

## ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ “ДОХОД” В ЕКОНОМІЧНІЙ ТЕОРІЇ

*Досліджено економічну сутність доходу. Аналіз існуючих формулювань цього поняття свідчить про вживання великої кількості термінів для його позначення. Хоча науковцями пропонувалося декілька альтернативних визначень доходу, жодне з них не стало загально визнаним, універсальним і прийнятним для всіх цілей. Нерідко дохід ототожнюється з прибутком, і навпаки. Автор дійшов висновку, що в умовах фінансової кризи та концентрації фінансових ресурсів у обмеженого кола осіб погляд на дохід як на можливість витратити кошти є досить логічним, а тому набиратиме дедалі більшу кількість прихильників.*

В оподаткуванні доходів громадян і підприємств велику роль відіграє теоретична концепція визначення доходу. Ознайомлення з теоретичними та методологічними напрацюваннями зарубіжних і вітчизняних економістів, а також узагальнення практики стягнення податків свідчать про відсутність єдиного, загальноприйнятого визначення поняття “доход”. Відмінності у розумінні сутності доходу як економічної категорії мікроекономіки є першопричиною різноманіття підходів до оподаткування доходів громадян і підприємств у різних країнах, а також триваючої еволюції форм оподаткування. Тому метою статті виступає дослідження економічної категорії “доход”.

З точки зору економічної теорії, поняття “доход” не є простим. На складність цієї категорії вказували багато економістів. Одним з перших на цю особливість доходу ще на початку ХХ ст. звернув увагу видатний американський економіст, прихильник неокласичних теорій ціни, капіталу та економічної рівноваги Ф. Х. Найт, який підкреслював, що дохід підприємця має явно складний характер, і зв'язки між елементами, які його складають, важко розгледіти<sup>1</sup>. Цієї самої думки дотримувався також інший представник неокласичної доктрини, відомий англійський економіст і розробник теорії динамічної рівноваги Дж. Р. Хікс. Він зазначав, що, з точки зору економіста-теоретика, дохід – це дуже небезпечне поняття, яке слід уникати<sup>2</sup>. На його думку, загальну теорію економічної динаміки можна розробити, не використовуючи цього поняття. “Щоб жити відповідно до коштів”, немає потреби мати точне визначення доходу; для цього цілком придатне досить грубе визначення, яке відповідає даній практичній заповіді, – констатує Дж. Р. Хікс<sup>3</sup>.

Про складність категорії “доход” говорив і Дж. М. Кейнс. У вступі до другої книги своєї праці “Загальна теорія зайнятості, процента та грошей” він вказував на три труднощі, які найбільше заважали її написанню<sup>4</sup>. Першою перешкодою Дж. М. Кейнс назвав вибір одиниць виміру, придатних для дослідження еконо-

<sup>1</sup> Див.: Н а й т Ф. Х. Риск, неопределенность и прибыль. М., “Дело”, 2003, с. 264.

<sup>2</sup> Див.: Х и к с Дж. Р. Стоимость и капитал. М., “Прогресс”, “Универсал”, 1993, с. 300.

<sup>3</sup> Див.: т а м ж е.

<sup>4</sup> Див.: К е й н с Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег. М., “Прогресс”, 1978, с. 88.

мічної системи в цілому, другою — роль, яку в економічному аналізі відіграють пропозиції, а третьою — визначення доходу<sup>5</sup>.

У розумінні сутності доходу Дж. М. Кейнсом важливу роль відігравала різниця в мікро- та макроекономічному підходах. Залежно від цих підходів він розрізняв поняття “доход підприємця” та “сукупний доход”. Перевищення вартості виробленої продукції над факторіальними витратами та витратами користування складає прибуток, який Дж. М. Кейнс пропонував показувати як доход підприємця. Те, що для підприємця є факторіальними витратами, з точки зору факторів виробництва, є його власним доходом. На думку Дж. М. Кейнса, факторіальні витрати та підприємницький прибуток разом утворюють сукупний доход, одержуваний при даному рівні зайнятості<sup>6</sup>. Інакше кажучи, для вираження доходу на рівні макроекономіки Дж. М. Кейнс застосовував термін “сукупний доход”, а для позначення результату підприємницької діяльності на рівні мікроекономіки — поняття “підприємницький прибуток” і “доход підприємця” як синоніми. Вчений визначав доход підприємця як перевищення цінності готової продукції, проданої протягом певного періоду, над первинними витратами виробництва. Таким чином, величина доходу підприємця передбачається відповідною масштабу виробництва, яке він прагне максимізувати, тобто його валовому прибутку у звичайному розумінні цього терміна, яке цілком відповідає здоровому глузду<sup>7</sup>.

Як засвідчив проведений аналіз, відсутність чіткого розмежування економістами категорій “доход” і “прибуток” зберігається і дотепер. Багато вчених і практиків ще й сьогодні ототожнюють ці поняття, не проводячи між ними відмінностей. В економічній літературі можна зустріти багато різноманітних визначень понять “доход” і “прибуток”, для позначення яких у науковому обороті використовується широкий спектр термінів: “доход”, “сукупний доход”, “валовий доход”, “чистий доход”, “доход підприємця”, “доход на капітал”, “фінансовий результат”, “валовий прибуток”, “чистий прибуток”, “балансовий прибуток”, “прибуток” тощо. Так, згідно з визначенням, наведеним у посібнику “Основи економічної теорії”, сукупний доход — результат виробничо-господарської діяльності, розрахований як різниця між вартістю реалізованої продукції та послуг і загальними виробничими затратами<sup>8</sup>. Тим часом таке розуміння сутності сукупного доходу не відповідає уявленням яскравої представниці кембриджської школи, що належить до лівої течії кейнсіанської доктрини і є основоположницею теорії недосконалої конкуренції, Дж. Робінсон, яка розуміє під сукупним доходом підприємства виручку від реалізації<sup>9</sup>.

