

РАЗДЕЛ VII. НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ И НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ

УДК 336.226.12

СОДЕРЖАНИЕ ЭТАПОВ СТАНОВЛЕНИЯ И РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

К.В. Разуваева, ст. преподаватель кафедры учета, аудита и экономического анализа

Электронный адрес: razuvaev-math@rambler.ru

Пермский государственный национальный исследовательский университет, 614990, г. Пермь, ул. Букирева, 15

В статье рассмотрены различные точки зрения на формирование этапов становления налогового учета. В основу разделения этапов становления налогового учета положены нормы налогового законодательства. Внесены корректировки в формирование и характеристики этапов развития налогового учета, предложенных рассматриваемыми в статье авторами. Представлены основные изменения в правилах налогового учета за последнее десятилетие.

Ключевые слова: налоговый учет; этап; период; нормы налогового законодательства.

Актуальность темы исследования связана с двумя факторами. Во-первых, отсутствие единообразия в формировании этапов становления налогового учета, во-вторых, в научной литературе недостаточно внимания уделяется развитию налогового учета после 2002 г.

Целью данной статьи является внесение уточнений в формирование этапов становления налогового учета и их характеристику, а также раскрытие направлений основных изменений налогового учета (на основе налогового законодательства) за последнее десятилетие.

Основополагающее понятие, используемое в данной статье, – налоговый учет. В соответствии со ст. 313 НК РФ налоговый учет – это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ.

Прежде чем перейти к рассмотрению данного вопроса, необходимо рассмотреть основные предпосылки возникновения налогового учета в мировой практике. Исторические аспекты зарождения налогового учета в мировом масштабе представлены в таблице.

Мировые предпосылки появления налогового учета [1]

Становление налогового учета	
Период	Характеристика
Середина XIX – первая половина XX вв.	В.Ф. Палий отмечал: «государственные органы начали активно регулировать бухгалтерский учет не только в России, но и во многих других странах только в фискальных интересах, когда объектами налогообложения стали обороты предприятий, их выручка, прибыль и другие показатели, информацию о которых можно получать в системе бухгалтерского учета» [12]
	Л.З. Шнейдман считал, что система бухгалтерского учета принимала на себя функцию исчисления величины налогооблагаемой базы в XIX веке [14]
	Т.В. Бодрова, Н.А. Нестеренко связывают появление налогового учета с финансовыми проблемами, возникшими у правительств стран-участниц Первой мировой войны [2, 10]
Конец 60-х гг. XX в.	Искажение правил бухгалтерского учета начинает идти вразрез с интересами прочих пользователей финансовой отчетности. Появилась необходимость разделения двух систем учета: бухгалтерского и налогового. Многие страны предпринимали усилия по не разделению полностью налогового и бухгалтерского учета, а искали компромисс – где можно поступиться фискальным интересом, а где допустить деформацию показателей финансовой отчетности

Основополагающей предпосылкой возникновения налогового учета в мировой практике является фискальный интерес государств (пополнение государственной казны с полученной прибыли предприятий). Основная идея введения налогового учета заключается в выработке правил по учету расходов, направленных на увеличение размера прибыли, т.е. введения различного рода ограничений для непринятия всех расходов к учету либо их учета в определенном размере.

Для правильного и последовательного понимания сущности какого-либо явления необходимо рассматривать историю его становления и развития [1]. В научной литературе встречаются различные точки зрения на выделение этапов становления налогового учета в России.

И. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.К., Дементьева Е.В. выделяют четыре этапа [3]:

1-й этап (с 1 января 1992 г. – по 3 декабря 1994 г.) – до проведения российской налоговой реформы конца 1991 г. существующая в тот период система бухгалтерского учета была полностью подчинена решению налоговых задач. Однако с 1 января 1992 г., т.е. уже с момента введения в действие новой налоговой системы России, начали появляться отдельные элементы налогового учета. Так, согласно п. 5 ст. 2 Закона РФ от 27.12.1991 № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» (в ред. от 27 декабря 1991 г., далее – Закон № 2116-1) появляется термин «выручка для целей налогообложения», используются специализированные показатели.

