по средним учетным ценам, то в течение месяца разницу между стоимостью по ценам приобретения и средними учетными ценами можно отражать на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». По окончании месяца дебетовое или кредитовое сальдо по счету 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» распределяют между выбывшей за месяц и оставшейся в организации на конец месяца тарой по среднему проценту. Средний процент рассчитывается следующим образом:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| % = | Сальдо на конец месяца по счету 16 | х 100 |
| Сумма выбывшей тары за месяц + остаток тары на конец месяца |

***Пример 1.***

Предположим, что сальдо на конец месяца по счету 16 составляет 800 рублей.

Стоимость выбывшей тары за месяц 5 000 рублей.

Остаток тары на конец месяца равен 1 000 рублей.

% = 800 : (5000 +1000) х 100 = 13,333.

Разница, относящаяся к остатку тары на конец месяца равна: 1000 х 13,333/100 = 133 рубля.

Сумма разницы, относящаяся к выбывшей таре за месяц равна 5000 х 13,333/100 = 667 рублей.

Для контроля проверим: 133 + 667 = 800 рублей, что соответствует сальдо на конец месяца по счету 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Списание разницы, относящейся к выбывшей таре, в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

При дебетовом сальдо счета:

**Дебет 25 «Общепроизводственные расходы»**

**Кредит 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».**

После соответствующих записей по счету 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» будет отражена разница, относящаяся к остатку тары на конец месяца.

В организации по тарным операциям могут иметь место как расходы, так и доходы.

Расходы включают в себя затраты, без которых, как правило, невозможно обойтись, это: перевозка, погрузка, разгрузка, ремонт и тому подобное. Потери от боя, лома порчи тары составляют убытки.

К доходам по таре относятся: стоимость тары, полученной от поставщиков бесплатно, превышение стоимости тары по сдаточным ценам над стоимостью тары по учетным ценам и тому подобное.

Расходы по таре в бухгалтерском учете отражаются на счете 25 «Общепроизводственные расходы», а доходы от операций с тарой на счете 91 «Прочие доходы и расходы», как внереализационные прибыли или убытки соответственно.

В случае наличия в организации значительной номенклатуры и высокой скорости оборачиваемости тары и (или) тарных материалов разрешается вести синтетический и аналитический учет тары в учетных ценах. Возникающая разница между фактической себестоимостью изготовления тары или фактическими расходами по ее покупке у сторонних организаций и учетной ценой этой тары списывается со счетов учета затрат ("Вспомогательное производство") или счетов учета расчетов (при покупке тары) на счета учета финансовых результатов как операционные расходы:

Д-т сч. 91 К-т сч. 60 - если тара приобреталась у сторонних организаций;

Д-тсч. 91 К-тсч. 23 - если тара изготавливалась силами организации.

Учетные цены устанавливаются организацией самостоятельно, дифференцированно по видам тары (наименованиям, размерам, сортам и т. п. ) применительно к порядку, изложенному по материалам в Методических указаниях.

Тара, используемая для осуществления технологического процесса производства (технологическая тара) и для хозяйственных нужд, т. е. используемая как производственный и хозяйственный, инвентарь, учитывается в зависимости от срока службы на счете учета основных средств или на счете учета материалов (субсчет "Тара и тарные материалы"). Следует учитывать, что с 2002 г. стоимостный критерий отнесения имущества к объектам основных средств исключен и, следовательно, для включения тары в состав основных средств достаточно, чтобы срок ее службы превышал 12 месяцев или один операционный цикл, если этот цикл более 12 месяцев. Разумеется, этот порядок не применим к возвратной таре, к таре, которая в производство (реализацию) не передается, а также к таре-оборудованию.

Аналитический учет тары ведется бухгалтерской службой в количественном и стоимостном выражении по складам, подразделениям и местам хранения, по материально ответственным лицам, а внутри них - по видам и группам тары. Учет тары на складах и в подразделениях осуществляется аналогично учету материалов.

*В организациях торговли и общественного питания 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 является 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)**.

**Прочая тара, а также упаковка товара** подлежат возврату поставщику лишь в случаях, предусмотренных договором.

**2.2 Учет движения тары**

Виды многооборотной тары, подлежащей обязательному возврату поставщикам продукции (товаров), должны быть закреплены в условиях поставки продукции. Это позволяет исключить проблемы с ее возвратом и 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.