У “Словнику сучасної економічної теорії Макміллана” доход визначається як кількість грошей або послуг, одержаних приватною особою, корпорацією або економікою за певний період<sup>10</sup>. Близьким є визначення, наведене у “Тлумачному словнику української мови”: “Доход — гроші або матеріальні цінності, одержу-

<sup>5</sup> Див.: т а м ж е.

<sup>6</sup> Див.: т а м ж е, с. 76.

<sup>7</sup> Див.: т а м ж е, с. 106–107.

<sup>8</sup> Див.: Основи економічної теорії. Посібник для студентів навчальних закладів. К., “Академія”, 2003, с. 217.

<sup>9</sup> Див.: Р о б и н с о н Дж. Экономическая теория несовершенной конкуренции. М., “Прогресс”, 1986, с. 94.

<sup>10</sup> Див.: Словарь современной экономической теории Макмиллана. М., “ИНФРА – М”, 1997, с. 231.

вані державою, торгово-промисловою установою, приватною особою і т. ін. в результаті якої-небудь діяльності”<sup>11</sup>. За визначенням Ю. Малигіна, доход – це засоби у грошовій та натуральній формах, одержані в результаті господарської та фінансової діяльності<sup>12</sup>. Проте, на думку П. Єщенка та Ю. Палкіна, доход – це сума, що залишається після вирахування з грошової виручки витрат виробництва<sup>13</sup>. Автори підручника “Економіка підприємства” різницю між валовою виручкою та всіма витратами на виробництво та реалізацію продукції називають “валовий доход”<sup>14</sup>. У розумінні М. Коробова валовий доход – це загальна сума доходів підприємства від усіх видів діяльності, включаючи виручку від реалізації основної продукції та іншої реалізації, а також доходи від операцій з цінними паперами, деривативами, валютними цінностями у вигляді безповоротної фінансової допомоги, штрафів, пені, які одержують підприємства від своїх контрагентів як компенсацію за порушення господарських договорів, надходжень від урегулювання сумнівної та безнадійної заборгованості тощо<sup>15</sup>. Різницю між виручкою підприємства від реалізації (продажу) товарів, робіт і послуг, а також витратами на виробництво (обіг), тобто їх собівартістю, М. Коробов називає прибутком “у класичному розумінні”<sup>16</sup>. Автори навчального посібника для 10–11 класів “Економіка” пояснюють старшокласникам, що термін “прибуток” використовують для позначення різниці між витратами фірми та її витратами<sup>17</sup>. Два відомих економісти С. Фішер і Р. Дорнбуш визначають прибуток корпорацій як доход на капітал (машини, будівлі та споруди, патенти) в інкорпоративному секторі економіки<sup>18</sup>.

В економічній літературі зустрічається багато інших визначень доходу та прибутку, а відповідно – і розумінь сутності цих категорій. Так, Дж. М. Кейнс у своїй праці “Загальна теорія зайнятості, процента та грошей” наводить розуміння доходу Д. Х. Робертсоном, який розглядав сьогоднішній доход як суму вчорашнього споживання та інвестицій<sup>19</sup>. Певний інтерес становить, на наш погляд, визначення прибутку у формулюванні видатного економіста ХХ ст., прихильника неолібералізму та засновника нової австрійської школи економічної теорії Л. Мізеса, у широкому розумінні якого прибуток – це вигащ, одержуваний з діяльності; це збільшення задоволення (зменшення стурбованості); це різниця між більш високою цінністю, яка приписується одержаним результатам, і більш низькою цінністю, яка приписується жертвам, принесеним заради їх досягнення; інакше кажучи, це доход мінус витрати<sup>20</sup>.

Навіть у одного автора можна зустріти декілька розумінь поняття “прибуток”. Наприклад, відомий американський економіст українського походження О. Гаври-

<sup>11</sup> Тлумачний словник української мови. Харків, “Синтекст”, 2005, с. 173.

<sup>12</sup> Див.: Краткий словарь-справочник. М., “Агропромиздат”, 1991, с. 30.

<sup>13</sup> Див.: Є щ е н к о П. С., П а л к і н Ю. І. Сучасна економіка. Навчальний посібник. К., “Вища школа”, 2005, с. 197.

<sup>14</sup> Див.: Економіка підприємства. Учебник для вузов. М., “Банки и биржи”, ЮНИТИ, 1996, с. 349.

<sup>15</sup> Див.: К о р о б о в М. Я. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємств. Навчальний посібник. К., “Знання”, КОО, 2000, с. 38.

<sup>16</sup> Див.: т а м ж е, с. 36.

<sup>17</sup> Див.: Економіка. Навчальний посібник для 10–11 класів. К., “Либідь”, 2004, с. 163.

<sup>18</sup> Див.: Ф і ш е р С., Д о р н б у ш Р. Економіка. М., “Дело”, 1993, с. 438.

<sup>19</sup> Див.: К е й н с Дж. М. Знач. праця, с. 140.

<sup>20</sup> Див.: М и з е с Л. Человеческая деятельность: Трактат по экономической теории. М., “Экономика”, 2000, с. 273.

