

Павелко О.В.,

*аспірант Київського національного економічного університету імені
Вадима Гетьмана, м. Київ*

ТЕОРЕТИЧНИЙ АСПЕКТ ДОСЛІДЖЕННЯ СУТНОСТІ ПОНЯТТЯ “ДОХІД” ТА ОСОБЛИВОСТІ ЙОГО КЛАСИФІКАЦІЇ

Дану статтю присвячено дослідженню сутності поняття “дохід”. Вивчено підходи українських та зарубіжних вчених до тлумачення даної категорії. Розглянуто класифікацію доходів та виявлено суперечності щодо визначення доходів від фінансової та інвестиційної діяльності.

This article is devoted to the researching of the essence of the “income” concept. The points of views of the Ukrainian and foreign scientists concerning this category determination are studied. The income classification is considered and the discrepancy problem of income determination of financial and investing activities is shown.

Загальновідомо, що метою будь-якої підприємницької діяльності є одержання прибутку. Прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов’язані з ними витрати. Отже, отримання доходів прямо пропорційно впливає на суму отриманого прибутку, тобто на досягнення основної мети підприємництва. Тому всі об’єкти підприємницької діяльності прагнуть одержати якнайкращі результати за цими показниками. Важливим при цьому залишається розуміння сутності поняття “дохід”, що ускладнюється існуванням розбіжностей у його тлумаченні бухгалтерським обліком, податковим обліком та економічною теорією.

На сьогодні норми Законів та П(С)БО по-різному трактують дане поняття, що породжує цілий ряд проблем. Зокрема, суттєвою і мало дослідженою є проблема класифікації доходів від інвестиційної та фінансової діяльності, що відіграє істотну роль при здійсненні ефективного управління доходами на підприємствах.

Наявність різних підходів до визначення сутності і класифікації доходів, що викликане неузгодженістю норм чинного законодавства між собою, зумовило **актуальність даного дослідження.**

Визначення сутності доходу, підприємницького доходу та валового доходу, класифікація його в обліку, визнання в останні роки стали предметом уваги багатьох вітчизняних учених, а саме: В.В. Сопка, В.П.Завгороднього [1], Ф.Ф. Бутинця [2], Л.П.Кулаковської та Ю.В.Піча [3], В.Д.Базилевича [4], С.З.Мошенського, Т.П.Остапчука [5], В.С.Леня [6], Г. Г. Кірейцева [7] та ін.

Незважаючи на значні досягнення і напрацювання, ціла низка питань щодо вивчення змісту поняття “дохід”, “підприємницький дохід”, “валовий дохід”, способів класифікації доходу, залишаються недостатньо висвітленими і потребують додаткового вивчення.

Метою написання статті є дослідження основних підходів до характеристики поняття доходу та його класифікації, а також розробка рекомендацій і пропозицій, спрямованих на усунення розбіжностей у тлумаченні сутності та класифікації доходу підприємства у чинних нормативно-правових актах.

Поняття “дохід” є надзвичайно розповсюдженим, широко вживаним і, водночас, багатозначним. М.С.Пушкар [8, с.389] зазначає, що “як економічна категорія дохід в загальному розумінні означає потік грошових та інших надходжень за одиницю часу і складається з таких пофакторних елементів, як прибуток, заробітна плата, процент і рента”. Ще представник класичної політичної економії А.Сміт у праці “Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй” характеризує кожен із цих пофакторних елементів як окремий вид доходу: “...дохід, одержуваний з капіталу особою, яка особисто вкладає його в діло, зветься прибутком; дохід, одержуваний від праці, зветься заробітною платою; дохід, одержуваний з нього особою, яка не вкладає його в діло, або позичає іншому, зветься процентом; дохід, що цілком одержується з землі, називається рентою і дістається землевласникові” [9, с.159].

У праці “Організація і методика аудиту” Л.П.Кулаковська та Ю.В.Піча зауважують, що “дохід означає будь-яке надходження грошових коштів або матеріальних цінностей, що мають грошову оцінку” [3, с.492].

