

ВАЛОВИЙ ДОХІД: ПРОБЛЕМИ ТРАКТУВАННЯ

Розглянуто визначення поняття "валового доходу" та проведено аналіз підходів до трактування даного поняття

Постановка проблеми. В інформаційному суспільстві, в еру прогресуючих наукових, технічних і технологічних відкриттів, коли домінуючою стає стратегічна направленість діяльності підприємства, нез'ясованими залишаються ряд питань які потребують негайного вирішення для подальшого розвитку та реалізації стратегічних цілей. Одним з пріоритетних напрямів економічної науки та практики є гармонізація обліку за П(С)БО та податковим законодавством, оскільки здебільшого вважається, що це несумісні поняття, хоча вони ґрунтуються на єдиній базі даних про господарську діяльність. Існує невичерпний ряд відмінностей між обліком за П(С)БО та податковими розрахунками.

Серед існуючого ряду відмінностей принципове місце займає термінологія та підходи до визначення ключових понять. Саме трактування базових категорій визначають подальше визнання об'єктів, більш складні розрахунки. Одне з провідних місць займають валові доходи які мають різні визначення, що призводить до додаткових проблем практики і теорії обліку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Серед дослідників, які вивчали дане питання, можна відмітити: В.Б. Грипова, М.Ю. Рожко, В.М. Ужвенко, які досліджували методичні аспекти валового доходу торговельного підприємства, поняття доходу в економічній теорії та методологію системи обліку валових доходів. Окремі аспекти валового доходу досліджувалися в дисертаціях з бухгалтерського обліку.

Метою нашого дослідження є вивчення підходів до трактування поняття валових доходів, проведення аналізу дефініцій цього поняття.

Викладення основного матеріалу дослідження. Поняття валових доходів є одним з ключових понять сьогоднішньої економічної науки та практики ведення бухгалтерського обліку, що чинить визначальний вплив на оподаткування в Україні. Неоднозначність трактування валових доходів, поступова втрата значення, закладеного в це поняття при запровадженні, зумовили актуальність вивчення підходів до трактування валових доходів з метою виявлення єдиного вірного підходу.

Дослідження визначень запропонованих фундаторами економічної науки та творцями сьогоднішньої економіки показали, що бачення поняття "валових доходів" змінювалося крізь роки. Початковий зміст, який закладався в дане поняття, втратив своє значення у зв'язку зі зміною пріоритету та трансформації економічної системи та її складових.

Щодо поняття "дохід", то воно не є новим. Перші згадки про доходи сягають Стародавніх Єгипту та Греції, де ще 2500 р. до н.е. складалися щоденні письмові звіти про доходи та витрати, а у XV ст. зародилося державне рахівництво – централізований облік доходів і витрат [5, с. 453]. В ті часи вважалося, що доходом є будь-які надходження цінностей.

Сьогодні показує, що більшість авторів дотримуються думки, що дохід – це економічні вигоди, отримані в результаті певної діяльності або за певних обставин.

Проведені нами дослідження підходів до визначення поняття валового доходу зазначених в різних літературних джерелах показали необхідність уточнення даного терміну. Авторі не мають єдиного підходу до визначення цього поняття, а здебільшого навіть притирічать один одному (табл.1).

Таблиця 1. Дефініції поняття "валовий дохід"

Автор 1	Трактування поняття валового доходу 2
Азріліян А. Великий бухгалтерський словник [1]	Обчислений в грошовому виразі сумарний річний дохід підприємства (фірми), отриманий в результаті виробництва і продажу продукції, товарів, послуг. В.д. визначається як різниця між грошовою виручкою від продажу товарів і матеріальними витратами на їх виробництво. В.д. дорівнює сумі заробітної плати і чистого доходу (прибутку)
Артемова Л.В. Інвестиції і інновації. Словник-довідник від А до Я [2]	Є різницею між виручкою від реалізації продукції і послуг і загальною сумою матеріальних витрат на їх виробництво. У розрахунках валовий дохід приймають рівним по сумі нарахованої заробітної плати і вартості чистої продукції
Брокгауз Ф.А. і Ефрон І.А. Малий енциклопедичний словник [3]	Загальний дохід, що містить в собі відшкодування витрат виробництва і чистий прибуток
Булатов А. Посібник "Економіка": глосарій [4]	Добуток ціни на кількість продукції
Глосарій економічних термінів (по словникам Федерального резервного банку Сан-Франциско, Федерального резервного банку Міннеаполіса, Виртуальної торгової місії і ін.) [7]	Платежі, отримані підприємствами від продажу товарів і послуг

