

## ОПРЕДЕЛЕНИЕ ПОНЯТИЯ “ДОХОД” В ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ТЕОРИИ

*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 загальноновизнаним, універсальним і прийнятним для всіх цілей. Нерідко доход ототожнюється з прибутком, і навпаки. Автор дійшов висновку, що в умовах фінансової кризи та концентрації фінансових ресурсів у обмеженого кола осіб погляд на доход як на можливість витратити кошти є досить логічним, а тому набиратиме дедалі більшу кількість прихильників.*

В налогообложении доходов граждан и предприятий большую роль играет теоретическая концепция определения дохода. Ознакомление с теоретическими и методологическими работами зарубежных и отечественных экономистов, а также обобщение практики взимания налогов свидетельствуют об отсутствии единого, общепринятого определения понятия “доход”. Различия в понимании сущности дохода как экономической категории микроэкономики являются первопричиной многообразия подходов к налогообложению доходов граждан и предприятий в разных странах, а также продолжающейся эволюции форм налогообложения. Поэтому целью статьи выступает исследование экономической категории “доход”.

С точки зрения экономической теории, понятие “доход” не является простым. На сложность этой категории указывали многие экономисты. Одним из первых на эту особенность дохода еще в начале XX в. обратил внимание выдающийся американский экономист, сторонник неоклассических теорий цены, капитала и экономического равновесия Ф. Х. Найт, который подчеркивал, что доход предпринимателя имеет явно сложный характер, и связи между составляющими его элементами трудно разглядеть<sup>1</sup>. Этому же мнению придерживался также другой представитель неоклассической доктрины, известный английский экономист и разработчик теории динамического равновесия Дж. Р. Хикс. Он отмечал, что, с точки зрения экономиста-теоретика, доход – это очень опасное понятие, которое следует избегать<sup>2</sup>. По его мнению, общую теорию экономической динамики можно разработать, не используя этого понятия. “Чтобы жить по средствам”, нет надобности располагать точным определением дохода; для этого вполне пригодно довольно грубое определение, отвечающее данной практической заповеди, – констатирует Дж. Р. Хикс<sup>3</sup>.

О сложности категории “доход” говорил и Дж. М. Кейнс. Во вступлении ко второй книге своей работы “Общая теория занятости, процента и денег” он указывал на три трудности, которые больше всего мешали ее написанию<sup>4</sup>. Первым препятствием Дж. М. Кейнс назвал выбор единиц измерения, пригодных для исследо-

<sup>1</sup> См.: Найт Ф. Х. Риск, неопределенность и прибыль. М., “Дело”, 2003, с. 264.

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

<sup>3</sup> См.: там же.

<sup>4</sup> См.: Кейнс Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег. М., “Прогресс”, 1978, с. 88.

вания экономической системы в целом, вторым — роль, которую в экономическом анализе играют предложения, а третьим — определение дохода <sup>5</sup>.

В понимании сущности дохода Дж. М. Кейнсом важную роль играла разница в микро- и макроэкономическом подходах. В зависимости от этих подходов он различал понятия “доход предпринимателя” и “совокупный доход”. Превышение стоимости произведенной продукции над факториальными издержками и издержками пользования составляет прибыль, которую Дж. М. Кейнс предлагал показывать как доход предпринимателя. То, что для предпринимателя является факториальными издержками, с точки зрения факторов производства, является его собственным доходом. По мнению Дж. М. Кейнса, факториальные издержки и предпринимательская прибыль вместе образуют совокупный доход, получаемый при данном уровне занятости <sup>6</sup>. Иначе говоря, для выражения дохода на уровне макроэкономики Дж. М. Кейнс применял термин “совокупный доход”, а для обозначения результата предпринимательской деятельности на уровне микроэкономики — понятия “предпринимательская прибыль” и “доход предпринимателя” как синонимы. Ученый определял доход предпринимателя как превышение ценности готовой продукции, проданной в течение определенного периода, над первичными издержками производства. Таким образом, величина дохода предпринимателя предполагается соответствующей масштабу производства, которое он стремится максимизировать, то есть его валовой прибыли в обычном понимании этого термина, вполне отвечающем здравому смыслу <sup>7</sup>.

Как подтвердил проведенный анализ, отсутствие четкого разграничения экономистами категорий “доход” и “прибыль” сохраняется и до настоящего времени. Многие ученые и практики еще и сегодня отождествляют эти понятия, не проводя между ними различий. В экономической литературе можно встретить много разнообразных определений понятий “доход” и “прибыль”, для обозначения которых в научном обороте используется широкий спектр терминов: “доход”, “совокупный доход”, “валовой доход”, “чистый доход”, “доход предпринимателя”, “доход на капитал”, “финансовый результат”, “валовая прибыль”, “чистая прибыль”, “балансовая прибыль”, “прибыль” и т. п. Так, согласно определению, приведенному в пособии “Основы экономической теории”, совокупный доход — результат производственно-хозяйственной деятельности, рассчитанный как разница между стоимостью реализованной продукции и услуг и общими производственными затратами <sup>8</sup>. Между тем такое понимание сущности совокупного дохода не отвечает взглядам яркой представительницы кембриджской школы, которая принадлежит к левому течению кейнсианской доктрины и является основоположницей теории несовершенной конкуренции, Дж. Робинсон, понимающей под совокупным доходом предприятия выручку от реализации <sup>9</sup>.