В.Д.Базилевич використовує поняття “дохід” у широкому та вузькому розумінні: у широкому значенні дохід – це грошові та натуральні надходження до суб’єктів господарського життя; у вузькому – потік грошових надходжень в одиницю часу (годину, тиждень, місяць) [4, с.343].

В.В. Сопко, В.П. Завгородній під доходами розуміють валовий прилив (надходження) економічної вигоди протягом звітного періоду, який виникає в процесі діяльності підприємства. Мається на увазі звичайна операційна діяльність [1, с.283].

Найоптимальнішим для практичного використання є вужчий підхід до визначення доходу, що враховує науково-технічний та економічний аспекти, за якого дохід трактується як надходження грошових коштів або матеріальних цінностей за певний період, що одержане внаслідок реалізації продукції чи продажу товарів, виконання робіт або надання послуг.

У працях авторів радянського періоду можна зустріти ототожнення понять “дохід” і “прибуток”. Так, Д.І.Деркач зазначає, що “общая балансовая прибыль (доход) определяется как сумма прибыли (дохода), полученная в результате производственно-хозяйственной деятельности всех производств, хозяйств и служб, находящихся на балансе организации” [10, с.197].

Натомість, деякі науковці сьогодення вживають синонімом до поняття “дохід” термін “виручка”.

Зокрема, на думку авторів “Фінансового словника” А.Г. Завгороднього, Г.Л. Вознюк, Т.С. Смовженко, дохід являє собою “гроші або матеріальні цінності, одержані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності (виторг)” [11, с.134].

В “Економічній енциклопедії” за ред. Мочерного, зауважено, що дохід підприємства – приріст суми грошей над їх витратами на спожиті в процесі виробництва засоби, який отримує підприємство від реалізації новоствореної вартості, а також відмічено, що “дохід – гроші або матеріальні цінності, отримані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності (виручка)” [12, с.364].

Автори підручника “Основи економічної теорії”: М.І.Крупка, П.І.Островерх і С.К.Реверчук дають таке визначення “доходу”: “виторг або дохід – це певна сума грошей, яка надходить від продажу фірмою певної кількості благ (товарів і послуг)” [13, с.228].

За словами Г.Г. Кірейцева, “справжнім доходом є чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)... ” [7, с.146].

У П(С)БО 15 “Дохід” (п.7, 8, 13, 14, 15) дохід теж ототожнено з “виручкою” [14].

Автори книги “Економіка будівельних організацій” П.С. Рогожин і А.Ф. Гойко ототожнюють валовий дохід підприємства з виручкою від реалізації продукції (робіт, послуг) і характеризують його як “форму чистого прибутку підприємства, включаючи оплату праці та прибуток” [15, с.373].

Застосування як синонімів до поняття “дохід” термінів “виторг” і “виручка” є не зовсім виправданим, оскільки два останніх між собою – слова, близькі за значенням, але вони не завжди являють собою дохід. Це пояснюється тим, що дохід напрацьовується протягом всього операційного циклу, а виручка виникає в момент

перетворення доходу з немонетарного активу в монетарний.

Виручка є вартісною оцінкою доходу, однак не у всіх випадках. За умови відвантаження продукції, що не є оплаченою, вартісна оцінка доходу більша за розмір виручки. У зворотньому випадку – навпаки, виручка перевищує дохід. Виручка (виторг) дорівнює доходу лише у випадку, коли відвантаження продукції й одержання виручки від покупця відбуваються одночасно.

У бухгалтерському обліку методологічною основою формування інформації про доходи на даний час є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”. Цей нормативний документ не містить визначення доходу, натомість відповідно до п.3 П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” та п.4 П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” “доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників) за звітний період”.

Таке визначення не суперечить нормам М(С)БО 18 “Дохід”, де у п.7 зазначено, що “дохід – валове надходження економічних вигід протягом певного періоду, що виникає в ході звичайної діяльності підприємства, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу”.

У працях представників політичної економії використання терміну “дохід” спостерігається у поняттях “підприємницький дохід”, що розглядається через призму поняття “прибуток” та “валовий дохід”, що досліджується через призму валового продукту.