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 РФ 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. Стоимость тары своего производства, а также покупной, использованной для упаковывания продукции, если ее стоимость включена в оптовую цену продукции, списывается со счета 10 "Материалы" , субсчет "Тара и тарные материалы" , относится:

а) на счет 20 "Основное производство" и включается в производственную себестоимость продукции, если процесс упаковывания продукции осуществляется в цехах основного производства;

б) на счет 44 "Расходы на продажу" и включается в полную себестоимость продукции, если упаковывание продукции осуществляется после ее сдачи на склад.

Если стоимость тары покупателем оплачивается отдельно (т. е. сверх стоимости затаренной в нее продукции), то стоимость тары (по фактической себестоимости или учетным ценам) списывается у поставщика с кредита счета "Материалы" (субсчет "Тара и тарные материалы") в дебет счета учета расчетов по мере отгрузки (отпуска): дебет счета 90 "Продажи" кредит субсчета 10-4 - на сумму стоимости тары по фактической себестоимости или учетным ценам.

Возвратная тара в счетах, платежных требованиях, платежных требованиях-поручениях и других расчетных документах указывается отдельной строкой по ценам, указанным в соответствующих договорах, без включения ее стоимости в продажную цену затаренной в нее продукции.   
Стоимость возвращенной поставщику или тароремонтной организации порожней тары оплачивается тарополучателем таросдатчику по ценам, предусмотренным соответствующими договорами (купли-продажи, поставки и др.). Если поставщик или тароремонтная организация (тарополучатель) несут дополнительные расходы по ремонту, очистке и промывке полученной от таросдатчикатары, то указанные расходы являются услугой и подлежат возмещению тарополучателю сверх стоимости возвращенной тары, если иное не предусмотрено договором между тарополучателем и таросдатчиком. То есть может быть оформлено две проводки (речь идет о возвратной, но не залоговой таре):

Д-т сч. 10-4 К-т сч. 60 - на сумму стоимости возвращенной тары;

Д-т сч. 91 К-т сч. 60 - на сумму дополнительных расходов таросдатчика.

Полученная возвратная тара учитывается у поставщика по дебету счета "Материалы" (субсчет "Тара и тарные материалы") по фактической себестоимости или учетной цене в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов.

При возникновении разницы между фактической себестоимостью или учетной ценой тары и ее стоимостью, указанной в договоре (договорной ценой), данная разница списывается со счетов учета расчетов:

- в коммерческих организациях - на финансовые результаты как операция расхода;

- в некоммерческих организациях - на расходы или увеличение доходов.

Сумма возмещенных расходов по ремонту и очистке тары (величина полученных скидок) относится поставщиком:

- в коммерческих организациях - на финансовые результаты как операция дохода;

- в некоммерческих организациях - на увеличение доходов.

Поставщик продукции расходы по ремонту возвратной (залоговой) тары, полученной от покупателя, учитывает на соответствующих счетах учета затрат на производство (расходов на продажу) и списывает их с указанных счетов в дебет счета учета финансовых результатов как операции расходов у коммерческих организаций или увеличение расходов у некоммерческих организаций. Это закономерно, так как поступления в покрытие этих расходов учитываются как прочие поступления (прочие доходы), а не как доходы от продаж. Следовательно, полная схема проводок у поставщика продукции в данном случае будет следующей:

дебет счетов учета производственных затрат (20, 23) кредит счетов учета расчетов или производственных затрат (60 или 23) - на сумму расходов по ремонту тары;

дебет счета 91 кредит счетов учета производственных затрат - на сумму фактических расходов по ремонту тары;

дебет счета 51 кредит счета 91 или дебет счета 62 кредит счета 91 и дебет счета 51 кредит счета 62 - на сумму денежных средств, поступивших в покрытие расходов на ремонт.