Принята Инструкция Государственной налоговой службы РФ от 06.03.1992 г. № 4 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций», которая претерпела шесть редакций. Основные характеристики данного документа:

- валовая прибыль (п. 5 разд. II), отражаемая по стр. 1 в приложении 4 «Расчет фактической прибыли», определялась исходя из прибыли по бухгалтерскому отчету с учетом ее уменьшения (увеличения) при расчете результата от сделок по реализации продукции по цене не выше себестоимости;

- утверждены бланки по расчету налога на прибыль (приложение 4);

- сумма налога определялась самостоятельно на основании бухгалтерского учета и отчетности (п.30 разд. V).

Во исполнение Закона 2116-1 утверждено постановление Правительства РФ от 05.08.1992 № 552 «Об утверждении Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли» (документ претерпел 11 редакций) (далее – Постановление № 552). Особенность данного документа

заключалась в установлении достаточно жестких рамок затрат, относимых на себестоимость.

2-й этап (с 3 декабря 1994 г. – по 1 июля 1995 г.) – 3 декабря 1994 г. был принят Федеральный Закон № 54-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в закон РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций»», согласно которому «В целях налогообложения валовая прибыль уменьшается на суммы положительных курсовых разниц». Именно с 3 декабря спор между бухгалтерским и налоговым учетом был впервые разрешен в пользу последнего, поскольку для расчета балансовой прибыли курсовые разницы продолжали учитываться в общеустановленном порядке (согласно п. 64 Положения о бухгалтерском учете и отчетности в РФ, утвержденному приказом Министерства финансов Российской Федерации от 20 марта 1992 г. № 10), а для целей формирования налогооблагаемой прибыли они не учитывались (согласно п.8 ст.2 Закона РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций» в ред. на 3 декабря 1994 г.). Наглядным и показательным результатом начала второго этапа развития налогового учета необходимо отметить также и то, что именно с этого периода стали не совпадать показатели балансовой и налогооблагаемой прибыли в отчетности предприятия. Государственные органы пытались каким-либо образом приспособить бухгалтерский учет для целей налогообложения путем расчетного уточнения бухгалтерских показателей в налоговой документации. Однако в дальнейшем государственные органы от этого пути отказались.

3-й этап (с 1 июля 1995 г. – 19 октября 1995 г.). Начался с принятия Правительством РФ Постановления от 1 июля 1995 г. № 661 «О внесении изменений и дополнений в Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли» (далее – Постановление № 661). Было установлено, что все затраты организации, связанные с производством продукции (работ, услуг), в полном объеме формируют фактическую производственную себестоимость продукции (работ, услуг). Однако для целей налогообложения произведенные предприятиями и организациями затраты корректируются с учетом утвержденных в установленном порядке лимитов, норм и нормативов. Согласно данным изменениям, предприятие обязано формировать два вида учета затрат на производство и реализацию продукции. Первый учет – это учет фактических затрат предприятия по производству и реализации продукции. Второй – учет затрат по производству и реализации продукции для целей налогообложения. Принципиально поменялось и содержание раздела II Постановления № 552. Если до 1 июля 1995 г. раздел II имел

наименование «Формирование финансовых результатов», то после 1 июля 1995 г. этот раздел стал называться «Порядок формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли». Впервые официально установлено, что порядок формирования финансовых результатов по бухгалтерскому учету есть самостоятельный учетный процесс, который может и не совпадать с налогово-учетным формированием финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, поскольку он подчиняется специальным правилам. После 1 июля 1995 г. практически все ведущие экономисты и финансисты страны единодушно высказались о том, что наступило время налогового учета, учета для целей налогообложения.

На данном этапе вступила в силу инструкция ГНС РФ от 10.08.1995 № 37 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций» (документ претерпел пять редакций), которая регламентировала отдельный учет видов деятельности и отдельное ведение учета финансовых результатов (п.2.9, 2.10, 6.13 и 6.5).

4-й этап (с 19 октября 1995 г. по настоящее время). Окончательное размежевание бухгалтерского и налогового учета, а также выделение последнего в самостоятельную систему финансовых отношений произошло 19 октября 1995 г., когда Министерство финансов РФ приняло приказ № 115 «О годовой бухгалтерской отчетности организаций за 1995 год» (далее – Приказ № 115). В тексте нового Положения ничего не говорится о вариантах определения выручки от реализации продукции. В то же время в п.13 Постановления № 661 фраза «для целей налогообложения предприятия могут определять выручку от реализации продукции по мере поступления денежных средств либо по мере ее отгрузки и предъявления расчетных документов покупателю». Получается, что для целей налогового учета остается два метода определения выручки от реализации продукции. В плане финансового (бухгалтерского) учета на 1995 г. и последующие годы не предусмотрено два способа определения выручки от реализации. Для целей ведения финансового учета все предприятия обязаны исчислять выручку по моменту отгрузки, а точнее – по моменту перехода права собственности на отгруженную продукцию к покупателю.

