

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ С МНОГООБОРОТНОЙ ТАРОЙ:  
ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ****Ольга Владимировна КИСЕЛЕВА<sup>а\*</sup>, Ольга Викторовна СКРИПКИНА<sup>б</sup>**

<sup>а</sup> кандидат экономических наук, доцент кафедры экономической безопасности, анализа и учета, Рязанский государственный радиотехнический университет, Рязань, Российская Федерация  
olgakiseleva2008@mail.ru  
<https://orcid.org/0000-0002-3137-6735>  
SPIN-код: 3398-5188

<sup>б</sup> кандидат экономических наук, доцент кафедры экономической безопасности, анализа и учета, Рязанский государственный радиотехнический университет, Рязань, Российская Федерация  
olgaskripkina2014@yandex.ru  
<https://orcid.org/0000-0002-7350-6614>  
SPIN-код: 7815-1408

\* Ответственный автор

**История статьи:**

Получена 13.02.2018  
Получена в доработанном виде 12.04.2018  
Одобрена 14.05.2018  
Доступна онлайн  
15.06.2018

УДК 657.42

JEL: M40, M41

**Ключевые слова:**

многооборотная тара, тара однократного использования, возвратная тара, залоговая тара, бухгалтерский учет операций с тарой

**Аннотация**

**Предмет.** Операции по движению тары и тарных материалов характерны для сферы обращения. Несмотря на то, что в законодательстве достаточно подробно рассмотрены вопросы учета тары, на практике нередко возникают спорные ситуации, связанные с ее идентификацией, классификацией и бухгалтерским учетом. В работе представлен анализ действующей нормативной базы, регулирующей основные определения, группировки и характеристики тары, используемой экономическими субъектами при осуществлении хозяйственных операций в сферах производства и обращения. Особое внимание уделено изучению характеристик тары, совершающей многократный оборот, оказывающих влияние на организацию и методику бухгалтерского учета. Предметом исследования являются теоретические и практические аспекты бухгалтерского учета операций с многооборотной тарой.

**Цели.** Обобщение характеристик операций с тарой в целях упорядочения экономической информации о предмете исследования, формулировка рекомендаций по отражению в бухгалтерском учете операций с многооборотной тарой, являющейся (не являющейся) предметом залога.

**Методология.** Исследование проведено на основе работ специалистов в области теории и практики бухгалтерского учета многооборотной тары. В ходе исследования применялись методы дедукции, индукции, сравнения и аналогии. Выполнено монографическое исследование термина «тара».

**Результаты.** В статье предложены признаки классификации многооборотной тары и изложена авторская позиция по отражению в первичных документах, на счетах бухгалтерского учета операций по движению многооборотной тары, собственником которой является организация – продавец готовой продукции (товаров). Содержание методики учета обусловлено вариантностью действий организации-покупателя по возврату залоговой тары организации-продавцу.

**Область применения.** Результаты исследования могут быть применены как в теории, так и на практике бухгалтерского учета операций с тарой.

**Выводы.** Систематизированные характеристики различных классификационных групп и видов тары снизят риск, возникающий вследствие некорректного использования терминов «многооборотная/возвратная/залоговая тара» на уровне локального регулирования ведения бухгалтерского учета, а также бухгалтерские риски, вытекающие из условий договоров купли-продажи, предметом которых являются материальные ценности, реализуемые во многооборотной таре. Рекомендуемые бухгалтерские записи позволят обеспечить достоверный учет движения многооборотной тары, собственником которой является организация – продавец готовой продукции (товаров).

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2018

**Для цитирования:** Киселева О.В., Скрипкина О.В. Бухгалтерский учет операций с многооборотной тарой: проблемы и пути их решения // *Международный бухгалтерский учет*. – 2018. – Т. 21, № 6. – С. 732 – 742.  
<https://doi.org/10.24891/ia.21.6.732>

Тара – вид запасов экономического субъекта, предназначенных для упаковки, транспортировки и хранения продукции, товаров и других материальных ценностей.