В “Словаре современной экономической теории Макмиллана” доход определяется как количество денег или услуг, полученных частным лицом, корпорацией или экономикой за определенный период <sup>10</sup>. Близким является определение, при-

<sup>5</sup> См.: там же.

<sup>6</sup> См.: там же, с. 76.

<sup>7</sup> См.: там же, с. 106–107.

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

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

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

веденное в “Толковом словаре украинского языка”: “Доход — деньги или материальные ценности, получаемые государством, торгово-промышленным учреждением, частным лицом и т. п. в результате какой-либо деятельности”<sup>11</sup>. По определению Ю. Малыгина, доход — это средства в денежной и натуральной формах, полученные в результате хозяйственной и финансовой деятельности<sup>12</sup>. Однако, по мнению П. Ещенко и Ю. Палкина, доход — это сумма, остающаяся после вычитания из денежной выручки затрат производства<sup>13</sup>. Авторы учебника “Экономика предприятия” разницу между валовой выручкой и всеми затратами на производство и реализацию продукции называют “валовой доход”<sup>14</sup>. В понимании М. Коробова валовой доход — это общая сумма доходов предприятия от всех видов деятельности, включая выручку от реализации основной продукции и другой реализации, а также доходы от операций с ценными бумагами, деривативами, валютными ценностями в виде безвозвратной финансовой помощи, штрафов, пени, которые получают предприятия от своих контрагентов в качестве компенсации за нарушения хозяйственных договоров, поступлений от урегулирования сомнительной и безнадежной задолженности и т. п.<sup>15</sup>. Разницу между выручкой предприятия от реализации (продажи) товаров, работ и услуг, а также расходами на производство (обращение), то есть их себестоимостью, М. Коробов называет прибылью “в классическом понимании”<sup>16</sup>. Авторы учебного пособия для 10–11 классов “Экономика” объясняют старшеклассникам, что термин “прибыль” используют для обозначения разницы между выторгом фирмы и ее расходами<sup>17</sup>. Два известных экономиста С. Фишер и Р. Дорнбуш определяют прибыль корпораций как доход на капитал (машины, здания и сооружения, патенты) в инкорпоративном секторе экономики<sup>18</sup>.

В экономической литературе встречается много других определений дохода и прибыли, а соответственно — и пониманий сущности этих категорий. Так, Дж. М. Кейнс в своей работе “Общая теория занятости, процента и денег” приводит понимание дохода Д. Х. Робертсоном, который рассматривал сегодняшний доход как сумму вчерашнего потребления и инвестиций<sup>19</sup>. Некоторый интерес представляет, на наш взгляд, определение прибыли в формулировке выдающегося экономиста XX в., сторонника неолиберализма и основателя новой австрийской школы экономической теории Л. Мизеса, в широком понимании которого прибыль — это выигрыш, получаемый из деятельности; это увеличение удовлетворения (уменьшение беспокойства); эта разница между более высокой ценностью, приписываемой полученным результатам, и более низкой ценностью, приписываемой жертвам, принесенным ради их достижения; иначе говоря, это доход минус издержки<sup>20</sup>.

Даже у одного автора можно встретить несколько пониманий понятия “прибыль”. Например, известный американский экономист украинского происхождения

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

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

<sup>13</sup> См.: Ещенко П. С., Палкин Ю. И. Сучасна економіка. Навчальний посібник. К., “Вища школа”, 2005, с. 197.

<sup>14</sup> См.: Экономика предприятия. Учебник для вузов. М., “Банки и биржи”, ЮНИТИ, 1996, с. 349.

<sup>15</sup> См.: Коробов М. Я. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємств. Навчальний посібник. К., “Знання”, КОО, 2000, с. 38.

<sup>16</sup> См.: там же, с. 36.

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

<sup>18</sup> См.: Фишер С., Дорнбуш Р. Экономика. М., “Дело”, 1993, с. 438.

<sup>19</sup> См.: Кейнс Дж. М. Указ. труд, с. 140.

<sup>20</sup> См.: Мизес Л. Человеческая деятельность: Трактат по экономической теории. М., “Экономика”, 2000, с. 273.

О. Гаврилишин в своей работе “Основные элементы теории рыночной экономики”, на презентации которой в Киево-Могилянской академии автор статьи имел честь присутствовать, определяет прибыль так: “Прибыль как экономическая категория представляет собой денежное выражение разницы (сальдо) между стоимостью реализованной продукции и расходами на ее производство”<sup>21</sup>. А далее он объясняет, что “существует отличие между понятиями экономическая прибыль и счетная прибыль. При расчете экономической прибыли определение средних расходов включает все постоянные расходы, в том числе и нормальную прибыль, или альтернативную стоимость капитала. Чистая счетная прибыль исчисляется как разница между стоимостью реализованной продукции и расходами на ее производство”<sup>22</sup>.