лишин у своїй праці “Основні елементи теорії ринкової економіки”, на презентації якої у Києво-Могилянській академії автор статті мав честь бути присутнім, визначає прибуток так: “Прибуток як економічна категорія являє собою грошове вираження різниці (сальдо) між вартістю реалізованої продукції і витратами на її виробництво”<sup>21</sup>. А далі він пояснює, що “існує відмінність між поняттями економічний прибуток і рахунковий прибуток. При розрахунку економічного прибутку визначення середніх витрат включає всі постійні витрати, у тому числі й нормальний прибуток, або альтернативну вартість капіталу. Чистий рахунковий прибуток обчислюється як різниця між вартістю реалізованої продукції і витратами на її виробництво”<sup>22</sup>.

Одним з перших генезис поняття “прибуток” дослідив на початку ХХ ст. представник чиказької школи Ф. Х. Найт. На наш погляд, результати цього дослідження доцільно пригадати у контексті широкого спектра визначень цього поняття. Дослідженню теорій прибутку Ф. Х. Найт присвятив окремий розділ під назвою “Теорії прибутку. Зв’язок змін і ризику з прибутком” своєї праці “Ризик, невизначеність і прибуток”, яку вперше було опубліковано у 1921 р.<sup>23</sup>. Аналізуючи час і причини виникнення категорії “прибуток”, він зауважував, що фактично тільки порівняно недавно було визнано існування прибутку як дійсно особливої частки виручки, і проблема його пояснення дістала чітко визначений статус<sup>24</sup>. Виникнення поняття “прибуток” Ф. Х. Найт тісно пов’язує з певним типом промислової організації, який у різні часи і в різних місцях реалізується різною мірою, завжди зазнає видозмін і розвитку<sup>25</sup>. За старих часів було природним пов’язувати доход керуючого комерційним підприємством з правом власності на капітал. Саме в такому значенні вживається слово “прибуток” у працях економістів англійської класичної школи.

Як пояснює Ф. Х. Найт, старі англійські економісти вживали термін “прибуток” у розумінні “доход власника ділового підприємства”, причому по суті цей власник трактувався як інвестор. Оскільки класична економічна теорія займалася в основному проблемами довгострокового періоду, то в її межах відмінність між прибутком і процентним доходом майже не проводилась<sup>26</sup>.

Тим часом в Америці, говорить Ф. Х. Найт, економічна дискусія розгорнулася під впливом теорії граничної корисності, яка являє собою погляд на проблему цінності у короткостроковій перспективі. У цій країні прийнято робити більший акцент на “заробітній платі менеджменту” і відокремленні цього елемента від доходу підприємця, внаслідок чого терміни “прибуток” або “чистий прибуток” застосовуються тут у вужчому значенні, ніж у старих авторів<sup>27</sup>.

Дуже відмінні трактування прибутку Ф. Х. Найт помітив у старих німецьких економістів. Серед них одні дотримувались “англійської” точки зору і вважали прибуток віддачею від інвестованого капіталу. Інші (особливо В. Г. Ф. Рошер) стояли на “французькій” позиції, трактуючи прибуток як одну з форм заробітної пла-

<sup>21</sup> Г а в р и л и ш и н О. Основні елементи теорії ринкової економіки. К., “Наукова думка”, 1992, с. 33.

<sup>22</sup> Т а м ж е, с. 33.

<sup>23</sup> Див.: Н а й т Ф. Х. Зазнач. праця.

<sup>24</sup> Див.: т а м ж е, с. 32–33.

<sup>25</sup> Див.: т а м ж е, с. 33.

<sup>26</sup> Див.: т а м ж е, с. 287.

<sup>27</sup> Див.: т а м ж е, с. 287–288.

ти. Деякі автори (як К. Герман і К. Г. Рау) зайняли більш-менш проміжну позицію<sup>28</sup>. Ще одна група вчених розуміла під прибутком унікальну форму доходу, яку не можна звести до компенсації за працю або капітал<sup>29</sup>.

Особливе місце в історії теорій прибутку Ф. Х. Найта займає німецька соціалістична школа (або так звані “наукові соціалісти” К. Родбертус, К. Маркс, Ф. Енгельс, Ф. Лассаль). На його думку, ці автори, можна сказати, абсолютно некритично і поверхнево беруть на озброєння трактування прибутку в дусі англійської класичної школи, надаючи йому вузько буквенний зміст, тобто включають до прибутку весь доход, який припадає на капітал, до якого вони додають ще й землю<sup>30</sup>. Комбінуючи цей підхід з настільки ж сліпим читанням трудової теорії цінності, яка слугувала відправним пунктом для А. Сміта і Д. Рікардо, вони, як роз’яснює Ф. Х. Найт, виводять звідси просту класифікацію доходів, відповідно до якої те, що не є заробітною платою, є прибутком, який виникає за рахунок експлуатації трудящих класів. Капітал ототожнюється з власністю, а вона трактується просто як влада над економічною діяльністю інших осіб<sup>31</sup>.

У своїй праці Ф. Х. Найт аналізує також точки зору на сутність прибутку інших авторів, у тому числі сучасників, серед яких він вирізняє засновника американської школи професора Дж. Б. Кларка, згідно з теорією якого досконала конкуренція є еквівалентною “статичному стану”, і відповідає їй динамічна теорія прибутку як результату технічного прогресу<sup>32</sup>. Як відомо, цей вчений стверджував, що вдосконалення, які відбуваються, вносять доповнення до спільного доходу світу<sup>33</sup>.

Далі, розглядаючи проблему прибутку в контексті розподілу доходу, Ф. Х. Найт писав, що до доходу має входити ще один, специфічний, елемент, який економіст-теоретик називає “прибуток”. Цей прибуток – просто різниця між ринковою ціною виробничих ресурсів, використуваних підприємцем (тобто сумою, яку конкуренція з іншими підприємцями змушує його гарантувати в обмін на надання виробничих послуг), і виручкою від реалізації продукту, виготовленого за допомогою цих ресурсів під його керівництвом<sup>34</sup>.