У промышленных и торговых организаций с течением времени потребность в таре не снижается, а наоборот, возрастает, учитывая не только расширение номенклатуры готовой продукции (товаров), но и желание предложить ее конечному потребителю в наиболее выгодном виде.

Бухгалтерский учет тары ведется по следующим группам:

- тара из древесины;
- тара из картона и бумаги;
- тара из металла;
- тара из пластмассы;
- тара из стекла;
- тара из тканей и нетканых материалов.

В составе тары учитываются также материалы и детали, предназначенные специально для изготовления и ремонта тары, тарные материалы (детали для сборки).

Группировка тары на потребительскую, производственную и транспортную дает представление о сфере и особенностях ее применения. Потребительская тара является неотъемлемой частью товара и входит в его стоимость. Не предназначена для самостоятельной транспортировки и имеет ограниченные габариты и массу. Транспортная тара является отдельной самостоятельной транспортной единицей и используется для перевозки продукции. Предназначена для упаковки, хранения и транспортирования продукции. Потребительская и транспортная тара различаются по типу конструкции. Потребительская тара подразделяется на тубы, банки, бутылки, пакеты, лотки и т.д., а транспортная – на мешки, ящики, бочки, канистры и т.п. [1]. ГОСТ 18338-73 «Тара

производственная и стеллажи. Термины и определения»<sup>1</sup> дает определения, описания внешнего вида производственной тары, которая применяется для внутрихозяйственного хранения и перемещения материальных ценностей внутри организации.

Тара под готовой продукцией (товаром) может совершать однократный или многократный оборот. Упаковка продукции в тару однократного использования может осуществляться как производителями продукции, так и розничными продавцами и имеет свои особенности. Однократная тара может быть возвращена поставщику только при условии, что это положение закреплено в договоре купли-продажи. В соответствии со ст. 481 ГК РФ поставщик обязан передать товар покупателю в надлежащей таре или упаковке, если иное не предусмотрено договором купли-продажи или не вытекает из сути обязательства. Потребительская тара относится к таре однократного использования и включается в состав материально-производственных запасов [2].

В «Правилах применения, обращения и возврата многооборотных средств упаковки»<sup>2</sup> приводится перечень групп многооборотной тары: средства пакетирования и специализированные контейнеры; тара-оборудование; средства упаковки черных металлов и металлопродукции; средства упаковки продукции цветной металлургии; средства упаковки газовой продукции; средства упаковки химических реактивов; средства упаковки химической и резинотехнической продукции; средства упаковки кабельной продукции; средства упаковки лесохимической и микробиологической продукции; средства

<sup>1</sup> ГОСТ 18338-73 «Тара производственная и стеллажи. Термины и определения».  
 URL: [https://www.unipack.ru/static\\_one/133/](https://www.unipack.ru/static_one/133/)

<sup>2</sup> «Правила применения, обращения и возврата многооборотных средств упаковки» (утв. Постановлением Госнаба СССР от 21.01.1991 № 1).  
 URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_3245/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_3245/)

упаковки промышленных взрывчатых веществ; средства упаковки масложировой продукции; средства упаковки медицинской продукции и др. Этот перечень дает представление об отраслевом разнообразии операций с многооборотной тарой.

В деловой практике организаций применяются несколько наименований тары, совершающей многократный оборот: многооборотная тара, возвратная тара, залоговая тара. В табл. 1 представлены сведения, раскрывающие характеристики перечисленных наименований тары.

Представленная характеристика позволила нам предложить признаки классификации тары, позволяющие упорядочить информацию о предмете исследования:

1) по признаку оборачиваемости:

- тара, совершающая однократный оборот (тара однократного использования);
- тара, совершающая многократный оборот (многооборотная тара);

2) по признаку установления цены залога:

- многооборотная залоговая тара;
- многооборотная возвратная тара.

Термины «тара однократного использования» и «тара многократного использования» раскрывают функциональное содержание операций по движению тары, то есть тара в течение своего жизненного цикла оборачивается один или несколько раз.