Одним из первых генезис понятия “прибыль” исследовал в начале XX в. представитель чикагской школы Ф. Х. Найт. На наш взгляд, результаты этого исследования целесообразно вспомнить в контексте широкого спектра определений этого понятия. Исследованию теорий прибыли Ф. Х. Найт посвятил отдельную главу под названием “Теории прибыли. Связь изменений и риска с прибылью” своей работы “Риск, неопределенность и прибыль”, которая впервые была опубликована в 1921 г.<sup>23</sup> Анализируя время и причины возникновения категории “прибыль”, он отмечал, что фактически только сравнительно недавно было признано существование прибыли как действительно особой доли выручки, и проблема ее объяснения получила четко определенный статус<sup>24</sup>. Возникновение понятия “прибыль” Ф. Х. Найт тесно связывает с определенным типом промышленной организации, который в разные времена и в разных местах реализуется в разной степени, всегда претерпевает видоизменения и развитие<sup>25</sup>. В старые времена было естественным связывать доход управляющего коммерческим предприятием с правом собственности на капитал. Именно в таком значении употребляется слово “прибыль” в работах экономистов английской классической школы.

Как объясняет Ф. Х. Найт, старые английские экономисты употребляли термин “прибыль” в смысле “доход собственника делового предприятия”, причем по существу этот собственник трактовался как инвестор. Поскольку классическая экономическая теория занималась в основном проблемами долгосрочного периода, то в ее рамках различие между прибылью и процентным доходом почти не проводилось<sup>26</sup>.

Между тем в Америке, говорит Ф. Х. Найт, экономическая дискуссия развернулась под влиянием теории предельной полезности, которая представляет собой взгляд на проблему ценности в краткосрочной перспективе. В этой стране принято делать больший акцент на “заработной плате менеджменту” и отделении этого элемента от дохода предпринимателя, вследствие чего термины “прибыль” или “чистая прибыль” применяются здесь в более узком значении, чем у старых авторов<sup>27</sup>.

Очень различающиеся трактовки прибыли Ф. Х. Найт заметил у старых немецких экономистов. Среди них одни придерживались “английской” точки зрения и считали прибыль отдачей от инвестированного капитала. Другие (особен-

<sup>21</sup> См.: 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> См.: т а м ж е, с. 33.

<sup>23</sup> См.: Н а й т Ф. Х. Указ. труд.

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

<sup>25</sup> См.: т а м ж е, с. 33.

<sup>26</sup> См.: т а м ж е, с. 287.

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

но В. Г. Ф. Рошер) стояли на “французской” позиции, трактуя прибыль как одну из форм заработной платы. Некоторые авторы (как К. Герман и К. Г. Рау) заняли более или менее промежуточную позицию<sup>28</sup>. Еще одна группа ученых понимала под прибылью уникальную форму дохода, которую нельзя свести к компенсации за труд или капитал<sup>29</sup>.

Особое место в истории теорий прибыли Ф. Х. Найта занимает немецкая социалистическая школа (или так называемые “научные социалисты” К. Родбертус, К. Маркс, Ф. Энгельс, Ф. Лассаль). По его мнению, эти авторы, можно сказать, абсолютно некритично и поверхностно берут на вооружение трактовку прибыли в духе английской классической школы, придавая ей узко буквенный смысл, то есть включают в прибыль весь доход, приходящийся на долю капитала, к которому они добавляют еще и землю<sup>30</sup>. Комбинируя этот подход с настолько же слепым чтением трудовой теории ценности, которая служила отправным пунктом для А. Смита и Д. Рикардо, они, как разъясняет Ф. Х. Найт, выводят отсюда простую классификацию доходов, в соответствии с которой то, что не является заработной платой, является прибылью, возникающей за счет эксплуатации трудящихся классов. Капитал отождествляется с собственностью, а она трактуется просто как власть над экономической деятельностью других лиц<sup>31</sup>.

В своей работе Ф. Х. Найт анализирует также точки зрения на сущность прибыли других авторов, в том числе современников, среди которых он выделяет основателя американской школы профессора Дж. Б. Кларка, согласно теории которого совершенная конкуренция эквивалентна “статическому состоянию”, и соответствует ей динамическая теория прибыли как результата технического прогресса<sup>32</sup>. Как известно, этот ученый утверждал, что происходящие усовершенствования вносят дополнения к общему доходу мира<sup>33</sup>.

Далее, рассматривая проблему прибыли в контексте распределения дохода, Ф. Х. Найт писал, что в доход должен входить еще один, специфический, элемент, который экономист-теоретик называет “прибыль”. Эта прибыль – просто разница между рыночной ценой производственных ресурсов, используемых предпринимателем (то есть суммой, которую конкуренция с другими предпринимателями вынуждает его гарантировать в обмен на предоставление производственных услуг), и выручкой от реализации продукта, изготовленного при помощи этих ресурсов под его руководством<sup>34</sup>.

