

ЭТАПЫ СТАНОВЛЕНИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА В РОССИИ

*Абакарова А., студентка 4 курса
кафедры бухгалтерского учета
Джабраилова Н. Д., к.э.н., доцент,
научный руководитель
ФГБОУ ВПО Дагестанский Государственный Университет
e-mail: a_abakarova@inbox.ru
Россия, Махачкала*

С момента появления в российском финансовом законодательстве первых элементов налогового учета, и до наших дней данная специализированная система прошла несколько этапов своего становления и развития.

I этап - с 1 января 1992 года по 3 декабря 1994 года;

II этап - с 3 декабря 1994 года по 1 июля 1995 года;

III этап - с 1 июля 1995 года по 19 октября 1995 года;

IV этап - с 19 октября 1995 года по 1 января 2001 года;

V этап - с 1 января 2001 года по настоящее время.

До проведения российской налоговой реформы конца 1991 года существующая в тот период система бухгалтерского учета была полностью подчинена решению налоговых задач.

Однако с 1 января 1992 года, т.е. с момента введения в действие новой налоговой системы России, стали появляться отдельные элементы налогового учета.

Так, согласно п. 5 ст. 2 Закона РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций» (в ред. от 27 декабря 1991 г.), было предусмотрено, что «для организаций, осуществляющих прямой обмен или реализацию продукции (работ, услуг) по ценам ниже себестоимости, под выручкой для целей налогообложения понимается сумма сделки, которая определяется исходя из рыночных цен реализации (в том числе на биржах) аналогичной продукции

(работ, услуг), применявшихся на момент исполнения сделки и публикуемых в порядке, установленном Правительством Российской Федерации».

Кроме того, уже во время этого периода для бухгалтерских записей и для налогообложения специализировался, индикаторы начали использоваться.

В течение 1992 - наблюдался 1994, усиливаясь тенденций развития специального учета налогообложения. Это было связано, которым просто бухгалтерский набор инструментов начал не быть достаточным для правильного вычисления налогов и других обязательных платежей, и, за исключением того, что, много примененных методов уклонения от налогов начали быть основанными на позициях бухгалтерского учета.

Таким образом, первая стадия развития налогового учета в России может быть характеризована как стадия происхождения ее первых методов и элементов. К концу 1994, учитывая налогообложение представил беспорядок и не структурировал систему, с которой даже было трудно распределить как независимая категория.

II этап - с 3 декабря 1994 года по 1 июля 1995 года.

Конфликт между бухгалтерским (финансовым) учетом и учетом для целей налогообложения особенно обострился в 1994 году, когда широкие предпринимательские круги, а также некоторые государственные и общественные деятели выступили против учета для целей налогообложения курсовых разниц, возникающих вследствие изменения курса рубля по отношению к иностранным валютам. В частности, до конца 1994 года при формировании налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, согласно п. 14 Положения о составе затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) к налогооблагаемым доходам относились положительные курсовые разницы по валютным счетам, а также операциям в иностранных валютах. С 1992 года по 1994 год рубль в результате инфляции в основном «падал», и его котировки по сравнению с иностранными валютами постоянно уменьшались (с 1992 года в несколько сот раз). Предприятия и организации

фактически были вынуждены уплачивать налог на прибыль с курсовых разниц, или с фиктивных показателей, которые образовывались расчетным путем, данное обстоятельство вызывало оправданное негодование предпринимателей.

3 декабря 1994 г. 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 Российской Федерации, утв. приказом Минфина РФ от 20 марта 1992 г. № 10), а для целей формирования налогооблагаемой прибыли они уже не имели никакого значения (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 явилось также и то, что именно с этого периода стали не совпадать показатели балансовой и налогооблагаемой прибыли в отчетности организаций.

III этап - с 1 июля 1995 года по 19 октября 1995 года.

Третий этап развития налогового учета в Российской Федерации 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».

Согласно выше установленного резолюции был установлен принцип, который кардинально изменил экономические условия экономической деятельности организации относительно заказа формирования из стоимости издержек производства и налогообложения прибыли. Это было установлено, что все затраты организации соединились с производством (выполнение работ, предоставление услуг), в полной форме фактическая производственная себестоимость продукции (работы, услуги). Однако для

налогообложения затраты, произведенные организациями, исправлены, принимая во внимание, что лимиты подтвердили когда должны ниже, ставки и спецификации.

Именно с 1 июля 1995 года (но практически с 1 января 1995 года, так как с этой даты применялось Положение о составе затрат в новой редакции) государство фактически отказалось от ненужной и несвойственной ему роли - контроля того, как в организации формируется фактическая себестоимость продукции, и сосредоточилось на своей главной роли в налоговых отношениях - на максимально возможном взимании налога в рамках законодательно установленных условий

После 1 июля 1995 года практически все ведущие экономисты и финансисты страны единодушно высказались о том, что наступило время налогового учета - учета для целей налогообложения., причем тенденции, заложенные Постановлением Правительства РФ № 661, нашли свое активное продолжение. Так, Постановлением Правительства РФ от 18 августа 1995 г. № 817 «О мерах по обеспечению правопорядка при осуществлении платежей по обязательствам за поставку товаров (выполнение работ или оказание услуг)» было установлено, что не истребованная организацией-кредитором дебиторская задолженность, по которой истек установленный предельный срок исполнения обязательств по расчетам, по истечении четырех месяцев со дня фактического получения организацией-должником товаров (выполнения работ или оказания услуг) в обязательном порядке списывается на убытки и относится на финансовые результаты организации- кредитора. При этом сумма списанной задолженности не уменьшает финансовый результат, учитываемый при налогообложении прибыли организации-кредитора.