В мае 1996 г. вышел указ Президента РФ № 685 «Об основных направлениях налоговой реформы в РФ и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины» (далее – Указ № 685), в котором в целях осуществления налоговой реформы:

1. Правительству РФ дано поручение разработать порядок, согласно которому учет реализации продукции (работ, услуг) будет осуществляться на основе метода начислений, а оп-

ределение затрат на производство и реализацию продукции – по фактически произведенным расходам, но не ранее постановки на учет приобретенных ценностей.

2. Плательщики для исчисления и уплаты налога на прибыль предприятий и организаций (за исключением субъектов малого предпринимательства) обязаны с 01.10.1996 г. применять в системе бухгалтерского учета и отчетности метод начисления, при котором исчисление выручки производится в соответствии с ранее наступившей датой:

- получения предоплаты (аванса);
- отгрузки продукции, выполнения работ или оказания услуг.

3. Для исчисления и уплаты налога на прибыль предприятий и организаций, начиная с 01.01.1997 г., осуществляется периодическая корректировка облагаемой налогом на прибыль базы с учетом инфляции.

Положения Указа № 685 были приостановлены до особых указаний (см. телеграмму Минфина РФ № 04-02-04 и ГНС РФ № ПВ-6-02/676 от 27 сентября 1996 г.).

Инструкцией о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности, утвержденной Приказом Минфина РФ № 97 от 12 ноября 1996 г., также определено, что финансовые результаты от реализации определяются исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности организации. На 1997 г. сохранена возможность выбора метода определения выручки от реализации продукции (работ, услуг).

Подведем итог. В основу разделения этапов А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.К. Головкин, Е.В. Дементьева внесли ключевые изменения в налоговом законодательстве, касающиеся:

- формирования выручки и прибыли;
- введения лимитов на расходы.

Необходимо обратить внимание на четвертый этап, рассмотрение которого заканчивается в 1997 г.

II. Ю.В. Носкова выделяет четыре этапа [11].

1-й этап (с 1 января 1992 г. – по 1 января 1995 г.). В этот период появились первые элементы корректировок бухгалтерских показателей в целях уплаты налога на прибыль в связи с принятием Закона РФ № 2116-1. Кроме того, уже в этот период для целей бухгалтерской отчетности и для целей налогообложения стали использоваться специализированные показатели. В конце 1994 г. был принят Федеральный закон от 03.12.1994 № 54-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в закон РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций»». Смысл данного закона заключался в том, что в целях налогообложения по прибыли валовая выручка уменьшалась на сумму положительных курсовых разниц,

т.е. по бухгалтерскому учету из-за курсовой разницы возникала прибыль, а по налоговому учету она отсутствовала.

2-й этап (с 1 января 1995 г. – по 1 января 1999 г.). Начался в 1995 г., когда были сделаны наиболее решающие шаги на пути к отделению бухгалтерского учета прибыли от системы налогообложения. Вступило в силу новое Положение о бухгалтерском учете и отчетности в РФ, утвержденное приказом Минфина России от 26.12.1994 № 170. Оно ввело в отечественный бухгалтерский учет принцип «временной определенности фактов хозяйственной деятельности», т. е. выручка в бухгалтерском учете стала определяться только одним способом – по мере отгрузки товаров. Наряду с этим Положение о составе затрат до 1 января 2002 г. осталось неизменным: выручку для целей налогообложения по-прежнему можно было определять как «по отгрузке», так и «по оплате». С принятием Правительством РФ постановления № 661 следующим шагом второго этапа стал Приказ № 115. Данный приказ запретил относить сверхнормативные расходы на счета использования прибыли и нераспределенной прибыли, т.е. на счета 81 и 88. Данные расходы должны были отражаться по счетам учета затрат и участвовать в формировании финансового результата. Балансовая прибыль еще сильнее отделилась от налогооблагаемой прибыли.

