

УДК 657. 44

МЕХАНІЗМ**ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ
З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК:
ЯКИМ ВІН МОЖЕ БУТИ****ОЛЕКСАНДР МАЛИШКІН,***канд. екон. наук, аудитор,
член авторського колективу
з науково-практичного
коментаря Податкового
кодексу України, член РНБА*

Розглянуто складові механізму податкових різниць в контексті вимог Податкового кодексу України, наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» від 25.01.2011 р. № 27 та проекту Методичних рекомендацій щодо розрахунку податкових різниць.

Ключові слова: податок на прибуток, податковий облік, податкові різниці.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Тема, яка обговорюється в останні місяці у бухгалтерській спільноті – доля методики розрахунку податку на прибуток з метою складання декларації. Фахівцям відомо, що останні два роки Мінфіном України готується нормативно-методичний матеріал щодо запровадження механізму податкових різниць саме з метою складання декларації. Таким чином намагаються реалізувати ідею, закладену у норму п. 44.2 Податкового кодексу України (далі – ПКУ): «Методика бухгалтерського обліку тимчасових і постійних податкових різниць затверджується в порядку, передбаченим Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Більше про податкові різниці в Кодексі не йдеться. Це така собі «темна конячка», про яку майже нічого не відомо платникам податку. Лише у Перехідних положеннях ПКУ (підрозділ 4) зазначено, що така методика публікується до 1 квітня 2011 р. і набуває чинності з 1 січня 2013 р.

Із тривогою, яка притаманна очікуванням змін від наших законодавців, бухгалтери, науковці, експерти очікували появу такого документа. Проте а ні у 2011 р., а ні у 2012 р., а ні на початку 2013 р. ми так і не побачили офіційних рекомендацій від державного органу. Він обмежився лише публікацією на своєму сайті (minfin.gov.ua) проектом документа «Методичні рекомендації щодо розрахунку податкових різниць». Попри те, що проект не набув офіційного статусу, його положення важливо проаналізувати. Адже вони ілюструють ідеї та підходи авторів з Мінфіну щодо запровадження механізму податкових різниць.

Аналіз останніх наукових досліджень. Значний

внесок у дослідження проблеми податкових різниць у сфері фінансового обліку зробили такі зарубіжні вчені як Е. Хендриксен, М. Ван Бреда. Серед вітчизняних економістів сутність податкових різниць за нормами ПКУ досліджували В. Бабіч, І. Герасимович, О. Ганяйло, Е. Гейер, І. Жураковська, Л. Ловінська, І. Стефанюк та інші вітчизняні вчені-економісти. В їхніх публікаціях розкрито сутність розбіжностей між податковим і фінансовим обліком, а також надані пропозиції щодо їх узгодження. Проте недостатньо уваги приділяється як практичній апробації нововведень, так і аналізу складнощів, з якими доведеться зустрітися практикуючим бухгалтерам при переході на новий порядок розрахунків податку.

Мета статті – розглянути облікову сутність механізму податкових різниць з метою складання декларації з податку на прибуток підприємства та форм фінансової звітності на основі норм чинних законодавчих актів, аналізу положень проекту Методичних рекомендацій Мінфіну України щодо податкових різниць і пропозицій дослідників.

У своєму останньому листі від 17.12.2012 р. Мінфін називає 2014 р., як термін з якого планується запровадити механізм податкових різниць у практику.

**ВИКЛАД ОСНОВНОГО
МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ**

Актуальність теми. За нашими розрахунками частка податку на прибуток підприємств у структурі податкових доходів Держбюджету України за останніх 5 років становить у середньому 21,3 %. У період дії ПКУ – 18,6 % (табл. 1).

**ЧАСТКА ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ У СТРУКТУРІ
ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ за 2008 – 2012 рр.**

Показник		Роки				
		2008	2009	2010	2011	2012
Податкові надходження до бюджету	Сума, млрд. грн	170,9	175,5	190,6	256,9	309,0
	Темп зростання, %	–	102,7	108,6	134,8	120,2
Податок на прибуток підприємств	Сума, млрд. грн	42,1	41,9	40,0	47,6	57,8
	Темп зростання, %	–	99,5	95,5	119,0	121,4
Частка податку на прибуток у сумі податкових надходжень	%	24,6	23,8	20,9	18,5	18,7

Складено на основі додатку 1 до Закону України про державний бюджет на відповідний рік.

