**Введение**

**Актуальность темы.** Налоги – необходимое звено экономических отношений в обществе с момента возникновения государственности. Развитие и изменение государственного устройства всегда сопровождалось преобразованием налоговой системы. Современные налоги – это продукт демократического общества, созданного на основе социальной рыночной экономики. Налоги являются одним из основных вопросов государственной политики, налоговые реформы занимают видное место в предвыборных программах политических партий и массовых движений.

В современной Республике Беларусь налоги – одно из основных противоречий между обществом и государственной властью. Построение справедливой и эффективной налоговой системы, обеспечение ее ясности, предсказуемости и стабильности являются важным условием повышения предпринимательской и инвестиционной активности организаций Республики Беларусь на пути создания рыночной экономики. Мировой опыт показывает, что эта задача относится к разряду наиболее сложных, поскольку требует учета и оптимального сочетания двух противоречивых тенденций: во-первых, поиска путей увеличения поступлений средств в бюджет государства и, во-вторых, снижения налогового давления на товаропроизводителя для увеличения возможностей инвестирования.

Для налоговой системы Республики Беларусь актуальна проблема увеличения удельного веса косвенных платежей. Усиление роли косвенных налогов усиливает социальную несправедливость, поскольку лица с высоким уровнем доходов могут значительную их часть обращать в накопление, а лица с низкими размерами доходов вынуждены полностью направлять их на покупку товаров первой необходимости. В большинстве стран Восточной Европы благодаря проводимым реформам в последние годы отмечается тенденция к увеличению доли прямого подоходного налогообложения в общих налоговых поступлениях. Прямые налоги позволяют сглаживать колебания экономической конъюнктуры без внесения изменений в налоговое законодательство. Их высокая доля в налоговой структуре как раз и делает налоговые системы экономически развитых стран высокоэластичными и более нейтральными по отношению к экономике.

Поэтому очень важно понять сущность прямых налогов в современной налоговой системе Республики Беларусь, понять, почему в ходе налоговых реформ надо стремиться к увеличению прямого налогообложения и оценить их влияние на эффективность хозяйственной деятельности организаций.

**Оценка современного состояния решаемой проблемы.** Вопрос места прямых налогов в современной налоговой системе Республики Беларусь и их влияния на эффективность хозяйственной деятельности организаций является актуальным при современном состоянии экономических процессов и широко рассматривается в экономической литературе. Очень широко обсуждается вопрос сущности налогов и налоговой системы, функций налогов, истории развития налоговой системы в Республике Беларусь такими авторами, как М. Копоть, С. Крят, Е.М. Попов. Широко рассматривается и вопрос о недостатках налоговой системы Республики Беларусь и путях ее реформирования авторами М.Л. Ермолович, Е. Киреевой, Т. Образковой. Очень широко обсуждаются проблемы, возникающие при расчете и уплате прямых налогов, анализе налоговой нагрузки на экономику в целом и на отдельные организации авторами В.А. Гюрджан и Н.Е. Заяц. Вместе с тем, в экономической литературе недостаточно уделяется внимание вопросу поиска оптимального соотношения прямого и косвенного налогообложения для организаций Республики Беларусь, отсутствует единообразие в методике расчета налоговой нагрузки на экономику и на отдельно взятую организацию в Республике Беларусь.

**Целью** дипломной работы является исследование сущности и методики исчисления прямых налогов, их влияние на эффективность хозяйственной деятельности организаций, поиск оптимального соотношения прямого и косвенного налогообложения.

**Задачи дипломной работы:**

1. Раскрыть экономическое содержание и функции налогов, их роль в формировании финансовых ресурсов государства.
2. Рассмотреть вопрос поиска оптимального соотношения прямого и косвенного налогообложения.
3. Провести анализ налоговой нагрузки на национальную экономику на современном этапе.
4. Рассмотреть виды прямых налогов, уплачиваемых в бюджет, и порядок их расчета.
5. Раскрыть организацию и методику налогового учета.
6. Провести анализ налоговой нагрузки организации на примере Гомельского райпо.
7. Рассмотреть методику налогового планирования как одного из элементов управления финансами организации.
8. Рассмотреть концепцию реформирования налоговой системы Республики Беларусь и пути ее совершенствования в современных условиях хозяйствования.

**Объектом исследования** является система налогообложения Гомельского районного потребительского общества.

**Предметом** дипломной работы являются прямые налоги, уплачиваемые Гомельским райпо, и оценка их влияния на эффективность его деятельности.

При написании дипломной работы были использованы следующие **методы:** метод индукции, метод дедукции, метод сравнения, метод актуализации, метод анализа, метод синтеза, метод классификации.

**Объем и структура.** Данная дипломная работа состоит из введения, трех глав, заключения и списка используемых источников.

Во введении раскрывается актуальность темы, цель, задачи, объект, предмет, объем и структура работы, источники данной дипломной работы.

В первой главе раскрывается экономическая сущность прямых налогов в современных условиях хозяйствования.

Во второй главе исследуется действующая практика исчисления и уплаты в бюджет прямых налогов в организациях Республики Беларусь.

В третьей главе рассматривается методика управления прямыми налогами как элемент финансового менеджмента организации.

В заключении делаются выводы по дипломной работе.

**1. Экономическая сущность прямых налогов в современных**

**условиях хозяйствования**

**1.1 Экономическое содержание и функции налогов, их роль в**

**формировании финансовых ресурсов государства**

налог финансовый прямой косвенный бюджет

Среди множества экономических рычагов, при помощи которых государство воздействует на рыночную экономику, важное место занимают налоги. В условиях рыночных отношений и, особенно, в переходный к рынку период, налоговая система является одним из важнейших экономических регуляторов, основой финансово-кредитного механизма государственного регулирования экономики. Государство широко использует налоговую политику в качестве определенного регулятора воздействия на негативные явления рынка. Налоги, как и вся налоговая система, являются мощным инструментом управления экономикой в условиях рынка. От того, насколько правильно построена система налогообложения, зависит эффективное функционирование всего народного хозяйства.

В современном обществе налоги занимают все более важное место в экономической структуре государства как по объему в доходах бюджета, так и по роли в регулировании развития народного хозяйства. Через систему ставок, льгот, скидок они воздействуют на хозяйственную и предпринимательскую деятельность внутри страны и на внешнем рынке, служат действенным инструментом руководства экономикой со стороны государства.

Во взаимоотношениях государства и налогоплательщиков последние являются пассивной стороной, так как государство в законодательном порядке устанавливает размеры и порядок внесения платежей, а налогоплательщики обязаны беспрекословно их выполнять. Вместе с тем, в цивилизованном обществе налоги не рассматриваются как средство удушения, а, наоборот, как фактор экономической свободы, так как, рассчитавшись с государством, налогоплательщик волен распоряжаться своими ресурсами по собственному усмотрению.

Налоговая система Республики Беларусь сформирована в 1992 году, но до настоящего времени еще не обрела стабильности. Ежегодно в налоговое законодательство вносятся существенные изменения, непредвиденность которых лишает налогоплательщиков возможности прогнозировать свои финансовые перспективы.

Первоначально налоговая система включала 15 основных налогов. Кроме того, юридические лица уплачивали 8 видов отчислений в различные внебюджетные фонды, доля которых в общем уровне налоговой нагрузки на экономику была значительна – более 1/3. В дальнейшем налоговая система не однократно корректировалась с точки зрения перечня налогов, размеров ставок, предоставления льгот. Но особенно существенные изменения произошли в части внебюджетных фондов, большинство из которых были объединены и преобразованы в бюджетные фонды с одновременным пересмотром их ставок.

К настоящему времени в республике практически создана систематизированная нормативно-методическая база налогообложения, которая позволяет плательщикам найти ответ практически на любой вопрос, возникающий при выполнении им налоговых обязательств. Основным документом, регламентирующим в комплексе налоговые отношения в государстве является – Налоговый кодекса. Общая часть налогового кодекса принята Палатой представителей и одобрена Советом республики национального собрания Республики Беларусь 15 ноября 2002 года. Общая часть налогового кодекса упорядочивает все законодательные акты, действующие в налоговой сфере, устанавливает систему налогов, сборов и пошлин, взимаемых в бюджет Республики Беларусь, основные принципы налогообложения, регулирует властные отношения по установлению, изменению, прекращению действия налоговых платежей и отношения, возникающие в процессе исполнения налогового обязательства, а так же определяет права и обязанности плательщиков, налоговых органов и других участников отношений.

Кроме того, налоговое законодательство включает в себя декреты, указы и распоряжения Президента Республики Беларусь, содержащие вопросы налогообложения; постановления Правительства Республики Беларусь, регулирующие вопросы налогообложения и принимаемые во исполнение налогового кодекса; нормативные правовые акты республиканских органов государственного управления, органов местного самоуправления.

Основой и объектом налоговой системы государства являются налоги – обязательные индивидуально-безвозмездные денежные платежи в бюджет и государственные внебюджетные фонды. Они взимаются с налогоплательщиков в установленном порядке и размерах.

Налоги являются ведущим звеном финансово-кредитной системы государства. По мнению М. Копоть сущность налогов “выражается в изъятии государством в пользу общества определенной части валового внутреннего продукта в виде обязательного взноса”.

Экономическое содержание налогов выражается взаимоотношениями хозяйствующих субъектов и граждан, с одной стороны, и государства с другой стороны, по поводу формирования государственных финансов. Налог – одно из основных понятий финансовой науки. Поэтому важно уяснить себе его природу, функции, значение для народного хозяйства.

По мнению Н.Е. Заяц “налоги – это обязательные платежи юридических и физических лиц в бюджет, устанавливаемые и принудительно изымаемые государством в форме перераспределения части общественного продукта, используемого на удовлетворение общегосударственных потребностей”. Автор Е.М. Попов считает, что “налоги – это установленные высшими органами государственной власти в целях удовлетворения общегосударственных потребностей обязательные платежи, которые вносятся в бюджет при наличии соответствующих материальных предпосылок по заранее предусмотренным ставкам и в точно определенные сроки предприятиями и организациями”. Согласно налогового кодекса Республики Беларусь “налогом признается обязательный индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организации и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в республиканский и (или) местные бюджеты”.

Таким образом, налоги – финансовый институт, который используется государством в качестве одного из способов перераспределения национального дохода. С помощью налогов значительная часть доходов предприятий, организаций и населения аккумулируется в государственном бюджете – центральном звене финансовой системы, с помощью которого государство финансирует свои затраты на развитие экономики и решения социальных проблем общества. С правовой точки зрения налог – общественный платеж, который взимается, как правило, в денежной форме.

Налоги являются исключительной прерогативой государство и взимаются при наличии определенных условий:

* получение прибыли или дохода;
* наличие налогооблагаемого имущества.

При наличии одного из этих условий возникает объективная необходимость во взимании налогов для каждого субъекта хозяйствования.

Признаками налога являются:

* регулярность и равномерность поступлений;
* возможность принудительного исполнения.

Кроме того, для налогов характерна индивидуальная безвозмездность платежа, т.е. уплата налога каждым отдельно взятым налогоплательщиком не ведет к возникновению взаимных обязательств государства по вопросу предоставления налогоплательщику каких либо материальных благ или услуг. Но для налогов характерна экономическая возмездность, т.е. налоги вместе с другими доходами государственного бюджета используются для финансирования развития народного хозяйство, социально-культурных мероприятий, т.е. на потребности общества.

Таким образом, налоги – индивидуальные безвозмездные платежи, устанавливаемые представительными органами государственной власти и взимаемые исполнительными органами государственной власти и государственного управления в строго установленных размерах и в заранее оговоренное время.

Сущность налогов наиболее полно проявляется в их функциях. Выделяются несколько функцийналогов: фискальная, регулирующая и контрольная.

Посредством фискальной функции реализуется главное общественное назначение налогов – образование финансовых ресурсов государства, аккумулируемых в бюджетной системе и внебюджетных фондах и необходимых для осуществления собственных функций (оборотных, социальных, природоохранных и др.).

Регулирующая функция налогов реализуется через систему льгот, исключений, предпочтений, увязываемых с льготообразующими признаками объекта налогообложения. Она проявляется в изменении объекта обложения, уменьшении налогооблагаемой базы, понижении налоговой ставки и т.д. С ее помощью государство может стимулировать или, наоборот, сдерживать рост объемов производства и накоплений, увеличивать или снижать платежеспособность организаций.

Осуществление контрольной функции означает оценку эффективности каждого платежа и налогового режима в целом, выявление необходимости внесения изменений в налоговую систему и бюджетно-налоговую политику.

Экономическая категория “налог” включает ряд элементов:

* объект налога – это имущество или доход, подлежащие обложению, измеримые количественно, которые служат базой для исчисления налога;
* субъект налога – это налогоплательщик, то есть физическое или юридическое лицо, которое обязано в соответствии с законодательством уплатить налог;
* налоговая база – стоимостная, физическая или иная характеристика

объекта налогообложения. Налоговая база и порядок ее определения устанавливаются применительно к каждому налогу, сбору и пошлине;

* единица обложения – единица измерения объекта налога (по налогу на прибыль, доходы, налогу на добавленную стоимость и др. – денежная единица страны, по налогу на землю – 1 га и т.д.);
* источник налога – доход, из которого выплачивается налог;
* ставка налога – величина налоговых отчислений с единицы объекта налога. Ставка определяется либо в виде твердой ставки, либо в виде процента и называется налоговой квотой. Твердые ставки устанавливаются в абсолютной сумме с единицы налогообложения. Налоговая квота может быть пропорциональной или прогрессивной. Пропорциональная налоговая квота не изменяется с ростом доходов налогоплательщиков (налог на прибыль, налог на недвижимость). Прогрессивная налоговая квота изменяется в связи с ростом доходов налогоплательщиков (подоходный налог).
* налоговый оклад – абсолютная сумма, уплачиваемая конкретным налогоплательщиком по отдельно взятому налогу;
* налоговая льгота – полное или частичное освобождение плательщика от налога.

