

А.В. БОДЮК,  
к.е.н., с.н.с., доцент, Київський університет управління та підприємництва,  
В.В. КУБИЦЬКИЙ,  
здобувач, юрист,  
С.І. ЯРЕМЕНКО,  
здобувач, заступник начальника ДПІ у Подільському районі

## Обґрунтування поняття товару як об'єктів потреб

Обґрунтовуються вартісно–потребові положення щодо поняття товару з погляду його споживчих властивостей і потреб в них товарокористувачів, які пропонується застосовувати в теоретичних розробках з товарного виробництва.

**Ключові слова:** продукція, товар, вартість, собівартість, потреби, споживач.

А.В. БОДЮК,  
к.э.н., доцент, Киевский университет управления и предпринимательства,  
В.В. КУБИЦКИЙ,  
соискатель, юрист,  
С.И. ЯРЕМЕНКО,  
соискатель, заместитель начальника ГНИ в Подольском районе

## Обоснование понятия товара как объектов потребностей

Обосновываются стоимостно–потребностные положения относительно понятия товара с точки зрения его потребительских свойств и потребностей в них товаропользователей, которые предлагается использовать в теоретических разработках по товарному производству.

**Ключевые слова:** продукция, товар, стоимость, потребности, потребитель.

A.V. BODYUK,  
PhD in economic sciences, associate professor of the Kiev University management and enterprise,  
V.V. KUBYTSKYI,  
postgraduate student, lawyer,  
S.I. YAREMENKO,  
postgraduate student, a depchief SFI is in the Podilskomu district

## Ground of concept of commodity as objects of necessities

Cost–needs position is grounded in relation to the concept of commodity from point of his consumer properties and requirements in them consumer, which is suggested to apply them in theoretical developments from a commodity production.

**Keywords:** products, commodity, cost, needs, consumer.

**Постановка проблеми.** У сучасних умовах господарювання у зв'язку з побудовою економіки інноваційно–інвестиційного типу необхідний перегляд поглядів на теорії суспільного виробництва в цілому, її категорії тощо. Це відноситься, зокрема, до змісту понять товару, його вартості.

Згідно з узагальненою точкою зору товари визначаються як продукти праці (виріб або послуга), що задовольняють певну потребу суспільного виробництва чи населення та призначені для продажу. Вважається також, що товар є продуктом праці, який виготовляється не для власного споживання, а для обміну і реалізується шляхом купівлі–продажу тощо. Таким чином, товар розглядається як продукт для продажу, обміну. Але ж продаж також є обміном. Обмін нами розглядається як поняття більш широке, ніж продаж, купівля, торгівля. Як видно, незважаючи на давність існування і поширеність категорії, вона не отримала однозначного тлумачення. За цієї та інших причин є необхідність в уточненні сутності поняття та його особливостей. Оскільки, наприклад, за потреб оподаткування важливо мати однозначне тлумачення поняття з тим, щоб правильно визначати об'єкти оподаткування.

**Аналіз досліджень та публікацій з проблеми.** Питання понятійного апарату стосовно товарів широко висвітлені в літературі. До її авторів, наприклад, належать Б. Берман, В.Г. Герасимчук, В.Є. Козак, Ф. Котлер, Дж. Эванс та ін. [1–3]. Але вони поняття розглядають з позицій маркетингу. Економісти західних країн товар трактують як будь–яку річ,

яка продається і купується, тобто будь–який предмет торгівлі [1, 2].

Питання понятійного апарату стосовно товарів висвітлені в офіційній інформації. Так, згідно з Податковим кодексом України «...товари – це матеріальні та нематеріальні активи, у тому числі земельні ділянки, земельні частки (паї), а також цінні папери та деривативи, що використовуються у будь–яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення» [4, с. 39]. Таке визначення розпливчасте, не відділяє поняття товару від поняття активів, продукції. Тому не отримав однозначного тлумачення і так званий об'єкт оподаткування. Такий фактор вносить складності у механізм нарахування і сплати податків, що справляються за операції з товарами.

У Податковому кодексу України з метою застосування терміна «постачання товарів», наприклад, електрична та теплова енергія, газ, пар, вода, повітря, що охолоджене чи кондиціоноване, вважаються товаром [4, с. 33] і матеріальним активом [4, с. 26]. Але ж постачання теплої води населенню офіційно розглядається не як продаж товарів, який оподатковується, а як надання комунальних послуг. А послуги, до речі, можуть належати і до понять нематеріальних.