Незважаючи на достатньо малу частку податку в бюджеті країни, витрати на його адміністрування в розрахунку на одиницю дохідної частини бюджету та в абсолютних розмірах, за нашими оцінками, значно перевищують витрати на інші податки, можливо поступаючись лише ПДВ. Введення механізму податкових різниць ситуацію ще більше ускладнить.

Стрижнем механізму податкових різниць є коригування даних фінансової звітності про доходи і витрати на певні визначені суми різниць (*тимчасових податкових різниць (ТПР)* та *постійних податкових різниць (ППР)*). У результаті коригувань складається декларація з податку на прибуток. Такий висновок можна зробити на основі як Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» від 25.01.2011 р. № 27 (далі – ПБО 27), так і проекту методик, що були оприлюднені на сайті Мінфіну України наприкінці 2012 р.

Такий підхід, за нашими дослідженнями, спричиняє ускладнення та зменшує доказовість розрахунків прибутку, а також збільшує ризик виникнення помилок платника податків. Ймовірно, що збільшаться і без того значні витрати на ведення обліку та звітності з цього податку. Ці чинники свідчать про ненадійність механізму у такому вигляді, який презентується Мінфіном і спонукають до пошуку оптимальних варіантів податкових розрахунків.

За нормою пп. 17.1.12 ПКУ: платник податку *має право* за методикою, затвердженою Мінфіном України, вести облік тимчасових та постійних податкових різниць і використовувати дані такого обліку для складання декларації з податку на прибуток. Натомість, у ст. 16 ПКУ «Обов'язки платника податків» не зазначено обов'язок вести розрахунок податкових різниць.

У практиці, скоріш за все, податкова служба трак-

туватиме це як обов'язок і вимагати з платника податку пред'явлення таких розрахунків. Цьому сприяє норма п. 46.2 (абз. 3) ПКУ – підприємства і банки *зобов'язані* у складі фінансової звітності зазначати тимчасові та постійні податкові різниці за формою, встановленою Мінфіном України. Без сумніву, що такий механізм потрібен насамперед податковому органу як засіб контролю за повнотою нарахування податку на прибуток без урахування інтересів бізнесу з точки зору витрат на ведення додаткових розрахунків.

КЛАСИФІКАЦІЯ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ

Згідно з ПБО 27 податкові різниці класифіковано на такі групи:

- податкові різниці щодо доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- податкові різниці щодо інших операційних доходів;
- податкові різниці щодо інших доходів;
- податкові різниці щодо собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- податкові різниці щодо інших операційних витрат;
- податкові різниці щодо інших витрат;
- податкові різниці щодо надзвичайних доходів;
- податкові різниці щодо надзвичайних витрат.

Отже, в основу класифікації різниць ПБО 27 закладено бухгалтерський підхід, який нагадує структуру Плану рахунків бухгалтерського обліку (класи 7 та 9). Проте він не відповідає в повній мірі структурі доходів та витрат згідно з розділу III ПКУ «Податок на прибуток». Механізм податкових різниць може бути введений як сполучена ланка між інформацією бухгалтерського обліку та декларацією.

АНАЛІЗ СПІВСТАВНОСТІ ПОКАЗНИКІВ

Важливим чинником раціональної організації обліку є співставність показників доходів та витрат відповідно до суміжних документів: вимог ПБО 27,

проекту Методрекомендації Мінфіну і наказу Мінфіну від 28.09.2011 р. № 1213 щодо затвердження форми декларації з податку на прибуток підприємства – рядки декларації (табл. 2).