В соответствии с налоговым кодексом принципы налоговой системы Республики Беларусь таковы:

* Допускается установление особых видов таможенных пошлин либо дифференцированных ставок таможенных пошлин в зависимости от страны происхождения товара в соответствии с налоговым кодексом и таможенным законодательством.
* Не допускается установление налогов, сборов (пошлин) и льгот по их уплате, наносящих ущерб национальной безопасности Республике Беларусь, ее территориальной целостности, политической и экономической стабильности, в том числе, нарушающих единое экономическое пространство Республики Беларусь, ограничивающих свободное передвижение физических лиц, перемещение товаров, работ и услуг или финансовых средств в пределах территории Республики Беларусь и создающих в нарушение конституции Республики Беларусь и принятых в соответствии с ней законодательных актов иные препятствия для осуществления предпринимательской деятельности и других видов деятельности организаций и физических лиц, кроме запрещенной законодательными актами.

Налоговая система Республики Беларусь состоит из 2-х уровней: республиканские налоги и сборы и местные налоги и сборы.

**Республиканскими** признаются налоги и сборы, установленные законодательными актами и обязательные к уплате на всей территории Республики Беларусь. Республиканские налоги и сборы могут выступать в качестве регулирующих доходных источников бюджета, т.е. часть таких налогов может передаваться на местный уровень.

Нормативы отчислений республиканских налогов в местные бюджеты на каждый очередной год устанавливаются Законом Республики Беларусь “О бюджете Республики Беларусь”.

**Местные налоги –** этоналоги и сборы, устанавливаемые нормативными правовыми актами местных Советов депутатов и обязательные для уплаты на соответствующих территориях.

К республиканским налогам, сбором (пошлинам) относят: налог на добавленную стоимость; акцизы; налог на прибыль; налоги на доходы; подоходный налог с физических лиц; экологический налог; налоги с пользователей природных ресурсов; налоги на имущество; земельный налог; дорожные налоги и сборы; таможенная пошлина и таможенные сборы; оффшорный сбор; консульский сбор; экологический сбор за проезд автотранспортных средств по территориям национальных парков и заповедников; регистрационные и лицензионные сборы; патентные пошлины.

К местным налогам и сборам относят: налог с розничных продаж, налог за услуги, налог на рекламу, транспортный сбор, сбор на развитие инфраструктуры района или области.

В настоящее время порядок применения таких налоговых платежей ежегодно устанавливается Законом Республики Беларусь “О бюджете Республики Беларусь”. При этом определяются их состав (виды платежей) и отдельные условия применения.

Налоги классифицируют по следующим признакам: по способу изъятия; органам власти, в распоряжение которых они поступают; видам плательщиков; источникам уплаты.

**По способу изъятия** налоги делятся на две группы: прямые и косвенные. Прямые налоги – это налоги на отдельные объекты имущества (земля, природные ресурсы, недвижимость) или на доходы отдельных лиц (физических и юридических). К косвенным налогам относятся платежи, включаемые в цену товара и увеличивающие ее размеры. По мнению В.А. Гюрджан по способу изъятия налоги делятся на три группы: прямые, косвенные и смешенные. Смешанные налоги по аналогии с косвенными налогами участвуют в процессе ценообразования как элемент расходов, но имеют разнообразные объекты налогообложения. В число таких налогов включают экологический и земельный налоги, единый платеж от фонда оплаты труда, отчисления в Фонд социальной защиты населения.

В зависимости **от органов власти**, в распоряжение которых они поступают, различают общегосударственные (республиканские) и местные налоги и сборы. Республиканские налоги устанавливаются верховной властью, взимаются на основе государственного законодательства и поступают в государственный бюджет. Местные налоги и сборы устанавливаются на основании решений местных органов власти и зачисляются в местные бюджеты.

В зависимости **от вида плательщиков** налоги подразделяются на налоги с хозяйствующих субъектов (объединений, организаций) и налоги с физических лиц.

В зависимости **от источника их уплаты** налоги и сборы подразделяются на:

* налоги и сборы, уплачиваемые из заработной платы;
* платежи, уплачиваемые из выручки от реализации по факту ее получения;
* платежи, включаемые в себестоимость продукции, работ, услуг;
* платежи, уплачиваемые из прибыли.

Для некоторых налогов и сборов объект налогообложения и источник уплаты не совпадают. Например, налог на недвижимость исчисляется исходя из остаточной стоимости основных производственных и непроизводственных средств, а уплачивается за счет прибыли к налогообложению. При ее отсутствии платежи в бюджет производятся за счет собственных оборотных средств организации, что приводит к их недостатку для продолжения производственной деятельности в том же объеме. Следовательно, налоги могут усугубить финансовые трудности организаций и привести к их банкротству. Особенно тяжелы для хозяйствующих субъектов, находящихся в финансовом кризисе, налоги и сборы, начисляемые на фонд заработной платы. Уплата в бюджет чрезвычайного налога, отчисления в Государственный фонд содействия занятости связан не с выплатой, а с начислением заработной платы. Практически при задержках с выплатой заработной платы из-за отсутствия выручки от реализации продукции указанные налоги перечисляются в бюджет за счет собственных оборотных средств налогоплательщика. Недостаток собственных оборотных средств организации вынуждены восполнять за счет кредитов банка, в результате чего себестоимость продукции увеличивается на сумму банковских процентов.

По уровню бюджета, в который зачисляются налоги, выделяют **закрепленные и регулирующие** налоги. Закрепленные целиком поступают в конкретный бюджет, регулирующие – одновременно в бюджеты различных уровней в пропорции, установленной законодательством.

Выполняя фискальную функцию налоги аккумулируют в государственный бюджет и внебюджетные фонды денежные средства, необходимые для осуществления собственных функций. Так в 2009 году налоговые доходы консолидированного бюджета Республики Беларусь составили 42,8% от валового внутреннего продукта, а все доходы 46,1% от валового внутреннего продукта. Графически структуру поступлений в консолидированный бюджет Республики Беларусь можно представить в виде рис. 1.1.

Рис. 1.1 − Структура поступлений в консолидированный бюджет

Республики Беларусь за 2009 г., в % к ВВП

Источник: собственная разработка на основании изученного материала

Из рис. 1.1. видно, что большую часть в общей сумме доходов в консолидированный бюджет Республики Беларусь за 2009 год занимают налоговые поступления.

Более детальная структура доходов в консолидированный бюджет Республики Беларусь за 2009 год представлена на рис. 1.2.

Из рис. 1.2. видно, что бюджет Республики Беларусь в 2009 году был сформирован за счет налоговых платежей в размере 87,4%, а неналоговых платежей в размере 12,6%. Среди косвенных налогов наибольший удельный вес занимают налог на добавленную стоимость – 24%, оборотные налоги – 16,1%, акцизы – 7%. Поступления от прямых налогов составили: по налогу на прибыль – 7,6%, по налогу на недвижимость – 3,9%, земельный налог – 2,1%, налог на доходы – 1,4%.

Рис. 1.2 − Структура поступлений в консолидированный бюджет

Республики Беларусь за 2009 г., %

Источник: [http://www.nalog.by/d/mns\_sdata/3\_abs.htm].

Следовательно, в Республике Беларусь налоги играют важную роль в формировании финансовых ресурсов государства, так как за счет них формируется практически вся доходная часть бюджета. Наибольший удельный вес среди налоговых поступлений в бюджет занимают косвенные налоги.

Таким образом, налоговая система является одним из важнейших экономических регуляторов, основой финансово-кредитного механизма государственного регулирования экономики. Основой и объектом налоговой системы государства являются налоги. Налоги являются исключительной прерогативой государства. Для налогов характерно индивидуальная безвозмездность платежа и экономическая возмездность. Так главные функции налогов – распределительная, фискальная, стимулирующая и контрольная. Экономическая категория налог включает ряд элементов: объект налога, субъект налога, налоговая база, единица обложения, источник налога, налоговая льгота, ставка налога. Существует много классификаций налогов: прямые и косвенные, республиканские и местные, регулирующие и закрепленные.

К настоящему времени в республике практически создана систематизированная нормативно-методическая база налогообложения. Но вместе с тем, перед Республикой Беларусь стоит задача разработки эффективной налоговой политики и построения налоговой системы, обеспечивающей экономический прогресс. Мировой опыт показывает, что эта задача относится к разряду наиболее сложных, поскольку требует учета и оптимального сочетания двух противоречивых тенденций; во-первых, поиска путей увеличения поступлений средств в бюджет государства и, во-вторых, снижения налогового давления на товаропроизводителя для увеличения возможностей инвестирования. В ее решении большую роль должна сыграть оценка действенности отечественных налогов и их соответствия международным стандартам.

**1.2 Поиск оптимального соотношения прямого и косвенного**

**налогообложения**

Основная задача налоговой системы – обеспечить достаточные поступления в бюджет, с другой – налоги должны взиматься так, чтобы они не мешали, а напротив, способствовали развитию экономики. Разрешить коллизию этих двух главных целей всегда трудно. Тем не менее, в мировой практике налогообложения уже найдены те принципы и механизмы, соблюдение которых обеспечивает и достаточную доходность налоговой системы, и одновременно ее нейтральность по отношению к темпам роста производства, инвестиций и экспорта. Конкретно они выражаются в стандартном для разных стран минимуме и составе применяемых налогов и сборов, определенном их соотношении и методах взимания каждого из основных налогов.

При этом построение применяемых в развитых странах налоговых систем исходит из четкого признания того факта, что в конечном итоге все налоги (и прямые, и косвенные) фактически платят не организации, перечисляющие эти налоги в бюджет, а население страны, потребляющее производимые и импортируемые товары. У нас, как правило, этот факт игнорируется. Считается, что с физических лиц (населения) взимается только подоходный налог и частично налог на недвижимость, тогда как основное бремя налоговой нагрузки ложится на реальный сектор экономики, который ежемесячно перечисляет в бюджет налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на прибыль, отчисления на социальное страхование, экологический налог и все остальные сборы, взимаемые с выручки от реализации продукции. Отсюда и фактическая бесполезность постоянного торга между правительственными структурами, испытывающими недостаток бюджетных средств, и субъектами хозяйствования.

В действительности практически все налоги включаются организациями в цену производимых товаров и услуг, и соответственно фактически их платит население страны, потребляющее их. Именно этим определяется влияние налогов на экономику (через динамику потребительского спроса), и именно из этого следует исходить при выборе оптимальной налоговой системы. Сам факт широкого вовлечения организаций в процесс налогообложения связан с тем, что прямо с текущих доходов населения (заработная плата, доходы от собственности и предпринимательской деятельности) собрать налоги всегда трудно, учитывая численность и подвижность населения. Поэтому в организациях, численность которых всегда меньше, помимо уплаты прямых налогов с получаемой прибыли и текущих доходов, возлагается обязанность перечисления в бюджет косвенных налогов, включаемых в цены производимых товаров и услуг и взимаемых фактически с доходов населения, но опосредованно, через потребительские расходы при покупках товаров и услуг. Косвенные налоги, поскольку они распространяются на широкий круг товаров, работ и услуг, всегда более доходны и легко собираемы, но именно такие налоги оказывают наиболее сильное искажающее воздействие на экономику. Поэтому в развитых странах доля косвенных налогов в доходах бюджета, как правило, не превышает 30%. Напротив, в “налоговых системах развивающихся стран и стран с переходной экономикой косвенные налоги обычно занимают доминирующее положение (от 50 до 70% доходов бюджета)”.

Примерно такая же ситуация сложилась и у нас. И по объемам поступлений, и по количеству наибольший удельный вес имеют именно косвенные налоги. Причем в их состав, помимо общепринятых налога на добавленную стоимость и акцизов, включено множество мелких сборов, взимаемых непосредственно с выручки от реализации товаров и услуг. Действующая система насчитывает около 14 таких платежей. На их долю приходится более 22% доходов бюджета и около 10% общей налоговой нагрузки на экономику. Именно такие сборы, к которым, в частности, относятся отчисления в инновационные фонды, сбор в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, жилищно-инвестиционные фонды и т.д., оказывают наиболее существенное и неоправданное давление на цены, вымывают оборотные средства организаций и подрывают их конкурентоспособность.

Проведем анализ состава текущих налоговых доходов консолидированного бюджета в Республике Беларусь за 2009-2011 года. Результаты анализа оформим в виде табл. 1.1.

Таким образом, из таблицы видно, что за 2009-2011 года доля текущих налоговых доходов в процентах в валовому внутреннему продукту снизилась с 26% в 2009 году до 23,01% в 2010 году. На 2011 год размер текущих налоговых доходов запланирован в размере 23,11% к валовому внутреннему продукту.

Таблица 1.1 − Уровень налоговой нагрузки по текущим налоговым доходам, поступающим в консолидированный

бюджет Республики Беларусь за 2009-2011 гг.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Текущие налоговые доходы | За 2009 г. | За 2010 г. | Прогноз на 2011 г. |
| В % к ВВП | Удельный вес, % | В % к ВВП | Удельный вес, % | В % к ВВП | Удельный вес, % |
| 1. Прямые налоги на доходы и прибыль, всего | 6,59 | 25,3 | 6,24 | 27,1 | 6,74 | 29,2 |
|  в том числе |  |  |  |  |  |  |
| Подоходный налог | 2,85 | 11,0 | 2,81 | 12,2 | 2,98 | 12,9 |
| Налог на прибыль | 2,6 | 10,0 | 2,43 | 10,6 | 2,86 | 12,4 |
| Налог на доходы | 0,48 | 1,8 | 0,45 | 2,0 | 0,44 | 1,9 |
| Прочие налоги | 0,66 | 2,5 | 0,55 | 2,4 | 0,46 |  |
| 2. Налоги на собственность | 2,03 | 7,8 | 1,68 | 7,3 | 1,46 | 6,3 |
| 3. Налоги, взимаемы с заработной платы (чрезвычайный налог) | 0,76 | 2,9 | 0,77 | 3,3 | 0,61 | 2,6 |
| 4. Внутренние налоги на товары и услуги, всего | 13,48 | 51,8 | 11,47 | 49,8 | 11,15 | 48,2 |
| В том числе: |  |  |  |  |  |  |
| НДС | 8,06 | 31,0 | 6,99 | 30,4 | 7,72 | 33,4 |
| Налог с продаж | 1,32 | 5,1 | 0,99 | 4,3 | 0,43 | 1,9 |
| Акцизы | 2,33 | 9,0 | 2,21 | 9,6 | 2,05 | 8,9 |
| Прочие налоги | 1,77 | 6,8 | 1,28 | 5,6 | 0,95 | 4,1 |
| 5. Прочие налоговые платежи | 0,47 | 1,8 | 0,33 | 1,4 | 0,76 | 3,3 |
| 6. Доходы от внешней торговли и внешнеэконом. операций | 2,66 | 10,2 | 2,53 | 11,0 | 2,39 | 10,3 |
| Итого | 26 | 100,0 | 23,01 | 100,0 | 23,11 | 100,0 |

Источник: собственная разработка на основе данных

Это снижение связано в первую очередь со снижением удельного веса внутренних налогов на товары и услуги (косвенных налогов) с 13,48% в 2009 году до 11,47% в 2010 году и запланировано их дальнейшее снижение на 2011 год до 11,15%. В первую очередь за счет снижения налога на добавленную стоимость с 8,06% в 2009 году до 6,99% в 2010 году, налога с продаж с 1,32% в 2009 году до 0,99% в 2010 году.

