**Выплаты гражданам в натуральной форме**

Законодательство Республики Беларусь не содержит определения натуральной оплаты. Это приводит к тому, что для различных целей и в разных ситуациях используются различные критерии. С точки зрения бухгалтерского учета к такой форме расчета следует относить любые расчеты с работником, при которых вместо денег ему предоставляются товары, выполняются работы, оказываются услуги и др.

Натуральные выплаты гражданам формируются по нескольким составляющим:

- оплата труда;

- выплаты стимулирующего характера;

- социальные льготы.

В данной публикации не рассматриваются ситуации, когда по заявлению работника ему продается продукция, товарно-материальные ценности, оказываются услуги, выполняются работы, а расчет за них осуществляется путем удержания из заработной платы.

Что говорит законодательство об оплате труда в

натуральной форме?

Статьей 74 Трудового кодекса Республики Беларусь (далее - ТК) предусмотрено, что заработная плата в республике выплачивается в белорусских рублях. С согласия работника допускается замена денежной оплаты полностью или частично натуральной оплатой (смешанная форма оплаты). Натуральная оплата взамен денежной должна быть подходящей для личного потребления и выгодной для работника и его семьи. Она не может производиться рядом товаров: нефтепродуктами, горючесмазочными материалами, лекарственными средствами, изделиями медицинского назначения, алкогольными напитками, табачными изделиями, наркотическими веществами, взрывчатыми и отравляющими веществами и др. Чтобы соблюсти ограничение по таким выплатам, следует руководствоваться Перечнем товаров, которыми не может производиться натуральная оплата труда нанимателями, утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 28.04.2000 № 603.

В дополнение к сказанному отметим, что для юридических лиц, основанных на государственной форме собственности, действует аналогичный порядок. При этом п. 2 Порядка выплаты заработной платы юридическими лицами, основанными на государственной собственности, утвержденного постановлением Министерства труда Республики Беларусь от 21.03.1997 № 22 (по состоянию на 06.11.2003), определено, что заработная плата в форме натуральной оплаты может выплачиваться работнику путем выдачи продукции (товаров), производимой юридическим лицом либо приобретенной у третьих лиц.

Кроме того, следует учитывать, что Конвенцией Международной организации труда от 01.07.1949 № 95, ратифицированной Беларусью, предусмотрено, что при применении натуральной оплаты труда необходимо, чтобы:

- товары, выдаваемые взамен денежной зарплаты, были подходящими для личного потребления трудящимся и его семьей или приносили ему известного рода пользу;

- такая выдача представляла справедливую и разумную стоимость.

Необходимо обратить внимание на тот факт, что иные (неденежные) формы оплаты труда могут применяться только с согласия самого работника, подтвержденного его письменным заявлением. Если же трудовой коллектив или отдельные работники отказываются от получения причитающейся им зарплаты в натуральной форме (в том числе по причине недовольства предоставленным ассортиментом товаров), то работодатель обязан предпринять иные меры по ее выплате денежными средствами или изменить ассортимент предлагаемых товаров, на получение которых в счет заработной платы работники могут согласиться.

Выплаты заработной платы работникам могут производиться как по трудовым договорам, так и по договорам гражданско-правового характера (например, по договору подряда за выполненную работу; по договору аренды в счет причитающейся суммы выплат).

Расчеты по заработной плате с работником в натуральной форме производятся по двум вариантам.

Вариант 1

Начисление оплаты труда работнику и удержания из нее производятся в общеустановленном порядке. На полученную сумму при окончательном расчете ему выдается продукция собственного производства либо иное имущество.

Пример 1

В ноябре 2006 г. администрация ЗАО "Альфа" совместно с профсоюзным комитетом приняла решение о выдаче работникам заработной платы продукцией собственного производства стоимостью 11 000 руб. за единицу. Работнику за декабрь 2006 г. начислено 500 000 руб.; сумма удержаний, производимых из заработной платы, составила 60 000 руб. Следовательно, работнику причитается к выдаче 440 000 руб. (500 000 - 60 000), т.е. 40 единиц продукции собственного производства (440 000 / 11 000).

Вариант 2

С работником непосредственно оговаривается количество и наименование продукции, причитающейся ему за выполнение возложенных на него трудовых обязанностей.