На сьогодні одним з найпоширеніших у сфері американської економічної освіти є визначення прибутку, наведене у навчальному посібнику К. Р. Макконнелла і С. Л. Брю “Економікс: принципи, проблеми та політика”, який витримав 14 видань<sup>35</sup>. За визначенням цих авторів, прибуток – доход тих, хто пропонує економічні підприємницькі здібності; сукупні доходи мінус сукупні затрати<sup>36</sup>.

На думку відомого англійського економіста Д. Харвея, існує, щонайменше, чотири різних розуміння терміна “прибуток”, які слід розрізняти<sup>37</sup>. Він розрізняє прибуток у звичайному значенні слова, який є різницею між сукупними надход-

<sup>28</sup> Див.: там же, с. 35–36.

<sup>29</sup> Див.: там же, с. 36.

<sup>30</sup> Див.: там же, с. 37.

<sup>31</sup> Див.: там же, с. 38.

<sup>32</sup> Див.: там же, с. 32.

<sup>33</sup> Див.: Кларк Дж. Б. Распределение богатства. М., “Гелиос АРВ”, 2000, с. 337.

<sup>34</sup> Див.: Найт Ф. Х. Знач. праця, с. 264.

<sup>35</sup> Див.: Макконнелл К. Р., Брю С. Л. Экономикс: принципы, проблемы и политика. М., “ИНФРА – М”, 2005, 972 с.

<sup>36</sup> Див.: там же, с. 26.

<sup>37</sup> Див.: Харвей Д. Постигаем экономику. М., “Финансы”, ЮНИТИ, 1997, с. 247.

женнями і сукупними витратами; нормальний прибуток в умовах досконалої конкуренції, коли ціна, що врівноважує попит і пропозицію на послуги підприємців, називається “норма прибутку”; наднормальний прибуток (доход на постійні фактори виробництва у короткостроковому періоді); монопольний прибуток, пов’язаний з монополією <sup>38</sup>.

Сучасні уявлення українських економістів про сутність доходу підприємства та механізм його оподаткування сягають своїм корінням у часи планового розподілу суспільного продукту і пов’язані з розвитком госпрозрахункових відносин у СРСР. У період активізації економічних методів управління радянськими вченими було вироблено та систематизовано сукупність дефініцій “доход” і “прибуток”. Теоретичною основою розуміння сутності цих категорій стала загальнотеоретична модель розподілу суспільного продукту та національного доходу при соціалізмі, розроблена К. Марксом у праці “Критика Готської програми”. Критикуючи Ф. Лассалья за його нечітке визначення поняття “трудовий доход”, К. Маркс стверджував, що будь-який розподіл предметів споживання є завжди лише наслідком розподілу самих умов виробництва. Розподіл же останніх виражає характер самого способу виробництва. Відповідно до роз’яснення К. Маркса, капіталістичний спосіб виробництва ґрунтується на тому, що речові умови виробництва у формі власності на капітал і власності на землю перебувають у руках неробітників, тоді як маса володіє тільки особистою умовою виробництва – робочою силою. Оскільки елементи виробництва розподілені таким способом, то звідси сам собою випливає і сучасний розподіл предметів споживання. Якщо ж речові умови виробництва становитимуть колективну власність самих робітників, то в результаті вийде також і розподіл предметів споживання, відмінний від сучасного <sup>39</sup>.

Згідно з марксистським розумінням категорії “суспільний продукт”, національний доход створюється тільки у сфері матеріального виробництва і розподіляється між працівниками виробничої сфери та власниками засобів виробництва. Оскільки при соціалізмі засоби виробництва перебувають у власності держави, то ця частка національного доходу теж визнається власністю держави. Працівники невиробничої сфери не створюють національного доходу, а тому одержують свої доходи в результаті його перерозподілу.

Спираючись на наведені положення марксистської теорії, радянські економісти визначали категорію “доход” як результат створення і розподілу національного доходу. Вони розглядали категорію “доход” як дворівневу, що складається з “первинних” доходів і “вторинних” (“похідних”). Хрестоматійним можна вважати визначення цих складових доходу, наведене в “Економічній Енциклопедії”, головним редактором якої був академік СРСР О. Румянцев. Згідно з цим визначенням, доходи “первинні” – це доходи, що утворюються у сфері матеріального виробництва у процесі створення й розподілу національного доходу. Доходи “похідні”, доходи “вторинні” – це доходи галузей невиробничої сфери (освіти, охорони здоров’я, культури, комунальних послуг, управління, оборони тощо) <sup>40</sup>. Залишаючись незмінними, такі визначення доходу домінували в радянській еко-

<sup>38</sup> Див.: там же.

<sup>39</sup> Див.: Маркс К., Енгельс Ф. Твори, т. 19, с. 21–22.

<sup>40</sup> Див.: Экономическая Энциклопедия. Политическая экономия. Т. 1. М., “Советская Энциклопедия”, 1972, с. 452.

номічній літературі упродовж багатьох років, перекочуючи з одного довідника до іншого.

Теоретичної концепції поділу доходів на “первинні” та “вторинні” дотримувались і українські економісти. Так, автори навчального посібника для студентів економічних вузів і факультетів “Державні фінанси”, виданого у Києві у 1991 р., роз’яснювали студентам, що внаслідок первинного розподілу утворюються “первинні” (основні) доходи учасників виробництва: працівників сфери матеріального виробництва (у формі оплати праці); підприємств (у формі прибутку та чистого доходу колгоспів); держави (частково у формі податку з обороту і відрахувань на соціальне страхування). До “первинних” доходів належать також доходи від ОПГ та індивідуальної трудової діяльності. У своїй сукупності всі “первинні” доходи, створені новозатраченою працею у сфері матеріального виробництва, утворюють національний дохід країни<sup>41</sup>. “Вторинні” доходи створюються тільки в результаті такого перерозподілу національного доходу, який пов’язаний із зміною форми власності<sup>42</sup>.