Из табл. 1.1 видно, что размер прямых налогов в процентах к валовому внутреннему продукту в 2009 и 2010 годах почти не изменился, а на 2011 год величина прямых налогов запланирована в размере 6,74%.

Произошли изменения в общей структуре налоговых поступлений. Так если в 2009 году доля прямых налогов составила 25,3% от суммы всех налоговых поступлений, то в 2010 году их доля увеличилась до 27,1%, и на 2011 год запланировано дальнейшее увеличение доли прямых налогов до 29,2%. В общей сумме текущих налоговых доходах консолидированного бюджета наметилась тенденция снижения доли косвенных налогов с 51,8% в 2009 году до 49,8% в 2010 году и запланировано дальнейшее снижение их доли до 48,2% от общей суммы текущих налоговых поступлений.

Таким образом, за 2009-2011 года реформы налоговой системы позволили реально сократить общую налоговую нагрузку по текущим налоговым доходом по сравнению с 2009 годам почти на 3% к валовому внутреннему продукту. Кроме того, происходит смещение структуры налогообложения в пользу прямых налогов и снижения доли косвенного налогообложения. Но, не смотря на это, уровень косвенных налогов остается по-прежнему достаточно высоким. Поэтому дальнейшие направления налоговых реформ вырисовываются достаточно ясно. Их основным содержанием должна стать постепенная отмена многочисленных сборов в бюджетные фонды, взимаемых с выручки от реализации продукции. Тем не менее, на практике и даже в ходе проработки проекта Налогового кодекса этот вопрос решается крайне сложно. С позиции фискальных интересов сохранение в действующей налоговой системе различных оборотных платежей связано в основном с их высокой доходностью по сравнению с налогами, взимаемыми не со всего оборота, а только с реально полученных доходов и прибылей. Но наиболее сильную защиту оборотные налоги и сборы имеют со стороны тех министерств и ведомств, которые являются распорядителями и пользователями поступающих таких доходов. Даже отраслевые промышленные министерства и концерны, постоянно ратуя за снижение налогового пресса, в то же время не только отстаивают сохранение отчислений во внебюджетные инновационные фонды, но и вносят предложения по увеличению их ставок. В результате все усилия по реформированию налоговой системы сводятся к выбиванию индивидуальных налоговых льгот и решениям по отсрочке и реструктуризации задолженности организаций перед бюджетом. Таким образом, неоправданное давление налогов на цены и доходы населения сохраняется, а кратковременные эффекты от предоставления налоговых льгот в конечном итоге только расширяют круг фактически убыточных и низкорентабельных организаций. При этом объемы, структура и динамика бюджетных доходов не улучшаются.

Россия, которая еще два года назад отменила такие платежи, проводит реформы основных налогов исходя из принципа снижения ставок при одновременной отмене всех не связанных с моделями их построения льгот. Данный подход как раз и отражает общепринятый в мировой практике механизм снижения налоговой нагрузки, когда в качестве мер такого снижения применяется либо отмена (сокращение количества) применяемых налогов и сборов, либо снижение их ставок. Но при этом одновременно предпринимаются меры по расширению налоговой базы остающихся налогов и сборов, что обеспечивает реальное увеличение текущих доходов бюджета. Только в этом случае снижается налоговая нагрузка, и одновременно сохраняются необходимые бюджетные поступления. Причем общеизвестно, что расширение налоговой базы значительно доходнее для бюджета по сравнению с введением новых налогов и повышением их ставок.

**1.3 Анализ налоговой нагрузки на национальную экономику на**

**современном этапе**

Современная финансовая наука и практика для оценки величины налогового давления оперирует такими показателями как уровень централизации финансовых ресурсов государства и налоговая нагрузка на экономику.

Уровень централизации показывает, какая часть созданного страной валового внутреннего продукта аккумулируется в рамках ее бюджета для дальнейшего перераспределения в соответствии с общегосударственными потребностями.

Показатель налоговой нагрузки на экономику характеризует долю налогов и платежей в целевые бюджетные фонды в валовом внутреннем продукте государства.

Уровень налоговой нагрузки на экономику всегда несколько ниже показателя централизации финансовых ресурсов. Это связано с наличием в доходах консолидированного бюджета республики наряду с налогами и неналоговых источников поступлений, таких как средства от реализации государственного имущества, прибыль Национального банка, доходы от внешней торговли, поступления в иностранной валюте и от реализации конфискованного имущества и др.

Так, благодаря неналоговым поступлениям за 2010 год сформировано около 12 процентов доходов государственного бюджета. Соответственно, при централизации финансовых ресурсов в рамках консолидированного бюджета на уровне 44,6 процента налоговая нагрузка на экономику с учетом отчислений в фонд социальной защиты населения составила 40,3%. Данные представлены в виде табл. 1.2.

Таблица 1.2 − Информация об уровне централизации и налоговой

нагрузке по Республике Беларусь и зарубежным странам за 2010 г., % к

ВВП

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Страна | Уровень централизации финн. ресурсов гос-ва | Налог. нагр. на экономику |
| Дания | 65,3% | 49,9% |
| Бельгия | 57,4% | 44,0% |
| Италия | 57,4% | 39,1% |
| Великобритания | 56,5% | 37,3% |
| Франция | 52,1% | 44,4% |
| США | 42,2% | 28,0% |
| Российская Федерация | 31,3% | 26,1% |
| Республика Беларусь | 44,6% | 40,3% |

Источник: [http://www.nalog.by/d/mns\_sdata/31\_abs.htm].

Величина налоговой нагрузки на экономику, сложившаяся в 2010 году в Республике Беларусь, вполне сопоставима с аналогичным показателем по странам с развитыми рыночными отношениями, хотя несколько выше, чем в некоторых странах СНГ. Это связано с высокой социальной ориентированностью белорусского бюджета и проведением мероприятий по ликвидации последствий аварии на Чернобыльской АЭС. На финансирование столь значимых расходных статей нашим государством ежегодно направляется более половины финансовых ресурсов, аккумулируемых в рамках республиканского бюджета.

В 2010 году налоговая система республики не претерпела существенных изменений, как по количеству налогов, так и в части методологии их исчисления. В русле решения задачи по поэтапному снижению налоговой нагрузки, поставленной Программой социально-экономического развития Республики Беларусь на 2001-2011 годы:

* была снижена ставка по НДС с 20 до 18% 1 января 2010 года;
* была снижена совокупная ставка по оборотным налогам с 4,5 до 3,9%;
* пересмотрены и отменены некоторые неэффективные концептуальные налоговые льготы;
* ужесточены подходы по предоставлению налоговых преференций в индивидуальном порядке.

В результате за 2010 год величина налогового бремени на экономику республики без учета отчислений в Фонд социальной защиты населения составила 29,4% и по сравнению с 2009 годом практически не изменилась.

В структуре налогов, принимаемых для расчета налоговой нагрузки, можно выделить три основные группы налогов: прямые, косвенные и смешанные.

На фоне укрепления позиций прямых налогов в структуре налоговой нагрузки несколько ослабла роль косвенных налогов, доля которых в валовом внутреннем продукте в 2010 году составила 17,9% и относительно 2009 года сократилась на 0,6 процентных пункта. Основной причиной такого структурного сдвига стало снижение ставок по налогу на добавленную стоимость и оборотным налогам.

Некоторое уменьшение доли оборотных налогов и налога на добавленную стоимость в валовом внутреннем продукте вовсе не означает сокращения поступлений по данным доходным источникам. Так, “по сравнению с 2009 годом оборотные налоги увеличились на 9,5%, налог на добавленную стоимость – на 8,3% в сопоставимых ценах. Снижение же доли указанных платежей в валовом внутреннем продукте связано с его опережающей динамикой (111,0%)” [http://www.nalog.by/d/mns\_sdata/ 31\_abs.htm].

Традиционно наиболее стабильной группой налогов с позиций роли в формировании доходов бюджета являются смешанные налоги, которые включают ресурсные платежи и отчисления от фонда оплаты труда. В частности, в 2010 году доля данной группы налогов в валовом внутреннем продукте составила 2,4% и по сравнению с прошлым годом практически не изменилась.

Что касается текущего финансового года, то с учетом предусмотренного Законом «О бюджете Республики Беларусь на 2011 год» снижения совокупной ставки по оборотным налогам на 0,25 процента и ставки по единому налогу от фонда оплаты труда с 5 до 4 процентов можно прогнозировать некоторое сокращение уровня налоговой нагрузки на экономику республики по сравнению с ее величиной за 2010 год (до 23-25% к валовому внутреннему продукту).

Таким образом, в Республике Беларусь происходит дальнейшее реформирование налоговой системы, направленное на снижение налоговой нагрузки. И в первую очередь реформа направлена на снижение косвенного налогообложения.

**2. Исследование действующей практики исчисления и уплаты в**

**бюджет прямых налогов в организациях республики Беларусь**

**2.1 Экономическая характеристика Гомельского районного**

**потребительского общества**

Гомельское районное потребительское общество – это добровольное объединение граждан, проживающих (работающих) на территории Гомельского района по территориальному признаку на основе объединения его членами имущественных паевых взносов для торговой, заготовительной, производственной и иной деятельности в целях удовлетворения материальных и иных потребностей его членов.

Гомельское районное потребительское общество является юридическим лицом, некоммерческой организацией, создаваемой в форме потребительского кооператива; имеет самостоятельный баланс, расчетный счет и иные счета в банках и иных небанковских кредитно-финансовых организациях, печать с его полным наименованием, штампы. Оно может использовать на печати изображение товарного знака Белорусского республиканского союза потребительских обществ и в своей деятельности руководствуется законодательством Республики Беларусь, решениями органов управления и органов контроля потребительской кооперации и своим уставом.

В Гомельском районном потребительском обществе есть три филиала и два обособленных структурных подразделения:

1. Гомельский филиал Гомельского райпо;
2. Терюхский филиал Гомельского райпо;
3. Улуковский филиал Гомельского райпо;
4. Обособленное структурное подразделение “Коопзаготпром” Гомельского райпо;
5. Обособленное структурное подразделение “Комбинат общественного питания” Гомельского райпо.

Цель деятельности Гомельского районного потребительского общества – это удовлетворение материальных и других потребностей своих пайщиков и обслуживаемого населения.

В задачи Гомельского райпо входит:

* организация оптовой и розничной торговли, общественного питания;
* закупка у граждан и юридических лиц сельскохозяйственной продукции и сырья, изделий и продукции личных подсобных хозяйств и промыслов, дикорастущих плодов, ягод и грибов, лекарственно-технического сырья, вторичных материальных ресурсов, других видов продукции и сырья;
* производство сельскохозяйственной продукции, пищевых продуктов, непродовольственных товаров, продукции производственно-технического назначения;
* организация рынков для торговли товарами;
* осуществление внешнеэкономической деятельности;
* осуществление других видов деятельности, не запрещённых законодательством Республики Беларусь.

Гомельское райпо занимается разнообразной деятельностью: оптовой и розничной торговлей, есть сеть организаций общественного питания, организует торговлю на принадлежащих ему рынках, заготавливает сельхозпродукцию и сырьё, располагает собственными автобазами, транспортом, строительными и ремонтными организациями.

Промышленность Гомельского райпо представлена 12-ю организациями, среди которых 3 хлебозавода, 4 колбасных цеха, 1 цех по переработке рыбы, 2 цеха по розливу безалкогольных напитков, 1 цех по розливу минеральной воды. Также успешно работает цех по производству мясных и овощных консервов, цех производства крахмала, участки по производству киселя, сухарей, мёда искусственного, сухих овощей и фруктов. Имеются 2 швейных цеха.

Население, обслуживаемое Гомельским районным потребительским обществом, составляет 94,1 тысяч человек. Работает 149 магазинов, торговая площадь которых составляет 11852 кв. метра.

Численность работников Гомельского райпо составляет 657 человек.

Гомельское райпо обладает следующими правами:

* владеть, пользоваться и распоряжаться своим имуществом;
* создавать унитарные предприятия и учреждения, иметь обособленные структурные подразделения;
* образовывать фонды, предусмотренные законодательством Республики Беларусь, решениями органов управления потребительской кооперации;
* заниматься в соответствии с законодательством Республики Беларусь деятельностью, направленной на удовлетворение потребностей его членов и населения;
* осуществлять предпринимательскую деятельность постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых оно создано;
* привлекать заемные средства физических и юридических лиц;
* осуществлять подбор, расстановку и воспитание кадров;
* осуществлять другие полномочия, необходимые для достижения поставленных целей.

Высший орган управления Гомельского районного потребительского общества – собрание уполномоченных потребительского общества.

Всё имущество Гомельского райпо принадлежит ему на праве собственности. Форма собственности частная. Имущество Гомельского райпо является неделимым и не распределяется по долям (вкладам) между его членами и работниками. Источниками формирования имущества являются паевые взносы членов, доходы от предпринимательской деятельности Гомельского райпо и созданных им унитарных организаций и учреждений, доходы от размещения его собственных средств в банках и иные источники, не запрещённые законодательством Республики Беларусь.

Доходы и прибыль Гомельского районного потребительского общества после уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет и во внебюджетные фонды в соответствии с законодательством Республики Беларусь поступают в полное его распоряжение.

Основные экономические показатели, характеризующие деятельность Гомельского районного потребительского общества представлены в виде табл. 2.1.