Термины «многооборотная возвратная тара» и «многооборотная залоговая тара» раскрывают экономическое содержание операций по движению тары. Термин «залоговая тара» подразумевает, что многооборотная тара становится предметом залога (ст. 517 ГК РФ, п. 182 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов). Залоговая тара учитывается отдельно по залоговой цене и оплачивается покупателем сверх стоимости затаренной в нее продукции (товаров).

В Правилах обращения возвратной деревянной и картонной тары, утвержденных постановлением Госнаба СССР от 21.01.1991 № 1<sup>3</sup> перечислены возможные операции с возвратной тарой: «...Правила регулируют взаимоотношения таросдатчиков, тарных предприятий и потребителей тары..., по вопросам обращения (сбора, сдачи, возврата и повторного использования) возвратной деревянной и картонной транспортной тары». Таким образом, термин «возвратная тара» действует в сфере деятельности тарных, таро-ремонтных, таро-обменных организаций. Для организации

– изготовителя/продавца готовой продукции, торговой организации такая тара не является многооборотной. Существует термин «потребительская тара». Потребительская тара является неотъемлемой частью товара и входит в его стоимость. Она не предназначена для самостоятельной транспортировки и имеет ограниченные габариты и массу [3]. Ее стоимость включается в состав расходов на продажу. В сфере обращения такая тара приобретает признаки многооборотной и возвратной в том случае, если покупатель продает эту тару организации-продавцу готовой продукции, а также организации, осуществляющей прием и приобретение возвратной тары, например, стеклянной тары, используемой при производстве алкогольной продукции, деревянных палет, предназначенных для транспортировки, удобства транспортировки и разгрузки материальных ценностей.

Стоимость многооборотной (возвратной) тары не включается в стоимость продаваемой продукции (товаров) [4]. Целесообразно составлять отдельный первичный документ на передачу залоговой тары. Цена возвратной тары, которую организация должна перечислить поставщику в случае невозврата тары, должна быть определена в договоре (договор купли-продажи, поставки и т.д.). Бухгалтерский учет операций с тарой во многом зависит от условий договора поставки [5]. Некорректное использование терминов

<sup>3</sup> «Правила применения, обращения и возврата многооборотных средств упаковки» (утв. Постановлением Госнаба СССР от 21.01.1991 № 1).  
URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_3245/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_3245/)

«многооборотная, возвратная, залоговая тара» может привести к риску неверного отражения на счетах бухгалтерского учета операций с тарой.

В некоторых случаях многооборотная тара может квалифицироваться как возвратная или залоговая лишь после выполнения определенных действий покупателя [6]. Продавец при продаже готовой продукции (товара) в таре может предложить покупателю некоторую вариантность в операциях с многооборотной тарой. Покупатель определяет сам, купить ли многооборотную тару или взять в залог на определенный срок [7].

Каждый факт хозяйственной жизни по поступлению тары, ее отпуску для упаковки продукции (товаров) и на сторону, внутреннему перемещению фиксируется первичными учетными документами [8].

Далее представлена авторская позиция отражения в учете и документах операций по движению многооборотной тары. Многооборотная тара отражается в учете организации на субсчете 10-4 «Тара и тарные материалы» в оценке по залоговой цене. Для учета многооборотной тары целесообразно открыть аналитические счета «Тара на складе» и «Тара в обороте».

Договор купли-продажи должен устанавливать то, что за многооборотную тару поставщик взимает с покупателя залог (сверх стоимости реализуемой продукции), который возвращается покупателю после получения от него порожней тары в исправном состоянии [9]. Величина залоговой стоимости также определяется в договоре (или в спецификации к нему). Также необходимо оговорить условия пользования тарой, срок, на который она выдается, а также предусмотреть условие, согласно которому, если тара своевременно не возвращается, то ее движение рассматривается как обычная продажа покупателю. Устанавливая на тару залоговые цены, поставщик включает в них все возможные риски, в том числе и вероятность начисления налогов в случае невозврата тары покупателем.