3-й этап (с 1 января 1999 г. – по 1 января 2002 г.). Связан с принятием частей первой и второй Налогового Кодекса РФ (далее – НК РФ). Часть первая НК РФ принята 31 июля 1998 г. и вступила в силу с 1 января 1999 г. Введено единообразное определение обязательств налогоплательщиков, их прав и ответственности, прав налоговых органов, перечень налогов, порядок их взыскания. Кроме этого, п. 1 ст. 54 НК РФ определил, что «налоговая база исчисляется на основе регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением». В результате налоговое законодательство определило, что бухгалтерский учет не является единственно возможным источником информации, необходимой для исчисления налогов и сборов.

Часть вторая НК РФ принята 5 августа 2000 г. [9], в 2001 г. со вступлением в силу гл. 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ в налоговом законодательстве появилось понятие «учетная политика для целей налогообложения». Значение этого понятия не раскрыто, но анализ положений п. 12 ст. 167 НК РФ дает возможность определить основные положения, регламентирующие применение учетной политики в целях налогообложения.

4-й этап (с 1 января 2002 г. по настоящее время). Введена гл. 25 НК РФ «Налог на при-

быль организаций», где впервые законодательно продекларирована обязательность ведения особого вида учета – налогового учета.

Отметим основные различия во взглядах (вышеперечисленных авторов) на формирование и характеристику этапов.

В сравнении с предыдущими авторами, Ю.В. Носкова объединяет первый и второй этапы в один, заканчивая второй 1 января 1999 г., на наш взгляд, логичнее было бы сформировать его по 01.07.1995 г. по аналогии с точкой зрения предыдущих авторов, поскольку Постановление № 661 датировано именно этой датой. На втором этапе уделено внимание изменениям в бухгалтерском законодательстве, касающиеся способов определения выручки и формирования финансового результата (данные изменения и, соответственно, документы первыми авторами не рассматривались). Обратим внимание на то, что этапы становления налогового учета рассмотрены до 01 января 2002 г.

III. К.А. Иванов выделяет три этапа [5].

1-й этап (с 01 января 1992 г. – по 30 июня 1995 г.). Становление налоговой системы, носившее пробюджетный характер, заключавшийся в приоритете интересов государства при решении спорных вопросов; недостаточная ясность норм налогового законодательства; отсутствие принципов взаимодействия с иными отраслями права.

2-й этап (с 01 июля 1995 г. – по 31 декабря 2001 г.). Постепенная автономизация правил исчисления налогов от правил бухгалтерского учета; ослабление влияния налогового законодательства на правила ведения бухгалтерского учета; создание предпосылок для разделения учета на бухгалтерский и налоговый.

3-й этап (с 01 января 2002 г.) Законодательное оформление самостоятельной системы налогового учета, окончательное разделение налогового и бухгалтерского учета.

Заметим, что К.А. Иванов при формировании этапов не называет нормативные документы. Он аналогично Ю.В. Носковой, формирует первый этап. Второй этап выделен весьма обобщенно: с 1995 г. – 2001 г., тем самым упущены ключевые изменения налогового законодательства. Также он рассматривает становление налогового учета до его официального закрепления 01.01.2002 г.

IV. М.А. Тюмина. определяет семь этапов [13].

1-й этап с 01 января 1992 г. В российском законодательстве появляются первые различия между бухгалтерским учетом и учетом для целей налогообложения, в соответствии с п.5 ст.2 Закона РФ 2116-1.

2-й этап с декабря 1994 г. В результате второго этапа налоговой реформы окончательно

разделились понятия бухгалтерского учета доходов и затрат от их налогового учета.

3-й этап с 01 июля 1995 г. Правительством РФ было принято Постановление № 661, согласно данному Постановлению не все фактические затраты можно включить в состав расходов в целях налогообложения.

4-й этап с 19 октября 1995 г. Впервые на основании Приказа № 115 для целей налогообложения определяющим фактором стала учетная политика. В учетной политике стали определять дату возникновения налогового обязательства либо дату отгрузки, либо дату платежа.

5-й этап с 31 июля 1998 г. – принята часть первая НК РФ.

6-й этап с 05 августа 2000 г. – принята часть вторая НК РФ. Появилось понятие «учетная политика для целей налогообложения».

7-й этап с 01 января 2002 г. Понятие налоговый учет вводится на законодательном уровне в гл. 25 НК РФ.