С.В. Мочерний характеризує підприємницький дохід як плату за підприємницьку діяльність, що вимірюється як різниця між валовим прибутком підприємства і виплатою податків та інших платежів у бюджет, дивідендів, відсотків за кредити та ін. Валовий прибуток він розглядає як різницю між виторгом від реалізації товарів і їхньою собівартістю. Визначення підприємницького доходу, за С.В.Мочерним, наближається до методики обчислення у бухгалтерському обліку фінансового результату від операційної діяльності [16, с.193].

О.О. Беляєв та А.С. Бебело визначають підприємницький дохід, як сукупність економічного та нормального прибутку. Економічний прибуток розраховується як різниця між загальною виручкою підприємства і всіма витратами, нормальний прибуток – як мінімальний дохід підприємця, який необхідний для залучення й утримання відповідного ресурсу в даному виробничому процесі (процент на власний капітал, дохід від продажу власних послуг праці, орендна плата, яку можна було б отримати) [17, с.120].

Ю.В. Ніколенко [18,с.50-51] та Г.І. Башнянин, П.Ю. Лазур, В.С.

Медведєв [19, с.292] вживають поняття “валовий дохід” для характеристики реалізованого чистого продукту, що складається із фонду оплати праці і чистого доходу.

Тлумачення терміна “валовий дохід” представниками політичної економії зовсім не збігається з його визначенням, що використовується у податковому обліку. Так, ст.4.1 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” у ред. від 22.05.1997 р. №283/97-ВР (далі – Закон про прибуток) визначає валовий дохід як “загальну суму доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі, виключній (морській) економічній зоні, так і за її межами” [21]. Згідно із Законом про прибуток поява валових доходів визначається за першою подією (або надходження коштів, або відвантаження цінностей), тобто валові доходи визначаються з дати будь-якої події, що відбулася раніше.

Дискусійним серед вчених є питання класифікації доходу.

В економічній теорії проф. В.Д.Базилевич класифікує доходи за такими критеріями: за рівнем формування; за суб'єктами привласнення; залежно від цін, в яких визначається дохід; для аналізу діяльності підприємства; залежно від включення доходу в ціну товару; за джерелом отримання; доходи, що утворюються внаслідок використання певних факторів виробництва [4, с.343-345].

У бухгалтерському обліку відповідно до п.7 П(С)БО 15 “Дохід” доходи класифікуються за такими групами: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи; надзвичайні доходи.

Н.В.Чебанова та Ю.А.Василенко в окрему групу виділяють ще доходи від участі в капіталі [20, с.473], куди відносять доходи від інвестицій у асоційовані, дочірні, спільні підприємства.

Проф. Ф.Ф.Бутинець поділяє дохід з метою визнання доходу та визначення його суми: дохід від реалізації товарів, продукції, інших активів; дохід від надання послуг; дохід від використання активів підприємства іншими фізичними та юридичними особами. В залежності від місця виникнення доходу він розрізняє доходи центрів інвестицій, центрів прибутку та загальний дохід підприємства [2, с.292].

Більшість вчених класифікує дохід у залежності від видів діяльності: доходи, що виникають в процесі звичайної діяльності та доходи, що виникають у процесі надзвичайної діяльності [2; 3; 5; 6].

Доходи звичайної діяльності науковці розглядають у розрізі: операційної, фінансової, інвестиційної, іншої діяльності [2; 6]; операційної, фінансової, інвестиційної діяльності [3; 5].

Розділяються погляди вчених у віднесенні певних видів доходів

до складу інвестиційної та фінансової діяльності (див. табл.1.).

Визначення доходів від фінансової та інвестиційної діяльності, як свідчать дані табл.1, є дискусійним питанням, що породжене неузгодженістю у нормативно-правовій базі. Так, у П(С)БО 3 запропоновано класифікацію доходів, що не є аналогом тієї, яку наведено у П(С)БО 15.