Оплата покупателем готовой продукции и залоговой стоимости тары целесообразно производить разными платежными документами. Для учета расчетов с покупателем за готовую продукцию (товары) используется счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет 1 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Учет расчетов с покупателем за тару целесообразно обособить. В Рабочем плане счетов организации возможно открытие субсчета «Расчеты по операциям с залоговой тарой» к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Аналитический учет необходимо осуществлять по каждому контрагенту и договору купли-продажи, по которому предусмотрена передача залоговой тары.

При отражении поступления на расчетный счет залоговой стоимости в обеспечение обязательств покупателя по возврату тары в учете поставщика будет сделана бухгалтерская запись:

*Дебет 51 «Расчетные счета» Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по операциям с залоговой тарой».*

Отгрузка готовой продукции оформляется товарно-транспортной накладной формы ТОРГ-12, счетом-фактурой. Выбытие тары оформляется расходной накладной. В целях своевременного контроля возврата залоговой тары внутри организации может быть разработан и утвержден к применению документ произвольной формы, в котором целесообразно предусмотреть, помимо наименования и реквизитов покупателя, информацию о переданной залоговой таре: описание, единицу измерения, залоговую стоимость, дату возврата. Условно такой документ можно назвать «Квитанция на возвратную тару».

Расходная накладная с указанием последней даты возврата залоговой тары передается покупателю, а квитанция на возвратную тару хранится на складе у материально-ответственного лица.

В бухгалтерском учете организации-поставщика формируются записи:

- Дебет 10 «Материалы», субсчет «Тара и тарные материалы», аналитический счет «Тара в обороте» – Кредит 10 «Материалы», субсчет 4 «Тара и тарные материалы», аналитический счет «Тара на складе» – отражена передача многооборотной возвратной тары по залоговой стоимости покупателю;
- Дебет 50 «Касса», 51 «Расчетный счет» – Кредит 76, субсчет «Расчеты по операциям с залоговой тарой» – поступила в кассу (на расчетный счет) залог за тару от покупателя готовой продукции.

При возврате покупателем тары на склад в квитанции на возвратную тару материально ответственное лицо делает отметку о возврате тары и передает квитанцию в бухгалтерию. На основании данного документа оформляется расходный кассовый ордер формы КО-2 или готовится платежное поручение на возврат ранее внесенного залога покупателю.

Дебет 10 «Материалы», субсчет 4 «Тара и тарные материалы», субсчет «Тара на складе» – Кредит 10 «Материалы», субсчет «Тара и тарные материалы», аналитический счет «Тара в обороте» – отражен возврат тары поставщику;

Дебет 76 субсчет «Расчеты по операциям с залоговой тарой» – Кредит 50 «Касса», 51 «Расчетные счета) – отражен возврат залоговой суммы покупателю.

Если в течение срока, не предусмотренного в договоре, покупатель не возвращает тару на склад, то «Квитанция на тару» без отметки о возврате тары передается в бухгалтерию, и оформляется продажа тары товарно-транспортной накладной. Если тара не была возвращена поставщику, считается, что покупатель приобрел ее по залоговой цене. Однако поставщик должен вначале удостовериться в невозможности возврата тары и предъявить документы покупателю на покрытие издержек по невозвращенной таре за счет внесенного залога. Поставщик

предоставляет покупателю документ, регистрирующий факт реализации тары, в частности накладную формы ТОРГ-12 и счет-фактуру. В бухгалтерском учете формируются следующие бухгалтерские записи:

- Дебет 91-2 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Прочие расходы» – Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты по операциям с залоговой тарой» – отражена в составе прочих расходов продажа многооборотной тары;
- Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по операциям с залоговой тарой» – Кредит 91-1 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» – отражена выручка от операции по продаже тары;
- Дебет 91-2 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы» – Кредит 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» – начислен НДС по операции по продаже тары.

Покупатель может предложить продавцу купить у него своевременно не возвращенную многооборотную тару. Для этого необходимо составить договор купли-продажи и соответствующие первичные документы: товарную накладную формы ТОРГ-12, счет-фактуру.