Таблица 2.1 − Динамика экономических показателей деятельности

Гомельского райпо за 2008-2010 гг.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | Год | Темп измен., %; отклонен., (+,-) |
| 2008 | 2009 | 2010 | 2009 от 2008 г. | 2010 от 2009 г. |
| 1. Розничный товарооборот, млн. р. | 17518 | 28136 | 41586 | 10618 | 13450 |
| 2. Доходы от реализации |  |
| - в сумме | 2550 | 3127 | 4720 | 577 | 1593 |
| - в% к товарообороту | 15 | 11 | 11 | -3 | 0 |
| 3. Расходы на реализацию |  |
| - в сумме | 1868 | 2518 | 3296 | 650 | 778 |
| - в% к товарообороту | 11 | 9 | 8 | -2 | -1 |
| 4. Прибыль (убыток) от реализации |  |
| - в сумме | -136 | -246 | 306 | -110 | 552 |
| - в% к товарообороту | - | - | 1 | - | 1 |
| 5. Прибыль от операц. доходов и расходов | - | 56 | 34 | 56 | -22 |
| 6. Прибыль (убыток) от внереализационных доходов и расходов | 65 | 65 | 44 | 0 | -21 |
| 7. Прибыль (убыток) отчетного года |  |
| - в сумме | -71 | -125 | 384 | -54 | 509 |
| - в% к товарообороту | - | - | 1 | - | 1 |

Источник: собств. разработка на основании данных Гомельского райпо.

Из табл. 2.1 видно, что розничный товарооборот за 2009 год по сравнению с 2008 годом увеличился на 10618 млн. р. и составил 28136 млн. р. В 2010 году размер товарооборота увеличился до 41586 млн.р. За анализируемый период произошло снижение уровня валового дохода с 15% в 2008 году до 11% в 2009 и 2010 годах. Видна тенденция снижения уровня расходов на реализацию с 11% в 2008 году до 8% в 2010 году. За 2008 и 2009 года Гомельское райпо было убыточным. Размер убытков за 2008 год составил 71 млн. р., за 2009 год 125 млн. р. Это связано с полученными убытками от реализации. В 2010 году Гомельское райпо получило прибыль в размере 509 млн. р., и рентабельность продаж составила 1%. Таким образом, Гомельское райпо находится в сложном финансовом положении. Для более детального анализа деятельности Гомельского райпо рассчитаем показатели ликвидности, расчеты представим в виде табл. 2.2

Таблица 2.2 − Показатели ликвидности Гомельского райпо за 2008-

2010 гг.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | Год | Темп изм., %; откл., (+,-) |
| 2008 | 2009 | 2010 | 2009 г. от 2008 г. | 2010 г. от 2009 г. |
| 1. Оборотные активы, (строка 290) млн. р. в т.ч.: | 3853 | 6292 | 7582 | 2439 | 1290 |
| 1.1. Денежные средства и краткосрочные фин. вложения (строка 260 + строка 270) млн. р. | 156 | 132 | 234 | -24 | 102 |
| 1.2. Краткоср. дебитор. задолж. (строка 250) млн. р. | 314 | 342 | 520 | 28 | 178 |
| 2. Краткосрочные обяз. млн. р. (строка 790) в т.ч.: | 3766 | 6330 | 7603 | 2564 | 1273 |
| 2.1. Просроченная кредиторская задолж. млн. р. | - | - | - | - | - |
| 3. Собственный оборотный капитал, (строка 590 – строка 190 + строка 690) млн. р. | 105 | -58 | -21 | -163 | 37 |
| 4. Показатели ликвидности: 4.1. Коэффициент абсолютной ликвидности |
| -фактический (1.1 : 2) | 0,04 | 0,02 | 0,03 | -0,02 | 0,01 |
| -норматив | 0,20 | 0,20 | 0,20 |   |   |
| 4.2. Коэффициент промежуточной ликвидности |
| -фактический ((1.1 + 1.2) :2) | 0,12 | 0,07 | 0,10 | -0,05 | 0,02 |
| -норматив | 0,60 | 0,60 | 0,60 |   |   |
| 4.3. Коэффициент текущей ликвидности |
| -фактический (1 : 2) | 1,02 | 0,99 | 1,00 | -0,03 | 0,01 |
| -норматив | 1 | 1 | 1 |   |   |
| 4.4. Коэффициент обеспеченности оборотных активов собственными средствами |
| -фактический (3 : 1) | 0,03 | -0,01 | 0,00 | -0,04 | 0,01 |
| -норматив | 0,1 | 0,1 | 0,1 |   |   |
| 4.5. Коэффициент соотношения собственного оборотного капитала и краткосрочных обязательств |
| -фактически (3 : 2) | 0,03 | -0,01 | 0,00 | -0,04 | 0,01 |

Источник: собств. разраб. на осн. данных бух. баланса Гомельск. райпо.

Таким образом, из табл. 2.2. видно, что в Гомельском райпо коэффициенты абсолютной и промежуточной ликвидности ниже установленных нормативных значений. Коэффициент текущей ликвидности за 2008 и 2010 годы составили 1,02 и 1,00 соответственно, что выше установленного норматива. Это значит, что Гомельское райпо сможет, при необходимости, рассчитаться по своим краткосрочным обязательствам, реализовав свои оборотные активы. Но в целом показатели ликвидности, рассчитанные для Гомельского райпо, находятся на низком уровне, что так же говорит о плохом финансовом положении.

**2.2 Виды и порядок расчета прямых налогов, уплачиваемых в**

**бюджет**

**По методу установления** налоги подразделяются на прямые и косвенные. Прямые налоги направлены на имущественные объекты либо доходы (прибыль) юридических или физических лиц. Косвенные налоги вытекают из хозяйственных актов и оборотов, финансовых операций. К косвенным налогам относят платежи, включенные в цену товара (работы, услуги). К прямым налогам, уплачиваемым Гомельским райпо, относятся:

* налог прибыль;
* налог на недвижимость;
* земельный налог;
* налог на использование природных ресурсов (экологический налог);
* местные налоги, уплачиваемые из прибыли (целевой сбор на содержание и развитие инфраструктуры).

Мнения отдельны авторов в вопросе по отнесению тех или иных налогов к прямым или к косвенным не совпадают. Так, автор В.А. Гюрджан считает, что “земельный налог и экологический налог включаются в себестоимость продукции, а значит, не являются прямыми”.Е.М. Попов, относит эти налоги к прямыми. Автор данной дипломной работы придерживается точки зрения Е.М. Попова и относит земельный и экологический налоги к группе прямых налогов.

Рассмотримпорядок расчета и уплаты **налога на прибыль**.

Основным документом, регулирующим порядок расчета и уплаты налога на доходы и прибыль является Инструкция о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль, утвержденная постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 31.01.2010 №19. с изменениями и дополнениями.

Плательщиками налога на доходы и прибыль являются организации. **Объектом** налогообложения **налогом на прибыль** является облагаемая налогом прибыль, которая исчисляется исходя из:

1. Суммы прибылиот реализации товаров (работ, услуг);

2. Сумма прибыли от реализации иных ценностей (включая основные средства, товарно-материальные ценности, нематериальные активы);

3. Сумма прибыли от реализации имущественных прав и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям.

Прибыль (убыток) от реализации товаров (работ, услуг), иных ценностей, имущественных прав определяется как положительная (отрицательная) разница между выручкой, полученной от их реализации, и затратами по реализации этих товаров (работ, услуг), иных ценностей (за исключением основных средств), имущественных прав, учитываемыми при налогообложении, а также суммами налогов и сборов, уплачиваемых согласно установленному законодательными актами Республики Беларусь порядку из выручки, полученной от реализации товаров (работ, услуг).

Прибыль (убыток) от реализации основных средств определяется как положительная (отрицательная) разница между выручкой, полученной от реализации основных средств, уменьшенной на суммы налогов и сборов, уплачиваемых согласно установленному законодательными актами порядку из выручки, полученной от реализации товаров (работ, услуг), и остаточной стоимостью основных средств, а также затратами по реализации основных средств.

Безвозмездная передача товаров (работ, услуг) и иных ценностей (в том числе товарно-материальных ценностей, нематериальных активов, ценных бумаг), за исключением безвозмездной передачи этих ценностей в пределах одного собственника по его решению или уполномоченного им органа, у передающей стороны включается в объем реализации.

В целях исчисления налога на прибыль в состав доходов от внереализационных операций включаются доходы, поступившие в собственность получателя от операций, непосредственно не связанных с реализацией товаров (работ, услуг), включая доходы, полученные от операций по сдаче имущества в аренду (лизинг), а также безвозмездно полученные денежные средства и иные ценности (в том числе основные средства, товарно-материальные ценности, нематериальные активы, ценные бумаги), кроме передачи этих ценностей в пределах одного собственника.

К **доходам от внереализационных операций**, учитываемым для определения облагаемой налогом прибыли, в Гомельском райпо относят:

* доходы (проценты), полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за пользование банком денежными средствами, находящимися па банковском счете;
* суммы штрафов, пеней, неустоек и других видов санкций за нарушение условии договоров (учитываются в составе внереализационных доходов при определении облагаемой налогом прибыли в том отчетном периоде, в котором указанные суммы поступили на банковский счет или в кассу организации);
* поступления в счет возмещения организации убытков;
* стоимость безвозмездно полученных товаров (работ, услуг), иного имущества;
* принятое к учету имущество, оказавшееся в излишке по результатам инвентаризации;
* суммы кредиторской задолженности, по которой истекли сроки исковой давности;
* другие доходы от операций, непосредственно не связанных с реализацией товаров (работ, услуг), поступившие в собственность организации.

В состав доходов от внереализационных операций для целей налогообложения Гомельское райпо не включает:

* средства, поступающие из созданных в соответствии с законодательством Республики Беларусь фондов и бюджета Республики Беларусь, использованные по целевому назначению;
* средства, полученные в порядке долевого участия в строительстве жилья, содержании объектов непроизводственной сферы и использованные по целевому назначению;

**Расходами от внереализационных операций** в Гомельском райпопризнаются затраты (расходы, потери, убытки) по операциям, непосредственно не связанным с реализацией продукции, товаров (работ, услуг), иных ценностей. К расходам от внереализационных операций, учитываемым для определения облагаемой налогом относятся:

* отчисления в резервы по сомнительным долгам по расчетам с другими организациями, а также с отдельными лицами, подлежащие резервированию в соответствии с законодательством; восстановление резерва при восстановлении сомнительных долгов;
* суммы штрафов, пеней, неустоек и других видов санкций за нарушение условий договоров (учитываются в составе внереализационных расходов при определении облагаемой налогом прибыли в том отчетном периоде, в котором указанные средства перечислены с банковского счета организации);
* суммы возмещения убытков;
* убытки от списания дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, и других долгов, нереальных для взыскания;
* суммы недостач, потерь и порчи активов в соответствии с законодательством, в том числе произошедшие сверх норм естественной убыли, виновники которых не установлены или суд отказал во взыскании с них;
* расходы, связанные с рассмотрением дел в судах;
* не компенсируемые виновной стороной потери от простоев по внешним причинам;
* убытки по операциям с тарой;
* другие расходы, не связанные с реализацией продукции (работ, услуг).

При определении облагаемой налогом прибыли Гомельское райпо не учитывает:

* 1. Прибыль, полученную от дивидендов и приравненных к ним доходов, облагаемых налогом на доходы;
	2. Прибыль (убыток), полученная от реализации (погашения) ценных бумаг.

Кроме того, облагаемую налогом прибыль согласно действующего законодательства, Гомельское райпо уменьшает на суммы:

* + - налога на недвижимость за основные средства;
		- льготируемой прибыли.

Прибыль организаций облагается налогом по ставке 24 процента.

Налоговые декларации (расчеты) по налогу на прибыль (Приложение П), а также расчеты, необходимые для предоставления льгот по налогу Гомельское райпо представляет ежемесячно не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным, в инспекции Министерства по налогам и сборам по месту постановки на учет нарастающим итогом с начала года. Уплачивает налог на прибыль ежемесячно не позднее 22-го числа каждого месяца, следующего за отчетным.

Если срок представления налоговых деклараций (расчетов) по налогам на доходы и прибыль или срок уплаты налогов приходится на государственный праздник или праздничный день, установленный и объявленный Президентом Республики Беларусь нерабочим днем, либо на выходной день, этот срок переносится на первый рабочий день после выходного (нерабочего) или праздничного дня.

Гомельское райпо является плательщиком и **налога на недвижимость**.

Налогом на недвижимость облагается:

* стоимость основных средств, являющихся собственностью или находящихся в его владении;
* стоимость объектов незавершенного строительства.

Годовая ставка налога для организаций установлена в размере 1%.

Советы депутатов имеют право увеличивать (уменьшать) ставки, изменять сроки уплаты налога отдельным категориям плательщиков.

При использовании льгот по налогу плательщики представляют сведения о сумме, на которую уменьшена сумма налога, по установленной форме, а также документы, подтверждающие право на льготы.

Уточненная налоговая декларация (расчет) по налогу за I квартал с учетом переоценки основных средств и незавершенного строительства по состоянию на 1 января текущего года, произведенной в соответствии с законодательством, представляется организациями в налоговые органы не позднее 1 апреля отчетного года. Доплата в бюджет причитающихся сумм налога производится не позднее 10 апреля отчетного года без применения экономических санкций и начисления пени.

Общая сумма налога со стоимости основных средств отражается в налоговой декларации (расчете) по налогу на прибыль отдельной строкой и исключается из прибыли к налогообложению. При этом сумма налога при определении налогооблагаемой прибыли за соответствующий отчетный период отражается нарастающим итогом с начала года.

Сумма налога за год и соответствующий период года (месяц, квартал, полугодие, 9 месяцев) определяется путем сложения сумм месячных платежей налога за соответствующий период отчетного года.

Суммы налога со стоимости основных средств уплачиваются Гомельским райпо в бюджет исходя из фактического расчета не позднее 22-го числа каждого месяца равными долями в размере 1/3 части квартальной суммы налога.

Не позднее 20-го числа первого месяца отчетного квартала Гомельское райпо представляет инспекции Министерства по налогам и сборам по месту постановки на учет и по месту расположения объектов недвижимого имущества расчет остаточной стоимости основных средств, облагаемых налогом (Приложение Р) и налоговую декларацию (расчет) по налогу на недвижимость (Приложение С). При этом перечень объектов недвижимого имущества (зданий и сооружений) следует определять на основании Временного республиканского классификатора амортизируемых основных средств и нормативных сроков их службы, утвержденных постановлением Министерства экономики №186 (с изменениями и дополнениями).