Сформированные этапы М.А. Тюминой не являются таковыми, поскольку отсутствует конечная дата их формирования. Характеристика этапов не содержит всех изменений, внесенных в налоговое законодательство.

V. Л.П. Королева. выделяет два этапа и шесть стадий в становлении налогового учета [6].

1-й этап (1992 – 2001 гг.). В зависимости от законодательной основы формирования информации в целях налогообложения автор выделяет два этапа: до и после введения НК РФ.

1-й этап. Осуществление бухгалтерского учета, формирование информации в целях налогообложения на базе бухгалтерских регистров. Данный этап разделен на 3 стадии:

- **1-я стадия** (1992 – 1994 гг.). Существуют единые методы признания доходов и расходов; корректировка бухгалтерской прибыли для целей налогообложения при определении выручки по отдельным видам реализации;

- **2-я стадия** (1995 – 1999 гг.). В бухгалтерском учете: признание выручки методом начисления, упразднение нормирования расходов. Для целей налогообложения: вариантность методов признания выручки, нормирование расходов, усложнение порядка налогообложения реализации прочего имущества, введение в состав налоговой отчетности формализованного расчета для корректировки бухгалтерской прибыли;

- **3-я стадия** (2000 – 2001 гг.) Различия в классификации доходов и расходов и др.

2-й этап (с 2002 – по 2009 гг.). Выделение подсистемы налогового учета в связи с введением главы 25 НК РФ.

- **4-я стадия** (2002 – 2004 гг.) Расхождение финансового и налогового учета в связи с усложнением бухгалтерского и налогового законодательства, систематизация их взаимосвязи через механизм налоговых разниц (ПБУ 18/02).

- **5-я стадия** (2005 – 2008 гг.). Сближение правил финансового и налогового учета (амортизационная политика, состав расходов и др.).

- **6-я стадия** (2008 – 2009 гг.). Изменения в порядке начисления амортизации, организации налогового учета отдельных доходов и расходов.

Таким образом, на первой стадии наблюдается единство ведения учета, действуют общие нормативные документы, регулирующие порядок организации бухгалтерского учета и определения объекта налогообложения. На последующих стадиях происходит отдаление учетов в связи с усложнением законодательства. На последних стадиях комплекс принятых мер направлен на сближения ведения учетов.

Обратим внимание на то, что Л.П. Королева выделяет стадии в этапах и рассматривает их формирование до 2009 г., хотя и в общих чертах. При формировании этапов отсутствуют ссылки на нормативные документы, которые лежат в основе разделения каждого этапа. Интерес представляет третья стадия, в которой говорится о различиях в классификации доходов и расходов; предыдущие авторы данный пункт не рассматривали.

VI. В.В. Башкатов выделяет два этапа [1].

1-й этап (1991 – 2001 гг.)

- Первый период (1991 – 1994 гг.). Бухгалтерский учет ведется в целях исчисления налогов. Единые методы признания доходов и расходов.

- Второй период (1995 – 2001 гг.). Ориентация на собственную концепцию взаимодействия бухгалтерского и налогового учетов. Постепенное формирование системы учета для целей налогообложения путем утверждения нормативно-правовых актов, приводящих к отделению бухгалтерского учета прибыли от порядка ее налогообложения. Признание доходов методом начисления, а также упразднение нормирования расходов в бухгалтерском учете. Вариативность методов признания доходов в налоговом учете и нормирование расходов в налоговом учете.

2-й этап (2002 – 2011 гг.). Выделение системы налогового учета в связи с введением главы 25 НК РФ.

- Третий период (2002 – 2004 гг.). Законодательно закреплена обязательность ведения налогового учета по налогу на прибыль организаций. Обособление системы налогового учета от бухгалтерского учета. Усложнение законодательно-нормативной базы бухгалтерского и налогового учета стало причиной отдаления двух информационных систем. Возникновение учетной категории ОНО и ОНА позволило установить взаимосвязь между бухгалтерским и налоговым учетом.

- Четвертый период (2005 – 2008 гг.). Происходит сближение правил ведения бухгалтерского и налогового учета путем внесения поправок в нормативно-правовые акты.

- Пятый период (2009 – 2011 гг.). Введены антикризисные поправки в НК РФ, которые способствовали отдалению правил бухгалтерского и налогового учета расходов экономических субъектов.