В бухгалтерии организации, которая приобретает тару, формируется документ «Приходный ордер» формы М-4 для оприходования тары на склад. Составляются бухгалтерские записи:

- Дебет 10 «Материалы», субсчет 4 «Тара и тарные материалы», аналитический счет «Тара на складе» – Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – отражено поступление тары на склад;
- Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» – Кредит 60 «Расчеты с

поставщиками и подрядчиками» – принят к учету НДС;

- Дебет 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» – Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» – принят к возмещению НДС.

Если приобретенная тара приходится на склад как многооборотная, тогда необходимо учесть все особенности ее оценки: принять к учету по залоговой цене и отразить в составе прочих доходов разницу между залоговой ценой и фактической себестоимостью приобретения.

**Пример.** Организация А осуществляет производство и продажу готовой продукции (кирпич облицовочный). Кирпич складывается в деревянные поддоны. Деревянные поддоны числятся в учете организации А в составе тары на счете 10 «Материалы», субсчете 4 «Тара и тарные материалы», аналитический счет «Тара на складе» в оценке по залоговой стоимости 200 руб. за штуку. Поддоны приобретаются у организации-изготовителя и имеют характеристики многооборотной тары.

Организация А (продавец) заключила договор купли-продажи с организацией В (покупатель). Предметом договора является облицовочный кирпич, выпускаемый организацией А. Организация А отгрузила 3 000 штук облицовочного кирпича, упакованного в 10 поддонов (многооборотная тара). В договоре купли-продажи, заключенном между организациями А и В, содержатся следующие положения: поддоны охарактеризованы как залоговая тара,

поставщик берет с покупателя залог (сверх стоимости проданной готовой продукции) в сумме 2 000 руб. (10 поддонов х 200 руб.), который возвращается покупателю после получения от него порожней тары в исправном состоянии; условия пользования тарой, срок, на который она выдается, а также условие, согласно которому невозврат тары своевременно рассматривается как продажа, а сумма, внесенная покупателем в обеспечение обязательств по возврату тары, считается ценой ее приобретения (в том числе НДС).

Рассмотрим отражение в учете организации А, собственника залоговой тары, следующие ситуации:

- 1) своевременный возврат залоговой тары организацией В (покупателем) в соответствии с условиями договора;
- 2) организация В (покупатель) не возвращает залоговую тару в сроки, предусмотренные договором;
- 3) организация В предложила организации А приобрести тару, в сроки более поздние, чем предусмотрен возврат залоговой тары договором (цена продажи устанавливается организацией В, например, 300 руб., в том числе НДС).

В табл. 2 приведены основные бухгалтерские записи по изложенному примеру. Операции по движению готовой продукции не приводятся.

Рекомендуемые бухгалтерские записи и их документальное обеспечение позволяют обеспечить достоверный и оперативный учет движения залоговой тары, а также контроль за ее своевременным возвратом.

**Таблица 1****Характеристики тары, представленные в законодательно-нормативной базе****Table 1****Characteristics of package stipulated in the legislative and regulatory framework**

<b>Характеристики тары</b>		
<b>Многооборотная тара</b>	<b>Возвратная тара</b>	<b>Залоговая тара</b>
<p>Правила применения, обращения и возврата многооборотных средств упаковки. Постановление Госснаба СССР от 21.01.1991 № 1<sup>4</sup>: «Многооборотные средства упаковки – используемые многократно средства пакетирования и специализированные контейнеры, тара-оборудование, многооборотная тара, вспомогательные упаковочные средства и паковочная ткань, а также универсальные контейнеры».</p> <p><b>Пояснение.</b> Представлено определение многооборотных средств упаковки (тары), раскрывающее характеристику термина</p>	<p>Правила обращения возвратной деревянной и картонной тары. Утверждены постановлением Госснаба СССР от 21.01.1991 № 1<sup>5</sup>. «...Правила регулируют взаимоотношения таросдатчиков, тарных предприятий и потребителей тары..., по вопросам обращения (сбора, сдачи, возврата и повторного использования) возвратной деревянной и картонной транспортной тары». Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утв. Приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н<sup>6</sup>, п. 163. Договорами поставки продукции (товаров) может предусматриваться использование многооборотной тары, подлежащей обязательному возврату поставщикам продукции (товаров) или сдаче таро-ремонтным организациям (возвратная тара). Договорами, стандартами и техническими условиями могут предусматриваться особые требования к таре (к упаковке продукции) и условия возврата такой тары».</p> <p><b>Пояснение.</b> Используется термин «возвратная тара», характеристика которого раскрывается в перечне в функционале объекта</p>	<p>ГК РФ, часть 2, п. 3, ст. 517<sup>7</sup>. «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. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утв. приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н, п. 182. «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»)».</p> <p><b>Пояснение.</b> Представлено определение залоговой тары, раскрывающее характеристику термина</p>