Залежно від обраної форми госпрозрахунку “первинні” доходи у соціалістичній економіці вимірювалися за допомогою показника валового доходу (або валового прибутку). Згідно із Законом СРСР “Про державне підприємство (об’єднання)”, прибуток (або дохід) був узагальненим показником господарської діяльності підприємства<sup>43</sup>.

Як відомо, радянські економісти відрізняли прибуток у капіталістичній економіці від прибутку у плановій економіці. Вони стверджували, що прибуток у соціалістичних країнах — це форма доходу підприємств, яка складає частину чистого доходу і за своєю економічною природою не має нічого спільного з категорією “прибуток” при капіталізмі. Тим часом, згідно з вченням К. Маркса, прибуток у капіталістичній економіці визначався як модифікована (перетворена) форма додаткової вартості, а остання, у свою чергу, розглядалась як результат експлуатації капіталом найманої праці.

З точки зору радянських економістів, валовий дохід є вартістю новоствореного продукту і визначається як різниця між виручкою та матеріальними затратами на виробництво і реалізацію продукції<sup>44</sup>. Таке розуміння доходу було закріплено у ст. 3 Закону СРСР “Про державне підприємство (об’єднання)” і покладено в основу нормативного методу розподілу доходу підприємств, одержаного після відшкодування з виручки матеріальних затрат<sup>45</sup>. Одна частина доходу (прибутку) направлялася підприємством на виконання зобов’язань перед бюджетом, банками та органом, якому воно підпорядковувалось, а друга його частина, що залишалась у підприємства після виконання зобов’язань, складала госпрозрахунковий дохід колективу.

Основою другої форми госпрозрахунку є нормативний метод розподілу прибутку. Згідно з визначенням академіка СРСР О. Румянцева, валовий прибуток —

---

<sup>41</sup> Див.: Государственные финансы. Учебное пособие для студентов экономических вузов и факультетов. К., “Лыбидь”, 1991, с. 34.

<sup>42</sup> Див.: т а м ж е, с. 35.

<sup>43</sup> Див.: Закон Союза Советских Социалистических Республик “О государственном предприятии (объединении)”. У зб.: Полный хозяйственный расчет и самофинансирование. Сборник документов. М., 1988, с. 6.

<sup>44</sup> Див.: Государственные финансы, с. 151.

<sup>45</sup> Див.: Закон Союза Советских Социалистических Республик “О государственном предприятии (объединении)”, с. 7.

це вартісне вираження загального фінансового результату (ефективності) діяльності підприємства. Це частина виручки підприємства, яка залишається після вирахування його видатків. Головним джерелом утворення валового прибутку слугує праця працівників підприємства, затрачена на виробництво продукції. Практично величина валового прибутку визначається різницею між виручкою підприємства від реалізації продукції за оптовими цінами та затратами на її виробництво й реалізацію. Крім того, у валовому прибутку враховуються результати так званої “позареалізаційної” діяльності підприємства (сальдо фінансових результатів від послуг непромислового характеру, списання дебіторської та кредиторської заборгованостей тощо)<sup>46</sup>.

На наведеному розумінні сутності доходу та прибутку було побудовано також перші законодавчі акти України про оподаткування доходів підприємств. Наприклад, згідно із ст. 2 Закону України “Про оподаткування доходів підприємств і організацій”, об’єктом оподаткування є валовий дохід підприємства, що являє собою суму доходів від реалізації продукції (робіт і послуг), інших матеріальних цінностей і майна (включаючи ОВФ), нематеріальних активів, брокерських місць (крім реалізації біржами) і доходів від позареалізаційних операцій, зменшених на суму витрат по цих операціях<sup>47</sup>.

Згідно з Декретом Кабінету Міністрів України “Про податок на прибуток підприємств і організацій” від 26 грудня 1992 р. № 12-92, валовий прибуток – це прибуток, який включає у себе прибуток від діяльності підприємства та позареалізаційних операцій, а також інші доходи, не пов’язані з діяльністю підприємства (дивіденди, проценти, авторські права й ліцензії, тощо), одержані ним незалежно від способу й виду одержання доходу, а також методу відображення на рахунках бухгалтерського обліку<sup>48</sup>.

Ознайомлення з сучасними нормативно-правовими актами свідчить, що у вітчизняних науковців і фахівців ще не сформувалось єдине, цілісне розуміння сутності доходу як економічної категорії. Такий висновок можна зробити після ознайомлення з положеннями Податкового кодексу України, автори якого за відсутності чіткого, загальноприйнятого визначення доходу, виходячи з суто практичних міркувань, ввели до наукового обороту надто загальне і неоднозначне поняття “дохід”. Згідно з п. 14.1.56 Податкового кодексу України, доходи – це загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України та її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами<sup>49</sup>. Під доходом з джерелом походження з України (п. 14.1.54) розуміється будь-який дохід, отриманий резидентами або нерезидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності на території України (включаючи виплату (нарахування) винагороди іноземними роботодавцями) та її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні,

<sup>46</sup> Див.: Румянцев А. М., Яковенко Е. Г., Янаев С. И. Инструментарий экономической науки и практики. Научно-популярный справочник. М., “Знание”, 1985, с. 90.