Основным недостатком в формировании этапов В.В. Башкатовым, является также отсутствие ссылок на законодательство. Этапы представлены в укрупненном виде и детально не содержат всех вносимых изменений. Преимуществом является рассмотрение изменений до 2011 г., но при этом не названы статьи НК РФ.

VII. И.Е. Куренков определяет три этапа [7].

1-й этап – дореформенный период (1990 – 1991гг.). Разделяет в зависимости от влияния основных нормативных документов, определявших порядок ведения бухгалтерского учета и производимых расчетов по налогообложению прибыли.

При дореформенном периоде основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утвержденные Госпланом СССР, Минфином СССР, Госкомценом СССР и Госкомстатом СССР от 30.11.1990 г., не устанавливали различий между себестоимостью продукции, исчисленной в бухгалтерском учете, и себестоимостью, принимаемой при налогообложении прибыли. В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета, утвержденным приказом Минфина СССР от 28.03.1985 г. № 40, для целей бухгалтерского учета применялся метод признания доходов и расходов организации – по мере их оплаты. Для целей налогообложения прибыли действовал аналогичный метод. Методика расчета налогооблагаемой прибыли определялась Инструкцией Минфина СССР «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль и отдельные виды доходов» № 145, утвержденной приказом Минфина СССР от 29.12.1990 г., состояла всего из четырех операций.

2-й этап – переходный период (1992 – 2001 гг.). В конце 1991 г. выполнение задач по правильному исчислению налогов и сборов всецело решалось на предприятиях посредством ведения бухгалтерского учета. В ст. 11 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» было закреплено, что налогоплательщик обязан вести бухгалтерский учет, составлять отчеты о финансово-хозяйственной деятельности, обеспечивая их сохранность не менее пяти лет. Также в ч.1 ст.9 Законом № 2116-1 было установлено, что сумма налога определяется плательщиками на

основании бухгалтерского учета и отчетности самостоятельно.

Ни в первоначальном Положении о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 20 марта 1992 № 10, ни после отмены данного Положения и принятия нового утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 26 декабря 1994 г. № 170 не было поставлено задачи правильного исчисления сумм налоговых платежей. Ничего не изменил и Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

3-й этап – действующий период (с 2002 г.). Введена в действие гл. 25 НК РФ.

И.Е. Куренков является единственным из вышеперечисленных авторов, который дает названия этапам (дореформенный, переходный и действующий), а также первым, кто рассматривает изменения, происходящие в 1990 г. Достаточно обще представлен переходный период.

Е.А. Лешина, М.А. Суркова, Н.А. Богданова [8] выделяют аналогичные этапы, которые отмечены М.А. Тюминой, за исключением последних двух, у данных авторов они отсутствуют.

После рассмотрения вышеизложенных точек зрения необходимо отметить определенную точность при формировании этапов в работах следующих авторов: А.В. Брызгалина, В.Р. Берник, А.К. Головкина, Е.В. Дементьевой и Ю.В. Носковой (несомненным плюсом является наличие ссылок на нормативные акты). Тем не менее, по мнению автора, выделенные этапы нуждаются в корректировке, *основанной на ключевых изменениях в налоговом законодательстве, касающихся исключительно налогового учета, а не бухгалтерского:*

1-й этап – с 01 января 1992 г. по 05 августа 1992 г. Корректировка мотивирована тем, что в основу формирования этапов заложены ключевые изменения налогового законодательства и целесообразно замыкать первый этап введением Постановления № 552 .

2-й этап – с 05 августа 1992 г. по 03 декабря 1994 г. Характеризуется усилением расходов в формировании себестоимости и как результат – несовпадение бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли.

3-й этап – с 03 декабря 1994 г. по 01 июля 1995 г., поскольку ключевым документом, принятом на данном этапе, является Постановление № 660.