*Источник:* авторская разработка*Source:* Authoring

<sup>4</sup> «Правила применения, обращения и возврата многооборотных средств упаковки» (утв. постановлением Госснаба СССР от 21.01.1991 № 1). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_3245/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_3245/)

<sup>5</sup> «Правила обращения возвратной деревянной и картонной тары» (утв. постановлением Госснаба СССР от 21.01.1991 № 1). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_2781/cebcdab7ffea45125814d4120dcf2902c59567b6/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_2781/cebcdab7ffea45125814d4120dcf2902c59567b6/)

<sup>6</sup> Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утв. приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_35543/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_35543/)

<sup>7</sup> Гражданский Кодекс РФ. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_5142/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/)

Таблица 2

Основные бухгалтерские записи по операциям с залоговой тарой у организации, собственника тары

Table 2

Key accounting entries on transactions with package pledged with the entity that owns the package

Этапы движения многооборотной тары	Документ-основание	Сумма, руб.	Комментарии или бухгалтерские записи по операциям с залоговой тарой
<b>СИТУАЦИЯ 1. ПЕРЕДАЧА ЗАЛОГОВОЙ ТАРЫ ПОКУПАТЕЛЮ И ЕЕ СВОЕВРЕМЕННЫЙ ВОЗВРАТ</b>			
Передача залоговой тары покупателю (выбытие со склада): 10 поддонов x 200 руб.	Договор купли-продажи, товарно-транспортная накладная (форма № ТОРГ-12), расходная накладная (произвольная форма) квитанция на тару (произвольная форма, описание см. ранее указанное)	2 000,00	Дебет 10-4 аналитический счет «Тара в обороте» Кредит 10-4 аналитический счет «Тара на складе» – передана залоговая тара покупателю (операции по движению готовой продукции не представлены)
Поступила залоговая стоимость тары в обеспечение обязательств по ее возврату	Приходный кассовый ордер (форма КО-1), платежное поручение (форма № 0401060), выписка банка	2 000,00	Дебет 50, 51 Кредит 76 субсчет «Расчеты по операциям с залоговой тарой» – поступила на расчетный счет залоговая стоимость тары
Возврат тары на склад	Квитанция на тару с отметкой о принятии тары на склад (произвольная форма, описание см. ранее указанное)	2 000,00	Дебет 10-4 аналитический счет «Тара на складе» Кредит 10-4 аналитический счет «Тара в обороте» – возвращена залоговая тара покупателем
Возврат денежных средств (залоговой стоимости тары) покупателю	Расходный кассовый ордер (форма № КО-2), платежное поручение (форма № 0401060)	2 000,00	Дебет 76 субсчет «Расчеты по операциям с залоговой тарой» Кредит счетов 50, 51 – отражен возврат залоговой суммы покупателю из кассы, с расчетного счета
<b>СИТУАЦИЯ 2. ПОКУПАТЕЛЬ НЕ ВОЗВРАЩАЕТ ТАРУ В УСТАНОВЛЕННЫЕ СРОКИ ВОЗВРАТА ЗАЛОГОВОЙ ТАРЫ</b>			
Оформляется продажа тары покупателю: 10 поддонов x 200 руб.	«Квитанция на тару» без отметки о принятии тары на склад, товарно-транспортная накладная (форма № ТОРГ-12), счет-фактура	2 000,00	Дебет 91-2 Кредит 10-4 аналитический счет «Тара в обороте» – отражена в составе прочих расходов продажа тары
		2 000,00	Дебет 76 субсчет «Расчеты по операциям с залоговой тарой» Кредит 91-1 – отражена выручка от операции по продаже тары, в том числе НДС 18%
		305,08	Дебет 91-2 Кредит 68 – начислен НДС по операции по продаже тары
Оплата покупателем тары	Приходный кассовый ордер (форма № КО-1), платежное поручение (форма № 0401060), выписка банка	2 000,00	См. операцию 2. Залоговая стоимость тары была оплачена покупателем при отгрузке затаренной готовой продукции
<b>СИТУАЦИЯ 3. ПОКУПКА ТАРЫ У ПОКУПАТЕЛЯ В СРОКИ БОЛЕЕ ПОЗДНИЕ, ЧЕМ ПРЕДУСМОТРЕН ВОЗВРАТ ЗАЛОГОВОЙ ТАРЫ ДОГОВОРНОМ</b>			
Покупка тары и оприходование на склад организации: 10	Договор купли-продажи, товарно-транспортная накладная	2 542,37	Дебет 10-4 аналитический счет «Тара на складе» Кредит 60 – принята к учету тара, приобретенная у поставщика