Пример 2

Между фермерским хозяйством и работником в соответствии со ст. 17 ТК заключен договор на время выполнения сезонных работ - сбор яблок. В соответствии с заключенным договором работнику, осуществляющему сбор яблок, за каждые собранные 10 кг выдается 1 кг яблок в счет оплаты труда. В октябре 2006 г. работник собрал 5 000 кг яблок. В качестве оплаты труда за месяц ему выдали 500 кг яблок (5 000 / 10).

Следует обратить внимание на тот факт, что в соответствии с Перечнем выплат, учитываемых при исчислении среднего заработка (приложение 1), утвержденным постановлением Министерства труда Республики Беларусь от 10.04.2000 № 47 (по состоянию на 27.03.2006), в заработную плату за выполненную работу и отработанное время при исчислении среднего заработка включается стоимость продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты.

Согласно требованиям ст. 7 ТК системы заработной платы в организациях устанавливаются коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами, трудовыми договорами. Этими документами определяется, какие именно натуральные выплаты производятся работникам, а также условия и порядок их выплаты. Наниматель имеет право устанавливать различные системы премирования, стимулирующих доплат и надбавок с учетом мнения представительного органа работников (например, совета трудового коллектива), а также условий, указанных в коллективном договоре.

На практике организации нередко премируют своих работников за высокие результаты работы, к юбилейным датам и в других случаях путевками, памятными ценными подарками и др. Такие выплаты производятся за счет собственных средств организации (нераспределенной прибыли, фонда потребления). Однако необходимо учитывать, что решение об использовании нераспределенной прибыли находится в компетенции собственника (учредителей, акционеров). Поэтому протоколом общего собрания либо в учредительных документах должно быть определено, что часть нераспределенной прибыли может быть использована на эти цели.

В ряде случаев организации в соответствии с коллективным договором либо иным "внутрифирменным" документом предоставляют своим работникам (как работающим, так и уже не работающим на момент предоставления льготы) различные социальные льготы путем выдачи различного рода товаров, продуктов питания, проездного билета для проезда в общественном транспорте, талонов на питание, подарков, оплаты бесплатно предоставляемого медицинского обслуживания, питания, жилья, топлива, оказания транспортных и иных услуг и т.п.

Предположим, что коллективным договором ЗАО "Альфа" предусмотрено выделение своим работникам путевок в оздоровительный комплекс данной организации. В этом случае выделение конкретному работнику путевки будет рассматриваться в качестве натуральной выплаты на момент фактического получения им путевки. Стоимость путевки определяется прейскурантом, действующим на дату получения. Это означает, что одна и та же льгота, предоставленная разным работникам в различное время, в стоимостном выражении может отличаться.

Выплаты в натуральной форме (премия, материальная помощь и др.) необходимо правильно классифицировать, поскольку они по-разному облагаются различными налогами, сборами и отчислениями.

Документальное оформление оплаты труда в

натуральной форме

Для соблюдения норм законодательства наниматель должен подготовить пакет документов, регламентирующих выдачу в организации заработной платы и других выплат в натуральной форме. К таким документам, по нашему мнению, можно отнести:

- трудовой договор (контракт) с работником, коллективный договор (в них необходимо предусмотреть возможность натуральной формы оплаты труда);

- положение об оплате труда;

- положение о премировании;

- документ, регулирующий вопросы оформления и бухгалтерского учета выдачи заработной платы в натуральной форме, порядка формирования цен на товары (работы, услуги), предоставляемые работникам. Подобный документ может быть оформлен в виде инструкции организации и утвержден приказом руководителя;

- первичные учетные документы, которыми могут оформляться выплаты в натуральной форме.

Типового первичного учетного документа, которым оформляется выплата зарплаты в натуральной форме, в настоящее время в Республике Беларусь нет. В ряде случаев контролирующие органы требуют оформлять такие операции бланками строгой отчетности: накладными ТТН-1 и ТН-2. Но поскольку данный вопрос законодательно не урегулирован, можно порекомендовать организации закрепить в учетной политике форму ведомости-накладной для выплаты заработной платы в натуральной форме. На наш взгляд, по реквизитам этот документ должен быть максимально приближен к ведомости по выплате заработной платы.

Отличительной особенностью является лишь то, что реализация должна отражаться в момент совершения операции, а выплату заработной платы производят в течение 3 рабочих дней. В связи с этим полагаем, что такая ведомость должна закрываться ежедневно и проводиться в бухгалтерском учете в день совершения хозяйственной операции. Кроме того, в ведомости-накладной для выплаты заработной платы в натуральной форме следует предусмотреть графы для указания наименования товара (продукции, работ, услуг), единицы измерения, цены, ставки и суммы НДС, стоимости.