Таблиця 2

СПІВСТАВНІСТЬ ПОКАЗНИКІВ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ

Розділ звітності	ПБО 27	Методрекомендації Мінфіну (проект)		Декларація з податку на прибуток		
		Код рядка	Показник	Код рядка	Показник	
Доходи	Різниця щодо доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3	Всього доходів	02	Дохід від операційної діяльності	
	Різниця щодо інших операційних доходів			03	Інші доходи	
	Різниця щодо інших доходів					
	Різниця щодо надзвичайних доходів					
Витрати	Різниця щодо собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	6	Всього витрат	05.1	Собівартість	
	Різниця щодо інших операційних витрат			06.1	Інші витрати	
	Різниця щодо інших витрат			06.2	Витрати на збут	
	Різниця щодо надзвичайних витрат			06.3	Фінансові витрати	
	–			–	06.4	Інші витрати
	–			–	06.5	Від’ємне значення (збиток)
Фінансовий результат		7	Об’єкт оподаткування	07	Об’єкт оподаткування	

Дані табл. 2 свідчать, що сфера дії ПБО 27 та проекту Методрекомендацій обмежується лише рядками 1 – 7 форми декларації (наказ ДПС України № 1213 від 28.09.2011 р.). До цієї сфери не потрапляють такі розділи декларації:

Код рядку	Показник
09, 11, 12, 13, 15	Коригування оподаткованого прибутку
17 – 18	Утримання з суми податку
20 – 21	Авансові внески податку
23 – 27	Самостійне виправлення помилок резидента
28 – 32	Самостійне виправлення помилок нерезидента

Отже, поза межами бухгалтерсько-податкового підходу залишається чимало інформації, яка наводиться лише у податковому обліку та податковій звітності. Цей чинник підтверджує певну відокремленість податкових розрахунків від інформації фінансового обліку.

ВИБІР ФОРМУЛИ РОЗРАХУНКУ ОБ’ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ

Ідея розробників механізму податкових різниць щодо способу розрахунку прибутку до оподаткування, зафіксована у п. 1 ПБО 27 від 2011 р.: при визначенні податкового прибутку (збитку) звітного періоду за даними бухгалтерського обліку **фінансовий результат** до оподаткування, визначений порівнянням доходів звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів, які визнані та оцінені відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, **коригується** на суму постійних податкових різниць та частину суми тимчасових податкових різниць, що відноситься до звітного періоду.

Пізніше, у 2012 р. в Методичних рекомендаціях пропонувалося коригувати не фінансовий результат, а окремо доходи і витрати на основі показників форми № 2 «Звіт про фінансові результати». Водночас незмінним лишається постулат ст. 134 ПКУ: об’єкт

оподаткування визначається як різниця між доходами, собівартістю та іншим витратами. Порівняння трьох схем (формул) розрахунку виглядає таким чином (табл. 3).

Таблиця 3

ВАРІАНТИ ФОРМУЛ РОЗРАХУНКУ ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК

ПКУ (ст. 134)	ПБО 27 (п. 1)	Проект Методичних рекомендацій
Пр./Зб. под. = Д - С - ІВ (1)	Пр./Зб. под. = Пр. бух. +/- ППР +/- +/- ТПР зв. (2)	Пр./Зб. под. = (Д +/- ППР +/- +/- ТПР зв.) - (В +/- ППР +/- +/- ТПР зв.) (3)

Постає питання: яка з них є основною? В умовах дії розділу III ПКУ чинної редакції основною формулою має бути та, яка закладена у норму ст. 134. Вона ілюструє податковий підхід до визначення об'єкта оподаткування. Інші можуть використовуватися лише як допоміжні, контрольні заходи. Проте автори проекту Методичних рекомендацій, судячи з його спрямованості, вбачають основною саме фор-

мулу 2 або її різновид – формулу 3.

Отже, перелік різниць має бути заздалегідь визначений (спущений «з гори») і не підлягає визначенню самим платником податку. Виходячи з такого припущення проаналізуємо можливі наслідки запровадження механізму різниць. При цьому важливо з'ясувати такі моменти: *кількість податкових різниць; джерела інформації про податкові різниці; схему розрахунку та обліку податкових різниць; реєстри обліку; зв'язок із вимогами П(С)БО 17; яким є закордонний досвід; наслідки введення механізму податкових різниць; альтернативні варіанти.*

1. Кількість податкових різниць. Згідно з п. 1.3 Методичних рекомендацій перелік тимчасових і постійних податкових різниць *не є вичерпним* і може змінюватися підприємством відповідно до його особливостей з метою дотримання вимог бухгалтерського обліку з урахуванням П(С)БО, МСФЗ та норм ПКУ. Між тим, кількість ППР та ТПР за цим рекомендаціями становить 45 (табл. 4).