поддонов х 300 руб.	(форма № ТОРГ-12), счет-фактура, приходный ордер (форма № М-4)	457,63	<i>Дебет 19 Кредит 60</i> – принят к учету НДС в стоимости тары
		457,63	<i>Дебет 68 Кредит 19</i> – принят к возмещению НДС

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

### Список литературы

1. *Анисимова А.В.* Учет многооборотной тары // *Бухгалтерский учет.* 2012. № 7. С. 76–81.
2. *Анисимова А.В.* Учет тары однократного использования // *Бухгалтерский учет.* 2012. № 8. С. 105–108.
3. *Костюкова И.Н., Луговский Д.В.* Понятие, виды и особенности учета тары и тарных материалов в торговых организациях // *Учет. Анализ. Аудит.* 2016. № 5. С. 106–121. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/ponyatie-vidy-i-osobennosti-ucheta-tary-i-tarnyh-materialov-v-torgovyh-organizatsiyah>
4. *Парасоцкая Н.Н., Исламова Д.С.* Учет и налогообложение расходов организации на питьевую воду // *Бухгалтер и закон.* 2014. № 3. С. 14–19.
5. *Яцук А.Л.* Особенности бухгалтерского учета товарных операций в оптовой торговле // *Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики.* 2016. № 17. С. 148–152. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/uchet-i-nalogooblozhenie-rashodov-organizatsii-na-pitievuyu-vodu>
6. *Евграфова Л.В.* Бухгалтерский учет возвратной тары у сельхозтоваропроизводителей // *Бухучет в сельском хозяйстве.* 2016. № 8. С. 8–12.
7. *Лукашевич З.А.* Учет тары в торговле // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров).* 2013. № 6. С. 4–6.
8. *Трапезникова Н.Г.* Особенности учета тары и тарной упаковки // *Инновационное развитие экономики.* 2012. № 1. С. 84–88.
9. *Лермонтов Ю.М.* Залог: гражданско-правовая характеристика договора, особенности бухгалтерского учета и налоговые аспекты // *Все для бухгалтера.* 2011. № 5. С. 28–37. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/zalog-grazhdansko-pravovaya-harakteristika-dogovora-osobennosti-buhgalterskogo-ucheta-i-nalogovye-aspekty>

### Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

## ACCOUNTING FOR TRANSACTIONS WITH REUSABLE PACKAGE: ISSUES AND SOLUTIONS

OI'ga V. KISELEVA<sup>a\*</sup>, OI'ga V. SKRIPKINA<sup>b</sup>

<sup>a</sup> Ryazan State Radio Engineering University, Ryazan, Russian Federation  
olgakiseleva2008@mail.ru  
<https://orcid.org/0000-0002-3137-6735>

<sup>b</sup> Ryazan State Radio Engineering University, Ryazan, Russian Federation  
olgaskripkina2014@yandex.ru  
<https://orcid.org/0000-0002-7350-6614>

\* Corresponding author

### Article history:

Received 13 February 2018  
Received in revised form  
12 April 2018  
Accepted 14 May 2018  
Available online  
15 June 2018

**JEL classification:** M40, M41

**Keywords:** reusable package,  
non-returnable package,  
returnable package,  
packaging transactions

### Abstract

**Importance** The article focuses on theoretical and practical aspects of accounting for transactions with reusable package.