С этого момента строка 1 Расчета налога от фактической прибыли — «Валовая прибыль» абсолютно перестала соответствовать показателю балансовой прибыли организации и налоговый учет стал развиваться самостоятельно.

IV этап — с 19 октября 1995 года 1 января 2001 года

Окончательное размежевание бухгалтерского и налогового учетов, а также выделение последнего в самостоятельную систему финансовых отношений, произошло 19 октября 1995 года, когда Министерство финансов РФ приняло приказ № 115 «О годовой бухгалтерской отчетности организаций за 1995 год».

Без преувеличения можно утверждать, что данный приказ произвел настоящий «переворот» в системе представлений о соотношении бухгалтерского учета и налогообложения.

Для целей ведения финансового учета все организации обязаны исчислять выручку по моменту отгрузки, а точнее, по моменту перехода права собственности на отгруженную продукцию к покупателю. Данный вывод был подтвержден положениями Инструкции по составлению форм годовой бухгалтерской отчетности за 1995 год (утв. приказом Минфина РФ от 19 октября 1995 г. № 115).

Приказ Минфина РФ от 12 ноября 1996 г. № 97 «О порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности» являлся логическим продолжением развития положений бухгалтерского (финансового) учета и отчетности. Инструкцией о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности (утв. приказом Минфина РФ № 97 от 12 ноября 1996 г.) было определено, что финансовые результаты от реализации определяются исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности организации. Применение данного принципа означало расчет выручки от реализации продукции (работ, услуг) по мере отгрузки (выполнения) и предъявления покупателям (заказчикам) расчетных документов.

В целом на данном этапе было закреплено различие между бухгалтерским и налоговым учетом по двум направлениям:

Бухгалтерский учет стал основываться на Положениях по бухгалтерскому учету, большинство из которых не учитывали потребности налогового учета. Ведущим принципом в бухгалтерском учете стал принцип «начисления».

В налоговом учете для большинства налогов продолжали использовать один из методов начисления выручки - либо «по отгрузке», либо «по оплате».

V этап — с 1 января 2001 года по настоящее время

Началом последнего этапа становления налогового учета в России можно считать введение в действие с 1 января 2001 года второй части Налогового Кодекса РФ, регулирующей налоговые отношения по НДС, акцизам, налогу на доходы физических лиц и единому социальному налогу .

В новой редакции наиболее сложным налогом оказался налог на добавленную стоимость, декларация по которому включала 10 страниц, для заполнения которых требовались данные налогового учета, отличающиеся от бухгалтерских регистров.

По единому социальному налогу и налогу на доходы физических лиц организации в течение всего 2001 года уплачивали авансовые платежи, а налоговые органы постоянно меняли форму отчетности по этим налогам.

1 января 2002 года была введена в действие 25 глава Налогового кодекса «Налог на прибыль организаций». Самыми существенными чертами налога на прибыль в новой редакции стали:

- «котловой» подход к определению налогооблагаемой прибыли организации, по ряду групп расходов были введены совершенно новые принципы расчета, отличные от бухгалтерского учета.

Это коснулось, прежде всего, амортизационных отчислений, поскольку для целей налогового учета с 1 января 2002 года был введен в действие перечень классификации основных средств, в зависимости от срока их полезного использования. Эта классификация существенно отличалась от используемой в бухгалтерском учете группировки основных средств, согласно постановлению №1072.

Существенно изменилась классификация нематериальных активов в налоговом учете по сравнению с бухгалтерским учетом.

В налоговом учете появились новые виды расходов - отложенные и капитализированные.

Согласно Федеральному закону 212-ФЗ от 22.07.2010 г. ЕСН отменен. Введены обязательные страховые платежи во внебюджетные фонды. Изменилось не только количество лимитируемых (нормируемых) затрат, но и сами нормативы этих затрат.

Таким образом, различия в бухгалтерском и налоговом учете, прежде всего, при определении налога на прибыль, стали настолько существенными, что потребовали (в соответствии с законодательством) введения в каждой организации налогового учета и создания специальных налоговых регистров.

Литература:

1. Бухгалтерское дело: Учебное пособие / Под ред. проф. Шахбанова Р.Б. - М.: Магистр, ИНФРО - М, 2010. – 383 с.
2. Богданова Н.А. Налоговый учёт: учебно-практическое пособие / Н.А. Богданова, Д.Г. Айнуллова.- Ульяновск: УлГТУ, 2011. - 159 с.
3. Бабаева З.Ш. Вопросы налоговой учетной политики.//Экономика и предпринимательство. 2014. № 4-2. С. 593-596.
4. Шахбанов Р.Б. Налоговый учет. Учебное пособие для студентов, обучающихся по специальностям "Бухгалтерский учет, анализ и аудит" и "Финансы и кредит" / Р. Б. Шахбанов. Ростов-на-Дону, 2009.
5. <http://www.bbest.ru/eko/nalog/osn>