Пример 1. Организация-поставщик ремонтирует тару в цехе вспомогательного производства. Расходы на ремонт - всего 10 000 тыс. руб. , в том числе тарные материалы - 5 000 руб. , заработная плата работников 4 000 руб. , начисления на заработную плату - 1 000 руб. Договором с покупателем предусмотрено, что расходы по ремонту тары возмещаются сверх цены отгруженной продукции. В бухгалтерском учете будут сделаны проводки:

Д-т сч. 23 К-т сч. 10, субсчет 10-4 - 5 000руб. - на сумму стоимости тарных материалов, использованных при ремонте тары;

Д-т сч. 23 К-т сч. 70-4 000руб. - на сумму начисленной заработной платы работникам, занятым на ремонте тары;

Д-т сч. 23 К-т сч. 69 - на сумму начислений на заработную плату;

Д-т сч. 62 К-т сч. 91-1 - 10 000руб. - на сумму расходов по ремонту тары, подлежащую возмещению покупателем сверх стоимости отгруженной продукции (стоимость продукции по договорным ценам отражается проводкой: дебет счета 62 кредит счета 90);

Д-т сч. 51 К-т сч. 62 - на сумму фактически поступивших денежных средств.

У покупателя продукции тара, поступившая от поставщиков вместе с продукцией (товаром), учитывается одновременно с оприходованием поставленной продукции:

а) если тара поставщику оплачена (подлежит оплате) отдельно, т. е. сверх стоимости затаренной в нее продукции, - по цене, указанной в договоре (дебет счета "Материалы" , субсчет "Тара и тарные материалы" , кредит счета учета расчетов);

б) если тара поставщику отдельно не оплачена, но может использоваться в организации-покупателя или быть продана, то такая тара приходуется по рыночной цене с учетом физического состояния с одновременным отнесением указанной стоимости на счета учета финансовых результатов.

Схема бухгалтерских проводок по оформлению поступления тары приведена ранее.

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 "Материалы" , субсчет "Тара и тарные материалы" в дебет счета учета расчетов. Разрешается аналитический учет возвратной тары вести в учетных ценах. В случае расхождения суммы, подлежащей оплате тарополучателем, от стоимости возвращенной тары, определенной по учетным ценам, разница относится на транспортно-заготовительные расходы или на счет "Отклонения в стоимости материальных ценностей".

Пример 2. Покупателем возвращена тара по учетным ценам 5 000 руб. Тарополучатель в соответствии с договором обязан оплатить 4 000руб. В бухгалтерском учете будут сделаны проводки:

Д-т сч. 62 (76) К-т сч. 10-4 - 5 000руб. - на сумму стоимости тары по учетным ценам;

Д-т сч. 16 К-т сч. 62 (76) - 1000руб. - на сумму отклонений.

Если поставщиком (тарополучателем) произведена неполная 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 товарополучателем в возмещение расходов на ремонт, очистку и промывку тары, неправильное указание цены и т. д. ) - на транспортно-заготовительные расходы или счет отклонений:

Д-т сч. 15 (16) К-т сч. 62 - на сумму обоснованной недоплаты;

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

Д-т сч. 76, субсчет "Расчеты по претензиям" К-т сч. 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 ("Вспомогательное производство") 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).

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

В бухгалтерском учете перечисленные операции оформляются проводками:

Д-т сч. 10-4 К-т сч. 60 - на сумму стоимости тары по залоговым ценам;

Д-т сч. 15 (16) кредит счетов учета затрат на производство (как правило, 23) - на сумму расходов по очистке, промывки и ремонту тары собственными силами;

Д-т сч. 15 (16) К-т сч. 60 - на сумму расходов по очистке, промывке и ремонту тары силами сторонних организаций;

Д-т сч. 62 К-т сч. 10-4 - на сумму залоговой стоимости тары, подлежащей возмещению поставщиком при возврате тары.

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 как операцию дохода. Условиями договора (поставки, купли-продажи и др. ) могут предусматриваться дополнительные санкции за невыполнение обязательств по возврату залоговой тары.

Затраты по изготовлению и ремонту тары учитываются:

а) в организациях, у которых изготовление и ремонт тары относится к их основной деятельности, - на счете "Основное производство";

б) в других организациях - на счете "Вспомогательные производства".

Изготовленная новая тара сдается на склад по приемо-сдаточным накладным, оценивается в общем порядке и приходуется по дебету счетов учета материальных ценностей с кредита счета "Вспомогательные производства".

Расходы покупателя продукции по очистке и ремонту тары, полученной от поставщиков вместе с поставленной продукцией, списываются на транспортно-заготовительные расходы этой группы материалов.

Расходы по доставке возвратной тары возмещаются покупателю поставщиком, если иное не предусмотрено договором. Поставщик (тарополучатель) относит эти расходы на расходы на продажу.