Звернемося ще до відповідних положень бухгалтерського обліку і зробимо наступні порівняння. На підприємствах у бухгалтерському обліку за Планом рахунків бухгалтерського обліку товари обліковуються на рахунках класу 2 (Запаси), на субрахунках: товари на складі (281); товари в торгівлі (282); товари

на комісії (283); тара під товарами (284); торгова націнка (285). Із наведеного видно, що обліковуються товари, які виготовлені на підприємстві як власна продукція і передана на склад для подальшої реалізації, або товари на підприємствах торгівлі, що ними придбані для продажу (а точніше перепродажу). Цінні папери та деривативи до товарів на складах не належать.

У класі 7 «Доходи і результати діяльності» виділяються субрахунки: дохід від реалізації готової продукції; дохід від реалізації товарів; дохід від реалізації робіт і послуг. Але реалізація готової продукції належить до товарно-грошового обміну, тому назва субрахунку не відповідає загальному визначенню товару. Отже, мають місце розходження між теоретичними визначеннями товарів і їх бухгалтерським обліком. Таким чином, потребується однозначне трактування товару, обґрунтування, зокрема, і поняття надроресурсного товару.

**Метою статті** є розробка вартісно-потребового аспекту поняття товару.

**Виклад основного матеріалу.** За словниковим визначенням товаром є продукт праці, призначений для обміну та продажу, що має споживану вартість і вартість [5, с. 499]. В інших визначеннях ознаки вартості не приводяться. Так, за офіційним визначенням, товаром є будь-яка продукція, послуги, роботи, права інтелектуальної власності та інші немайнові права, призначені для продажу (оплатної передачі) [6, с. 183]. Таким чином, товар – це уже не тільки річ, а об'єкт у формі прав, що призначені для продажу. З таким призначенням товару слід згодитися. Однак це визначення не охоплює ознаки походження товару.

За іншим офіційним визначенням, товаром є «...будь-який предмет господарського обороту, в тому числі продукція, роботи, послуги, документи, що підтверджують зобов'язання і права (зокрема цінні папери)» власності та інші немайнові права, призначені для продажу (оплатної передачі) [6, с. 183]. Зазначимо, що продукція може включатися у господарський оборот у межах підприємства, тобто без акта купівлі-продажу, в межах суб'єкта господарювання одного власника. Тоді продукцію за вище наведеними визначеннями товаром називати не можна.

Продукція (видобуток), наприклад надрові ресурси, офіційно трактується як «...корисні копалини загальнодержавного і місцевого значення (мінеральна сировина), що видобуваються (виробляються) під час розробки родовищ корисних копалин» [6, с. 179]. Надрові ресурси не виготовляються, а лише як природні речовини у твердому, рідкому чи газоподібному стані вилучаються з надр з метою подальшого їх включення у господарський обіг, у тому числі для продажу або збагачення, переміщення в часі і просторі, подальшої переробки. Активами вони є завжди, а товарами – лише після включення у товарно-грошовий або бартерний обмін. Зауважимо, що Кодекс України про надра не відображає поняття корисних копалин як товарів.

У літературі товари поділяють на споживчі й виробничого призначення. За економічною теорією, товар має вартість, мінову вартість, споживчу вартість. Спільним для товарів є втілення в них суспільної праці у процесі виготовлення як продукції. За затратами такої праці здійснюється їхнє кількісне зіставлення, формується їх вартість з урахуванням якості, корисного ефекту та інших параметрів, а ціна – ще з врахуванням попиту і пропозиції.

У процесі видобування корисних копалин немає виготовлення продукції (у традиційному розумінні шляхом переробки сировини), а отже, і суспільної праці на переробку (яка тради-

ційно розглядається) у його процесі. Фактор суспільної праці визначає ту сферу відносин між працівниками або їх організаційними формуваннями (а не тільки товаровиробниками, як це трактується), що охоплює обмін продуктів виробництва на обмінні цінності (гроші, товари, затрати праці тощо).

Вартість надрових ресурсів у будь-якому стані є категорією безпосереднього процесу надророзвідувального виробництва, оскільки вона відбиває затрати на видобуток, підготовку для доведення їх до споживача. Але оскільки зіставлення вартості товарів відбувається у сфері обміну, тут вартість проявляється у формі мінової вартості, яка є категорією теорії сфери обміну. Споживча вартість характеризує товар як річ, що має відповідні властивості, завдяки яким задовольняє певні потреби населення чи підприємств. До речі, в літературі (Г. Рудько, М.М. Курило, С.В. Радованов, С.Ф. Литвинюк, В.І. Ловінюков) вживається поняття економічної цінності родовища [7, 8]. На наш погляд, родовища корисних копалин також є товаром.