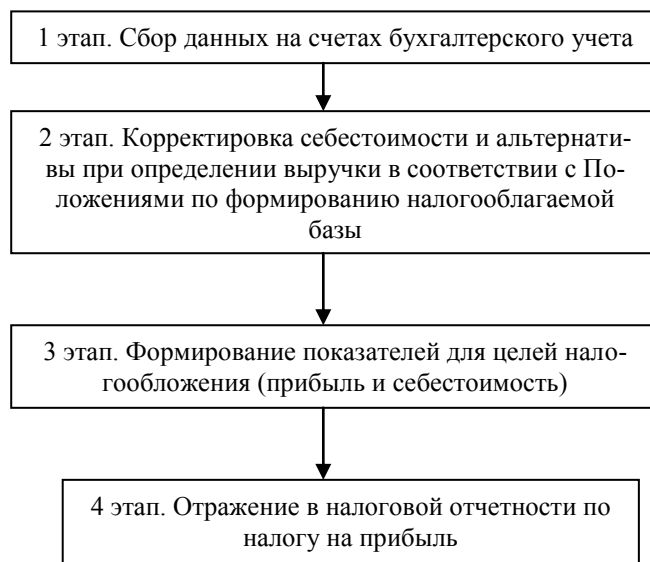
4-й этап – с 01 июля 1995 г. по 01 января 1999 г. Вводится первая часть НК РФ, в которой не закреплён налоговый учет, но впервые вводится понятие «учетная политика для целей налогообложения».

5-й этап – с 01 января 1999 г. по 01 января 2002 г. Вступает в силу гл. 25 НК РФ, которая вводит термин «налоговый учет» на законодательном уровне.

Необходимо отметить, что на данном этапе был принят Приказ от 15.06.2000г. № БГ-3-02/231 «Об утверждении инструкции Министерства РФ по налогам и сборам «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль

предприятий и организаций». В соответствии с данным Приказом сумма налога по-прежнему определялась предприятием самостоятельно на основании бухгалтерского учета и отчетности.

До введения гл. 25 НК РФ этапы формирования налогооблагаемой базы по налогу на прибыль выглядели следующим образом (см. рисунок.):



Этапы формирования налогооблагаемой базы по налогу на прибыль

Можно констатировать отсутствие специальных учетных механизмов для целей налогового учета.

Реформирование системы налогообложения привело к усложнению расчета налога на прибыль. Поскольку бухгалтерский учет не способен сформировать налогооблагаемые показатели, в Российской Федерации начинается становление налогового учета. До 1 января 2002 г. существовала система корректировки бухгалтерской прибыли для целей налогообложения.

В научной литературе практически не рассмотрены основные изменения за последнее десятилетие, касающиеся налогового учета.

6-й этап – с 01 января 2002 по 29 июня 2012 г. В гл. 25 НК РФ было внесено немало поправок, но все изменения практически не касались основных статей по налоговому учету ст. 313 «Налоговый учет. Общие положения» и ст. 314 «Аналитические регистры налогового учета», которые были приняты в 2002 г. Федеральным законом «О внесении изменений и дополнений в часть II НК РФ и в отдельные законодательные акты РФ» № 57-ФЗ от 29.05.2002 г. Отметим годы, когда были внесены определенные изменения, касающиеся *налогового учета определенных операций и субъектов налогообложения*:

1. В 2004 г. и в 2005 г. изменялась ст. 321 «Особенности ведения налогового учета органи-

зациями, созданными в соответствии с федеральными законами, регулирующими деятельность данных организаций». Изменения касались перечня организаций, на которые распространяется данная статья (исключены АРКО и Федеральная служба почтовой связи, включено Агентство по страхованию вкладов).

2. В 2007 г. изменена ст. 330 «Особенности ведения налогового учета доходов и расходов страховых организаций» (Федеральный закон № 216-ФЗ от 27.07.2007 г.). Изменены правила по признанию дохода по договорам страхования жизни и пенсионного страхования.

3. В 2008 г. изменена ст. 323 «Особенности ведения налогового учета операций с амортизируемым имуществом». Введено исключение по начислению амортизации. Также корректировалась ст. 322 «Особенности организации налогового учета амортизируемого имущества» (Федеральный закон № 158-ФЗ от 22.07.2008 г.).

4. В 2009 г. корректировались статьи: 333 «Особенности ведения налогового учета доходов и расходов по операциям РЕПО» (изменения касаются правил по организации аналитического учета) и 326 «Порядок ведения налогового учета по срочным сделкам при применении метода начисления» (Федеральный закон № 281-ФЗ от 25.11.2009 г.). Изменились правила по ведению

раздельного учета срочных сделок, а также правила по признанию доходов.

