

УДК 657.1:336.221

**ИСТОРИЯ СТАНОВЛЕНИЯ И РАЗВИТИЯ
НАЛОГОВОГО УЧЕТА**

Башкатов Вадим Викторович
аспирант кафедры теории бухгалтерского учета
*Кубанский государственный аграрный
университет, Краснодар, Россия*

В статье приведен всесторонний анализ исторических аспектов становления и эволюции системы налогового учета в России и в мире

Ключевые слова: НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ, КОНЦЕПЦИИ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ СИСТЕМ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА, НАЛОГОВАЯ МОДЕЛЬ, СОБСТВЕННИЧЕСКАЯ МОДЕЛЬ, МСФО, ЭТАПЫ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА

UDC 657.1:336.221

**HISTORY OF TAX ACCOUNTING
FORMATION AND DEVELOPMENT**

Bashkatov Vadim Viktorovich
postgraduate student of the accounting theory sub-faculty
Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia

All-round analysis of historical aspects of tax accounting formation and evolution in Russia and in the world is reviewed in this article

Keywords: TAX ACCOUNTING, CONCEPTS OF INTERACTION OF SYSTEMS ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING, TAX MODEL, PROPRIETARY MODEL, IFRS, STAGES OF TAX ACCOUNTING DEVELOPMENT

Для того чтобы правильно и последовательно понимать сущность какого-либо явления необходимо подробно рассмотреть историю его становления и развития. В связи с этим, считаем необходимым обратиться к истории эволюции налогового учета с тем, чтобы определить предпосылки его становления в учетной системе. В данной статье мы рассмотрели исторические аспекты развития учета для целей налогообложения применительно к мировой учетной практике, а также российскому налоговому учету на основе всестороннего анализа подходов ученых экономистов к проблемам становления системы налогового учета и законодательных норм в области налогообложения и бухгалтерского учета.

Необходимо отметить, что ряд положений могут оказаться спорными, однако их обсуждение в конечном итоге поможет определить правильное решение в области рассматриваемых проблем.

Во-первых, необходимо понять, когда впервые возник налоговый учет? Фактическое появление учета для целей налогообложения не обязательно связано с законодательным закреплением обязательности его ведения. На первоначальном этапе ведение такого учета для государства не представляло никакого интереса. В связи с этим, рассматривая налоговый

учет в широком смысле, как систему фиксации имущества налогоплательщика, совершаемых им хозяйственных операций и их результатов для определения показателей, необходимых для исчисления суммы налога, логично было бы предположить, что налоговый учет возник с началом развития налогообложения. В связи с этим, необходимо обратиться непосредственно к истории налогообложения. Английский экономист С. Паркинсон писал: «Налогообложение старо, как мир, и его начальная форма возникла, когда какой-нибудь местный вождь перегораживал устье реки, место слияния двух рек или горный перевал и взимал плату за проход купцов и путешественников». [5] Однако убедительных доказательств существования такого первобытного налогообложения у нас нет. Более того, реконструкции древнейшей истории человечества, которые предлагает нам историческая наука, изобилуют неточностями и не имеют четкой доказательной базы.

Самые ранние достоверные свидетельства о налогообложении дошли до наших дней из XIII – XII вв. до н.э., когда в Вавилоне стал взиматься первый в истории подушный налог. Столь же древними являются упоминания о практике взимания поголовного налога в Персии и Китае, а также использования земельного налога первыми династиями египетских фараонов. [5]

Однако формирование и развитие научной основы налогообложения возникло лишь во второй половине XVIII века с выходом в свет трудов шотландского экономиста Адама Смита. В его знаменитой работе «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776г.) он сформулировал не устаревшие и по сей день основополагающие принципы налогообложения, а также раскрыл экономическую сущность налогов и определил их место в хозяйственной жизни.