Офіційно товар ще трактується аналогічно згаданому, як «...матеріальні і нематеріальні активи, а також цінні папери та деривативи, що використовуються у будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення» [6, с. 183]. За Планом рахунків бухгалтерського обліку нематеріальні активи належать до необоротних активів (клас 1), тому не можуть називатися товарами. Матеріальні активи – це ще не обов'язково товари. Адже виготовлені підприємством продукти, що використані ним для внутрішньої потреби, є ресурсами (матеріальними активами) для цього підприємства. Якщо підприємство безкоштовно передало певній категорії населення паливні ресурси, то вони стали його життєвим ресурсом. Однак ми їх товаром не називаємо, оскільки в даних випадках продукти не реалізуються за так званою міноюю вартістю на ринку.

Вважається, що споживчі властивості товарів є суспільно-ціннісними властивостями. Тому слід би розуміти, коли проходять зміни в суспільних процесах, потребах людини, то споживчі властивості товарів змінюються. Але ж їх природні властивості залишаються попередніми. Тому такий підхід – протиріччя, бо товарне тіло характеризується споживчою вартістю.

Споживча вартість розуміється як корисність продукту, що є певною річчю, сукупність речовинних властивостей, які роблять його придатним для задоволення будь-яких потреб. При цьому тлумачиться, що споживча вартість окремого продукту як самостійного предмета не є економічною категорією, а лише на фоні виробничих відносин, у зв'язку з потребами суспільства вона придбає соціально-економічний характер.

Вважається, що споживча вартість тісно пов'язана з категорією якості. Остання є проявом споживчої вартості товару і свідчить про ступінь задоволення певних потреб окремої людини чи суспільства. Також вважається, що якість є технічною й суспільною категорією. На нашу думку, якість окремого продукту залежить від створювачів і виробників продукту, а не його окремого споживача, суспільства. Отже, споживчу вартість, наприклад природно-ресурсних товарів, потрібно розуміти як здатність задовольняти будь-яку людську потребу: суспільства, виробництва, торгівлі.

На нашу думку, справа знову ж таки не в товарі, а в споживачеві. Не товар задовольняє потреби, а людина задовольняє свої потреби, використовуючи притаманним їй способом

ті чи інші товари, що володіють своїми властивостями (продукти харчування – харчовою цінністю, смаковими якістьми; камінь – будівельними параметрами).

Проаналізуємо такий приклад. Мухомори мають специфічне застосування, але для споживання у їжі вони не придатні. Пересічній людині вони просто не потрібні. Ми не можемо назвати, які тоді споживчі властивості має такий продукт, якою є його мінова або споживча вартість. Отже, споживча вартість – це не характеристика товарів, але й не характеристика споживача. Тоді логічно зауважити щодо визначеності суті цієї категорії. До того ж вона реально не відбиває і затрати на виготовлення товару для його виробника, ціну товару для його покупця. Тому категорія «споживча вартість» не має визначального відношення до товару, його споживача і не реальна.

Тож поняття «споживча вартість товару», яка нібито прямує від споживача, є міфічною, не має ні обґрунтованого теоретичного положення, ні практичної реальності, ні конкретного носія в традиційному її тлумаченні. А вартість – категорія відносна, товар має конкретні властивості. Один і той самий товар може бути проданий за різними цінами (високими, низькими, відданий безкоштовно), заміненим на інший без еквівалентних вартісних зіставлень. Такі властивості природно-ресурсного товару, як форма, структура, колір та інші, залишаються на весь його життєвий період незалежно від споживача. Поняття товарного тіла – об'єктивне.

Потребує уточнення змісту «мінова вартість»: це не властивість природно-ресурсного товару, а сума, яку згоден заплатити покупець або ж відпустити продавець покупцю. Таким чином, ця вартість не стільки залежить від товару, скільки від платоспроможності покупця, кон'юнктури ринку тощо. Товар володіє конкретними розмірами, масою, кольором, функціональними та іншими характеристиками, які незалежно від майбутнього користувача залишаються на весь життєвий період цього товару. Якщо користуватися терміном «споживчі властивості», необхідно зазначити їх відносність. Бо, наприклад, які б чудові експлуатаційні характеристики не мав імпортований товар, зокрема лісотранспортний засіб, вугільний комбайн, він не може задовольнити потребу приватного підприємця, який не в змоззі його купити, а отже і користуватися ним.