Что же касается других социальных льгот, выплачиваемых в натуральной форме, то здесь также возможны различные ситуации. Например, выдача путевки работнику оформляется по товарной накладной формы ТН-2; предоставление транспортной услуги - путевым листом и т.п.

Налогообложение оплаты труда в натуральной форме

Выше уже отмечалось, что выплаты в натуральной форме могут производиться: 1) при расчете по уже начисленным работнику суммам либо при начислении зарплаты и 2) по системам премирования и предоставления различных социальных льгот.

В первом случае будут исчисляться налоги при реализации от выручки, а во втором - могут возникать различные аспекты, которые необходимо учитывать при налогообложении. Рассмотрим более подробно основные из них.

Подоходный налог

Согласно ст. 5 Закона Республики Беларусь "О подоходном налоге с физических лиц" (в редакции, действующей с 1 января 2007 г.) (далее - Закон о подоходном налоге) при определении налоговой базы учитываются все доходы плательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме.

При получении плательщиком дохода от организаций и индивидуальных предпринимателей (далее - ИП) в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг), иного имущества в соответствии с п. 1 ст. 6 Закона о подоходном налоге налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), иного имущества, исчисленная исходя из регулируемых цен (тарифов), а при их отсутствии - из цен (тарифов), применяемых такими организациями и индивидуальными предпринимателями на дату начисления плательщику дохода.

При отсутствии цен (тарифов), применяемых такими организациями и ИП, налоговая база определяется исходя из цен на аналогичные (идентичные) товары (работы, услуги), которые определяются в порядке, установленном Министерством по налогам и сборам совместно с Министерством экономики Республики Беларусь. В стоимость таких товаров (работ, услуг), иного имущества включается соответствующая сумма налогов, сборов (пошлин), уплачиваемых из выручки, полученной от реализации товаров (работ, услуг), сумма НДС, а для подакцизных товаров - и соответствующая сумма акцизов.

При получении плательщиком от физических лиц, не являющихся ИП, дохода в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг), иного имущества налоговая база определяется исходя из цен на аналогичные (идентичные) товары (работы, услуги), которые определяются в порядке, установленном частью 2 п. 1 ст. 6 Закона о подоходном налоге.

К доходам, полученным плательщиком в натуральной форме, в частности, относятся:

- оплата (полностью или частично) за него организациями или физическими лицами товаров (работ, услуг) или имущественных прав, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах плательщика;

- полученные плательщиком товары, выполненные в его интересах работы (оказанные услуги) на безвозмездной основе;

- доходы в виде оплаты труда в натуральной форме.

Согласно ст. 17 Закона о подоходном налоге для целей исчисления подоходного налога дата фактического получения дохода в натуральной форме определяется как день передачи доходов в натуральной форме.

Налоговые агенты (в нашем случае наниматели) для доходов, полученных плательщиком в натуральной форме, обязаны перечислять исчисленные и удержанные суммы налога не позднее дня, следующего за днем фактического удержания исчисленных сумм налога.

При невозможности удержать исчисленную сумму налога с дохода, выплаченного плательщику в натуральной форме, по причине отсутствия ему денежных выплат и (или) отказа плательщика внести причитающиеся суммы налога налоговый агент обязан в месячный срок со дня выявления указанных фактов направить в налоговый орган по месту жительства плательщика сообщение о сумме задолженности по налогу. Налоговый орган, в свою очередь, в 30-дневный срок со дня получения сообщения о сумме задолженности по налогу вручает плательщику платежное извещение на уплату налога.

Уплата налога плательщиками производится также в 30-дневный срок со дня вручения налоговым органом платежного извещения.

Налог на добавленную стоимость

Согласно ст. 2 Закона Республики Беларусь "О налоге на добавленную стоимость" (в редакции, действующей с 1 января 2007 г.) объектами налогообложения признаются обороты по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности на территории Беларуси, включая обороты по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности, реализуемых своим работникам.

В соответствии со ст. 10 данного законодательного акта при безвозмездной передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг), имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности (далее - ОИС), при обмене товарами (работами, услугами), имущественными правами на ОИС или при натуральной оплате труда товарами (работами, услугами) моментом их фактической реализации признается соответственно день передачи (выполнения, оказания), обмена или оплаты.