**Налог на землю.**

Цель налога на землю – обеспечение экономическими методами рационального использования земель, формирование средств для осуществления мероприятий по землеустройству, повышению качества земель и их охране. Размер платы за землю зависит исключительно от факта наличия земельного участка.

Плательщиками земельного налога являются организации и физические лица как отечественные, так и иностранные, которым земельные участки предоставлены во владение, пользование или в собственность. Гомельское райпо является также плательщиком этого налога.

Объектом платы за землю является площадь земельного участка, выраженная в гектарах. При этом в расчет принимаются следующие виды земель: земли сельскохозяйственного назначения; земли населенных пунктов; земли промышленности, транспорта, связи, энергетики; земли лесного фонда; земли водного фонда.

Основанием для исчисления земельного налога является акт на земельный участок или удостоверение на право пользования земельным участком или решение исполкома о предоставлении земельного участка.

Платежи за землю подлежат включению в расходы по реализации продукции (работ и услуг) и в расходы по реализации продукции, товаров (работ и услуг), учитываемые при налогообложении. По строящимся объектам платежи за землю подлежат включению в стоимость незавершенного строительства.

Земельный налог исчисляется начиная с месяца, следующего за месяцем предоставления им земельного участка. Юридические лица исчисляют земельный налог самостоятельно и предоставляют в налоговые органы налоговые декларации о сумме налога на текущий год не позднее 1 марта текущего года, а по вновь отведенным земельным участкам – в течение 1 месяца со дня их предоставления. Уплачивается налог в течение года равными частями не позднее 15 апреля, 15 июля, 15 сентября, 15 ноября, а по землям сельскохозяйственного назначения не позднее 15 сентября и 15 ноября.

Гомельское райпо является плательщиком **экологического налога**.

Этим налогом облагаются:

* выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду от передвижных источников;
* объемы добываемых природных ресурсов.

Он введен с января 1992 года в целях более рационального использования природных ресурсов и улучшения экологической обстановки, а так же изыскание для этого необходимых ресурсов.

Гомельское райпо не осуществляет добычу природных ресурсов и является плательщиком только налога за выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду от передвижных источников. Ставки налога за выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду от передвижных источников устанавливаются Советом Министров Республики Беларусь согласно постановления.

Отметим, что для передвижных источников выбросов загрязняющих веществ в атмосферу лимит допустимых выбросов этих веществ не устанавливается.

Налог за выбросы в атмосферу загрязняющих веществ от передвижных источников (автомобильного транспорта) начисляется из фактических объемов этих выбросов, рассчитанных по количеству израсходованного топлива за передвижение на территории Республики Беларусь. Суммы уплаченного налога включаются Гомельским райпо в расходы на реализацию товаров.

Налог за выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду от передвижных источников исчисляется и уплачивается ежемесячно. Расчеты предоставляются до 20 числа месяца, следующего за отчетным (Приложение У), а платят до 22 числа месяца, следующего за отчетным.

Законом Республики Беларусь “О бюджете Республики Беларусь на 2010 год” местным Советом депутатов предоставляется право вводить на своей территории **местные налоги и сборы**. В Гомельской области к таким налогам и сборам относят целевой сбор на содержание и развитие инфраструктуры.

Гомельское райпо является плательщиком целевого сбора на содержание и развитие инфраструктуры. Базой для начисления этого сбора является прибыль, остающаяся в распоряжении организаций после ее налогообложения. При исчислении налоговой базы из прибыли вычитаются:

* льготируемая прибыль (необлагаемая налогом на прибыль);
* налог на недвижимость;
* налог на прибыль;
* доходы, облагаемые налогом на доходы.

Налоговая ставка установлена в размере 4% от налоговой базы.

Расчет суммы целевого сбора на содержание и развитие инфраструктуры производится нарастающим итогам с начала года и предоставляется в налоговую инспекцию не позднее 20 числа месяца следующего за отчетным, а уплачиваются не позднее 22 числа месяца следующего за отчетным. Расчет предоставляемый в инспекцию представлен в приложении Ф.

Кроме того, из прибыли Гомельское райпо уплачивает и **налог на приобретение автотранспортных средств.**

Плательщики налога: юридические и физические лица, приобретающие автотранспортные средства, подлежащие обязательной регистрации в органах Государственной автомобильной инспекции МВД Республики Беларусь. Кроме бюджетных организаций и граждан, приобретающих легковые автомобили и прицепные устройства к ним в частную собственность.

Объектом налогообложения является приобретение автотранспортных средств путем купли, мены, безвозмездной передачи (дарения), передачи в качестве взноса в уставной фонд, а также по договору финансовой аренды (лизинга).

Не являются объектами налогообложения:

* приобретение автотранспортных средств для их дальнейшей реализации при наличии лицензии на торговлю автомобилями; лизингодателем для передачи лизингополучателю; предназначенных для перевозки пассажиров транспортом общего пользования (кроме такси);
* отчуждение автотранспортного средства близким родственникам (супругу, родителям, детям и др.);
* перераспределение автотранспортных средств между структурными подразделениями внутри одной организации.

Налоговой базой выступает цена приобретение автотранспортного средства без учета налога на добавленную стоимость.

Налог исчисляется в зависимости от конкретной ситуации приобретение автотранспортных средств:

* при обмене на какой либо товар (работы, услуги) – от цены этого товара (работ, услуг), но не ниже цены автотранспортного средства;
* при приобретении автотранспортных средств, бывших в использовании, – от цены приобретения этих автотранспортных средств, но не ниже остаточной стоимости;
* при приобретении автотранспортных средств за пределами Республики Беларусь – от цены приобретения по контракту;
* при приобретении автотранспортных средств за валюту – исходя из цены приобретения автотранспортных средств, пересчитанных в белорусских рублях по курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь на дату их оприходования (таможенного оформления);
* при приобретении автотранспортных средств путем финансовой аренды, лизинга налог уплачивается исходя из цены, определенной договором лизинга.

Ставка налога на приобретение автотранспортных средств – 5%.

Налог уплачивается плательщиками до его регистрации в ГАИ, а в случае изменения владельца автотранспортного средства – до перерегистрации.

Гомельское райпо, в случае приобретения автотранспортных средств и уплаты налога, обязано не позднее 20 числа месяца, следующего за их регистрацией (перерегистрацией) в ГАИ, предоставить в налоговый орган налоговую декларацию (расчет).

Кроме того, любая организация осуществляет начисление и уплату в бюджет такого налога как подоходный. Объектом налогообложения выступает совокупный доход физических лиц в денежной и натуральной форме, полученный в течение календарного года. Подоходный налог уплачивается ежемесячно в момент получения денежных средств на выдачу заработной платы. Таким образом, плательщиками этого налога являются физические лица (работники организации). А Гомельское райпо является лишь посредником между физическими лицами и налоговыми органами, на которое возложена обязанность по начислению и уплате подоходного налога.

**2.3 Организация и методика налогового учета**

В 2010 году Республика Беларусь сделала решительный шаг к законодательному отделению налогового учета от бухгалтерского учета. Отличительной чертой, которая отделяет бухгалтерский учет и налоговый учет, является подход к формированию показателя финансового результата. В бухгалтерском учете на счетах и в отчете отражены все понесенные организацией расходы, а в налоговом учете отражается только правомерные, с точки зрения законодательства, расходы. В большинстве случаев – это расходы в пределах лимитов, норм и нормативов, в результате возникают отличие между юридическим и экономическим результатом.

Таким образом, в Республике Беларусь все организации, в том числе и Гомельское райпо, с 1 января 2010 года ведут налоговый учет.

Объектом бухгалтерского учета является прибыль (убыток) отчетного периода, выявленный за отчетный период по данным бухгалтерских счетов на основе учета всех документов.

Налоговый учет основывается на данных бухгалтерского учета, но может использовать данные аналитического учета, необходимые для расчета.

Задача налогового учета – формирование информации, необходимой для контроля за исполнением налоговой политики государства. Законодательное ведение налогового учета позволяет, при сохранении его тесной связи с бухгалтерским учетом, ограничить вмешательство налогового органа в процесс формирования бухгалтерского учета.

Целью налогового учета является формирование полной и точной информации в Гомельском райпо для нужд налогообложения, необходимой для контроля за правильным начислением, полнотой и своевременностью уплаты налогов в бюджет.

В соответствии с налоговым кодексом Республики Беларусь “налоговый учет – осуществление плательщиками и другими обязательными лицами объектов налогообложения и определение налоговой базы путем расчетных корректировок данных бухгалтерского учета”. Он ведется исключительно в целях налогообложения и осуществления налогового контроля.

Рассмотрим организацию и методику налогового учета в Гомельском райпо на примере налогового учета по налогу на прибыль.

Для целей налогового учета по налогу на прибыль в Гомельском райпо применяются регистры налогового учета, в которых на основе данных бухгалтерского учета отражается и группируется сводная информация об элементах налогового учета, проводятся (при необходимости) расчетные корректировки к этим элементам и отражается информация о показателях, принимаемых для определения размера налоговой базы.

Регистры налогового учета представляет собой документацию для систематизации и накопления учётных данных, которые размещаются в принятых к учёту первичных документах. Они ведутся ежемесячно. Регистры налогового учета должны обеспечить формирование полной и правдивой информации о показателях, которые учитываются при определении налоговой базы за определённый налоговый период.

Налоговый период – это период времени, по которому определяются обязанности Гомельского райпо заплатить тот или другой налог. Налоговые регистры ведутся нарастающим итогом с начала года.

Законодательно предусмотрено ведение налоговых регистров в свободной форме. Это означает, что Гомельское райпо ведет налоговый учет с помощью регистров, разработанных непосредственно в Белкоопсоюзе, которому оно подчинено.

Тем не менее, налоговым законодательством предусмотрены следующие обязательные реквизиты налоговых регистров:

1. Наименование регистра;
2. Наименование отчётного месяца и года, за который ведётся регистр;
3. Состав и наименование показателей, внесённых в регистр;
4. Стоимостная характеристика показателей, отражённых в регистре на основании данных бухгалтерского учета до проведения расчетных корректировок;
5. Содержание и сумма проведённых расчётных корректировок соответствующего показателя, отражённого в регистре со ссылкой на соответствующий законодательный акт;
6. Стоимостная характеристика показателей, отражённых в регистре после проведения при необходимости расчётных корректировок;
7. Подпись лица, составившего регистр и главного бухгалтера организации.

Расчётной корректировкой признаётся прибавление или уменьшение данных бухгалтерского учета, которые осуществляются Гомельским райпо для получения информации о величине налоговой базы. Основой для проведения корректировок являются нормы налогового законодательства.

Допущенные ошибки в регистрах исправляются корректурным способом. Факт исправления ошибки должен быть заверен подписью лица, которое внесло исправления.

В Гомельском райпо регистры налогового учета ведутся применительно к каждому из элементов налогового учета с отражением стоимостной характеристики основных показателей, участвующих в определении налоговой базы (налогооблагаемой прибыли) и относящихся к каждому из указанных элементов. Так в Гомельском райпо составляют следующие виды регистров налогового учета:

1. Регистры доходов:

* регистр доходов от реализации товаров (работ, услуг);
* регистр доходов от внереализационных операций.

2. Регистры расходов:

* регистр расходов на реализацию товаров (работ, услуг);
* регистр внереализационных расходов.

3. Регистр расчетных корректировок.

Регистр доходов от реализации товаров (работ, услуг) ведется в разрезе сводной информации о следующих показателях:

* + - выручке от реализации товаров, приобретенных для последующей реализации, а также работ, услуг;
		- выручке от реализации основных средств и нематериальных активов;
		- выручке от реализации иных ценностей (сырье, материалы, комплектующие и т.п.);
		- выручке от реализации имущественных прав.

Регистр доходов от внереализационных операций ведется в разрезе сумм каждого вида доходов, относящегося к доходам от внереализационных операций.

Регистр расходов на реализации товаров (работ, услуг) ведется в разрезе сводной информации о следующих показателях:

1. Расходах на реализацию товаров, приобретенных для последующей реализации, а также работ, услуг с указанием сумм:

* материальных затрат;
* расходов на оплату труда;
* амортизации основных средств и нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности;
* расходов на оплату страховых взносов в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь;
* расходов на оплату процентов по полученным ссудам, займам и кредитам;
* прочих затрат на реализацию товаров (работ, услуг) с указанием сумм, соответствующих видам данных расходов, включая расходы по всем видам ремонта основных средств, а также налоги, сборы (пошлины) в государственные целевые бюджетные и внебюджетные фонды, включаемые в соответствии с налоговым законодательством в расходы, учитываемые при налогообложении.
	1. Налогах и сборах, уплачиваемых из выручки, полученной от реализации товаров (работ, услуг);
	2. Затратах по реализации основных средств и нематериальных активов;
	3. Затратах по реализации иных ценностей (сырье, материалы, комплектующие и т.п.);
	4. Расходах по реализации имущественных прав.

Регистр внереализационных расходов ведется в разрезе сумм каждого вида расходов, относящегося к внереализационным операциям.

Расчетные корректировки к данным бухгалтерского учета проводятся в Гомельском райпо в соответствующих регистрах (в регистрах доходов и (или) расходов) после внесения в них таких данных.

Перед отражением расчетных корректировок в регистрах доходов и (или) расходов информация о содержании таких корректировок (расшифровка), в разрезе их сумм, относящихся к соответствующим показателям (с наименованием этих показателей), со ссылкой на норму налогового законодательства, в соответствии с которой такая корректировка проводится, отражается в регистре расчетных корректировок. При этом если проведение расчетных корректировок связано с определением сумм расходов, включаемых при определении облагаемой налогом прибыли в состав расходов на реализации товаров (работ, услуг) в пределах норм, установленных законодательством, то к регистру расчетных корректировок должны прилагаться расчеты соответствующих норм расходов.

После проведения расчетных корректировок, если они производились, соответствующие показатели, отраженные в регистрах доходов и (или) расходов, принимаются в расчет налоговой базы в сумме, отраженной после корректировки.

Регистры налогового учета Гомельское райпо ведет ежемесячно (за каждый отчетный месяц) с последующим отражением соответствующих показателей, принимаемых для определения облагаемой налогом прибыли, в расчете налоговой базы нарастающим итогом с начала года.