Продовження табл. 1

1	2
Гордієнко К.Д. Економічний тлумачний словник. Понятійна база законодавства України у сфері економіки [8]	Сума всіх видів доходів підприємства, включаючи виручку від реалізації продукції, послуг, непотрібного та вибулого майна, доходів непромислових господарств, позареалізаційних доходів (С. 89)
Дем'яненко М.Я. Фінансовий словник-довідник [21]	1) В економічній теорії виражений в грошовому виразі сумарний річний дохід підприємства, одержаний у результаті виробництва та продажу товарів (робіт, послуг). В.д. визначається як різниця між грошовою виручкою від продажу товару та матеріальними витратами на його виробництво. В.д. рівний сумі заробітної плати та чистого доходу (прибутку); 2) в податковому законодавстві В.д. вважається загальною сумою 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. Тобто, в податковому законодавстві категорія В.д. має значно ширше значення, ніж у економічній теорії. Тут він включає всю виручку від реалізації продукції (робіт, послуг), а також всі види позареалізаційних доходів, незалежно від матеріальних витрат. Шляхом вирахування В.д. валових витрат та амортизаційних відрахувань обчислюється сума оподаткованого прибутку (С.82)
Жданов С.А. Основи теорії економічного управління підприємством [10]	Характеризує кінцевий результат діяльності підприємства і є різницею між валовою виручкою і всіма витратами на виробництво і реалізацію продукції
Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Фінансово-економічний словник [11]	1) Сукупний грошовий виторг підприємства, одержуваний від діяльності основного, допоміжних, обслуговувальних виробництв підприємства та від реалізації додаткових послуг. Найвагомішою