<sup>47</sup> Див.: Закон України “Про оподаткування доходів підприємств і організацій”. К., “Законони України”, 1993, Том 3, с. 76.

<sup>48</sup> Див.: Декрет Кабінету Міністрів України “Про податок на прибуток підприємств і організацій” від 26 грудня 1992 р. № 12-92. “Зібрання постанов Уряду України” № 1–2, 1993, с. 12.

<sup>49</sup> Див.: Податковий кодекс України. “Голос України” від 4 грудня 2010 р.



у тому числі (але не виключно) доходи у вигляді процентів, дивідендів, роялті та будь-яких інших видів пасивних доходів<sup>50</sup>. Дохід, отриманий з джерел за межами України (пункт 14.1.55), – це будь-який дохід, отриманий резидентами за межами митної території України, включаючи проценти, дивіденди, роялті та будь-які інші види пасивних доходів, спадщину, подарунки, виграші, призи, доходи від виконання робіт за цивільно-правовими та трудовими договорами, від надання резидентам в оренду майна, розташованого за межами України, доходи від продажу майна, розташованого за межами України<sup>51</sup>. Нечіткість зазначених формулювань полягає, насамперед, у використанні для пояснення сутності доходу слів “будь-який дохід”. З одного боку, таке пояснення не розкриває сутності доходу, оскільки доходом називається дохід, а з іншого – за відсутності вичерпного переліку будь-яких доходів створюються умови для довільного трактування понять “доход” і “корупція”.

Досить часто поняття “доход” підмінюється поняттям “капітал”. Так, у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”, затвердженому Наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87, доходи визначаються як збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників) за звітний період<sup>52</sup>. Інакше кажучи, згідно з цим визначенням, доходом вважається приріст капіталу.

Плутанину у розумінні понять “капітал” і “доход” лідер неокласичного напрямку в економічній науці, представник кембриджської школи А. Маршалл пояснював тим, що майже кожне відоме історії застосування терміна “капітал” більш-менш близько відповідало паралельному застосуванню терміна “доход”; майже у кожному випадку застосування терміна “капітал” він розглядався як частина майна людини, з якої вона сподівається вилучити дохід<sup>53</sup>.

Пізніше на необхідність чіткого розмежування понять “доход” і “капітал” звертав увагу і основоположник теорії ефективної конкуренції Й. Шумпетер, який говорив, що треба відрізнити економічну сутність доходу від того, що з цим доходом відбувається. Економічна сутність будь-якого доходу полягає в тому, що він породжується тією чи іншою виробничою послугою. В цьому розумінні заробітна плата – це дохід, породжуваний послугою праці<sup>54</sup>. Нагадаємо, що всі можливі види доходів (у тому числі процент) Й. Шумпетер розглядав як заробітну плату<sup>55</sup>. На його думку, весь дохід від виробництва дістається тим, кому доводиться надавати послуги праці або природи. Праця і земля ділять цей дохід між собою<sup>56</sup>. Перевищення надходжень (виручки) над витратами уже з огляду на сам факт, за визначенням Й. Шумпетера, є чистим доходом<sup>57</sup>. Але це перевищення може зникати, оскільки прибуток виступає симптомом недосконалості<sup>58</sup>. Як вважає вчений,

<sup>50</sup> Див.: там же.

<sup>51</sup> Див.: там же.

<sup>52</sup> Див.: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 (<http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg>).

<sup>53</sup> Див.: Маршалл А. Принципы экономической науки. Т. I. М., “Прогресс”, 1993, с. 139.

<sup>54</sup> Див.: Шумпетер Й. Теория экономического развития. М., “Прогресс”, 1982, с. 294.

<sup>55</sup> Див.: там же, с. 96.

<sup>56</sup> Див.: там же, с. 113.

<sup>57</sup> Див.: там же, с. 280.

<sup>58</sup> Див.: там же, с. 95, 281.

парадоксом є те, що народне господарство саме у найбільш досконалому стані мало б функціонувати, не приносячи прибутку<sup>59</sup>.

У розумінні Й. Шумпетера капітал – це фонд купівельної сили, який складається з грошей та інших частин майна, перерахованих у гроші<sup>60</sup>. Він визначав капітал як суму грошей та інших платіжних засобів, яка у будь-який проміжок часу може бути надана у розпорядження підприємця<sup>61</sup>. Як агент, притаманний ринковому господарству, поняття “капітал”, як переконливо доводить Й. Шумпетер, відображає один з процесів, які здійснюються у ринковій економіці, а саме – перехід засобів виробництва від одного приватного господарства до іншого<sup>62</sup>.

Одним з найбільш вдалих і таких, що широко використовуються і мають істотний вплив у зарубіжній економічній науці, визнано визначення доходу для цілей оподаткування доходів громадян, запропоноване американським економістом, лідером чиказької школи Г. К. Саймонсом у його праці 1938 р. “Оподаткування особистого доходу: визначення доходу як проблеми фіскальної політики”<sup>63</sup>. Відповідно до нього, дохід – це алгебраїчна сума 1) ринкової вартості прав, які реалізуються у споживанні, і 2) зміни вартості прав власності між початком і кінцем періоду, що розглядається<sup>64</sup>. Інакше кажучи, це всього лише результат, отриманий шляхом складання споживання за весь період і вартості майна на кінець періоду, а також наступного вирахування вартості майна на початок періоду.