Расчет налоговой базы производится в налоговой декларации (расчете) по налогу на прибыль, представляемой Гомельским райпо в инспекции Министерства по налогам и сборам ежемесячно.

**2.4 Анализ налоговой нагрузки организации**

Важное значение при проведении анализа деятельности организации имеет анализ налоговой нагрузки. Он позволяет определить динамику налоговых платежей организации, уплачиваемых в бюджет. В ходе анализа проводят вертикальный и горизонтальный анализ за несколько лет. Выявляют сложившиеся тенденции. Результаты, полученные от такого анализа, позволяют более точно оценить финансовое состояние организации.

В ходе проведения анализа налоговой нагрузки на примере Гомельского райпо рассчитаем абсолютное изменение сумм уплаченных налогов и сборов и определим удельный вес каждого налога в общей сумме налогов и сборов. Для проведения анализа используем данные из формы №5 приложения к балансу. Результаты анализа оформим в табл. 2.3.

Из табл. 2.3. видно, что за 2008-2010 года общая сумма налогов и сборов, уплачиваемых Гомельским райпо увеличилась с 1144 млн. р. в 2008 году до 1842 млн. р. в 2009 году. В 2010 году общая сумма налогов и сборов по сравнению с 2009 годом уменьшилась на 30 млн. р. и составила 1812 млн. р. Произошли изменения и в структуре налогов и сборов, уплачиваемых Гомельским райпо.

Таблица 2.3 − Анализ состава и структуры налогов и сборов, уплач. Гомельским райпо за период 2008-2010 гг.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | 2008 год | 2009 год | 2010 год | Отклон. 2009 от 2008 г. | Отклон. 2010 от 2009 г. |
| Сумма, млн. р. | Удельный вес, % | Сумма, млн. р. | Удельный вес, % | Сумма, млн. р. | Удельный вес, % | Сумма, млн. р. | Удельный вес, % | Сумма, млн. р. | Удельный вес, % |
| **Прямые налоги** |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |
| В том числе |   |   |  |   |  |   |   |   |   |   |
| Налог на недвижимость | 46 | 4,0 | 53 | 2,9 | 68 | 3,8 | 7 | -1,1 | 15 | 0,9 |
| Налог на прибыль | - | - | - | - | 77 | 4,2 | - | - | 77 | 4,2 |
| Экологический налог | 5 | 0,4 | 12 | 0,6 | 16 | 0,9 | 7 | 0,2 | 4 | 0,2 |
| Земельный налог | 6 | 0,5 | 34 | 1,8 | 33 | 1,8 | 28 | 1,3 | -1 | 0,0 |
| Подоходный налог с физических лиц | 86 | 7,5 | 109 | 5,9 | 148 | 8,2 | 24 | -1,5 | 39 | 2,2 |
| Местные налоги и сборы | - | - | - | - | 7 | 0,4 | - | - | 7 | 0,4 |
| Всего | 143 | 12,5 | 209 | 11,3 | 349 | 19,3 | 66 | -1,1 | 141 | 7,9 |
| **Косвенные налоги** |  |
| В том числе: |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Налог на добавленную стоимость | 345 | 30,2 | 457 | 24,8 | 235 | 13,0 | 112 | -5,4 | -222 | -11,8 |
| Инновационный фонд | 91 | 7,9 | 119 | 6,4 | 124 | 6,8 | 28 | -1,5 | 6 | 0,4 |
| Чрезвычайный налог | 56 | 4,9 | 61 | 3,3 | 93 | 5,1 | 5 | -1,6 | 33 | 1,8 |
| Страх. взносы в фонд соц.защиты насел. | 253 | 22,1 | 295 | 16,0 | 469 | 25,9 | 42 | -6,1 | 174 | 9,9 |
| Налог с продаж | 257 | 22,5 | 703 | 38,1 | 542 | 29,9 | 446 | 15,7 | -161 | -8,2 |
| Всего | 1001 | 87,5 | 1633 | 88,7 | 1463 | 80,7 | 632 | 1,1 | -170 | -7,9 |
| ИТОГО | 1144 | 100,0 | 1842 | 100,0 | 1812 | - | 698 | - | -30 | - |

Источник: собств. разработка на осн. данных приложения к бухгалтерскому балансу Гомельского райпо.

Так, за 2008 и 2009 года удельный вес прямых налогов в общей сумме налогов и сборов снизился с 12,5% до 11,3%, что связанно с нерентабельной деятельностью Гомельского райпо в 2008-2009 годах. Но уже в 2010 году была получена прибыль в размере 364 млн. р., что позволило увеличить долю прямых налогов и сборов до 19,3%. За 2010 год наибольший удельный вес среди прямых налогов занимают подоходный налог с физических лиц 8,2% или 148 млн. р., налог на прибыль 4,2% или 77 млн. р. и налог на недвижимость 3,8% или 68 млн. р. Доля косвенных налогов в сумме налогов и сборов, уплачиваемых Гомельским райпо, очень велика и составляет в 2008 году 87,5%, в 2009 году 88,7%. В 2010 году удельный вес косвенных налогов снизился до 80,7%, но этот показатель по-прежнему является достаточно высоким. В структуре косвенных налогов наибольший удельный вес занимают в 2008 году налог на добавленную стоимость 30,2% или 345 млн. р., налог с продаж 22,5% или 257 млн. р. и страховые взносы в фонд социальной защиты населения 22,1% или 253 млн. р. В 2009 и 2010 году был уплачен налог на добавленную стоимость в размере 457 млн. р. и 235 млн. р. соответственно, а его удельный вес в общей сумме налогов и сборов снизился до 24,8% в 2009 году и до 13,0% в 2010 году, что связано со снижением ставки этого налога с 20% до 18% с 1 января 2010 года. Таким образом, налоговая нагрузка на Гомельское райпо снизилась.

Кроме того, согласно методике, предложенной В.А. Гюрджан для анализа налоговой нагрузки на конкретную организацию рассчитывают показатели номинальной и реальной налоговой нагрузки. Для обеспечения единого подхода к оценке уровня номинальной и реальной налоговой нагрузки предлагается проводить оценку на основании данных баланса организации и приложений к нему или на основании расчетов по налогам и сборам, предоставляемых в налоговую инспекцию.

Реальная налоговая нагрузка организации представляет собой отношение суммы уплачены налогов и сборов в бюджет и внебюджетные фонды к валовому доходу организации и свидетельствует о фактическом участии организации в формировании бюджета и внебюджетных фондов. Реальная налоговая нагрузка организации рассчитывается по формуле 2.1:

 (2.1)

где ННр – реальная налоговая нагрузка;

Ун – сумма уплаченных налогов и сборов в бюджет и внебюджетные фонды; ТО – розничный товарооборот.

Номинальная налоговая нагрузка организации характеризует фискальный потенциал действующей налоговой системы по отношению к данному субъекту предпринимательства и рассчитывается по формуле 2.2:

 (2.2),

где ННн – номинальная налоговая нагрузка;

Нн – сумма начисленных налогов и сборов в бюджет и внебюджетные.

Основным фактором, определяющим динамику данного показателя, является изменение налогового законодательства.

Сумма начисленных налогов и сборов определяется по формуле 2.3:

 (2.3),

где Нб – начисленные налоги;

Нс – начисленные страховые взносы в фонд социальной защиты.

Начисленные налоги определяются по формуле 2.4:

 (2.4),

где Пр – сумма всех начисленных налогов;

Ип – сумма всех налогов, израсходованных в организации исключением налога на добавленную стоимость;

Пн – сумма начисленного подоходного налога;

Дн – сумма начисленного налога на доходы;

Сн – сумма начисленных экономических санкций;

Ин – сумма начисленных отчислений в инновационный фонд;

НДСу – начисленный налог на добавленную стоимость за минусом “входного” налога плюс налог на добавленную стоимость, уплаченный на таможне.

Сумма уплаченных налогов определяется по формуле 2.5:

 (2.5),

где Уб – уплаченные налоги;

Ус – уплаченные страховые взносы в фонд социальной защиты.

Сумма уплаченных налогов определяется по формуле 2.6:

 (2.6),

где Пб – сумма всех налогов, перечисленных в бюджет кроме налога на добавленную стоимость и налога с продаж;

Пу – сумма перечисленного подоходного налога;

Ду – сумма перечисленного налога на доходы;

Су – сумма перечисленных экономических санкций;

Иу – сумма перечислений в инновационный фонд;

НДС*т* – НДС, уплаченный на таможне.

Уплаченные страховые взносы в фонд социальной защиты рассчитываются по формуле 2.7:

 (2.7),

где Пф – перечислено страховых взносов в фонд социальной защиты;

Ип – израсходовано в организации страховых взносов.

Как следует из приведенных формул, в общую сумму налогов и сборов в бюджет и внебюджетные фонды не включаются экономические санкции, отчисления в инновационный фонд, налог на доходы, подоходный налог, налог на добавленную стоимость и налог с продаж.

Кроме того, многие экономисты считают, что при расчете номинального и реального уровня налоговой нагрузки сумма начисленных и уплаченных налогов и сборов в бюджет и внебюджетные фонды соотносится не с товарооборотом, а с валовым доходом. В этом случае в расчет не принимается сумма налога на добавленную стоимость и налога с продаж, так как они уплачиваются из выручки от реализации.

Рассчитаем номинальную налоговую нагрузку на Гомельское райпо за 2008-2010 года. Расчеты оформим в виде табл. 2.4.

Таблица 2.4 − Расчет номинальной налоговой нагрузки на Гомельское

райпо за 2008-2010 гг. (к товарообороту) млн. р.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2008 год | 2009 год | 2010 год |
| 1. Товарооборот | 17518 | 28136 | 41586 |
| 2. Сумма всех начисленных налогов  | 2361 | 4276 | 6054 |
| 3. Сумма налогов, израсходованных в организации | 1554 | 2829 | 4708 |
| 4. Сумма начисленного подоходного налога | 86 | 109 | 148 |
| 5. Сумма экономических санкций, причитающихся по расчету | 7 | 19 | 3 |
| 6. Сумма отчислений в инновац. фонд, причитающаяся по расчету | 90 | 119 | 124 |
| 7. Начисленные налоги (п.2-п.3-п.4.-п.5-п.6) | 624 | 1200 | 1071 |
| 8. Начисленные страховые взносы в фонд социальной защиты | 381 | 473 | 674 |
| 9. Сумма начисленных налогов и сборов, уплач. в бюджет (п.6+п.7) | 1005 | 1673 | 1745 |
| 10. Номинальная налоговая нагрузка (п.8×100:п.1) | 5,7 | 5,9 | 4,2 |

Источник: собст. разраб. на осн. данных прилож. к бух. балансу Гомельского райпо

Рассчитаем реальную налоговую нагрузку на Гомельское райпо за 2008-2010 года, оформив результаты в виде табл. 2.5

Таблица 2.5 − Расчет реальной налоговой нагрузки на Гомельское

райпо за 2008-2010 гг. (к товарообороту) млн. р.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2008 год | 2009 год | 2010 год |
| 1. Товарооборот | 17518 | 28136 | 41586 |
| 2. Сумма всех налогов перечисленных в бюджет | 863 | 1368 | 1351 |
| 3. Сумма перечисленного подоходного налога | 86 | 110 | 143 |
| 4. Сумма перечисленных экономических санкций | 7 | 19 | 3 |
| 5. Сумма перечислений в инновационный фонд | 86 | 128 | 124 |
| 6. Уплаченные налоги (п.2-п.3-п.4.-п.5) | 684 | 1111 | 1081 |
| 7. Уплаченные страховые взносы в фонд социальной защиты | 260 | 313 | 438 |
| 8. Израсходовано в организации страховых взносов | 129 | 178 | 205 |
| 9. Сумма уплаченных налогов и сборов в бюджет (п.6+п.7+п.8) | 1073 | 1602 | 1724 |
| 10. Реальная налоговая нагрузка (п.9×100:п.1) | 6,1 | 5,7 | 4,1 |

Источник: собст. разраб. на осн. данных прилож. к бух. балансу Гомельского райпо

Таким образом, из табл. 2.4 видно, что размер номинальной налоговой нагрузки на Гомельское райпо за анализируемый период достигает в 2008 году 5,2% к товарообороту, в 2009 году номинальная налоговая нагрузка увеличилась до 5,9% к товарообороту. Показатель номинальной налоговой нагрузки не имеет четко выраженной тенденции. Это свидетельствует о том, что система налогообложения постоянно корректируется. В итоге размер номинальной налоговой нагрузки за 2010 год снизился на 1,6% по сравнению с 2009 годом и составил 4,1% к товарообороту – это положительный момент в реформировании налоговой системы. Реальная налоговая нагрузка за 2009 и 2010 года ниже номинальной налоговой нагрузки на 0,1-0,4%. Это говорит о том, что Гомельское райпо не в полном объеме перечисляло начисленные налоги и сборы в бюджет.

Рассчитаем теперь показатели номинальной и реальной налоговой нагрузки к валовому доходу. Расчеты оформим в виде табл. 2.6 и 2.7.