	часткою Д.В. є виторг від реалізації продукції. Д.в. забезпечує відшкодування всіх поточних витрат підприємства, пов'язаних із його господарською діяльністю, сплату всіх видів податкових платежів та формування прибутку підприємства. Д.в. підприємства характеризується двома показниками – сумою та рівнем доходу. Для оцінки останнього показника використовують коефіцієнт дохідності (Кд) який обчислюється за формулою: $K_d = \frac{Дв}{Ор}$, де Дв – валовий дохід від реалізації продукції; Ор – обсяг реалізації продукції за певний час. 2) загальна сума 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. Його визначають як різницю між виторгом та матеріальними і прирівняними до них витратами (С. 251)
Коноплицький В.А., Філіна Г.І. Економічний словник. Тлумачно-термінологічний [13]	Результат господарської діяльності підприємства, фірми, об'єднання який визначається різницею між загальною сумою виручки від реалізації продукції і послуг і загальною сумою платежів за придбані матеріальні цінності і послуги, а також амортизаційних відрахувань (С. 121)
Кураков Л. Економіка і право: словник-довідник [14]	Обчислений в грошовому виразі сумарний річний дохід підприємства, фірми, отриманий в результаті виробництва і продажу продукції, товарів, послуг. В.д. визначається як різниця між сумою грошової виручки від продажу товару і сумою матеріальних витрат на його виробництво. В.д. дорівнює сумі заробітної плати і чистого доходу (прибутку)
Литовських А.М., Шевченко І.К. Термінологічний словник: фінанси, грошовий оборот і кредит [15]	Характеризує кінцевий результат діяльності підприємства і є різницею між валовою виручкою і всіма витратами на виробництво і реалізацію продукції, різниця між виручкою підприємства від реалізації продукції і матеріальними витратами на виробництво. Включає заробітну плату і прибуток або заробітну плату і чистий дохід. Іншими словами, валовий прибуток відрізняється від чистого доходу на величину заробітної плати
Макаревич Л.М. 200 правил бізнесу [16]	Знов створена працею вартість яка включає заробітну плату і чистий дохід; визначається як різниця між виручкою і матеріальними витратами на виробництво
Мочерний С.В. Економічний словник-довідник [9]	Частина вартості валової продукції підприємства яка залишається після покриття всіх матеріальних витрат, або новостворена на підприємстві вартість як результат живої праці колективу підприємства. У В.Д. входять послуги, надані підприємством і реалізовані на стороні, а також продукція підсобного сільського господарства, оплачена замовником вартість науково-дослідних робіт. В.д. в масштабі народного господарства відповідає показникові національного доходу країни (С.28)
Осовська Г.В., Юшкевич О.О., Завадський Й.С. Економічний словник [17]	Частина вартості виробленої валової продукції та наданих послуг за вирахуванням вартості матеріальних витрат, тобто знову створена вартість, в яку входять заробітна плата та прибуток (С.32)
Острошенко В.В. Короткий словник основних лісово-економічних термінів [18]	Визначається як різниця між виручкою і матеріальними витратами на виробництво; вартість продукції і послуг, що реалізується на ринку
Райзберг Б.А., Лозовський Л.Ш., Стародубцева О.Б. Сучасний економічний словник [19]	Обчислений в грошовому виразі сумарний річний дохід підприємства, фірми, отриманий в результаті виробництва і продажу продукції, товарів, послуг. Валовий дохід визначається як різниця між грошовою виручкою від продажу товару і матеріальними витратами на його виробництво. Валовий прибуток рівний; сумі заробітної плати і чистого доходу (прибутку)
Словник термінів по ціноутворенню [20]	Знов створена вартість, яка включає заробітну плату і чистий дохід. Визначається як різниця між виручкою і матеріальними витратами реалізованої продукції
Фамінський І. Зовнішньоекономічний тлумачний словник [6]	Брутто дохід – різниця між валовою продукцією підприємства і матеріальними витратами на її виробництво і реалізацію. В.д., вироблений в національній економіці в цілому, відповідає національному доходу

Велика різноманітність визначень валових доходів обумовлює необхідність проведення їх додаткового аналізу. Перш за все слід виділити групи авторів за спеціалізацією. Валовий дохід розглядають:

- з позиції економічної теорії (Артемової Л.В., Гордієнко К.Д., Жданова С.А., Коноплицького В.А. та ін.) валовий дохід є розрахунковим показником і ототожнюється з національним доходом;
- фахівцями з бухгалтерського обліку (Азріліяна А.) притримується підхід до визначення валового доходу як сумарного річного доходу підприємства (фірми), отриманий в результаті виробництва і продажу продукції, товарів, послуг ;

- спеціалістами з фінансів (Дем'яненко М.Я., Загородній А.Г., Литовських А.М. та ін.) надається кілька визначень як з позицій економічної теорії, так і з облікової позиції.

Привертають увагу автори, що трактують поняття валових доходів, цитуючи Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств". Проте дана позиція є невиправданий. Законодавство не завжди відображає економічну суть поняття, а в окремих випадках містить протилежні економічній сутності підходи.

Для кращого розуміння поняття "валовий дохід" можна викремити наступні підходи до його трактування (табл. 2).

Як видно з табл. 2, підходи авторів до трактування поняття суттєво відрізняються.

Більшість авторів (Артемова Л.В., Дем'яненко М.Я., та ін.) дотримуються думки, що "валовий дохід" – це різниця між виручкою від реалізації продукції та матеріальними витратами на її виробництво, що є принципово невірно, оскільки валовий дохід враховує матеріальні витрати на виробництво продукції, а не вираховує їх зі свого складу. Вони також розуміють під валовим доходом, суму заробітної плати і чистого доходу (прибутку).