У “Звіті про фінансові результати” зазначаються такі види доходу:

– дохід (виручка) від реалізації продукції (робіт, послуг) (р.010);

– інші операційні доходи (р.060);

– дохід від участі в капіталі (р.110);

– інші фінансові доходи (р.120);

– інші доходи (р.130);

– надзвичайні доходи (р.200).

Порівняльну характеристику класифікацій доходу відповідно до чинних П(С)БО наведено у табл.2.

Таблиця 1
Порівняльна характеристика точок зору
на класифікацію доходів підприємств

№ з/п	Вид доходу	Класифікація доходів					
		Ф.Ф.Бутинець [2, с.293]	Л.П.Кулаковська, Ю.В.Піча [3, с.494]	С.З.Мошенський, Т.П.Остапчук [5, с.272]	В.С.Лень [6, с.573]	П(С)БО 3 [п.27-28]	П(С)БО 4 [п.31,32,34,35]
1.	Доходи від участі в капіталі	I	I	Ф	Ф	-	-
2.	Дивіденди та відсотки одержані	Ф	Ф	Ф	Ф	Ф	I
3.	Доходи від реалізації фінансових інвестицій	ІЗ	ІО	I	I	ІД	I

4.	Доходи від реалізації необоротних активів	ІЗ	ІО	І	І	ІД	І
5.	Доходи від списання необоротних активів	ІЗ	-	І	І	-	-
6.	Доходи від неопераційних курсових різниць	ІЗ	ІО	І	ІЗ	ІД	-
7.	Доходи від безоплатно отриманих необоротних активів	-	-	-	ІЗ	-	-

Умовні позначення: І – доходи інвестиційної діяльності;

Ф – доходи фінансової діяльності;

ІЗ – доходи іншої звичайної діяльності;

ІО – доходи іншої операційної діяльності.

ІД – інші доходи; -- не визначено.

Таблиця 2
Порівняльна характеристика класифікацій доходу
відповідно до П(С)БО 15 “Дохід” та П(С)БО 3
“Звіт про фінансові результати”

Класифікація доходу за П(С)БО 15 (п.7)	Класифікація доходу за П(С)БО 3
1. Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	1. Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (п.13)
2. Інші операційні доходи	2. Інші операційні доходи (п.21)
3. Фінансові доходи	3. Дохід від участі в капіталі (п.26)
4. Інші доходи	4. Інші фінансові доходи (р.27)
5. Надзвичайні доходи	5. Інші доходи (р.28)
	6. Надзвичайні доходи (р.35)

Такий вид доходів, як “фінансові доходи” (П(С)БО 15), у П(С)БО 3 замінено на “дохід від участі в капіталі” та “інші фінансові доходи”. Класифікація, подана в П(С)БО 3, відповідає класифікації, зазначеній у Плані рахунків бухгалтерського обліку, але в деякій мірі суперечить нормам П(С)БО 4. Зокрема, дивіденди та відсотки одержані відповідно до П(С)БО 3 (п.27) належать до фінансової діяльності, а згідно з П(С)БО 4 (п.34-35) – до інвестиційної, у Плані рахунків бухгалтерського обліку для їх відображення передбачено рахунок 73 – “інші фінансові доходи”.

Узагальнюючи, потрібно зазначити, що поняття “дохід” є багатозначним, оскільки по-різному трактується у бухгалтерському обліку, податковому обліку та в економічній теорії. Так, у бухгалтерському обліку визначення доходу регламентовано п.3 П(С)БО 1 та п.4 П(С)БО 3; у податковому обліку – ст.4.1 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” містить визначення валового доходу; представники економічної теорії, як правило, застосовують поняття “підприємницький дохід” та “валовий дохід”, причому визначення валового доходу не збігається з його трактуванням у податковому обліку. В економічній літературі іноді зустрічається використання термінів “виручка”, “виторг” як синонімів до поняття “дохід”, що є економічно невиправданим.

Вживання терміна “дохід” у різних значеннях кожною з вище зазначених наук ускладнює розуміння тексту, в якому дане поняття фігурує. Неузгодженість норм законодавства між собою (Закону про прибуток і чинних П(С)БО) викликає труднощі не лише у розумінні сутності категорії “дохід”, а й породжує проблему, що полягає у розбіжності поглядів науковців на визначення доходів від фінансової та інвестиційної діяльності (П(С)БО 3, П(С)БО 4, П(С)БО 15).