Таблица 2.6 − Расчет номинальной налоговой нагрузки на Гомельское

райпо за 2008-2010 гг. (к валовому доходу) млн. р.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2008 год | 2009 год | 2010 год |
| 1. Валовой доход | 2550 | 3127 | 4720 |
| 2. Сумма всех начисленных налогов  | 1759 | 3116 | 5277 |
| 3. Сумма налогов, израсходованных в организации | 1554 | 2829 | 4708 |
| 4. Сумма начисленного подоходного налога | 86 | 109 | 148 |
| 5. Сумма экономических санкций, причитающихся по расчету | 7 | 19 | 3 |
| 6. Сумма отчислений в инновац. фонд, причитающаяся по расчету | 90 | 119 | 124 |
| 7. Начисленные налоги (п.2-п.3-п.4.-п.5-п.6) | 22 | 40 | 294 |
| 8. Начисленные страховые взносы в фонд социальной защиты | 381 | 473 | 674 |
| 9. Сумма начисл. налогов и сборов уплачиваемых в бюджет (п.6+п.7) | 403 | 513 | 968 |
| 10. Номинальная налоговая нагрузка (п.8×100:п.1) | 15,8 | 16,4 | 20,5 |

Таблица 2.7 − Расчет реальной налоговой нагрузки на Гомельское

райпо за 2008-2010 гг. (к валовому доходу) млн. р.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2008 год | 2009 год | 2010 год |
| 1. Валовой доход | 2550 | 3127 | 4720 |
| 2. Сумма всех налогов перечисленных в бюджет | 214 | 298 | 561 |
| 3. Сумма перечисленного подоходного налога | 86 | 110 | 143 |
| 4. Сумма перечисленных экономических санкций | 7 | 19 | 3 |
| 5. Сумма перечислений в инновационный фонд | 86 | 128 | 124 |
| 6. Уплаченные налоги (п.2-п.3-п.4.-п.5) | 35 | 41 | 291 |
| 7. Уплаченные страховые взносы в фонд социальной защиты | 260 | 313 | 438 |
| 8. Израсходовано в организации страховых взносов | 129 | 178 | 205 |
| 9. Сумма уплаченных налогов и сборов в бюджет (п.6+п.7+п.8) | 424 | 532 | 934 |
| 10. Реальная налоговая нагрузка (п.9×100:п.1) | 16,6 | 17,0 | 19,8 |

Источник: собств. разраб. на осн. данных прилож. к бух. балансу Гомельского райпо

Из табл. 2.6 и 2.7 видно, что номинальная и реальная налоговая нагрузка, рассчитанная к валовому доходу за 2008-2010 годы постоянно увеличивается. Так номинальная налоговая нагрузка с 15,8% в 2008 году увеличилась до 20,5% а 2010 году, а реальная налоговая нагрузка с 16,6% в 2008 году до 19,8 в 2010 году.

**3. Управление прямыми налогами как элемент финансового**

**менеджмента организации**

**3.1 Налоговое планирование как один из элементов управления**

**финансами организации**

В рамках действующего налогового законодательства организации не только имеют возможность законными методами уменьшать свою налоговую нагрузку, но и в целях достижения максимальной экономической эффективной деятельности должны осуществлять планирование налогов. Это позволит, с одной стороны, оптимизировать процессы налогообложения, а с другой – разработать реальный бизнес-план в случае необходимости поиска стороннего инвестора или получения государственных преференций.

По мнению Т. Локтевой “налоговое планирование – это выбор между различными вариантами методов осуществления деятельности и размещения активов, направленный на достижение возможно более низкого уровня возникающих при этом налоговых обязательств”. Оно заключается в разработке и внедрении различных законных схем снижения налогов и сборов за счет применения методов стратегического планирования финансово-хозяйственной деятельности организации. В идеале налоговое планирование должно быть перспективным и основываться не только на изучении действующих налоговых законов и инструкций, но и на анализе направлений налоговой политики, проводимой правительством.

Процесс налогового планирования – это, во-первых, совместная работа бухгалтера, юриста и руководителя (менеджера); во-вторых, постоянный поиск оригинальных решений и схем работы организации; в-третьих, работа со специальной литературой, изучение и анализ опыта других организаций подобного профиля и смежных сфер бизнеса.

В процессе налогового планирования каждый из его участников выполняет определенные функции. Так, менеджер дает информацию по фактическим условиям сделки и по ее результатам, которые планируется получить после ее завершения. Бухгалтер проводит расчеты вариантов финансовой структуры сделки и отражает ее в бухгалтерском учете, используя нормы действующего налогового законодательства, нормы и правила бухгалтерского и финансового учета; формулирует возможные с точки зрения процедуры схемы, требующие юридического обоснования и согласования с контрагентом; производит расчет сумм, причитающихся к платежам в бюджет с учетом прямых и косвенных налогов. Юрист анализирует процедуру сделки с точки зрения правовой защищенности, а также готовит необходимые документы с учетом «узких мест» при ее исполнении; помогает бухгалтеру заранее обосновать трактовку и совершение (порядок учета) сделки и отражение в бухгалтерской отчетности ее результатов.

Налоговое планирование осуществляется в несколько этапов:

**Этап 1.** Анализ налогооблагаемых объектов, который носит характер детальной инвентаризации установленных и уплачиваемых налогов, взносов и сборов. Анализ проводится в следующей последовательности:

* анализ перечня налогов и сборов, установленных законодательством;
* анализ перечня налогов и сборов, по которым организация должна быть налогоплательщиком;
* анализ перечня налогов и сборов, которые уплачиваются организацией;
* анализ перечня налогов, вновь установленных для организации в связи с изменением видов деятельности или законодательства.

В ходе данного анализа определяют входит ли организация в состав налогоплательщиков по каждому из установленных налогов, имеются ли облагаемые налогами объекты, определяют размер налоговых вычетов, определяются льготы по каждому виду налогов.

После проведения анализа организация получает данные о налогооблагаемых объектах, вычетах и льготах на планируемый год.

**Этап 2.** Разработка основных бюджетов (смет) по выделенным центрам ответственности. Для планирования налогового бюджета необходимы данные по следующим операционным бюджетам (сметам):

* бюджет продаж;
* бюджет расходов на оплату труда;
* бюджет социальных выплат и льгот;
* бюджет инвестиций.

Детализация учета хозяйственных операций в бюджетах (сметах) должна обеспечить расчет налогооблагаемых объектов. Налоговый бюджет, в свою очередь, используется для составления финансового прогноза отчета о прибылях и убытках, прогнозного бухгалтерского баланса и бюджета движения денежных средств. В процессе разработки финансовых бюджетов предварительные расчеты показателей налогового бюджета могут измениться, т.к. последовательное согласование статей финансовых бюджетов может привести к изменению доходов, расходов и статей баланса.

**Этап З.** Расчеты по видам налогов.

Планирование налогового бюджета ведется раздельно по каждому налогу. Расчеты налога ведутся по налогооблагаемым операциям и объектам налогообложения, установленным законодательством.

**Этап 4.** Распределение платежей по срокам уплаты налогов и сборов. Первоначально делается расчет платежей на год, затем на квартал и на месяц. Для расчета периодичности уплаты налогов и взносов составляется календарь налоговых платежей на год, квартал, месяц. В месячном или квартальном расчете определяется срок уплаты налога, установленный законом (например, 22-го числа месяца, следующего за отчетным). Суммы налоговых платежей и сборов распределяются по срокам их уплаты в соответствии с порядком, установленным законодательством Республики Беларусь.

Каждая организация заинтересована в эффективном использовании своих финансовых ресурсов и не желает уплачивать налоги раньше установленного срока. В пик уплаты налогов и взносов сумма поступлений денежных средств может быть наименьшей. В этом случае финансовый отдел будет принимать решение о необходимости накопления средств или их заимствования и очередности платежей в соответствии с установленными сроками уплаты.

**Этап 5.** Последовательная интеграция финансовых бюджетов. Налоговый бюджет и календарь налоговых платежей передаются в финансовый отдел для составления финансовых сводных бюджетов (прогнозного отчета о прибылях и убытках, бюджета движения денежных средств и прогнозного бухгалтерского баланса).

Отчет о прибылях и убытках будет незавершенным до тех пор, пока не будут закончены расчеты по налогу на недвижимость (который рассчитывается после составления прогнозного баланса и связан с планом капитальных вложений – бюджетом инвестиций) и налогу на прибыль. Расчет налога на недвижимость завершается только после составления прогнозного агрегированного баланса и бюджета инвестиций. По незавершенному расчету прогнозного отчета о прибылях и убытках предварительно определяется сумма чистой прибыли.

После расчета налога на недвижимость и налога на прибыль корректируется прогнозный отчет о прибылях и убытках и составляется окончательный вариант прогнозного бухгалтерского баланса.

Прогноз бухгалтерского баланса составляется на основе прогнозируемых изменений внеоборотных и оборотных активов, суммы обязательств, капитала, планируемой прибыли, а также установленных целевых нормативов по ликвидности баланса и финансовой устойчивости. После расчета и согласования всех бюджетов составляется бюджет движения денежных средств. В нем отражаются все виды поступлений (доходов) и все виды расходов.

**Этап 6.** Контроль и анализ исполнения бюджета. Для объективного контроля исполнения налогового бюджета необходимо формирование сопоставимой и достоверной информации об исполнении плана, определение величины отклонения фактических показателей от плановых, выявление причин отклонений в реализации планов. Закрытие налогового бюджета осуществляется ежемесячно, в срок до 10-20 числа следующего месяца.

Налоговое планирование влияет на эффективность деятельности организации. Оно также позволяет оптимизировать денежные потоки, управлять расходами и прибылью, воздействовать на ликвидность и финансовую устойчивость. В свою очередь, на оптимизацию налогов влияют выбор учетной политики, разработка схем сделок, определение структуры активов и другие факторы.

Рассмотрим методику планирования прямых налогов. Так, в первую очередь, необходимо определить – какие прямые налоги организация будет уплачивать в бюджет в планируемом периоде.

Так как Гомельское райпо осуществляет планирование поквартально с дальнейшей детализацией по месяцам в разрезе отдельных отраслей деятельности, разработаем план на первый квартал 2011 года по отрасли – торговля.

Гомельское райпо в плановом периоде будет уплачивать такие прямые налоги:

* налог на недвижимость;
* налог на прибыль;
* местный налог на развитие инфраструктуры города
* земельный налог;
* налог за выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду от передвижных источников.

Планирование налога на недвижимость осуществляется на квартал исходя из того, что квартальная ставка налога 0,25%. Объектом налогообложения является остаточная стоимость основных производственных и непроизводственных средств, являющихся собственностью Гомельского райпо или находящихся в его владении. Поэтому планирование на квартал осуществляется путем умножения планового размера остаточной стоимости основных производственных и непроизводственных средств на 1 января 2011 год, скорректированного на плановый размер остаточной стоимости льготируемых основных производственных и непроизводственных средств, на ставку налога (формула 3.1):

 (3.1),

где НН (ПЛАН) – плановый размер налога на недвижимость;

ОС – остаточная стоимость основных производственных и непроизводственных средств;

ОСЛ – остаточная стоимость основных производственных и непроизводственных средств.

В свою очередь, остаточная стоимость основных производственных и непроизводственных средств определяется как разница между восстановительной стоимостью основных производственных и непроизводственных средств и суммой начисленной амортизации (формула 3.2):

 (3.2),

где ВС – восстановительная стоимость основных производственных и непроизводственных средств;

ПСА – плановая сумма амортизации.

Плановая стоимость основных производственных и непроизводственных средств на первый квартал 2011 года, участвующих в торговой деятельности, составила 9853,5 млн. р., а износ – 4051,7 млн. р. Плановая стоимость льготируемых основных средств 1806,2 млн. р., а начисленный износ 1484,4 млн. р. Тогда плановый размер налога на недвижимость за первый квартал 2011 года составит:

 млн. р.

Планирование налога на прибыль осуществляется, опираясь на действующий порядок расчета этого налога. То есть, планирование налога на прибыль осуществляется в таком порядке:

1. Определяется плановый размер облагаемой налогам прибыли, как разница между плановым размером доходов от реализации и расходами на реализацию, учитываемыми при налогообложении и увеличивается на плановый размер сальдо внереализационных доходов и расходов;

2. Определяется плановый размер льготируемой прибыли;

3. Определяется прибыль к налогообложению как разница между плановым размером облагаемой налогам прибыли, плановым размером налога на недвижимость и плановым размером льготируемой прибыли;

4. Находится плановый размер налога на прибыль. Его находят путем умножения прибыли к налогообложению на ставку налога на прибыль – 24%.

Так в Гомельском райпо на первый квартал 2011 года доходы от реализации планируются в размере 870,8 млн. р., расходы на реализацию в размере 865,2 млн. р., а сальдо внереализационных доходов и расходов в размере 26,7 млн. р. Тогда плановый размер облагаемой налогом прибыли составит: млн. р.

Прибыль к налогообложению составит 18,6 млн. р., с учетом того, что в Гомельском райпо льгот по налогу на прибыль нет.

млн. р.

И тогда плановый размер налога на прибыль на первый квартал 2011 года в Гомельском райпо составит 4,4 млн. р.

 млн. р.

Гомельское райпо является плательщиком местного налога на развитие инфраструктуры города. Налог определяется путем умножения облагаемой налогом прибыли, уменьшенной на сумму налога на прибыль и налога на недвижимость, на ставку налога на развитие инфраструктуры города – 4%. Тогда плановый размер этого налога составить:

 млн. р.

Земельный налог в Гомельском райпо планируется исходя из размера земельных участков, находящихся во владении и установленных ставок за единицу площади путем их умножения с учетом понижающих и повышающих коэффициентов и индекса переоценки. Так на 2011 год размер земельного участка, принадлежащий Гомельскому райпо, который облагается налогом на землю, составит 0,2980 гектара, а ставка земельного налога на этот участок согласно кадастровой оценки составляет 5793000 руб. Понижающих и повышающих коэффициентов для Гомельского райпо не установлено. Индекс переоценки 1,34. Тогда плановый размер налога на землю за первый квартал 2011 года составит.

руб. или 2,4 млн. р.

Планирование налога за выбросы в атмосферу загрязняющих веществ от передвижных источников (автомобильного транспорта) планируется исходя из плановых объемов этих выбросов, планового размера ставки налога за использование единицы топлива с учетом понижающих коэффициентов. Так, Гомельское райпо планирует использовать за первый квартал 2011 года бензина неэтилированного 35,167 тонн, дизельного топлива с содержанием серы 0,2% 1,834 тонны, сжиженного газа 3,681 тонна и сжатого газа 1,947 м3. Ставка налога при использовании 1 тонны бензина неэтилированного планируется в размере 115482 руб., дизельного топлива с содержанием серы 0,2% – 73531 руб., сжиженного газа – 114582 руб., а 1 м3 сжатого газа 71967 руб. Кроме того, установлен понижающий коэффициент к ставке налога на передвижные источники по дизтопливу с содержанием серы 0,2% – 0,8, по сжиженному и сжатому газу в размере 0,3. Тогда плановый размер налога за выбросы в атмосферу загрязняющих веществ от передвижных источников за первый квартал 2011 года составит:

Бензина  руб.

Дизельного топлива руб.

Сжиженного газа  руб.

Сжатого газа руб.

Общая сумма налога за выбросы в атмосферу загрязняющих веществ от передвижных источников на первый квартал 2011 года составит:

руб. или 4,3 млн. р.