На сегодня одним из наиболее распространенных в сфере американского экономического образования является определение прибыли, приведенное в учебном пособии К. Р. Макконнелла и С. Л. Брю “Экономикс: принципы, проблемы и политика”, которое выдержало 14 изданий<sup>35</sup>. По определению этих авторов, прибыль – доход тех, кто предлагает экономические предпринимательские способности; совокупные доходы минус совокупные затраты<sup>36</sup>.

<sup>28</sup> См.: там же, с. 35–36.

<sup>29</sup> См.: там же, с. 36.

<sup>30</sup> См.: там же, с. 37.

<sup>31</sup> См.: там же, с. 38.

<sup>32</sup> См.: там же, с. 32.

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

<sup>34</sup> См.: Найт Ф. Х. Указ. труд, с. 264.

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

<sup>36</sup> См.: там же, с. 26.

По мнению известного английского экономиста Д. Харвея, существует, по меньшей мере, четыре различных понимания термина “прибыль”, которые следует различать<sup>37</sup>. Он различает прибыль в обычном значении слова, которая является разницей между совокупными поступлениями и совокупными издержками; нормальную прибыль в условиях совершенной конкуренции, когда цена, уравновешивающая спрос и предложение на услуги предпринимателей, называется “норма прибыли”; сверхнормальную прибыль (доход на постоянные факторы производства в краткосрочном периоде); монопольную прибыль, связанную с монополией<sup>38</sup>.

Современные представления украинских экономистов о сущности дохода предприятия и механизме его налогообложения уходят своими корнями во времена планового распределения общественного продукта и связаны с развитием хозяйственных отношений в СССР. В период активизации экономических методов управления советскими учеными была выработана и систематизирована совокупность дефиниций “доход” и “прибыль”. Теоретической основой понимания сущности этих категорий стала общетеоретическая модель распределения общественного продукта и национального дохода при социализме, разработанная К. Марксом в работе “Критика Готской программы”. Критикуя Ф. Лассаля за его нечеткое определение понятия “трудовой доход”, К. Маркс утверждал, что всякое распределение предметов потребления есть всегда лишь следствие распределения самих условий производства. Распределение же последних выражает характер самого способа производства. В соответствии с разъяснением К. Маркса, капиталистический способ производства покоится на том, что вещественные условия производства в форме собственности на капитал и собственности на землю находятся в руках нерабочих, в то время как масса обладает только личным условием производства — рабочей силой. Раз элементы производства распределены таким образом, то отсюда само собой вытекает и современное распределение предметов потребления. Если же вещественные условия производства будут составлять коллективную собственность самих рабочих, то в результате получится также и распределение предметов потребления, отличное от современного<sup>39</sup>.

Согласно марксистскому пониманию категории “общественный продукт”, национальный доход создается только в сфере материального производства и распределяется между работниками производственной сферы и собственниками средств производства. Поскольку при социализме средства производства находятся в собственности государства, то эта доля национального дохода тоже признаётся собственностью государства. Работники непроизводственной сферы не создают национальный доход, а потому получают свои доходы в результате его перераспределения.

Опираясь на приведенные положения марксистской теории, советские экономисты определяли категорию “доход” как результат создания и распределения национального дохода. Они рассматривали категорию “доход” как двухуровневую, состоящую из “первичных” доходов и “вторичных” (“производных”). Хрестоматийным можно считать определение этих составляющих дохода, приведенное в “Экономической Энциклопедии”, главным редактором которой был академик СССР А. Румянцев. Согласно этому определению, доходы “первичные” — это доходы, образующиеся в сфере материального производства в процессе создания и распределения

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

<sup>38</sup> См.: там же.

<sup>39</sup> См.: Маркс К., Энгельс Ф. Соч., т. 19, с. 20.

национального дохода. Доходы “производные”, доходы “вторичные” — это доходы отраслей непродуцирующей сферы (образования, здравоохранения, культуры, коммунальных услуг, управления, обороны и т. п.)<sup>40</sup>. Оставаясь неизменными, такие определения дохода доминировали в советской экономической литературе на протяжении многих лет, переключившись из одного справочника в другой.

Теоретической концепции деления доходов на “первичные” и “вторичные” придерживались и украинские экономисты. Так, авторы учебного пособия для студентов экономических вузов и факультетов “Государственные финансы”, изданного в Киеве в 1991 г., разъясняли студентам, что вследствие первичного распределения образуются “первичные” (основные) доходы участников производства: работников сферы материального производства (в форме оплаты труда); предприятий (в форме прибыли и чистого дохода колхозов); государства (частично в форме налога с оборота и отчислений на социальное страхование). К “первичным” доходам относятся также доходы от ЛПХ и индивидуальной трудовой деятельности. В своей совокупности все “первичные” доходы, созданные вновь затраченным трудом в сфере материального производства, образуют национальный доход страны<sup>41</sup>. “Вторичные” доходы создаются только в результате такого перераспределения национального дохода, которое связано со сменой формы собственности<sup>42</sup>.