Проведя анализ порядка становления системы налогового учета, можно прийти к выводу, что возникновение такого учета напрямую не

связано с развитием налогообложения. На наш взгляд, становление налогового учета в мире происходит лишь с середины XIX века, когда в связи с распространением акционерного капитала и изменениями в налогообложении произошло резкое усиление налогового законодательства. В.Ф. Палий отмечает «государственные органы начали активно регулировать бухгалтерский учет не только в России, но и во многих других странах только в фискальных интересах на рубеже XIX и XX вв., когда объектами налогообложения стали обороты предприятий, их выручка, прибыль и другие показатели, информацию о которых можно получить в системе бухгалтерского учета». [8, с. 48] Л.З. Шнейдман также считает, что система бухгалтерского учета принимает на себя функцию исчисления величины налоговой базы в XIX веке. [12, с. 10-14]

Некоторые ученые-экономисты относят возникновение налогового учета к периоду начала XX века. Т.В. Бодрова, Н.А. Нестеренко связывают появление налогового учета с финансовыми проблемами, возникшими у правительств стран-участниц Первой мировой войны 1914 – 1918 гг. В это время поиск новых источников финансирования колоссальных бюджетных дефицитов привел к появлению налога на доходы предприятий. Именно с этого периода государство в лице налоговых органов начало проявлять интерес к источникам информации о финансах предприятия, то есть к данным бухгалтерского учета. Таким образом, бухгалтерский учет, изначально не предназначенный для целей налогообложения, стал выполнять несвойственные ему функции. [2, 7]

В мировой практике налоговая система окончательно выделяется в качестве самостоятельного инструмента экономического регулирования государства с конца 60-х гг. XX века. Формируются правила, исходя не из экономической сущности отношений, выступающих в качестве объекта регулирования, а исходя из потребностей налогообложения. Подобное искажение правил бухгалтерского учета стало идти в разрез с интересами

прочих пользователей финансовой отчетности – инвесторов и кредиторов. Таким образом, остро обозначилась необходимость разделения двух систем учета – бухгалтерского и налогового.

Однако и до последнего времени во многих странах предпринимались усилия для того, чтобы не разделять полностью налоговый и бухгалтерский учет. Как правило, это был путь поиска компромиссов – где можно поступиться фискальным интересом, а где можно допустить деформацию показателей финансовой отчетности. [3]

Рассмотрение эволюции системы налогового учета в отрыве от бухгалтерского абсолютно необоснованно, поскольку исторически налоговый учет формируется путем отделения от бухгалтерского учета, который является для него первичным.

Такие известные зарубежные авторы, как Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда, определяя налоговый учет, оценивают его с позиции противопоставления учету финансовому: «...конечные цели налогового учета существенно отличаются от целей финансовой отчетности...».

В разных странах мира развитие налогового учета и построение системы взаимоотношений его с бухгалтерским учетом развивались в зависимости от политических, социально-экономических и даже географических факторов, предопределяясь историей становления учетной системы и налоговой средой каждой страны. Безусловно, определяющими из них являются социально-экономические факторы, такие как количество кредиторов и инвесторов, участие в международных рынках капитала, организационная структура и масштабы предприятий и др.

В связи с этим выделяют модели взаимодействия бухгалтерского и налогового учетов. Теоретически модели взаимодействия систем бухгалтерского и налогового учетов варьируются от абсолютной зависимости до абсолютной независимости. Надо отметить, что такое разделение является весьма условным, так как на практике трудно, и, как

правило, невозможно однозначно классифицировать модель, применяемую в том или ином государстве.

С появлением и развитием в XIX веке системы налогового учета в мировой практике выделились две противоположные концепции взаимодействия систем бухгалтерского и налогового учетов, основанные на различном подходе к формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности и налогооблагаемой величины, а также степени соответствия и взаимного влияния двух систем учета:

1. Налоговая (континентальная, европейская) концепция впервые возникла в Пруссии и основывалась на равенстве бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли. Эта модель в различных модификациях преобладает в странах континентальной Европы (Германии, Франции, Италии, Швеции), а также Аргентины, Бразилии, Японии и в других странах. Ее отличительная особенность состоит в том, что финансовая отчетность составляется в интересах государства в лице налоговых органов. Достоинствами этой концепции являются ее логичность и простота, а также тот факт, что она опирается на единственный авторитетный источник – закон.