На нашу думку, категорія «мінова вартість» могла б бути застосовуваною лише в тому випадку, коли встановлена її єдина величина (тобто для випадку одна вівця за п'ять зайців). Але такий обмін – не реальний. Бо ціна продажу товарів залежить від багатьох факторів, у тому числі й попиту. Отже, названа категорія не має ні теоретичної значущості, ні практичної реальності, а належить до далеко минулих. Тому вона не повинна застосовуватися в сучасних економічних теоріях, ні в маркетинговій практиці, ні, тим більше, у розробках із вартісних аспектів інноваційної діяльності у галузі природокористування. Доцільно використовувати реальні поняття ціни товарів, цінового еквівалента тощо.

Бо ж нелогічно виходить, що конкретний товар природного походження має конкретну мінову ціну, а реально обмінюється на різні вартості. Інакше не можна зрозуміти, чому тоді один і той самий товар може продаватися за навіть дуже відмінними цінами. Обмінна вартість ні теоретично, ні практично не повинна бути різною на один і той самий товар, інакше вона залежить від покупця, але тоді поняття мінової вартості товару треба замінити на інше, що характеризує покупця.

Почепець і споживач як суб'єкти обміну відрізняються, тобто є різними за рядом ознак, насамперед по відношенню до товару як власники. Якщо товар має конкретну мінову вартість, вона повинна залежати від цього товару. Знову ж таки, чомусь один і той самий товар (соснова чи дубова деревина, розвідане родовище корисних копалин) на торгах продається за різними цінами. Отже, справа не тільки в характеристиках товарів, а й у фінансових можливостях покупців цих товарів. На наш погляд, оскільки товар як еквівалент обміну на гроші має ціну, він є економічною категорією. Природно-ресурсний товар як категорія ринкової економіки також є категорією економічною, тому він повинен характеризуватися економічними показниками.

Отже, показник мінової вартості як економічний міг би характеризувати природно-ресурсні товари, коли б він був реальним. Реальними є собівартість, продажна ціна тощо. «Споживча вартість» відображається такими загально визначеними характеристиками, як твердість, колір, смак, розмір, маса, які не належать до економічних, тому споживча вартість – не економічне поняття. Поширюючи викладене на інноватику, зазначимо, що, на нашу думку, в теоретичному полі інноваційної діяльності у надро-ресурсному виробництві не придатні для оперування такі категорії, як споживча й мінова вартість новацій, інновацій тощо.

Таким чином, мінова вартість і споживча вартість – це міфи. Замість першої повинні застосовуватися такі реальні економічні характеристики товарів, як їх собівартість для виробництва, відпускні ціни, роздрібні ціни. Такі види цін не замінює поняття «мінова вартість». А за собівартістю виробу покупець може визначити його цінність.

Поряд із поняттям цінності потрібно визначити корисність товару. Корисність трактується як ступінь задоволення потреби, яке отримує користувач від споживання певного блага чи їх сукупності. Корисність розглядається як складова цінностей користувача, його уподобань, як залежна від блага, так і від користувача. Відзначимо відносність поняття корисності, оскільки вона оцінюється логічно і вимірюється математично. Зауважимо, що оцінки якості та вимірювання кількості природно-ресурсних товарів належать до інформаційних операцій, тому такі операції потрібно відносити до процесу підготовки до товарно-грошового обміну як речового об'єкта.

Для умов інформаційного суспільства, на наш погляд, поряд із речовими товарами й послугами слід виділити особливу групу товарів у формі інформації (звукової, зорової тощо), носіїв інформації (наприклад, геодезичних або геологічних карт), інформаційних операцій у формі послуг (інтернет-послуги, мобільний зв'язок) та ін.

### Висновки

Таким чином, перспективною є розробка вартісно-потребового аспекту поняття товару з погляду його споживчих властивостей і потреб у них товарокористувачів. Ці положення пропонується застосувати в теоретичних розробках щодо товарного виробництва.

### Список використаних джерел

1. Котлер Ф. Основи маркетинга. Пер. с англ. Общ. ред. и вступ. ст. Е.М. Пеньковой. – М.: Прогресс, 1990. – 735 с.

2. Эванс Дж., Берман Б. Маркетинг. Сокр. пер. с англ. Авт. предисл. и науч. ред. А.А. Горячев. – М.: Экономика, 1990. – 350 с.
3. Герасимчук В.Г. Маркетинг: теория и практика. Навч. посібник. – К.: Вища шк., 1994. – 327 с.
4. Податковий кодекс України. – К.: Вісник Міндоходів України, 2014. №2–3. – 430 с.
5. Сучасний тлумачний словник української мови: 50000 слів / За заг. ред. д-ра філол. наук, проф. В.В. Дубічинського. – Х.: ВД «ШКО-ЛА», 2006. – 832 с.

