

*Л.С. Новіченко,
к.е.н., доцент
Національна академія статистики,
обліку та аудиту*

МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ЗДІЙСНЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В ІНТЕРНЕТ-МАГАЗИНАХ

Актуальність теми дослідження. Розвиток сфери інформаційно-комп'ютерних технологій та використання можливостей глобальних мереж в практичній діяльності суб'єктів господарювання забезпечили динамічне зростання кількості операцій, пов'язаних із роздрібною торгівлею товарами та послугами з використанням електронних магазинів. Одним із ключових елементів планування діяльності та опрацювання стратегії розвитку підприємств електронної комерції виступає система внутрішнього контролю, яка забезпечує перевірку достовірності і правильності інформації суб'єкта господарювання, збереження матеріальних цінностей, дотримання працівниками підприємства норм чинного законодавства, надання інформації для аналізу ефективності використання ресурсного потенціалу.

За умов зростання масштабів виробництва, ускладнення економічних зв'язків та використання нових технологій обробки, зберігання й передачі облікової інформації підвищується роль системи внутрішнього контролю, що призводить до ускладнення практики його здійснення. Опрацювання дієвих методичних підходів до здійснення внутрішнього контролю в інтернет-магазинах сприятиме своєчасному виявленню фактів нераціонального використання ресурсів, встановленню причин виникнення відхилень від запланованих показників.

“Ефективно налагоджена система внутрішньогосподарського контролю на підприємстві дає змогу своєчасно виявити та усунути негативні тенденції та відхилення від заданих параметрів і нормативів, що є важливим фактором в умовах конкурентного середовища ринкової економіки” [2, с. 358].

Мета статті – дослідити методичні засади здійснення

© Л.С. Новіченко 2012

внутрішнього контролю в інтернет-магазинах з врахуванням особливостей їх діяльності.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Теоретичні та практичні аспекти розвитку внутрішнього контролю знайшли своє відображення в працях вітчизняних та зарубіжних науковців. Суттєвий внесок у розбудову теорії та удосконалення практики здійснення внутрішнього контролю зроблено В.В. Бурцевим [1], Ф.Ф. Бутинцем [2], Т.А. Бутинець [3], Б.І. Валуєвим [4], Н.Г. Виговською [5], М.Д. Коріньком [6], В.Ф. Максимовою [7], Л.В. Нападовською [8], В.П. Пантелеєвим [9], В.В. Сопком [10], Л.В. Сотніковою [11] та іншими науковцями. Однак, незважаючи на суттєвий внесок вчених у розвиток теоретичних і практичних аспектів внутрішнього контролю, дискусійними залишаються питання розробки методичних підходів до здійснення внутрішнього контролю діяльності інтернет-магазинів.

Виклад основного матеріалу. Роль внутрішнього контролю діяльності інтернет-магазинів полягає в тому, що для забезпечення отримання прибутку та ефективного збуту продукції за допомогою інтернет-технологій необхідним є надання власникам повної і достовірної інформації про стан діяльності таких магазинів та можливість вчасного виявлення й усунення недоліків.

Погоджуємось з проф. В.П. Пантелеєвим, що “внутрішній контроль є визначальним фактором, який забезпечує достовірність і зрозумілість показників фінансових звітів” [9, с. 7].

На розробку методичних підходів до здійснення внутрішнього контролю в інтернет-магазинах впливають наступні особливості їх діяльності як суб’єктів господарювання:

– основними об’єктами обліку та внутрішнього контролю в електронній комерції є сайт та доменне ім’я, які виступають нематеріальними активами;

– в практичній діяльності зазвичай використовується два типи інтернет-магазинів (магазин, який здійснює свою діяльність тільки в мережі і не має оффлайн точки продажу або магазин, який здійснює основну діяльність через звичайний магазин, де мережу Інтернет використовує лише для розширення своєї сфери впливу, іміджу та додаткових продажів);

– наявна специфіка замовлення та оплати товарів за допомогою глобальної мережі (використання електронних грошей);

– торговельне підприємство, яке здійснює торгівлю через інтернет-магазин, зобов'язане придбавати торговий патент у випадках передбачених законодавством;

– спрощена система оподаткування не поширюється на фізичних осіб-підприємців, які здійснюють роздрібну торгівлю через мережу Інтернет, тому інтернет-магазини, більшість з яких є суб'єктами малого підприємництва, повинні обирати лише загальну систему оподаткування.

Зазначені особливості діяльності інтернет-магазинів впливають на встановлення основних об'єктів внутрішнього контролю, визначення мети та завдань перевірки, а також організацію системи внутрішнього контролю в цілому. Враховуючи особливості діяльності інтернет-магазинів вважаємо за доцільне виокремлювати такі етапи його здійснення: організаційно-підготовчий, методичний, результативний, інспекційний.