В зависимости от выбранной формы хозрасчета “первичные” доходы в социалистической экономике измерялись при помощи показателя валового дохода (или валовой прибыли). Согласно Закону СССР “О государственном предприятии (объединении)”, прибыль (или доход) была (был) обобщенным показателем хозяйственной деятельности предприятия<sup>43</sup>.

Как известно, советские экономисты отличали прибыль в капиталистической экономике от прибыли в плановой экономике. Они утверждали, что прибыль в социалистических странах — это форма дохода предприятий, составляющая часть чистого дохода и по своей экономической природе не имеющая ничего общего с категорией “прибыль” при капитализме. Между тем, согласно учению К. Маркса, прибыль в капиталистической экономике определялась как модифицированная (превращенная) форма прибавочной стоимости, а последняя, в свою очередь, рассматривалась как результат эксплуатации капиталом наемного труда.

С точки зрения советских экономистов, валовой доход является стоимостью вновь созданного продукта и определяется как разница между выручкой и материальными затратами на производство и реализацию продукции<sup>44</sup>. Такое понимание дохода было закреплено в ст. 3 Закона СССР “О государственном предприятии (объединении)” и положено в основу нормативного метода распределения дохода предприятий, полученного после возмещения из выручки материальных затрат<sup>45</sup>. Одна часть дохода (прибыли) направлялась предприятием на выполнение обязательств перед бюджетом, банками и органом, которому оно подчинялось, а вторая

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

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

<sup>42</sup> См.: т а м ж е, с. 35.

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

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

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

его (ее) часть, остававшаяся у предприятия после выполнения обязательств, составляла хозрасчетный доход коллектива.

Основой второй формы хозрасчета является нормативный метод распределения прибыли. Согласно формулировке академика СССР А. Румянцева, валовая прибыль – это стоимостное выражение общего финансового результата (эффективности) деятельности предприятия. Это часть выручки предприятия, остающаяся после вычитания его расходов. Главным источником образования валовой прибыли служит труд работников предприятия, затраченный на производство продукции. Практически величина валовой прибыли определяется разницей между выручкой предприятия от реализации продукции по оптовым ценам и затратами на ее производство и реализацию. Кроме того, в валовой прибыли учитываются результаты так называемой “внереализационной” деятельности предприятия (сальдо финансовых результатов от услуг непромышленного характера, списание дебиторской и кредиторской задолженностей и т. п.)<sup>46</sup>.

На приведенном понимании сущности дохода и прибыли были построены также первые законодательные акты Украины о налогообложении доходов предприятий. Например, согласно ст. 2 Закона Украины “О налогообложении доходов предприятий и организаций”, объектом налогообложения является валовой доход предприятия, который представляет собой сумму доходов от реализации продукции (работ и услуг), других материальных ценностей и имущества (включая ОПФ), нематериальных активов, брокерских мест (кроме реализации биржами) и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям<sup>47</sup>.

Согласно Декрету Кабинета Министров Украины “О налоге на прибыль предприятий и организаций” от 26 декабря 1992 г. № 12-92, валовая прибыль – это прибыль, включающая в себя прибыль от деятельности предприятия и внереализационных операций, а также другие доходы, не связанные с деятельностью предприятия (дивиденды, проценты, авторские права и лицензии, и т. п.), полученные им независимо от способа и вида получения дохода, а также метода отражения на счетах бухгалтерского учета<sup>48</sup>.

Ознакомление с современными нормативно-правовыми актами свидетельствует, что у отечественных ученых и специалистов еще не сформировалось единое, целостное понимание сущности дохода как экономической категории. Такой вывод можно сделать после ознакомления с положениями Налогового кодекса Украины, авторы которого при отсутствии четкого, общепринятого определения дохода, исходя из сугубо практических соображений, ввели в научный оборот слишком общее и неоднозначное понятие “доход”. Согласно п. 14.1.56 Налогового кодекса Украины, доходы – это общая сумма дохода налогоплательщика от всех видов деятельности, полученного (начисленного) в течение отчетного периода в денежной, материальной или нематериальной формах как на территории Украины и ее континентальном шельфе, в исключительной (морской) экономической зоне, так и за их пределами<sup>49</sup>. Под доходом с источником происхождения из Украины (п. 14.1.54)

<sup>46</sup> См.: 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> См.: Закон України “Про оподаткування доходів підприємств і організацій”. К., “Законо України”, 1993, Том 3, с. 76.

<sup>48</sup> См.: 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> См.: Податковий кодекс України. “Голос України” от 4 декабря 2010 г.