5. В 2010 г. включена новая ст. 325.1 «Порядок налогового учета расходов, связанных с обеспечением безопасных условий охраны труда при добыче угля» (Федеральный закон № 425-ФЗ от 28.12.2010 г.), а также изменена ст. 325 «Порядок ведения налогового учета расходов на освоение природных ресурсов» (Федеральный закон № 229-ФЗ от 27.07.2010 г.), изменения касаются правил по принятию данных расходов к учету.

6. В 2011 г. включена новая ст. 321.2 «Особенностей ведения налогового учета участниками консолидированной группы налогоплательщиков» (Федеральный закон «О внесении изменений в части I и II НК РФ в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков» № 321-ФЗ от 16.11.2011 г.), изменены ст. 331.1 «Особенности ведения налогового учета бюджетными учреждениями» (Федеральный закон № 239 от 18.07.2011 г. и ст. 262 «Особенности ведения налогового учета расходов на НИОКР» (Федеральный закон № 132-ФЗ от 07.06.2011 г.). Последние две статьи подверглись кардинальным изменениям.

7. В 2012 г. можно отметить Федеральный закон № 97 от 29.06.2012 г., который внес небольшую поправку в ст. 314 «Аналитические регистры налогового учета», касающуюся ведения налоговых регистров. В старой редакции было указано на электронный вид формирования аналитических регистров, новая редакция заменила электронный вид на электронную форму.

Выделенные этапы целесообразно распределить следующим образом:

1. Зарождение – первые четыре этапа с 01.01.1992 – по 01.01.1999 гг.

2. Становление – пятый этап. Он наступил с 01.01.2002 г., поскольку в 2002 г. налоговому учету дано определение и сформированы правила его ведения на законодательном уровне.

3. Развитие – к нему относится шестой этап.

Последние тенденции работы ФНС и Минфина заключаются в том, что планируется отменить параллельный налоговый учет и перейти к составлению корректировок на данные бухгалтерского учета. Инструментом для расчета налогов будут выступать регистры корректировок и расчетов в бухгалтерском учете. Цель – устранить избыточные, малоиспользуемые, не имеющие значительных налоговых последствий расхождения. Указывается, что начисление налога на прибыль на основе бухгалтерского учета – неправильно. Планируется, что поправки вступят в силу с 2014 г. [4].

Список литературы

1. Башкатов В.В. История становления и развития налогового учета // Научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. 2011. № 68 (04). URL: <http://ej.kubagro.ru/2011/04/pdf/05.pdf> (дата обращения: 01.09.2013).

2. Бодрова Т.В. Налоговый учет и отчетность. М: Издательско-торговая кооперация «Дашков и комп.», 2010. 480 с.

3. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.К. и др. Налоговый учет и налоговая политика предприятия. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Аналитика-Пресс, 1997.

4. В России отменяют налоговый учет. URL: www.1sn.ru/66859.html (дата обращения 18.03.2013 г.).

5. Иванов К.А. Налоговый учет и контроль расчетов по налогу на прибыль в производственных организациях: автореф. дисс. ... канд. экон. наук. М., 2004. 24 с.

6. Королева Л.П., Власова Т.А. Становление и перспективы развития налогового учета в системе бухгалтерского учета. URL: <http://sisupr.mrsu.ru/2010-4analiz/PDF/Vlasova.pdf> (дата обращения: 01.09.2013).

7. Куренков И.Е. Моделирование организации учета расчетов по налогу на прибыль: автореф. дисс. ... канд. экон. наук. Самара, 2007. 11 с.

8. Лешина Е.А., Суркова М.А., Богданова Н.А. Налоговый учет: учеб. пособие. Ульяновск, 2009. 143 с.

9. Налоговый кодекс РФ (часть вторая). Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

10. Нестеренко Н.А. Налоговый учет. Ростов н/Д: Феникс, 2008. 412 с.

11. Носкова Ю.В. Налоговый учет в России и в международной практике. URL: <http://www.lawmix.ru/bux/30815> (дата обращения: 01.09.2013).

12. Палий В.Ф. О государственном суверенитете в области регулирования бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 2006. № 1. с.48.

13. Тюмина М.А. Налоговый учет и отчетность: учеб. пособие Ростов н/Д: Феникс, 2008. 345 с.

14. Шнейдман Л.З. Бухгалтерский учет и налогообложение // Бухгалтерский учет. 1995. № 5. С.10-14.