Налог с продаж

Объектом обложения налогом с продаж признается стоимость товаров (работ, услуг), реализуемых в розницу или оптом за наличный расчет. При этом к продаже за наличный расчет приравнивается передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) населению в обмен на другие товары (работы, услуги). Например, если организация через свою столовую обслуживает своих сотрудников обедами, стоимость которых затем удерживается из их зарплаты, то такая частичная натуральная оплата труда рассматривается для целей обложения налогом с продаж как передача товаров населению и соответственно подлежит обложению данным налогом. При этом налогооблагаемая база по налогу с продаж не зависит от фактической стоимости реализованных за наличный расчет товаров (работ, услуг).

Вместе с тем если организация за счет собственных средств (нераспределенной прибыли, фонда потребления) перечисляет денежные средства в оплату обедов для своих сотрудников в порядке безналичного расчета, то объект по налогу с продаж не возникает, поскольку реализация осуществляется между юридическими лицами.

Единый налог для производителей

сельскохозяйственной продукции

Объектом обложения единым налогом для производителей сельскохозяйственной продукции (далее - единый налог) является валовая выручка. Она определяется как сумма средств от реализации продукции, товаров (работ, услуг), иного имущества и доходов от внереализационных операций (п. 2 Декрета Президента Республики Беларусь от 13.07.1999 № 27 "О введении единого налога для производителей сельскохозяйственной продукции" (по состоянию на 18.10.2006). При определении валовой выручки, облагаемой единым налогом, не учитываются средства, полученные от реализации сельскохозяйственной продукции, заготовленной у населения и сданной государству, стоимость скота, выбракованного из основного стада и поставленного на откорм, а по крестьянским (фермерским) хозяйствам - и выручка от реализации продукции растениеводства (кроме цветов и декоративных растений), животноводства (кроме пушного звероводства), рыбоводства и пчеловодства, произведенной этими хозяйствами в течение 3 лет с момента их регистрации.

Таким образом, к средствам от реализации продукции, товаров (работ, услуг), иного имущества при определении валовой выручки относится, в том числе реализация продукции, товаров (работ, услуг) своим работникам, включая реализацию в порядке натуральной оплаты труда. Поэтому на выплаты работнику в натуральной форме необходимо исчислить единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции в размере 2%.

Отчисления в Фонд социальной защиты населения

Согласно ст. 2 Закона Республики Беларусь "Об обязательных страховых взносах в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь" для работодателей и работающих граждан объектом для начисления обязательных страховых взносов в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь (далее - Фонд) являются все виды выплат в денежном и (или) натуральном выражении, начисленных в пользу работников по всем основаниям независимо от источников финансирования, включая вознаграждения по гражданско-правовым договорам, кроме предусмотренных перечнем видов выплат, на которые не начисляются обязательные страховые взносы в Фонд, утверждаемым Советом Министров. Данный перечень утвержден постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 25.01.1999 № 115 (по состоянию на 17.10.2006).

Поэтому на выплаты работнику в натуральной форме необходимо начислить обязательные страховые взносы в Фонд.

Страховые взносы при страховании от несчастных случаев

В соответствии с п. 242 Положения о страховой деятельности в Республике Беларусь, утвержденного Указом Президента Республики Беларусь от 25.08.2006 № 530 "О страховой деятельности" (по состоянию на 12.01.2007), страхователями по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний являются юридические лица (включая иностранные), их обособленные подразделения, а также физические лица, которые в соответствии с трудовым и гражданским законодательством предоставляют работу гражданам Республики Беларусь, иностранным гражданам, лицам без гражданства, постоянно проживающим в Республике Беларусь

Согласно п. 2 Положения о порядке уплаты страховщику страховых взносов по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, утвержденного постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 10.10.2003 № 1297 (по состоянию на 04.11.2006) (далее - Положение), объектом для начисления страховых взносов являются все виды выплат (доходов, вознаграждений) в денежном и (или) натуральном выражении, начисленных в пользу застрахованных лиц по всем основаниям, независимо от источников финансирования, за исключением выплат, указанных в п. 3 Положения. Следовательно, на выплаты работнику в натуральной форме необходимо начислить страховые взносы по данному виду обязательного страхования.

Источники погашения налогов, сборов и отчислений

В соответствии с п. 2.7.1.2 Основных положений по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) (далее - Основные положения), в состав расходов на оплату труда включается стоимость продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты работникам.