Таким чином, необхідно:

- узгодити норми Закону про прибуток і чинних П(С)БО в частині регламентації і визнання понять “дохід” і “валовий дохід”;
- внести зміни в П(С)БО 3, 4, 15 в частині класифікації доходів з метою усунення розбіжностей щодо визначення доходів від фінансової та інвестиційної діяльності.

Література

1. Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. /В. В. Сопко, В. П. Завгородній. – К.: КНЕУ, 2004. – 411 с.

2. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / [Бутинець Ф. Ф., Чижевська Л. В., Герасимчук Н.В.]. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с.

3. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту: Навч. посіб. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела, 2004. – 568 с.

4. Економічна теорія: Політекономія: Підручник / [Базилевич В. Д., Попов В. М., Базилевич К. С.]; за ред. В. Д. Базилевича. – [7-ме вид., стер.]. – К. : Знання-Прес, 2008. – 719 с.

5. Мошенський С. З. Бухгалтерський облік у будівництві. Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.05106 “Облік і аудит” / С. З. Мошенський, Т. П. Остапчук. – Житомир : ПП “Рута”, 2005. – 356 с.

6. Організація бухгалтерського обліку. Навчальний посібник / [Акименко О.Ю, Волот О.І. та ін.]; за ред. В. С. Леня. -К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с. 7. Фінансовий менеджмент: Навчальний посібник: / За ред. проф. Г. Г. Кірейцева. – К. : ЦУЛ, 2002. – 496 с.

8. Пушкар М. С. Фінансовий облік: Підручник / Пушкар М. С. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 628 с.

9. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй: Пер. з англ. / Адам Сміт. – К. : Port-Royal, 2001. – 382 с.

10. Деркач Д.И. Анализ производственно-хозяйственной деятельности подрядных строительных организаций / Д. И. Деркач. – М. : Финансы и статистика, 1990. – 239 с. 11. Завгородній А. Г. Фінансовий словник. – 3-тє вид., випр. та доп. // А. Г. Завгородній, Г. Л. Вознюк, Т.С. Смолженко. – К. : Т-во “Знання”, КОО, 2000. – 587 с. 12. Економічна енциклопедія : у трьох томах. Т1. – [Редколегія: Гаврилішин Б.Д, С.В. Мочерний та ін.]. – К. : Видавничий центр “Академія”, 2000. – 864 с.

13. Крупка М. І. Основи економічної теорії: Підручник / Крупка М. І., Островерх П. І., Реверчук С. К.. – К. : Атіка, 2001. – 344 с.

14. П(С)БО 15 “Дохід”. Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. – № 290.

15. Економіка будівельних організацій / П. С. Рогожин, А. Ф. Гойко. – К. : Видавничий дім “Скарби”, 2001. – 448 с.

16. Мочерний С. В. Політекономія: Підручник. – 2-ге вид., випр.-К. : Вікар, 2005. – 386 с.

17. Беляев О. О. Політична економія: Навч. посібник / О. О. Беляев, А. С. Бебело. – К. : КНЕУ, 2001. – 328 с.

18. Основи економічної теорії: Підручник: у 2 кн. / [Ніколенко Ю. В., Демківський А. В. та ін.]; за ред. Ю. В. Ніколенка. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : Либідь, 1998. – Кн. 2.-272 с.

19. Башнянин Г. І. Політична економія / Башнянин Г. І., Лазур П. Ю., Медведєв В. С. – К. : Ельга Ніка-Центр, 2002. – 252 с.

20. Чебанова Н. В. Бухгалтерський фінансовий облік: Посібник / Н. В. Чебанова, Ю. А. Василенко. – К. : Видавничий центр “Академія”, 2002. – 672 с. Рогожин П. С. 21. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” у редакції від 22.05.1997р. №283/97-ВР (зі змінами та доповненнями).

22. П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99р. – №87.