**Objectives** The research generalizes characteristics with package so as to systematize economic information about the subject. We also formulate recommendations for recording transactions with reusable package, which is (not) pledged.

**Methodology** The research draws upon proceedings on the theory and practice of accounting for reusable package. We apply methods of deduction, induction, comparison and analogy. The research also examines the term *package* by scrutinizing monographs.

**Results** The article proposes signs to classify reusable package and sets out our own views on the way manufacturers of finished goods (commodities) should recognize transactions with reusable package in their source documents and accounts. The accounting method is based on variability of actions undertaken by the buying entity to return pledged package to the selling entity.

**Conclusions and Relevance** The well-ordered characteristics of various classification groups and types of package reduce risk arising from an incorrect usage of the terms *reusable/returnable/pledged package* at the local level of accounting regulations. They also mitigate accounting risks associated with terms of sale and purchase contracts for tangible assets sold in reusable package. The recommendable accounting entries will create conditions for reliable accounting for movements of reusable package owned by the entity selling finished products (goods). The findings may be used in accounting theory and practice applicable to package transactions.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2018

**Please cite this article as:** Kiseleva O.V., Skripkina O.V. Accounting for Transactions with Reusable Package: Issues and Solutions. *International Accounting*, 2018, vol. 21, iss. 6, pp. 732–742.  
<https://doi.org/10.24891/ia.21.6.732>

## References

1. Anisimova A.V. [Accounting for reusable package]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2012, no. 7, pp. 76–81. (In Russ.)
2. Anisimova A.V. [Accounting for non-reusable package]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2012, no. 8, pp. 105–108. (In Russ.)
3. Kostyukova I.N., Lugovskii D.V. [Package and packing materials concept, types and accounting in the commercial enterprises]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2016, no. 5, pp. 106–121.

URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/ponyatie-vidy-i-osobennosti-ucheta-tary-i-tarnyh-materialov-v-torgovyh-organizatsiyah> (In Russ.)

4. Parasotskaya N.N., Islamova D.S. [Accounting for, and taxation of corporate expenses for potable water]. *Bukhgalter i zakon = Accountant and Law*, 2014, no. 3, pp. 14–19. (In Russ.)
5. Yatsuk A.L. [Specifics of accounting for wholesale transactions with goods]. *Uchet, analiz i audit: problemy teorii i praktiki = Accounting, Analysis and Audit: Issues of Theory and Practice*, 2016, no. 17, pp. 148–152. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/uchet-i-nalogooblozhenie-rashodov-organizatsii-na-pitievuyu-vodu> (In Russ.)
6. Evgrafova L.V. [Accounting returnable packaging from agricultural]. *Bukhuchet v sel'skom khozyaistve = Journal of Accounting in Agriculture*, 2016, no. 8, pp. 8–12. (In Russ.)
7. Lukashevich Z.A. [Accounting for package in trade]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh bukhgalterov) = Bulletin for Professional Accountants*, 2013, no. 6, pp. 4–6. (In Russ.)
8. Trapeznikova N.G. [Specifics of accounting for containers and package]. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki = Innovative Development of Economy*, 2012, no. 1, pp. 84–88. (In Russ.)
9. Lermontov Yu.M. [Pledge: Contractual characteristic from the civil law, accounting specifics and fiscal aspects]. *Vse dlya bukhgaltera = All for Accountant*, 2011, no. 5, pp. 28–37.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/zalog-grazhdansko-pravovaya-harakteristika-dogovora-osobennosti-buhgalterskogo-ucheta-i-nalogovye-aspekty> (In Russ.)

#### **Conflict-of-interest notification**

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.