2. Собственническая (англо-саксонская, англо-американская) концепция получила распространение в Великобритании и заключается в том, что сумма бухгалтерской прибыли принципиально отличается от налогооблагаемой величины. Она характерна для англо-говорящих государств, таких как США, Великобритания, Нидерланды, Канада, Австралия, ЮАР и др. [9] В противоположность первой концепции, главная особенность собственнической модели взаимодействия систем учета состоит в том, что любой финансовый отчет должен быть составлен в интересах собственников (инвесторов), а зависимость системы бухгалтерского учета от налогообложения крайне слабая. Неоспоримыми достоинствами этой концепции являются здравый смысл при оценке

имущества и обязательств, ее справедливость, реалистичность и независимость бухгалтерского учета от государства.

Рассматривая особенности собственнической модели, необходимо отметить, что, несмотря на то, что в налоговом законодательстве США и Канады заложено два вида учета и учетных данных (налоговый и бухгалтерский учет), на практике налогооблагаемая прибыль исчисляется исходя из данных бухгалтерского учета. Причем, вместе с декларацией о налоге в США контролирующие органы требуют от налогоплательщика объяснений разницы между прибылью для целей бухгалтерского учета и заявленной величиной прибыли в целях налогообложения. Таким образом, между бухгалтерским и налоговым учетом существует устойчивая и контролируемая связь.

Обобщенный анализ вышеназванных концепций взаимодействия бухгалтерского и налогового учета приведен в таблице 1.

Такие авторы как К. Ноубс и Р. Паркер не дают прямой классификации стран, однако, по тексту разделяют страны с высокой степенью взаимосвязи налоговых и бухгалтерских правил, и страны с низкой степенью взаимосвязи. [3]

Для стран романо-германского (кодифицированного) права (Западная Европа) обычно характерна высокая степень взаимосвязи бухгалтерского и налогового учета, а для стран англо-саксонского (общего, прецедентного) права (США, Англия и др.) – низкая.

Как отмечают К. Ноубс и Р. Паркер, высокая степень связи налоговых и бухгалтерских правил в первую очередь относится к индивидуальной отчетности, которая служит базой для исчисления налогов. Консолидированная отчетность, которая не является базой для налогообложения, может формироваться по иным правилам. [3]

Таблица 1 – Характеристика концепций взаимодействия систем бухгалтерского учета и учета для целей налогообложения

Отличительные признаки	Концепция взаимодействия бухгалтерского и налогового учета	
	Налоговая (континентальная, европейская)	Собственническая (англосаксонская, англо-американская)
Страны	Австрия, Бельгия, Греция, Египет, Италия, Испания, Норвегия, Португалия, Франция, Германия, Швейцария, Швеция, Япония, Аргентина, Бразилия и др.	Австралия, Великобритания, Израиль, Ирландия, Исландия, Индия, Канада, Кипр, Нидерланды, Новая Зеландия, Россия, США, ЮАР и др.
Правовая семья	Романо-германская правовая семья (кодифицированного права)	Англо-саксонская правовая семья (общего, прецедентного права)
Предпосылки становления	<ol style="list-style-type: none"> 1. Ориентация учета на фискальные интересы государства; 2. Детальный юридический регламент учета и отчетности; 3. Наличие жесткой регламентации правил ведения бухгалтерского учета на законодательном уровне; 4. Высокая зависимость учета от банковской системы и государства. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Сильная связь с акционерным капиталом и ценными бумагами, наличие развитого рынка ценных бумаг; 2. Наличие большого числа транснациональных корпораций и организаций; 3. Внедрение МСФО.
Характерные черты	<ol style="list-style-type: none"> 1. Тесная степень взаимосвязи систем бухгалтерского и налогового учета; 2. Сумма бухгалтерской прибыли должна быть равна налогооблагаемой величине; 3. Бухгалтерский и налоговый учет фактически совпадают; 4. Система учета и отчетности ориентирована на удовлетворение фискальных потребностей государства, а также государственное управление налогообложением и макроэкономическое планирование; 5. Регулирование методологии учета осуществляется на государственном уровне; 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Слабая (или практически отсутствующая) связь бухгалтерского и налогового учета; 2. Сумма бухгалтерской прибыли принципиально отличается от налогооблагаемой прибыли; 3. Параллельное ведение бухгалтерского и налогового учета; 4. Ориентация финансового учета на удовлетворение интересов собственников, инвесторов и кредиторов; 5. Учетные правила и стандарты разрабатываются негосударственными органами, профессиональными организациями бухгалтеров;