Если договором предусмотрено, что расходы по доставке возвратной тары до поставщика или тароремонтной организации производятся за счет покупателя, последний относит их на транспортно-заготовительные расходы или расходы на продажу (например, торговые организации).

Суммы, оплаченные (подлежащие оплате) организациями-получателями залоговой тары торговым организациям сверх залоговых цен на тару в возмещение расходов по сбору и хранению тары, организации-поставщики относят на расходы на продажу.

Тара, пришедшая в негодное состояние вследствие естественного (нормального) износа, списывается с кредита счета материалов, субсчет "Тара и тарные материалы" и относится на счета учета финансовых результатов как операционные расходы.

Тара, пришедшая в негодность до истечения срока полезного использования (в результате ее порчи, боя и т. д. ), списывается с кредита счета учета материалов, субсчет "Тара и тарные материалы" с отнесением в дебет счета "Недостачи и потери от порчи ценностей" с последующим распределением в порядке, предусмотренном для распределения аналогичных сумм.

**2.3 Учет 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 "Материалы" , субсчет "Тара и тарные материалы". Тара-оборудование, относящаяся по правилам бухгалтерского учета к внеоборотным активам, учитывается на счете "Основные средства". При поставке товаров с тарой-оборудованием стоимость тары-оборудования в стоимость товара не включается и в расчетных документах показывается отдельной строкой.

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:

Д-т сч. 20 (44) кредит счетов учета производственных затрат и материалов (10, 23, 70, 69 и т. п. )

- на сумму расходов по ремонту тары-оборудования;

Д-т сч. 44 К-т сч. 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, установленным для списания объектов основных средств:

Д-тсч. 02 К-тсч. 01, субсчет "Выбытие основных средств" - на сумму начисленной амортизации;

Д-т сч. 91 К-т сч. 01 - на сумму остаточной стоимости тары-оборудования;

Д-т сч. 10 К-т сч. 91 - на сумму оприходованных отходов от разборки тары (прочие материалы, учитываемые на субсчете 10-6).

**Заключение**

Тара - это вид запасов, предназначенных для упаковки, транспортировки и хранения продукции, товаров и других материальных ценностей. Тара может быть самостоятельным и сопутствующим товаром (тара под товар). Тара является самостоятельной учетной единицей, которая отражается на счетах бухгалтерского учета в зависимости от ее назначения.

По своему назначению тара разделяется на используемую для хранения, упаковки, транспортировки.

Тара *для хранения* предназначена для хранения материальных ценностей на складах или осуществления технологического процесса производства продукции. В учете такая тара отражается как хозяйственный инвентарь в составе основных средств.

Тара *для упаковки* представляет собой вид материальных ценностей, используемых в производственной деятельности организации и необходимых для продажи (сбыта) товара.

Тара *для транспортировки* предназначена для перевозки товаров и их хранения в процессе продвижения их от производителя до потребителя.

В составе тары учитываются также материалы и детали, предназначенные специально для ее изготовления или ремонта (детали для сборки ящиков, бочковая клепка, железо обручное, пробка корковая и полиэтиленовая, колпачки вискозные, фольга и др.).

**Список использованных источников**

1. Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета: Учебник. М.:Изд-во «Юнити», 2006.
2. Булатов М.А. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие. М.: «ЭКЗАМЕН», 2007.
3. Головизнина А.Т., Архипова О.И. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие. М.: ООО «ТК Велби», 2004.
4. Кутер М.И. Теория и принципы бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2006.
5. Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник. М.: Финансы и статистика, 2008.
6. Русалева Л.А. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие. Ростов н/Д.: Феникс, 2006.
7. Теория бухгалтерского учета: Учебник / Под ред. Е.А. Мизиковского. М.: Юристь, 2005.
8. Терехова В.А. Международные стандарты бухгалтерского учета в Российской практике: Учебное пособие. М.: «Перспектива», 2005.
9. Толковый словарь бухгалтера / Сост. Н.Н. Шаповалова,В.М. Прудников. М.: ИНФРА-М, 2007.
10. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов. М.:ЮНИТИ, 2006.
11. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2006.
12. Соколов Я.В., Патров В.В., Карзаева Н.Н. Новый план счетов и основы ведения бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2006.
13. Шнейдман Л.З. Рекомендации по переходу на новый план счетов. М.: Бухгалтерский учет, 2006.
14. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Учебник / Под ред. проф. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2007.