При предоставлении работникам социальных льгот нанимателю необходимо учитывать, что понесенные расходы в ряде случаев не связаны с производством продукции (работ, услуг). Это означает, что они не могут включаться в себестоимость, а погашаются за счет собственных источников. Однако при отражении их в бухгалтерском учете следует иметь в виду, что согласно п. 2.2.16 Основных положений обязательные отчисления от всех видов оплаты труда работников, занятых в производстве соответствующей продукции (работ, услуг), независимо от источников выплат, по установленным законодательством нормам в Фонд и государственный фонд содействия занятости включаются в себестоимость продукции (работ, услуг).

Из вышеизложенного следует, что при отражении исчисленных в Фонд сумм сначала необходимо определить, является ли физическое лицо, которому производится выплата в натуральной форме, на момент ее выплаты работником организации, занятым в производстве продукции (работ, услуг), а затем уже отражать эти суммы в бухгалтерском учете на соответствующих счетах.

Бухгалтерский учет

Натуральные выплаты работникам отражаются в бухучете как реализация, т.е. с использованием сч. 90 "Реализация" - при предоставлении работнику продукции собственного производства (сч. 43 "Готовая продукция"), работ, услуг (сч. 45 "Товары отгруженные") и покупного товара (сч. 41 "Товары"), а также сч. 91 "Операционные доходы и расходы" - в иных случаях.

При выплатах в натуральной форме продукции (работ, услуг) собственного производства и покупных товаров в бухгалтерском учете суммы начисленных налогов отражаются по дебету сч. 90 "Реализация" (субсчета 3 "Налог на добавленную стоимость", 5 "Прочие налоги и сборы из выручки") в корреспонденции с кредитом сч. 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Таблица 1

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Дебет | Кредит | Содержание операции |
| 70 | 90-1 | Отражена выручка от реализации продукции, товара (работы, услуги) своему работнику в порядке натуральной оплаты труда |
| 90-3 | 68 | Начислен НДС от реализации продукции, товара (работы, услуги) своему работнику в порядке натуральной оплаты труда |
| 90-2 | 20, 41, 43, 45 | Списана стоимость продукции, товара (работы, услуги), выданной работнику в счет заработной платы |
| 90-5 | 68 | Начислены иные налоги от реализации продукции, товара (работы, услуги) своему работнику в порядке натуральной оплаты труда |
| 90-9 | 99 | Определен финансовый результат от реализации товара (продукции, работы, услуги) в порядке натуральной оплаты труда |

Если в порядке натуральной оплаты труда реализуется иное имущество организации, учтенное в составе основных средств, сырья, материалов и другого имущества, то для расчетов используется сч. 91 "Операционные доходы и расходы".

Таблица 2

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Счет дебета | Счет кредита | Содержание операции | |
| 70 | 91-1 | Отражена выручка от реализации имущества организации в порядке натуральной оплаты труда | |
| 91-2 | 68 | Начислен НДС от реализации имущества организации в порядке натуральной оплаты труда | |
| 91-2 | 01-9 | Списана остаточная стоимость основных средств, реализованных в порядке натуральной оплаты труда | |
| 01-9 | 01 | Отражена первоначальная (восстановительная) стоимость основных средств, реализованных в порядке натуральной оплаты труда | |
| 02 | 01-9 | Списана начисленная амортизация по объектам основных средств, реализованных в порядке натуральной оплаты труда | |
| 91-2 | 10, 07и др. | Отражена стоимость иного имущества, реализованного в порядке натуральной оплаты труда | |
| 91-9 | 99 | Определен финансовый результат | |
|  | | |  | |

**Список использованных источников**

1. Конституция Республики Беларусь. Принята на республиканском референдуме 24 ноября 1996г. / Минск « Беларусь» 1997.
2. Трудовой кодекс Республики Беларусь, принят Палатой Представителей 8 июня 1999 года. Одобрен Советом республики 30 июня 1999 года / Мн.: Амалфея 1999. – 240с.
3. Дмитрук В. Н. Трудовое право. / Учебное пособие. – Мн.: Амалфея, 2000.
4. Комментарий к Трудовому кодексу Республики Беларусь. Под ред. Василевича Г. А. Издательство Амалфея. / 2003. – 1120с.
5. Трудовое право: Учебник / В. И. Семенков, В. Н. Артемова, Г. А. Василевич и др.; Под общ. ред. Семенкова В. И. / Мн.; Амалфея, 1999. - 592 с.
6. Трудовое право / Под ред. О.В. Смирнова, учебник, изд. 3-е, перераб. и дополненное – М.: Издательская группа «Проспект», 2000. / 447с.