Існує визначення валового доходу як різниці між валовою продукцією підприємства і загальною сумою платежів за придбані матеріальні цінності і послуги, а також амортизаційних відрахувань, що такий підхід є досить необґрунтованим, оскільки загальна сума платежів за придбані матеріальні цінності і послуги є витратами, які протилежні поняттю доходів. Так само як і те, що під валовим доходом розуміють різницю між валовою виручкою і всіма витратами на виробництво і реалізацію продукції.

Деякі автори (Брокгауз та Ефрон) притримуються думки, що валовий дохід, це – загальний дохід, що містить в собі відшкодування витрат виробництва і чистий прибуток. Однак таке визначення потребує чіткості щодо складових.

Розглядаючи вищевизначені підходи до трактування поняття валового доходу, зрозуміло, що автори надають визначення не валового доходу, а валового прибутку. Не враховуючи того, що дохід і прибуток мають принципові відмінності в обчисленні.

Частково правильним вважаємо підхід, що валовим доходом є виручка, тобто добуток ціни на кількість реалізованої продукції. Хоча це визначення вимагає уточнення в частині віднесення непрямих податків. Крім того, в даному визначенні не згадуються доходи від інших видів господарської діяльності.

Аналіз показує, що існування різних визначень зумовлено намаганням авторів по-своєму інтерпретувати дане поняття з метою кращого розуміння його читачами. Однак, це лише заплує безпосередньо пересічного читача, оскільки термінологічна ліберальність призводить до неточності.

Досліджуючи поняття валових доходів, слід врахувати існування і запити користувачів, а також їх вплив на нормативне регулювання порядку визнання валових доходів. Так в Україні поняття валових доходів регулюється податковим законодавством. Отже, відповідно до ст. 4 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств", валовий дохід - загальна сума 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 [12].

Тобто в податковому законодавстві категорія валовий дохід має значно ширше значення, ніж у економічній теорії. Він включає всю виручку від реалізації продукції (робіт, послуг), а також всі види позареалізаційних доходів, незалежно від матеріальних витрат. Шляхом вирахування з валових доходів валових витрат та амортизаційних відрахувань обчислюється сума оподаткованого прибутку [21, с. 82]. Це є базою оподаткування податком на прибуток. Нархований податок на прибуток підлягає сплаті відображається в обліку за П(С)БО. Це і є однією з найважливіших точок перетину обліку за П(С)БО і обліку за податковим законодавством, оскільки без розрахунку суми податку на прибуток неможливо достовірно визначення фінансового результату за П(С)БО для власників.

Відповідно до П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" валовим доходом прийнято вважати дохід (виручку) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), проте, навіть в Звіті про фінансові результати дана стаття не має назву валових доходів.

Як в економічному, так і в обліковому трактуванні змісту поняття валового доходу автори мають дійти згоди, це пов'язано з тим, що облікова термінологія повинна опиратися на економічну термінологію, а не суперечити їй.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Існує багато підходів до трактування поняття валового доходу, проте, всі вони фактично не відображають реальний зміст даного поняття. Можна виокремити обліковий і економічний зміст поняття "валовий дохід". Економічним змістом є розуміння під валовим доходом виручку від реалізації продукції

(товарів, робіт, послуг), зменшену на суму непрямих податків, а також збільшення економічних вигод в результаті здійснення господарської діяльності в розрізі іншої операційної, фінансової та інвестиційної. Обліковим змістом є визначення за нормативними документами податкового характеру та П(С)БО.

Подальші дослідження присвячені визначенню поняття доходу як базового поняття у валовому доході і його значенню в обліковій теорії.