Продолжение таблицы 1

Отличительные признаки	Концепция взаимодействия бухгалтерского и налогового учета	
	Налоговая (континентальная, европейская)	Собственническая (англосаксонская, англо-американская)
Характерные черты	6. Показатели бухгалтерского учета корректируются в целях налогообложения; 7. Доминирующим принципом в учете является принцип осмотрительности.	6. Налогообложение осуществляется по особым правилам, которые не зависят от бухгалтерского учета.
Преимущества	1. Логичность и относительная простота; 2. Экономность учета; 3. Отсутствие необходимости расчета отложенных налогов; 4. Нацеленность на минимизацию налогов; 5. Детальная юридическая регламентация учета и отчетности; 6. Создаются условия для сопоставимости данных, представленных в финансовой отчетности различных фирм и предприятий.	1. Достоверность, реалистичность отражения финансового состояния и результатов деятельности организации; 2. Высокий уровень профессиональной подготовки бухгалтера.
Недостатки	1. Отсутствие нацеленности на отражение реальной экономической ситуации, финансового состояния и результатов деятельности организации; 2. Доминирование налогового учета над бухгалтерским, опасность вытеснения бухгалтерского учета налоговым.	1. Относительная дороговизна параллельного ведения двух видов учета, а также аудита; 2. Необходимость расчета отложенных налогов; 3. Сопоставимость отчетных данных различных фирм и предприятий достигается не автоматически, а за счет дополнительной обработки.

Подтверждением этого факта являются тенденции развития зарубежной учетной практики. В конце 80-х – начале 90-х годов прошлого века ряд компаний Западной Европы в добровольном порядке начали составлять консолидированную отчетность по отличным от национальных стандартов правилам (в частности, по американским или по международным стандартам), что было обусловлено необходимостью привлечения финансирования на рынках капитала. [10]

В конце 90-х годов в ряде европейских стран кодифицированного права были приняты законы, разрешающие составлять консолидированную отчетность листинговым компаниям в соответствии со стандартами, отличными от национальных. [3]

С 1 января 2005 года Европейский Союз вынес решение об обязательности составления консолидированной отчетности в соответствии с МСФО европейскими листинговыми компаниями. Такой подход обоснован тем, что консолидированная отчетность направлена на потребности инвесторов, кредиторов и не оказывает влияние на формирование налогооблагаемой базы, базирующейся на индивидуальной отчетности. Вопрос применения МСФО при составлении индивидуальной отчетности оставлен на усмотрение каждой отдельной страны.

Все более широкое распространение МСФО в мире особенно остро обозначило конфликт бухгалтерского и налогового учета, так как МСФО никак не регламентируют формирование налогооблагаемой базы и не допускают никаких компромиссов между бухгалтерским и налоговым учетами. МСФО требуют от составителей отчетности представления информации в совершенно независимой от налоговых правил форме. В связи с этим компании, претендующие на соответствие своей отчетности МСФО, вынуждены абсолютно отказаться от корректировки бухгалтерского учета под налоговые требования, а налоговый учет либо полностью обособить, либо разработать методику соответствующей трансформации независимо сформированных бухгалтерских показателей.