понимается любой доход, полученный резидентами или нерезидентами, в том числе от любых видов их деятельности на территории Украины (включая выплату (начисление) вознаграждения иностранными работодателями) и ее континентальном шельфе, в исключительной (морской) экономической зоне, в том числе (но не исключительно) доходы в виде процентов, дивидендов, роялти и любых других видов пассивных доходов<sup>50</sup>. Доход, полученный из источников за пределами Украины (п. 14.1.55), – это любой доход, полученный резидентами за пределами таможенной территории Украины, включая проценты, дивиденды, роялти и любые другие виды пассивных доходов, наследство, подарки, выигрыши, призы, доходы от выполнения работ по гражданско-правовым и трудовым договорам, от предоставления резидентам в аренду имущества, расположенного за пределами Украины, доходы от продажи имущества, расположенного за пределами Украины<sup>51</sup>. Нечеткость указанных формулировок заключается, прежде всего, в использовании для объяснения сущности дохода слов “любой доход”. С одной стороны, такое объяснение не раскрывает сущности дохода, поскольку доходом называется доход, а с другой – при отсутствии исчерпывающего перечня любых доходов создаются условия для произвольной трактовки понятий “доход” и “коррупция”.

Довольно часто понятие “доход” подменяется понятием “капитал”. Так, в Положении (стандарте) бухгалтерского учета 3 “Отчет о финансовых результатах”, утвержденном Приказом Министерства финансов Украины от 31 марта 1999 г. № 87, доходы определяются как увеличение экономических выгод в виде поступления активов или уменьшения обязательств, которые приводят к росту собственного капитала (кроме роста капитала за счет взносов собственников) за отчетный период<sup>52</sup>. Иначе говоря, согласно этому определению, доходом считается прирост капитала.

Путаницу в понимании понятий “капитал” и “доход” лидер неоклассического направления в экономической науке, представитель кембриджской школы А. Маршалл объяснял тем, что почти каждое известное истории применение термина “капитал” более или менее близко соответствовало параллельному применению термина “доход”; почти в каждом случае применения термина “капитал” он рассматривался как часть имущества человека, из которой он надеется извлечь доход<sup>53</sup>.

Позднее на необходимость четкого разграничения понятий “доход” и “капитал” обращал внимание и основоположник теории эффективной конкуренции Й. Шумпетер, который говорил, что нужно отличать экономическую сущность дохода от того, что с этим доходом происходит. Экономическая сущность любого дохода заключается в том, что он порождается той или иной производственной услугой. В этом смысле заработная плата – это доход, порождаемый услугой труда<sup>54</sup>. Напомним, что все возможные виды доходов (в том числе процент) Й. Шумпетер рассматривал как заработную плату<sup>55</sup>. По его мнению, весь доход от производства достается тем, кому приходится предоставлять услуги труда или природы. Труд и земля делят этот доход между собой<sup>56</sup>. Превышение поступлений (выручки) над расходами уже в силу самого факта, по определению Й. Шумпетера, является чис-

<sup>50</sup> См.: там же.

<sup>51</sup> См.: там же.

<sup>52</sup> См.: 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> См.: Маршалл А. Принципы экономической науки. Т. I. М., “Прогресс”, 1993, с. 139.

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

<sup>55</sup> См.: там же, с. 96.

<sup>56</sup> См.: там же, с. 113.

тым доходом<sup>57</sup>. Но это превышение может исчезать, поскольку прибыль выступает симптомом несовершенства<sup>58</sup>. Как полагает ученый, парадоксом является то, что народное хозяйство именно в наиболее совершенном состоянии должно было бы функционировать, не принося прибыли<sup>59</sup>.

В понимании Й. Шумпетера капитал — это фонд покупательной силы, который состоит из денег и других частей имущества, пересчитанных в деньги<sup>60</sup>. Он определял капитал как сумму денег и других платежных средств, которая в любой промежуток времени может быть предоставлена в распоряжение предпринимателя<sup>61</sup>. В качестве агента, присущего рыночному хозяйству, понятие “капитал”, как убедительно доказывает Й. Шумпетер, отражает один из процессов, осуществляемых в рыночной экономике, а именно — переход средств производства от одного частного хозяйства к другому<sup>62</sup>.

Одним из наиболее удачных и таких, которые широко используются и имеют значительное влияние в зарубежной экономической науке, признано определение дохода для целей налогообложения доходов граждан, предложенное американским экономистом, лидером чикагской школы Г. К. Саймонсом в его работе 1938 г. “Налогообложение личного дохода: определение дохода как проблемы фискальной политики”<sup>63</sup>. В соответствии с ним, доход — это алгебраическая сумма 1) рыночной стоимости прав, реализуемых в потреблении, и 2) изменения стоимости прав собственности между началом и концом рассматриваемого периода<sup>64</sup>. Иначе говоря, это всего лишь результат, полученный путем сложения потребления за весь период и стоимости имущества на конец периода, а также последующего вычитания стоимости имущества на начало периода.