Подібні визначення пропонувались у більш ранніх працях німецького економіста Г. Шанца та американського економіста Р. М. Хейга. Визначення доходу було сформульовано Г. Шанцом у статті “Поняття “дохід” і закони про прибутковий податок”, надрукованій у 1896 р. у журналі “Фінансовий архів”, де вчений був головним редактором<sup>65</sup>. Під доходом він розумів надходження чистого (вільного від боргів) майна<sup>66</sup>. Будучи автором теорії чистих майнових надходжень, Г. Шанц під доходом розумів суму, якою особа може розпоряджатися без того, щоб зменшилася вартість існуючого досі майна<sup>67</sup>.

Згідно з визначенням Р. М. Хейга, яке він навів у своїй праці “Федеральний податок на дохід”, опублікованій у 1921 р., дохід – це виражене у грошовій оцінці збільшення одиниць економічної влади між двома точками часу<sup>68</sup>.

З огляду на подібність наведених визначень, їх часом об’єднують і називають “визначення Шанца – Хейга – Саймонса”, яких зарубіжна наука визнає першопрохідцями у створенні сучасних теоретичних основ доходу. Автори цього визначення намагалися знайти категорію, яка б піддавалася кількісній оцінці та могла стати адекватною основою для системи податку на доходи фізичних осіб. Як відомо, податок на доходи стягується не тільки з фізичних осіб, але й з юридичних.

<sup>59</sup> Див.: там же, с. 94.

<sup>60</sup> Див.: там же, с. 236.

<sup>61</sup> Див.: там же, с. 237.

<sup>62</sup> Див.: там же, с. 239–240.

<sup>63</sup> Див.: S i m o n s H. C. Personal Income Taxation: The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy. Chicago, University of Chicago Press, 1938, p. 50.

<sup>64</sup> Див.: там же, р. 50.

<sup>65</sup> Див.: S c h a n z G. von. Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze. Tübingen, Finanzarchiv (1896), Band Jg. 13, Bd.1, S. 1–87.

<sup>66</sup> Див.: там же, S. 7.

<sup>67</sup> Див.: там же, S. 23.

<sup>68</sup> Див.: H a i g R. M. The Concept of Income – Economic and Legal Aspects. In: The Federal Income Tax. New York, Columbia University Press, 1921, p. 27.

У багатьох країнах на ці дві категорії платників поширюється одне й те саме законодавство. У ряді країн оподаткування доходів фізичних і юридичних осіб підпорядковано різним законам. Тому, на наш погляд, підходи, вироблені для оподаткування доходів фізичних осіб, можуть застосовуватись і для оподаткування доходів підприємств, якщо останні розглядати як канал, яким доходи надходять до фізичних осіб – власників підприємств. Зокрема, такий підхід теоретично обґрунтовано в концепції “повної інтеграції”<sup>69</sup>. Термін “повна інтеграція” використовується у багатьох значеннях. Тим часом традиційно у зарубіжній економічній літературі поняття “повна інтеграція” вживається, коли йдеться про систему, в якій доходи всіх підприємств належним чином розподіляються між фізичними особами, які, врешті-решт, є їх власниками. Згідно з концепцією “повної інтеграції”, податок з доходу, який підлягає сплаті, стягується з власників за ставками, диференційованими залежно від сукупного доходу.

Усі три названі дослідники (Г. Шанц, Р. М. Хейг і Г. К. Саймонс) керувалися базовою концепцією доходу як потоку послуг з конкретних джерел. При цьому сам дохід було виокремлено та відособлено від будь-яких змін у самих цих джерелах. Оскільки, крім витрат на споживання, визначення Шанца – Хейга – Саймонса включає також фактор зміни вартості майна, то іноді воно називається визначенням “комплексного доходу”. Інакше кажучи, “комплексний дохід” дорівнює сумі вартості споживання та чистого збільшення вартості майна за період, за який розраховується дохід. Ключовим моментом цього визначення є те, що воно вимагає відповідних процедур оцінки майна на початок і кінець цього періоду.

На наш погляд, найближче до розуміння сутності категорії “дохід” підійшов Дж. Р. Хікс, який запропонував альтернативне, ширше визначення доходу фізичної особи і тим самим зробив досить вагомий вклад у розуміння його сутності. Підхід Дж. Р. Хікса до його визначення заслуговує на особливу увагу, оскільки на практиці конкретні характеристики систем податку на доходи фізичних осіб ґрунтуються більшою мірою на визначенні Дж. Р. Хікса, ніж на визначенні Шанца – Хейга – Саймонса. Тому розглянемо його докладніше.

Оскільки поняття “суспільний дохід” відіграє у сучасній економічній теорії (не тільки в теорії динаміки та теорії грошей, але й у теорії добробуту) таку велику роль, що важко і подумати про те, що без нього можна обійтись, то дослідженню сутності доходу Дж. Р. Хікс присвятив окремий розділ XIV “Дохід” у своїй праці “Вартість і капітал”<sup>70</sup>.

Головне практичне призначення доходу Дж. Р. Хікс вбачав у служінні бути орієнтиром. У практичному житті визначення рівня доходу має на меті вказати людям, скільки вони можуть споживати, не роблячи себе при цьому біднішими, тому він запропонував визначати дохід як максимальну суму, яку можна направити на споживання протягом тижня і водночас зберегти наприкінці тижня добробут таким самим, яким він був на його початку<sup>71</sup>.

Таке розуміння сутності доходу Дж. Р. Хікс конкретизував у трьох визначеннях поняття “дохід”. Згідно з його першим визначенням, доходом є максимальна

<sup>69</sup> Див.: C h u a D a l e and K i n g J. R. The Mechanics of Integration. In: Tax policy handbook. Washington, D.C., Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, 1995, p. 151–155.

<sup>70</sup> Див.: Х и к с Дж. Р. Значч. праця, с. 296.