Таким образом, внедрение МСФО в последние десятилетия существенным образом сблизило учетную систему кодифицированного права с системой общего права.

В России учетная система по степени взаимосвязи бухгалтерского и налогового учета в 1991 – 1995 гг. относилась к континентальной

(налоговой) модели, а после 1995 г. постепенно начала трансформироваться в сторону англо-саксонской (собственнической).

Схематично этапы формирования налогового учета в России представлены в таблице 2.

Таблица 2 – Этапы становления налогового учета в России

Период	Основные характеристики периода
I этап. Налоговый учет – встроенный элемент бухгалтерского учета, производный от него	
I период (1991 – 1994 гг.)	Бухгалтерский и налоговый учет едины и базируются на налоговой концепции. Бухгалтерский учет ведется в целях исчисления налогов. Единые методы признания доходов и расходов.
II период (1995 – 2001 гг.)	Ориентация на собственническую 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. Вариантность методов признания доходов в налоговом учете. Нормирование расходов в налоговом учете.
II этап. Выделение системы налогового учета в связи с введением главы 25 Налогового кодекса РФ	
III 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 отложенных налоговых обязательств и активов, что позволило устанавливать взаимосвязь между бухгалтерским и налоговым учетом.
IV период (2005 – 2008 гг.)	Сближение правил ведения бухгалтерского и налогового учета путем внесения поправок в нормативно-правовые акты.
V период (2009 – 2011 гг.)	Антикризисные поправки в Налоговый кодекс РФ способствовали отдалению правил бухгалтерского и налогового учета расходов экономических субъектов.

На первом этапе формирования налогового учета (1991 – 2002 гг.) Россия находилась под влиянием идей немецкого законодательства,

характерных для континентальной школы. Принятие в 1991 г. Закона РФ № 2116-1 от 27.12.91 г. «О налоге на прибыль предприятий и организаций» ознаменовало появление первых элементов корректировок бухгалтерской прибыли для целей налогообложения при определении выручки по отдельным видам реализации в расчете произвольной формы.

В 1995 г. сделаны решающие шаги на пути к отделению бухгалтерского учета прибыли от ее налогообложения и, по сути, возникло новое самостоятельное направление – налоговый учет. В 1997 г. корректировок бухгалтерской прибыли в целях налогообложения стало столько, что назрела необходимость в специализированной форме, где бы они отражались. В 2000 г. была утверждена очередная форма Справки по корректировке бухгалтерской прибыли, в которой количество строк корректировки уже приближалось к ста.

Начало второго этапа формирования налогового учета ознаменовалось введением в 2002 г. 25 главы Налогового Кодекса РФ «Налог на прибыль организаций».

В ней была законодательно закреплена обязательность ведения особого вида учета – налогового. Однако, опираясь на вышеприведенный ретроспективный анализ эволюции налогового учета в России, можно с уверенностью утверждать, что это событие касается больше формы, нежели содержания данного явления. По существу, в 2002 г. никакого введения налогового учета не было. Он уже задолго до этого существовал де-факто под вывеской «бухгалтерского учета».

Фактически обязанность по организации и ведению налогового учета появилась одновременно с формированием новой системы налогообложения – в начале 90-х годов. С выходом первых глав части второй НК РФ в деловой оборот было введено понятие «учетная политика для целей налогообложения». Таким образом, элементы налогового учета должны были появиться еще до принятия главы 25 НК РФ.

Уже к середине 90-х гг. можно было констатировать факт существования в России налогового учета, который возникнув из бухгалтерского учета, очень быстро начал выходить на первый план. В российском законодательстве переходного периода понятие налогового учета воплотилось в термине «учет для целей налогообложения». [7]

На сегодняшний день статус налогового учета и его взаимодействие с системой бухгалтерского учета в России на законодательном уровне до конца не определены и требуют дополнительной работы законодательных органов власти и профессиональных объединений бухгалтеров.