Таблиця 4

КІЛЬКІСТЬ ПОЗИЦІЙ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ

Розділ звітності	Кількість позицій різниць	
	по доходах	по витратах
Постійні податкові різниці	8	21
Тимчасові податкові різниці	6	10
Разом	14	31
Усього	45	

Водночас дослідники державного сектору наводять дані про можливий перелік податкових різниць, який включає 47 позицій по доходах і витратах і 6 позицій при визначенні амортизації. Пропонується також ведення нових окремих відомостей щодо розрахунку тимчасових та постійних різниць по різних групах операцій (групування окремо по доходах і витратах) і рахунках бухгалтерського обліку і форму нового додатку до річної фінансової звітності. Останній налічує більш як 50 позицій для відображення зведених даних про податкової різниці.

2. Джерела інформації. Не логічним у п. 1.3 Методичних рекомендацій виглядає перелік *джерел інформації* про постійні та тимчасові податкові різниці: суми ППР та ТПР розкриваються платником податку у Примітках до фінансової звітності на основі даних:

➤ Звіту про фінансові результати (ф. № 2) щодо бухгалтерських (фінансових) даних про доходи та витрати;

➤ Інформації реєстрів бухгалтерського обліку, які ведуть відповідно до Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці», для підприємств та страховиків (щодо сум ППР та ТПР).

Отже, платнику податку пропонується різновекторна інформація. З одного боку, дані фінансового звіту про суми витрат і доходів, а з іншого – дані окремих реєстрів поточного бухгалтерського обліку щодо ТПР і ППР.

Дослідження вказують, що такий підхід не сприятиме злагодженості суміжних даних, адже при цьому велика вірогідність виникнення помилок через використання в одному розрахунку різноагрегованої інформації. У разі необхідності заповнення форми № 5 фінансової звітності доцільно використовувати не дані форми № 2, а інформацію з порівняльних відомостей.

Недоцільність використання підсумкових рядків форми № 2 як джерела інформації про оподатковувані доходи і витрати пояснюється також тим, що в

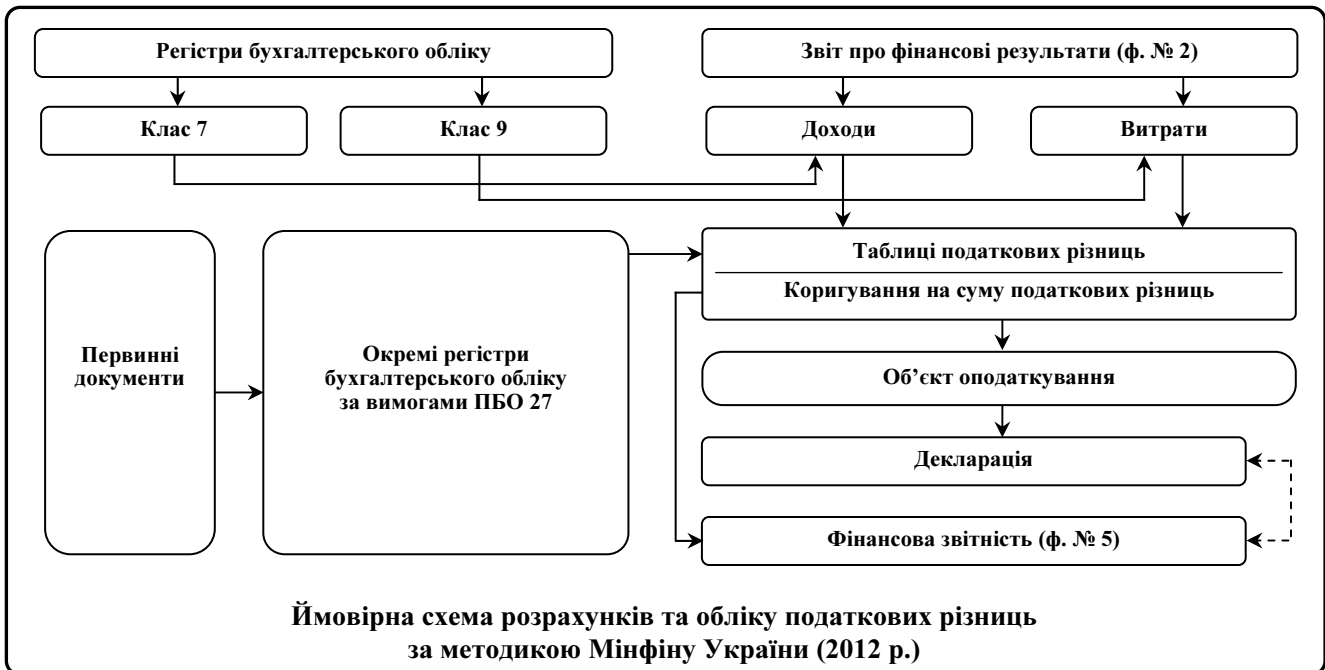
облікових регістрах відображується більш детальна інформація про доходи і витрати. Отже, джерелом інформації може виступати щось одне: або звіт про фінансові результати або регістри поточного обліку.