Подобные определения предлагались в более ранних работах немецкого экономиста Г. Шанца и американского экономиста Р. М. Хейга. Определение дохода было сформулировано Г. Шанцом в статье “Понятие “доход” и законы о подоходном налоге”, напечатанной в 1896 г. в журнале “Финансовый архив”, где ученый был главным редактором<sup>65</sup>. Под доходом он понимал поступления чистого (свободного от долгов) имущества<sup>66</sup>. Будучи автором теории чистых имущественных поступлений, Г. Шанц под доходом понимал сумму, которой человек может распоряжаться без того, чтобы уменьшилась стоимость существующего до настоящего времени имущества<sup>67</sup>.

Согласно определению Р. М. Хейга, которое он привел в своей работе “Федеральный налог на доход”, опубликованной в 1921 г., доход — это выраженное в денежной оценке увеличение единиц экономической власти между двумя точками времени<sup>68</sup>.

<sup>57</sup> См.: там же, с. 280.

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

<sup>59</sup> См.: там же, с. 94.

<sup>60</sup> См.: там же, с. 236.

<sup>61</sup> См.: там же, с. 237.

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

<sup>63</sup> См.: 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> См.: там же, p. 50.

<sup>65</sup> См.: 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> См.: там же, S. 7.

<sup>67</sup> См.: там же, S. 23.

<sup>68</sup> См.: 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.

В силу сходства приведенных определений, их иногда объединяют и называют “определение Шанца – Хейга – Саймонса”, которых зарубежная наука признаёт первопроходцами в создании современных теоретических основ дохода. Авторы этого определения пытались найти категорию, которая бы поддавалась количественной оценке и могла стать адекватной основой для системы налога на доходы физических лиц. Как известно, налог на доходы взимается не только с физических лиц, но и с юридических. Во многих странах на эти две категории плательщиков распространяется одно и то же законодательство. В ряде стран налогообложение доходов физических и юридических лиц подчинено разным законам. Поэтому, на наш взгляд, подходы, выработанные для налогообложения доходов физических лиц, могут применяться и для налогообложения доходов предприятий, если последние рассматривать как канал, по которому доходы поступают к физическим лицам – собственникам предприятий. В частности, такой подход теоретически обоснован в концепции “полной интеграции”<sup>69</sup>. Термин “полная интеграция” используется во многих значениях. Между тем традиционно в зарубежной экономической литературе понятие “полная интеграция” употребляется, когда речь идет о системе, в которой доходы всех предприятий должным образом распределяются между физическими лицами, которые, в конечном счете, являются их собственниками. Согласно концепции “полной интеграции”, налог с дохода, подлежащий уплате, взимается с собственников по ставкам, дифференцированным в зависимости от совокупного дохода.

Все три названные исследователи (Г. Шанц, Р. М. Хейг и Г. К. Саймонс) руководствовались базовой концепцией дохода как потока услуг из конкретных источников. При этом сам доход был выделен и обособлен от каких-либо изменений в самих этих источниках. Поскольку, кроме расходов на потребление, определение Шанца – Хейга – Саймонса включает также фактор изменения стоимости имущества, то иногда оно называется определением “комплексного дохода”. Иначе говоря, “комплексный доход” равен сумме стоимости потребления и чистого увеличения стоимости имущества за период, за который рассчитывается доход. Ключевым моментом этого определения является то, что оно требует соответствующих процедур оценки имущества на начало и конец этого периода.

На наш взгляд, наиболее близко к пониманию сущности категории “доход” подошел Дж. Р. Хикс, который предложил альтернативное, более широкое определение дохода физического лица и тем самым сделал достаточно весомый вклад в понимание его сущности. Подход Дж. Р. Хикса к его определению заслуживает особого внимания, поскольку на практике конкретные характеристики систем налога на доходы физических лиц основываются в большей степени на определении Дж. Р. Хикса, чем на определении Шанца – Хейга – Саймонса. Поэтому рассмотрим его подробнее.

Поскольку понятие “общественный доход” играет в современной экономической теории (не только в теории динамики и теории денег, но и в теории благосостояния) такую большую роль, что трудно и подумать о том, что без него можно обойтись, то исследованию сущности дохода Дж. Р. Хикс посвятил отдельную главу XIV “Доход” в своей работе “Стоимость и капитал”<sup>70</sup>.

<sup>69</sup> См.: Chua Dale and King 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> См.: Хикс Дж. Р. Указ. труд, с. 296.

Главное практическое предназначение дохода Дж. Р. Хикс усматривал в служении быть ориентиром. В практической жизни определение уровня дохода преследует цель указать людям, сколько они могут потреблять, не делая себя при этом беднее, поэтому он предложил определять доход как максимальную сумму, которую можно направить на потребление в течение недели и в то же время сохранить в конце недели благосостояние таким же, каким оно было в ее начале <sup>71</sup>.