Если смотреть в глобальном смысле, то, на наш взгляд, сближение систем бухгалтерского и налогового учета невозможно и ненужно, поскольку в современных условиях на основе компьютерных технологий возможно использование единой информационной базы первичных документов, на основе которой возможно автоматизированное ведение и бухгалтерского, и налогового учета. То есть постепенно снижается трудоемкость от ведения одновременно двух видов учета. А существование отдельно налогового и бухгалтерского учета необходимо, так как они преследуют разные цели.

Проведенное исследование мировой и отечественной эволюции налогового учета позволили сделать следующие выводы:

1. Впервые налоговый учет возникает и начинает развиваться с середины XIX – начала XX вв.

2. Теоретически можно выделить две концепции развития налогового учета и взаимосвязи его с бухгалтерским учетом – налоговую (континентальную) и собственническую (англо-саксонскую).

3. Основное различие концепций – степень зависимости систем бухгалтерского и налогового учета и противоположный взгляд на исчисление учетной (бухгалтерской) прибыли и налогооблагаемой величины.

4. Собственническая концепция получила развитие в странах общего права (Великобритания, США, Канада и др.), а налоговая концепция утвердилась там, где сильны позиции кодифицированного права (Западная Европа).

5. В результате широкого распространения МСФО в мире намечается явная тенденция разделения бухгалтерского и налогового учета и сближение двух концепций учета.

6. В России учетная система по степени взаимосвязи бухгалтерского и налогового учета в 1991 – 1995 гг. относилась к континентальной модели, а после 1995 г. постепенно начала трансформироваться в сторону англо-саксонской (собственнической) модели.

7. Обязательность ведения налогового учета в России была закреплена в 2002 г. с принятием главы 25 Налогового Кодекса РФ «Налог на прибыль организаций».

8. Фактически обязанность по организации и ведению налогового учета появилась одновременно с формированием новой системы налогообложения – в начале 90-х годов.

9. В российском законодательстве переходного периода понятие налогового учета воплотилось в термине «учет для целей налогообложения».

Список литературы

1. Авдеев А.В. Системная организация бухгалтерского учета для целей налогообложения: Дис. ...канд. экон. наук.: 08.00.12. Волгоград, 2003. 120 с.

2. Бодрова Т.В. Налоговый учет и отчетность. М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К^о», 2010. 480 с.

3. Бодрова Т.В. Теория и методология формирования системы управленческого учета для целей налогообложения: Дис. ... док. экон. наук. Орел, 2008.

4. Захарьин В.Р. Налоговый учет. – М.: ГроссМедиа, 2006. 368 с.

5. Майбуров И.А. Теория и история налогообложения: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности «Налоги и налогообложение». М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 495 с.

6. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.В. Теория бухгалтерского учета. М.: ЮНИТИ, 1999. с. 545.

7. Нестеренко Н.А. Налоговый учет. Ростов н/Д: Феникс, 2008. 412 с.
8. Палий В.Ф. О государственном суверенитете в области регулирования бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет, 2006. N 1, с. 48
9. Теории и модели бухгалтерского учета: курс лекций / Ю.И. Сигидов, М.С. Рыбьянцева, С.А. Чернявская и др. – Краснодар: КГАУ, 2011. – 130 с.
10. Тумасян Р.З. Бухгалтерский и налоговый учет расходов организации. М.: ООО «Нитар Альянс», 2005.
11. Целых Л.А. Сближение бухгалтерского и налогового учета и совершенствование методов контроля результатов налогового учета: Дис. ... канд. экон. наук.: 08.00.12. Ростов н/Д, 2006. С. 32, 33.
12. Шнейдман, Л.З. Бухгалтерский учет и налогообложение // Бухгалтерский учет, 1995. N 5, с. 10-14