3. Регістри обліку. Окремих регістрів для обліку ТПР та ППР Мінфіном не запропоновано. За вимогою ПБО27 до діючих регістрів бухгалтерського обліку для їхнього відображення слід вводити окремі рядки або графи.

Проте в сучасних умовах автоматизації ведення регістрів обліку з'являється можливість обрання кожним платником податку свого варіанту формату таких регістрів, в яких би відображалися як

аналітичні, так і зведені позиції обліку ТПР та ППР. Більш раціональним виявляється варіант ведення окремих регістрів податкових різниць. У результаті відпадає необхідність реконструкції форм типових або індивідуальних регістрів по рахунках бухгалтерського обліку платника податку під податкові різниці.

4. Схема розрахунку та обліку податкових різниць. У результаті реалізації ідеї податкових різниць, яка закладена у розробки Мінфіну у вигляді проекту Методичних рекомендацій, схема зв'язку різних розділів розрахунково-облікової інформації виглядає так, як наведено на рисунку.



5. Зв'язок із вимогами П(С)БО 17. Нормами згаданого П(С)БО передбачено з метою фінансової звітності скласти розрахунок *відстрочених податкових активів (ВПА)* та *відстрочених податкових зобов'язань (ВПЗ)*. Суми сальдо відображуються в річному балансі. Відмітимо, що механізм податкових різниць відповідно до П(С)БО 27 не кореспондує із нормами згаданого П(С)БО 17, а також з МСБО 12 «Податки на прибуток». За останніми розраховують лише ТПР, а за ПБО 27 – і ТПР, і ППР. Отже, різниця завжди буде на суму постійних різниць. Крім того, можуть відрізнитися критерії визнання різниць.

Чинник незбігу є негативним моментом для бізнесу, оскільки спричинює витрати додаткових ресурсів на ведення подвійних розрахунків, їх обліку та звітності.

НАСЛІДКИ ВВЕДЕННЯ МЕХАНІЗМУ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ

Механізм податкових різниць за методикою Мінфіну, як показують дослідження, спрямований насамперед на посилення контрольних функцій з боку державного податкового органу. До податкових інспекторів потрапляє інструмент перевірки та контролю статей декларації платника податку, якого не було раніше.