А общая сумма прямых налогов в Гомельском райпо на первый квартал 2011 года составила  млн. р.

Далее суммы налогов рассчитанных за квартал распределяются по месяцам пропорционально объемам деятельности по такой же методике. Начиная с определения прибыли отчетного периода далее налога на недвижимость и налога на прибыль. Эта же методика используется и в промышленности и в заготовках.

Планирование налогов завершается составлением календаря налоговых платежей, в котором указывается плановые размеры налогов и сроки их уплаты табл. 3.1.

Таблица 3.1 − Календарь налоговых платежей Гомельского райпо на

1 квартал 2011 г. млн. р.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Налоги | Сумма | Сроки уплаты |
| 1. Налог на прибыль | 13,7 | Ежемесячно до 22 числа след. за отчетным |
| 2. Налог на недвижимость | 4,4 |  |
| 3. Налог на развитие инфраструктуры | 0,56 |  |
| 4. Налог на землю | 2,4 |  |
| 5. Налог на выбросы от передвиж. источников | 4,3 |  |
| Итого | 25,36 |  |

Источник: собст. разработка на основании проведенного планирования.

**Заключение**

Налоги являются необходимым звеном экономических отношений в обществе с момента возникновения государства. В историческом развитии налогов обычно выделяют три этапа, первый из которых приходится на древний мир. Учение о налогах также развивалось, а соответственно с развитием общества менялись и подходы к осуществлению налоговой политики.

Сущность налогов вытекает из функций и задач государства, выполнение которых требует средств. Кроме налогов у государства практически нет иных методов мобилизации средств. Таким образом, на долю налогов, являющихся важнейшим средством формирования финансовых ресурсов государства, приходится 80 –90% всех бюджетных поступлений в развитых странах.

Из определения налогов вытекает, что им присущ обязательный и принудительный характер изъятия платежей в бюджет. Именно устойчивость делает налоги основой государственных доходов, позволяет с их помощью покрывать общественные потребности. Данная способность налога определялась как фискальная функция, которая долгое время была достаточной для выражения сути и назначения налога. Однако по мере становления товарно-денежных отношений налогам стали присущи и другие функции. Несмотря на то, что положения о функциях налогов до настоящего времени составляют предмет научных дискуссий, чаще всего к ним относят фискальную, распределительную, регулирующую и контрольную функции.

Для организации рационального управления важна классификация налогов, которая представляет собой группировку налогов по различным признакам. Наибольшее распространение получило деление налогов по способу изъятия – на прямые и косвенные. В теории и практике налогообложения существуют и другие, не менее важные, классификационные признаки. Они универсальны, а их применение зависит от состояния общественно-экономических отношений в стране.

Налоги можно рассматривать как финансовые отношения налогоплательщиков с бюджетом по поводу формирования централизованных фондов финансовых ресурсов и их концентрации в госбюджете и во внебюджетных фондах. Развивает и конкретизирует этот процесс налоговая система.

Под налоговой системой понимается совокупность налогов, пошлин, сборов, установленных государством и взимаемых с целью создания централизованного общегосударственного фонда финансовых ресурсов, а также совокупность принципов, способов, форм и методов их взимания. Основы функционирования национальной системы налогообложения находятся в зависимости от состояния экономики и общественно-политической надстройки в переходный к рынку период. При этом особое место в создании системы налогообложения рыночного типа занимают принципы ее построения.

Что касается налоговой системы Республики Беларусь, то ее формирование началось в 1992 году. Строилась она с учетом наиболее приемлемых для изменившейся в стране политической и экономической обстановки зарубежных моделей налогообложения, а также российских нововведений в этой сфере. Первоначально налоговая система включала 15 основных налогов, кроме того, юридические лица уплачивали 8 видов отчислений в различные внебюджетные фонды. В дальнейшем налоговая система неоднократно корректировалась с точки зрения перечня налогов, размеров ставок, предоставления льгот.

К настоящему времени в республике практически создана систематизированная нормативно-методическая база налогообложения, основу которой составляет принятый в 2002 году Налоговый кодекс.

Все это не означает, однако, что налоговая система достигла своего совершенства. За все время существования налоговой системы республики камень в нее не бросал разве что ленивый, и, в принципе, критика является оправданной. Перечень налогов и сборов достаточно велик, уровень налоговой нагрузки на экономику находится на уровне 40%, что является значительным, эластичность налоговой системы снижается, преобладает косвенное налогообложение. Все вышеперечисленное и не только требует совершенствования и реформирования.

Что касается путей совершенствования отечественной налоговой системы, то ученые и специалисты предлагают различные методы, многие из которых достойны внимания руководства страны.

Одним из направлений совершенствования налоговой системы должно стать осуществление работы по дальнейшему упрощению механизма взимания и сокращению общего количества обязательных платежей в бюджет и в первую очередь платежей из выручки. Представляется уместным снижение налоговой нагрузки на фонд заработной платы, изменение порядка начисления НДС и ряда других налогов. Целесообразным было бы совершенствование налогообложения недвижимости, а также перемещение налоговой нагрузки на природные ресурсы.

В заключение можно сказать, что проблем в налоговой сфере Республики Беларусь достаточно, и быстрейшее их решение приведет к улучшению экономической ситуации в стране.

**Список использованных источников**

1. Александров Т. Формирование доходной части бюджета за счет поступлений налогов и сборов от банков Республики Беларусь. / Т. Александров, О. Жуковец // Финансы, учет, аудит. – 2004. – №11. – С. 29-32.
2. Алексеев П. Комментарий к изменениям и дополнениям, внесенным в закон Республики Беларусь "О налоге на недвижимость". / П. Алексеев // Консультант. – 2010. – №4. – С. 85-87.
3. Балацкий Е. Стабильность налоговой системы как фактор экономического роста. / Е. Балацкий // Общество и экономика. – 2005. – №2. – С. 100-119.
4. Ганаго А. Налоговые инструкции: все хорошо в меру. / А. Ганаго // Налоговый вестник Республики Беларусь. – 2005. – №3. – С. 5-11.
5. Гарапова Н. Налоговая система Беларуси. История и современность. / Н. Гарапова // Финансы, учет, аудит. – 2002. – №9. Вып. II. – С. 37-38., №10 Вып. I. – С. 36-37.
6. Головатая С. Земельный налог: что нового? / С. Головатая // Налоговый вестник (РБ). – 2010. – №2. – С. 17-20.
7. Гудков С.В. Налоговая политика и интенсификация роста производства продукции. / С.В. Гудков, Е.А. Гудкова // Бухгалтерский учет и анализ. – 2001. – №2. – С. 41-45.
8. Ермолович М.Л. Налоговая система как инструмент содействия социальному прогрессу и развитию / М.Л. Ермолович // Вестник Государственного налогового комитета Республики Беларусь. – 2010. – №5. – С. 71-74.
9. Ермолович М.Л. Направления в совершенствовании налоговой системы в 2006-2009 годах. / М.Л. Ермолович // Вестник Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. – 2006. – №48. – С. 6-7.
10. Инструкция о порядке исчисления и уплаты налога на доходы, полученные в отдельных сферах деятельности: постановление М-ва по налогам и сборам от 6 дек. 2004 г., №129 // Вестник Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. – 2009. – №5. – С. 39-49.
11. Инструкция о порядке исчисления и уплаты налога на недвижимость организациями: утв. постановлением М-ва по налогам и сборам Республики Беларусь от 31. янв. 2009 г., №14 // Налоговый вестник Республики Беларусь. – 2009. – №6. – С. 4-11.
12. Киреева, Е. Налоговая система Республики Беларусь на современном этапе. / Е. Киреева // Директор. – 2005. – №3. – С. 24-25.
13. Киреева Е. Проблемы реформирования налоговой системы Республики Беларусь. / Е. Киреева // Директор. – 2004. – №6. – С. 42-44.
14. Ковальчук Д. Особенности исчисления и уплаты прямых и косвенных налогов предприятиями, имеющими в своем составе филиалы, представительства и другие обособленные структурные подразделения. / Д. Ковальчук // Гл. бухгалтер. – 2010. – №16. – С. 74-79.
15. Копоть М. Налоговая система Республики Беларусь. / М. Копоть // Все для бухгалтера. – 2010. – N 17. – С. 3-31.
16. Крят С.А. Новая форма расчета налога на прибыль. Содержание и порядок составления / С.А. Крят // Вестник Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. – 2009. – №18. – С. 38-54.
17. Крят С.А. О налогах на доходы и прибыль. / С.А. Крят // Вестник Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. – 2004. – №46. – С. 58-63.
18. Крят С.А. О платежах за землю. / С.А. Крят // Вестник Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. – 2010. – №46. – С. 26-32.
19. Локтева Т. Организация планирования налогов на предприятии: [Примерный алгоритм] / Т. Локтева, Г. Романова // Планово-экономический отдел. – 2010. – №1. – С. 36-44.
20. Масинкевич Н. Налоги-2010: как оптимизировать финансовую стратегию. / Н. Масинкевич, В. Шевцова // Национальная экономическая газета. – 2010. – №77. – С. 1-4.
21. Масинкевич Н. У каждого своя мера: Налоговая нагрузка на экономику РБ. / Н. Масинкевич, В. Шевцова // Национальная экономическая газета. – 2010. – №90. – С. 5-8.
22. Налоги в республике Беларусь: теория и практика в цифрах и комментариях / В.А. Гюрджан и др.; под общ. ред. В.А. Гюрджан. – Мн.: ПЧУП “Светоч”, 2002. – 256 с.
23. Налоги и налогообложение: учебник для вузов. / Н.Е. Заяц и др.; под общ. ред. Н.Е. Заяц. – Мн.: Выш. Шк, 2004. – 302 с.
24. Налоговый кодекс Республики Беларусь: принят Палатой представителей 15 нояб. 2010 г.: одобр. Советом Респ. 2 дек. 2002 г. // Национальная экономическая газета. – 2010. – №70. – С. 7-38.
25. О внесении дополнений в Закон Республики Беларусь "О налоге на недвижимость": закон Респ. Беларусь от 14 июля 2010 г., №303-З. // Нормативные документы по финансам, налогам и бух. учету. – 2010. – №28 (авг.). – С. 8-14.
26. О внесении изменений в Инструкцию о порядке исчисления и уплаты налога на доходы полученные в отдельных сферах деятельности: постановление М-ва по налогам и сборам Респ. Беларусь от 25 февр. 2009 г., №29 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2009. – №41. – С. 71-76.
27. Об утверждении Инструкции о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль: постановление М-ва по налогам и сборам Респ. Беларусь от 31 янв. 2010 г., №19 // Вестник Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. – 2010. – №11. – С. 63-92.
28. Образкова Т. Проблемы налоговых реформ / Т. Образкова. // Белорусский банковский бюллетень. – 2010. – №33. – С. 28-33.
29. Образкова Т. Сравнительная таблица изменений по взиманию в 2004 и 2005 гг. налогов, сборов, отчислений, устанавливаемых ежегодно законами о бюджете на очередной финансовый год / Т. Образкова // Главный бухгалтер. – 2010. – №47. – С. 52-58.
30. Образкова Т. Налог на недвижимость и платежи на землю: изменения в 2005 году / Т. Образкова // Главный бухгалтер. – 2010. – №44. – С. 28-30.
31. Образкова, Т. Налоговая реформа: как совместить интересы государства и предприятий / Т. Образкова // Национальная экономическая газета. – 2002. – №18. – С. 7-9.
32. Образкова Т. Налоговая система далека от совершенства / Т. Образкова // Национальная экономическая газета. – 2010. – №75. – С. 21-24.
33. Осипова З.Н. Наиболее актуальные вопросы, возникавшие в ходе применения налогового законодательства по налогу на прибыль в 2004 году / З.Н. Осипова, С.А. Крят // Вестник Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. – 2010. – №5. – С. 100-105.
34. Пепеляев С.Г. О юридической классификации налогов / С.Г. Пепеляев, Е.В. Кудряшова // Налоговый вестник (РФ). – 2009. – №6. – С. 13-15.
35. Попов Е.М. Избегая двойного налогообложения, взимаем многократно. / Е.М. Попов // Бухгалтерский учет и анализ. – 2001. – №2. – С. 40-41.
36. Попов Е.М. Налоговая система: десять лет реформ / Е.М. Попов // Бухгалтерский учет и анализ. – 2001. – №7. – С. 11-15.
37. Прохожая В. Налог на прибыль в 2004 году. / В. Прохожая // Гл. бухгалтер. – 2009. – №26. – С. 18-21.
38. Пуркалик И.М. Порядок исчисления и уплаты налога на недвижимость организациями / И.М. Пуркалик // Вестник Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. – 2009. – №37. – С. 38-43.
39. Романова Г. Включение отдельных расходов в состав затрат для целей исчисления налога на прибыль. / Г. Романова, Л. Cафранкова // Гл. бухгалтер. – 2010. – №4. – С. 66-68.
40. Сайт Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь www.nalog.by.
41. Сайт журнала Фондовый ранок Республики Беларусь www. stock.bcse.by.
42. Снитко Н. Налоговый учет затрат организации для целей исчисления облагаемой налогом прибыли в 2004 году / Н. Снитко // Национальный бухгалтерский учет. – 2004. – №23. – С. 22-39.
43. Снитко Н. Некоторые особенности заполнения декларации (расчета) по налогу на прибыль в 2009 году / Н. Снитко // Консультант. – 2004. – №15. – С. 53-69.
44. Студенцов А. Заплатить налог на прибыль, чтобы покрыть убытки / А. Студенцов // Национальная экономическая газета. – 2009. – №7. – С. 21-24.
45. Сумар К.А. Налоговая система Республики Беларусь / К.А. Сумар, Н.Т. Мамбеталиев // Налоговый вестник (РФ). – 2009. – №8. – С. 4-11.
46. Сушкова И. Особенности налогообложения в 2010 году / И. Сушкова, А. Ганаго // Налоговый вестник (РБ). – 2010. – №1. – С. 8-47.
47. Тарасов В. Нацбанк предлагает реформы / В. Тарасов // Белорусский рынок. – 2010. – №35. – С. 8.
48. Шевлюков А.П. Финансовый менеджмент на предприятии: учебное пособие. / А.П. Шевлюков. – Гомель: ГКИ, 2009. – 562 с.