Такое понимание сущности дохода Дж. Р. Хикс конкретизировал в трех определениях понятия “доход”. Согласно его первому определению, доходом является максимальное количество денежных средств, которое можно израсходовать в течение некоторого периода при условии, что, в соответствии с существующими ожиданиями, капитальная стоимость (в денежном выражении) будущих поступлений сохранится предыдущей <sup>72</sup>. По мнению Дж. Р. Хикса, такое определение дохода явно отвечает действительности с точки зрения практической деятельности большинства людей, но далеко не при любых обстоятельствах может стать хорошей аппроксимацией основного понятия “доход” <sup>73</sup>. Пытаясь усовершенствовать аппроксимацию понятия “доход” (ведь, как известно, понятия представляют собой некоторое приближение к действительности), Дж. Р. Хикс усовершенствовал формулировку дохода во втором определении.

В соответствии со вторым определением Дж. Р. Хикса, доходом можно назвать максимальное количество денежных средств, которое индивид может израсходовать в течение данной недели и которое он ожидает расходовать в течение каждой следующей недели <sup>74</sup>. При условии, что изменений в величине процентной ставки не ожидается, такое определение совпадает с первым. Впрочем, когда ожидается, что ставка процента изменится, эти два определения дохода, по мнению Дж. Р. Хикса, перестают быть одинаковыми <sup>75</sup>. Рассматривая идею “достатка” более подробно в приведенном определении дохода (в частности, при условии, когда ожидается изменение цен), Дж. Р. Хикс предложил третью формулировку дохода. В соответствии с третьим определением, доход – это максимальное количество денег, которое индивид может израсходовать в течение данной недели и которое (в реальном выражении) он ожидает расходовать в течение каждой следующей недели <sup>76</sup>.

Очевидным является различие между определением дохода Шанцом – Хейгом – Саймонсом и определении его Дж. Р. Хиксом. Оно заключается в том, какая роль в определении Дж. Р. Хикса отводится субъективным ожиданиям человека. Он сознательно не предлагал для практического использования определение дохода в качестве базы налога на доходы физических лиц, поскольку доход, который можно рассчитать, это на самом деле не тот доход, который пытаются определить; а тот доход, который пытаются определить, рассчитать невозможно <sup>77</sup>. Ученый понимал те трудности, которые будут возникать во время попытки использовать предложенное им определение для оценки общественного дохода в экономике. Дж. Р. Хикс писал, что, уже в соответствии с самим третьим определением, доход в некоторой степени характеризуется неопределенностью, но это еще не все трудности <sup>78</sup>.

<sup>71</sup> См.: там же, с. 289–290.

<sup>72</sup> См.: там же, с. 291.

<sup>73</sup> См.: там же.

<sup>74</sup> См.: там же, с. 292.

<sup>75</sup> См.: там же.

<sup>76</sup> См.: там же.

<sup>77</sup> См.: там же, с. 298.

<sup>78</sup> См.: там же, с. 293.

Поэтому лучшее, что экономист-теоретик может сделать, — это следовать практике налоговых органов, взимающих налоги, но его дело — критиковать практику, принятую налоговыми органами; он не имеет права сам оказаться в их компании <sup>79</sup>.

Известный английский экономист Н. Калдор охарактеризовал ситуацию с определением понятия “доход” так: “Нет идеального определения дохода (по меньшей мере, которое могло быть объективно определено и измерено), которое, если его принять, могло измерить количество “единиц экономической власти” индивида (Хейг) или сумму, которую каждый индивид может израсходовать в течение любого специфического года, и она будет оставаться в конце периода такой же, как и в начале (Хикс)” <sup>80</sup>.

Для нас важно то, что Дж. Р. Хикс рассматривал доход не как сумму денежных средств, полученных физическим лицом в течение недели, а как максимальное количество денежных средств, которое он может потратить <sup>81</sup>. Иначе говоря, предложенное Дж. Р. Хиксом определение категории “доход” побуждает к ее рассмотрению не как причинно-следственной связи процесса производства, а как причинно-следственного результата процесса потребления. Если рассматривать способность субъекта расходовать некоторую сумму денег как доход, то вопрос, каким образом он эти денежные средства получил, становится второстепенным.

#### **Выводы**

В заключение можем констатировать, что сегодня ни один экономический термин не используется в таком невероятном количестве значений, как доход. Большое количество употребляемых терминов для его обозначения свидетельствует о том, что, с точки зрения экономической теории, понятие “доход” не является простым. Нередко доход отождествляется с прибылью, и наоборот. Несмотря на то, что учеными предлагалось несколько альтернативных определений этого понятия, ни одно из них не стало общепризнанным, универсальным и приемлемым для всех целей. При значительных объемах теневой экономики в Украине, когда невозможно определить источники формирования дохода и обложить его налогом на основе традиционных подходов, взгляд на доход как на способность субъекта к расходованию денежных средств без ухудшения финансового положения дает возможность не только существенно увеличить объемы облагаемого налогом ВВП, но и сократить его теневую составляющую. Поэтому дальнейшие исследования должны быть сконцентрированы на поиске путей практической реализации предложенного подхода к пониманию сущности дохода в налоговом законодательстве.

*Статья поступила в редакцию 4 ноября 2011 г.*

---

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

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

<sup>81</sup> См.: Хикс Дж. Р. Указ. труд, с. 294.