Головне – збільшуються витрати на його адміністрування за рахунок:

- виділення та заповнення додаткових рядків у діючих регістрах бухгалтерського обліку – журналах, відомостях, або введення нових регістрів бухгалтерського обліку для поточного обліку та узагальнення інформації про різниці;

- проведення розрахунків сум ППР та ТПР;
- необхідності скласти порівняльні (трансформаційні) таблиці даних фінансового та податкового обліку;
- необхідності відслідковувати та аналізувати зміст і суми тимчасових різниць, які анулюватимуться у наступних звітних періодах. Період відслідковування ТПР по'язаний з терміном їх погашення (анулювання), може бути в інтервалі від одного кварталу до кількох років. За теорією ймовірності, чим довший період часу в обробці цифр, тим більша вірогідність помилок в цифровому ряді;
- заповнення нових таблиць (показників) в примітках до фінансової звітності;
- необхідності зміни програмного забезпечення бухгалтерського та податкового обліку, включаючи аналітичні та синтетичні регістри;
- навчання бухгалтерського персоналу новим прийомам роботи;
- виділення розрахунків податкових різниць в окремий розділ роботи (сектор) бухгалтерії, закріплення за ним окремого бухгалтера.

З практики відомо, що ведення бухгалтерського обліку податку на прибуток за П(С)БО 17 або МСФЗ 12 є найбільш складною ланкою в бухгалтеріях підприємств, яка потребує додаткових часових та інтелектуальних зусиль бухгалтерів. Новий вітчизняний механізм податкових різниць не відмінняє цю ланку обліку, а доповнює її новими обсягами з метою складання та контролю даних декларації.

Те саме стосується і працівників податкової служби. Все це спричиняє збільшення витрат на адміністрування податку як з боку платника податку, так і держави. Такий підхід не відповідає стратегії реформування податкової системи країни, яка має бути спрямована на спрощення систем адміністрування податків та їхнє здешевлення.

За нашими дослідженнями, механізм податкових різниць з податку на прибуток на сьогодні не застосовується в жодній країні ЄС або Митного союзу. До речі, в Росії, досвід якої останнім часом все більше згадують вітчизняні дослідники, застосовується законодавчо закріплена у Податковому кодексі РФ норма щодо обов'язкового ведення на підприємствах та в організаціях податкового обліку без механізму податкових різниць (глава 25). В Республіці Білорусь також не використовується механізм податкових різниць. Тож можна говорити про українське ноу-хау під назвою «податкові різниці».

АЛЬТЕРНАТИВНІ ВАРІАНТИ

Ситуація, що склалася, потребує пильної уваги науковців, експертів і практиків з точки зору оцінки коректності, надійності та доцільності впровадження механізму податкових різниць, наукової доказовості й практичної цінності. Новий механізм слід аналізувати з усіх боків: який обсяг надходжень до бюджету він забезпечує – збільшує, чи зменшує; скільки він коштуватиме бізнесу порівняно з чинним порядком. Наскільки нам відомо, таких досліджень не проводилося або результати не оприлюднено. Якщо підприємство вирішить їх застосовувати, слід зважити як позитивні (якщо їх знайдуть), так негативні наслідки такого рішення.

У цілому при розрахунку податку на прибуток теоретично можливими є три варіанти підготовки інформації декларації на основі:

1. Даних бухгалтерського обліку без податкових різниць. За базу оподаткування приймається грошовий вираз суми прибутку до оподаткування за даними фінансового обліку. За твердженням податківців за таким варіантом підприємства почнуть масово приховувати свої доходи та декларувати усі витрати без винятку. В результаті збитковості господарюючих суб'єктів доходи бюджету значно впадуть. Додаткові витрати на адміністрування податку мінімальні.

2. Бухгалтерського обліку з певною кількістю податкових різниць. Діапазон коливань може бути доволі значним як за витратами на адміністрування, так і за доходами бюджету. Він залежить від кількості податкових різниць.

3. Окремого податкового обліку. Ступінь його самостійності залежить від глибини використання даних бухгалтерського обліку. В літературі вважається, що такий варіант призводить до подвійного обліку доходів і витрат, і відповідно, більш обтяжливим стає його адміністрування. Ми не поділяємо такої позиції, оскільки при значних розходженнях в нормах бухгалтерського обліку і оподаткування він стає надійним засобом справляння податку.