Список використаної літератури:

1. *Азрилиян А.* Большой бухгалтерский словарь. // Сайт: Национальной экономической службы – Режим доступу: <http://vocable.ru/dictionary/98/word/>. 2. *Артемова Л.В.* Инвестиции и инновации. Словарь-справочник от А до Я, 1998. // Сайт: Издательской группы "Дело и сервис" – Режим доступу: <http://www.dis.ru/slovar/finance/1347.html>. 3. *Брокгауз и Ефрон.* Малый энциклопедический словарь // Сайт: Яндекс словари – Режим доступу: <http://slovari.yandex.ru/dict/brokmminor/article/8/8678.html?text>. 4. *Булатов А.* Учебник "Экономика": глоссарий // Сайт: Национальной экономической службы – Режим доступу: <http://vocable.ru/dictionary/421/word/>. 5. Бухгалтерський облік: історичний аспект. Результати дисертаційних досліджень Житомирської наукової бухгалтерської школи. Монографія. Житомир : ЖДТУ, 2006. – 620 с. 6. Внешне-экономический толковый словарь/Под ред. И.Фаминского, 2001 г. // Сайт: Национальной экономической службы – Режим доступу: <http://vocable.ru/dictionary/485/word/>. 7. Глоссарий экономических терминов (по словникам Федерального резервного банка Сан-Франциско, Федерального резервного банка Миннеаполиса, Виртуальной торговой миссии и др.) // Сайт: Национальной экономической службы – Режим доступу: <http://vocable.ru/dictionary/639/word/>. 8. *Гордієнко К.Д.* Економічний тлумачний словник. Понятійна база законодавства України у сфері економіки (Вид. 2-е, перероб. I доп.). – К.: КНТ, 2007. – 360 с. 9. Економічний словник-довідник: За ред. док. екон. Наук, проф. С.В. Мочерного / Худож. Оформ. В.М. Штогрини. – К.: Феміна, 1995. – 368 с. 10. *Жданов С.А.* Основы теории экономического управления предприятием, 2000. // Сайт: Издательской группы "Дело и сервис" – Режим доступу: <http://www.dis.ru/slovar/economic/1224.html>. 11. *Загородній А.Г., Вознюк Г.Л.* Фінансово-економічний словник. – К.: Знання, 2007. – 2072 с. 12. Закон України Про оподаткування прибутку підприємств від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР/Програма Інфодиск "Законодавство України". 13. Коноплицкий В.А., Філіна Г.І. Економічний словник. Тлумачно-термінологічний. – К.: КНТ, 2007. – 580 с. 14. *Кураков Л.* Экономика и право: словарь-справочник // Сайт: Национальной экономической службы – Режим доступу: <http://vocable.ru/dictionary/80/word/>. 15. *Литовских А.М., Шевченко И.К.* Терминологический словарь: финансы, денежное обращение и кредит // Сайт: Национальной экономической службы – Режим доступу: <http://vocable.ru/dictionary/78/word/>. 16. Макаревич Л.М. 200 правил бизнеса. – М.: Дело и Сервис, 2003. // Сайт: Издательской группы "Дело и сервис" – Режим доступу: <http://www.dis.ru/slovar/trading/4446.html>. 17. *Осовська Г.В., Юшкевич О.О., Завадський Й.С.* Економічний словник. – К.: Кондор, 2007. – 358 с. 18. *Острошенко В.В.* Краткий словарь основных лесоводственно-экономических терминов // Сайт: Национальной экономической службы – Режим доступу: <http://vocable.ru/dictionary/79/word/>. 19. *Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б.* Современный экономический словарь. – 2-е изд., испр. М.: ИНФРА-М, 1999. – 479 с. // Сайт: Электронная библиотека Князева – Режим доступу: <http://ebk.net.ua/Book/Ses/v/0048.htm>. 20. Словарь терминов по ценообразованию, 2000 г. // Сайт: Национальной экономической службы – Режим доступу: <http://vocable.ru/dictionary/84/word/>. 21. Фінансовий словник-довідник / М.Я. Дем'яненко, Ю.Я. Лузан, П.Т. Саблук, та ін.; За ред. М.Я. Дем'яненка. – К.: ІАЕ УААН, 2003. – 555 с.

БОРИСЕЙКО Юлія Володимирівна – асистент кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