<sup>71</sup> Див.: т а м ж е, с. 289–290.

кількість коштів, яку можна витратити протягом певного періоду за умови, що, відповідно до існуючих очікувань, капітальна вартість (у грошовому вираженні) майбутніх надходжень збережеться попередньою <sup>72</sup>. На думку Дж. Р. Хікса, таке визначення доходу явно відповідає дійсності з точки зору практичної діяльності більшості людей, але далеко не за будь-яких обставин може стати доброю апроксимацією основного поняття “дохід” <sup>73</sup>. Намагаючись удосконалити апроксимацію поняття “дохід” (адже, як відомо, поняття являють собою певне наближення до дійсності), Дж. Р. Хікс удосконалив формулювання доходу у другому визначенні.

Відповідно до другого визначення Дж. Р. Хікса, доходом можна назвати максимальну кількість коштів, яку індивід може витратити протягом даного тижня і яку він очікує витратити протягом кожного наступного тижня <sup>74</sup>. За умови, що змін у величині процентної ставки не очікується, таке визначення збігається з першим. Втім, коли очікується, що ставка процента зміниться, ці два визначення доходу, на думку Дж. Р. Хікса, перестають бути однаковими <sup>75</sup>. Розглядаючи ідею “статку” більш детально у наведеному визначенні доходу (зокрема, за умови, коли очікується зміна цін), Дж. Р. Хікс запропонував третє формулювання доходу. Відповідно до третього визначення, дохід — це максимальна кількість грошей, яку індивід може витратити протягом даного тижня і яку (в реальному вираженні) він очікує витратити протягом кожного наступного тижня <sup>76</sup>.

Очевидною є відмінність між визначенням доходу Шанцом — Хейгом — Саймонсом і визначенням його Дж. Р. Хіксом. Вона полягає в тому, яка роль у визначенні Дж. Р. Хікса відводиться суб’єктивним очікуванням особи. Він свідомо не пропонував для практичного використання визначення доходу як бази податку на доходи фізичних осіб, оскільки дохід, який можна розрахувати, це насправді не той дохід, який намагаються визначити; а той дохід, який намагаються визначити, розрахувати неможливо <sup>77</sup>. Вчений розумів ті труднощі, що виникатимуть під час спроби використати запропоноване ним визначення для оцінки суспільного доходу в економіці. Дж. Р. Хікс писав, що, вже згідно з самим третім визначенням, дохід певною мірою характеризується невизначеністю, але це ще не всі труднощі <sup>78</sup>. Тому найкраще, що економіст-теоретик може зробити, — це дотримуватися практики податкових органів, які стягують податки, але його справа — критикувати практику, прийняту податковими органами; він не має права сам опинитися в їх компанії <sup>79</sup>.

Відомий англійський економіст Н. Калдор охарактеризував ситуацію з визначенням поняття “дохід” так: “Немає ідеального визначення доходу (принаймні, яке могло бути об’єктивно визначене та виміряне), яке, якщо його прийняти, могло виміряти кількість “одиниць економічної влади” індивіда (Хейг) або суму, яку кожний індивід може витратити протягом будь-якого специфічного року, і вона залишатиметься наприкінці періоду такою самою, як і на початку (Хікс)” <sup>80</sup>.

<sup>72</sup> Див.: там же, с. 291.

<sup>73</sup> Див.: там же.

<sup>74</sup> Див.: там же, с. 292.

<sup>75</sup> Див.: там же.

<sup>76</sup> Див.: там же.

<sup>77</sup> Див.: там же, с. 298.

<sup>78</sup> Див.: там же, с. 293.

<sup>79</sup> Див.: Hicks J. R. Value and capital: an enquiry into some fundamental principles of economic theory. Oxford, Clarendon Press, 1946, p. 172.

<sup>80</sup> Див.: Kaldor N. The Expenditure tax. London, “George Allen and Unwin”, 1955, p. 45.

Для нас важливим є те, що Дж. Р. Хікс розглядав дохід не як суму коштів, отриманих фізичною особою протягом тижня, а як максимальну кількість коштів, яку він може спожити<sup>81</sup>. Інакше кажучи, запропоноване Дж. Р. Хіксом визначення категорії “дохід” спонукає до її розгляду не як причинно-наслідкового зв’язку процесу виробництва, а як причинно-наслідкового результату процесу споживання. Якщо розглядати здатність суб’єкта витратити певну суму грошей як дохід, то питання, яким чином він ці кошти отримав, стає другорядним.

#### **Висновки**

На закінчення можемо констатувати, що сьогодні жодний економічний термін не використовується у такій неймовірній кількості значень, як дохід. Велика кількість вживаних термінів для його позначення свідчить про те, що, з точки зору економічної теорії, поняття “дохід” не є простим. Нерідко дохід ототожнюється з прибутком, і навпаки. Незважаючи на те, що науковцями пропонувалося декілька альтернативних визначень цього поняття, жодне з них не стало загально-визнаним, універсальним і прийнятним для всіх цілей. За великих обсягів тіньової економіки в Україні, коли неможливо визначити джерела формування доходу та оподаткувати його на основі традиційних підходів, погляд на дохід як на здатність суб’єкта до витрачання коштів без погіршення фінансового становища дає можливість не тільки істотно збільшити обсяги оподаткованого ВВП, але й скоротити його тіньову складову. Тому подальші дослідження мають бути сконцентровані на пошуку шляхів практичної реалізації запропонованого підходу до розуміння сутності доходу в податковому законодавстві.

*Стаття надійшла до редакції 4 листопада 2011 р.*

---

<sup>81</sup> Див.: Х і к с Дж. Р. Зазнач. праця, с. 294.