Резюмуючи, можна стверджувати, що вибір варіанту взаємовідносин бухгалтерської та податкової інформації про доходи та витрати залежить від позиції законодавця, яка реалізує політичну стратегію та тактику керівництва держави щодо економічних питань, змісту норм як бухгалтерського, так і податкового законодавства. Дослідники завжди будуть залежні від зазначених чинників. Їх ігнорування законмірностей може призвести до псевдонаукових гіпотез, які не матимуть реального підґрунтя.

ВИСНОВКИ

1. Відповідно до норм ПКУ застосування механізму податкових різниць є добровільним для платника податку.
2. Відсутня співставність показників доходів і витрат відповідно до вимог суміжних документів: ПБО 27, Методичних рекомендації Мінфіну (проект), Положення про порядок заповнення декларації.
3. Перелік запропонованих Мінфіном постійних і тимчасових різниць не є вичерпним і можливо його розширення.
4. Основною формулою розрахунку суми прибутку має бути та, яка відповідає нормі ст. 134 ПКУ і ілюструє податковий підхід до визначення об'єкта оподаткування. Інші формули можуть використовуватися як допоміжні, контрольні.
5. Аналіз закордонного досвіду свідчить, що український механізм податкових різниць з метою складання податкової декларації з податку на прибуток не має аналогів.
6. Механізм податкових різниць відповідно до ПБО 27 не кореспондує із нормами П(С)БО 17 або МСБО 12. Чинник незбігу є негативним моментом для бізнесу, оскільки спричинює витрати додаткових ресурсів на ведення подвійних розрахунків, їх обліку та звітності.
7. Механізм податкових різниць разом із позитивним аспектом з позицій податкового органу має більше негативних наслідків для бізнесу у вигляді зростання витрат на адміністрування податку. Таке зростання не є виправданим на тлі частки податку на прибуток підприємств у структурі податкових надходжень держбюджету України за останні 5 років на рівні 21,3 %.
8. Теоретично можливими є три варіанти підготовки інформації декларації. Вибір варіанту взаємовідносин бухгалтерської та податкової інформації про доходи та витрати залежить від позиції законодавця, змісту норм як бухгалтерського, так і податкового законодавства.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. *Про державний бюджет на 2008 – 2012 роки*: Закон України. Сайт rada.gov.ua.
2. *Податковий Кодекс України* від 02.12.2010 р. № 2755-VI / Сайт minfin.gov.ua.
3. *Інформаційне забезпечення управління державними фінансами: розд. II*; за заг. ред. Ф.О. Ярошенка. – К.: ДННУ «Академія фінансового управління», 2010. – 336 с.
4. *Лист* Міністерства фінансів України від 17.12.2012 р. № 31-08410.
5. *Методичні рекомендації щодо розрахунку податкових різниць*: проект наказу Мінфіну України / Сайт minfin.gov.ua
6. *Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України*. – У 3 т / кол. авторів; за заг. ред. М.Я. Азарова. – К.: Міністерство фінансів України, 2010. – 834 с.
7. *Налоговый кодекс Российской Федерации* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://base.garant.ru/10900200/>
8. *Налоговый кодекс Республики Беларусь* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.tamby.info/kodeks/nk.htm>
9. *Налоговый учет и аудит: состояние и развитие*: [монографія]; под. ред. проф. Н.Т. Лабынцева. – Ростов н/Д, 2010. – 259 с.
10. *Про затвердження Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці»*: наказ Міністерства фінансів України від 25.01.2011 р. № 27.

Рассмотрен механизм налоговых разниц в контексте требований Налогового кодекса Украины, приказа Министерства финансов Украины «Об утверждении Положения бухгалтерского учета «Налоговые разницы» от 25.01.2011 г. № 27 и проекта Методических рекомендаций относительно расчета налоговых разниц.

Ключевые слова: налог на прибыль, налоговый учет, налоговые разницы.

The constituents of mechanism of tax differences are considered in the context of requirements of the Internal revenue code of Ukraine, order of Ministry of finance of Ukraine from 25.01.2011 № 27 «About claim of Statute of record-keeping the «Tax differences» and Methodical recommendations from a calculation and account of tax differences.

Keywords: income tax, tax differences.