6. Малюк Б.І., Бобров О.Б., Красножон М.Д. Надкористування у країнах Європи і Америки: Довідникове видання. – К.: Географіка, 2003. – 197 с.: іл. 90. – Бібліогр: с. 196–197.
7. Рудько Г., Курило М., Радованов С. Геолого–економічна оцінка родовищ корисних копалин. – К.: АДЕФ, Україна, 2011. – 211 с.
8. Рудько Г.І., Литвинюк С.Ф., Ловінюков В.І. Геолого–економічна оцінка вугільних родовищ України / Мінеральні ресурси України. – 2012 – №3. – С. 23–28.

УДК 657.6

Д.О. ПИЛЬНОВ,

к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,

Київська державна академія водного транспорту ім. гетьмана Петра Конашевича-Сагайдачного

## Підвищення якості аудиторських послуг як запорука успішного розвитку аудиту в Україні

*Розглянуто основні періоди становлення та розвитку аудиторської діяльності в Україні. Вивчено нормативне регулювання незалежного аудиту. Проаналізовано організацію управління аудиторською діяльністю в Україні. Здійснено порівняльний аналіз щодо вимог до претендентів на звання аудитора, які застосовуються у провідних європейських країнах. Досліджено порядок атестації та сертифікації аудиторів та запропоновано шляхи підвищення контролю якості аудиторських послуг.*

**Ключові слова:** аудит, аудитор, аудиторська діяльність, зовнішній аудит, атестація та сертифікація аудиторів.

Д.А. ПЫЛЬНОВ,

к.э.н., доцент кафедры учета и аудита,

Киевская государственная академия водного транспорта им. гетмана Петра Конашевича-Сагайдачного

## Повышение качества аудиторских услуг как залог успешного развития аудита в Украине

*Рассмотрены основные периоды становления и развития аудиторской деятельности в Украине. Изучено нормативное регулирование независимого аудита. Проанализирована организация управления аудиторской деятельностью в Украине. Осуществлен сравнительный анализ относительно требований к претендентам на звание аудитора, которые применяются в ведущих европейских странах. Исследован порядок аттестации и сертификации аудиторов и предложены пути повышения контроля качества аудиторских услуг.*

**Ключевые слова:** аудит, аудитор, аудиторская деятельность, внешний аудит, аттестация и сертификация аудиторов.

D.O. PYLNOV,

candidate of sciences (economics), associate professor of the accounting and auditing

Department in Kyiv State Maritime Academy after Hetman Petro Konashevich-Sahaydachnyi

## Improvement of the audit services quality as a ticket to successful audit development in Ukraine

*The paper considers the main periods of the Ukrainian audit activity establishment and development. Statutory regulation of the independent audit is explored. Organization of the audit activity management in Ukraine is analyzed. The paper presents the comparative analysis per requirements (which are applied in the leading European countries) to the contender to the title of the auditor. Audit assessment and certification procedure is explored. The paper also suggests ways of the improvement of the audit services quality.*

**Keywords:** audit, auditor, audit activity, external audit, assessment and certification of auditors.

**Постановка проблеми.** У сфері аудиторської діяльності найважливішим сьогодні є пошук відповіді на запитання «яким чином можна покращити якість надання аудиторських послуг в Україні?» Багато вітчизняних науковців, які займаються вивченням цієї проблеми, пропонують різні шляхи для її вирішення. Але практично всі пропозиції зводяться на рівень контролю за аудитором в сегменті надання якісних аудиторських послуг.

На нашу думку, для того, щоб запобігти подальшому низькому рівню надання аудиторських послуг, доцільно запровадити більш жорсткі вимоги до претендентів на звання

незалежних аудиторів. Проведений нами аналіз підготовки аудиторських кадрів в європейських країнах показав, що саме високі вимоги до претендентів і обов'язкове подальше підвищення рівня кваліфікації, що здійснюється кожного року з моменту отримання сертифікату аудитора, може значно сприяти вирішенню даної проблеми в майбутньому.

Недостатня наукова розробленість вказаної проблеми і низький рівень оцінювання кандидатів на здобуття статусу незалежного аудитора, відсутність впровадження сучасних методик оцінювання та контролю за аудитором підтверджує актуальність теми дослідження.