Першим етапом здійснення внутрішнього контролю в інтернет-магазині, в тому числі і нематеріальних активів, є організаційно-підготовчий етап, на якому встановлюються та виконуються наступні дії:

а) визначення суб'єктів внутрішнього контролю нематеріальних активів;

б) визначення суб'єктами мети здійснення внутрішнього контролю стану нематеріальних активів;

в) формування завдань, об'єктів та джерел інформації контролю операцій з нематеріальними активами, які характеризують даний об'єкт контролю.

Метою суб'єктів здійснення контролю операцій з нематеріальними активами є перевірка законності та доцільності застосування методів оцінки нематеріальних активів в бухгалтерському обліку, а також процесів і явищ, пов'язаних із господарською діяльністю інтернет-магазину, виявлення та усунення порушень, здійснення заходів щодо недопущення їх в майбутньому, що сприятиме підвищенню якості показників звітності підприємства.

Завданнями внутрішнього контролю нематеріальних активів є: дотримання критеріїв віднесення об'єктів до нематеріальних активів; правильність документального оформлення операцій з нематеріальними активами; раціональність організації бухгалтерського обліку операцій з нематеріальними активами; достовірність та повнота розкриття інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності суб'єкта господарювання; оподаткування операцій з нематеріальними активами.

Об'єктами внутрішнього контролю нематеріальних активів є групи та одиниці нематеріальних активів інтернет-магазину. Зазначені об'єкти контролюються на предмет дотримання вимог нормативного регулювання та обґрунтованості застосування методів оцінки конкретних об'єктів нематеріальних активів в бухгалтерському обліку.

Джерелами інформації для здійснення контролю оцінки в бухгалтерському обліку підприємства є інформація: бухгалтерська (облікові дані з типових форм первинних документів щодо надходження нематеріальних активів, документи в частині відображення амортизаційних відрахувань, внутрішнього переміщення та вибуття нематеріальних активів, бухгалтерська звітність підприємства); нормативна (законодавча база та міжнародні правові документи); довідкова (прайс-листи, дані інтернет-ресурсів, статистичні довідники).

Наступним етапом здійснення внутрішнього контролю нематеріальних активів в інтернет-магазині є методичний етап, на якому суб'єкт контролю застосовує прийоми документального (формальна, арифметична, нормативно-правова, економічна, зустрічна, логічна перевірки, взаємний контроль, хронологічна перевірка) та фактичного контролю (контрольне придбання, отримання письмових пояснень) при проведенні попереднього, поточного та наступного внутрішнього контролю.

Особливості функціонування інтернет-магазинів та використання нематеріальних активів зумовлюють обмеження у застосуванні методів фактичного контролю. Зокрема, в інтернет-магазинах при проведенні перевірки ефективності використання нематеріальних активів відсутня практика використання таких

методів фактичного контролю, що зумовлюється специфікою їх діяльності: лабораторний аналіз; перевірка операцій в натурі; контрольний обмір виконаних будівельних, монтажних та ремонтних робіт; контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво; дослідження операцій на місці тощо.

Виконання методичного етапу досягається через перевірку документів, в яких об'єкт, що перевіряється, описаний, зображений або іншим чином зафіксований на матеріальному носії. Таким документом може бути опис технології виробничого процесу, конструкторська документація із зображенням зразків продукції, програма для ЕОМ, база даних тощо. Основним на цьому етапі є забезпечення можливості ідентифікації нематеріального активу і встановлення факту його наявності та використання інтернет-магазином.

Характерною особливістю об'єктів промислової власності як складової частини нематеріальних активів є наявність офіційних документів, що засвідчують права на них: патенти на винаходи і промислові зразки, свідоцтва на корисні моделі і товарні знаки. Під час перевірки охоронних документів необхідно враховувати такі критерії: об'єкт, терміни дії і територію використання. Особливо це стосується свідоцтва на товарну марку, що діє лише до встановленого переліку об'єктів, а щодо інших є недійсною. Під час перевірки термінів дії патенту слід враховувати, що дія охоронних документів може бути припинена достроково внаслідок офіційного визнання його недійсним через несплату державного мита тощо.

“Основний зміст цього етапу полягає у перевірці дійсності прав підприємства на нематеріальні активи, обсяг цих прав (чи є підприємство власником, чи має лише право на використання об'єкта нематеріальних активів), термін дії прав і інших договірних умов закріплення права власності і права на використання об'єктів нематеріальних активів. Лише після цього доцільно проводити перевірку вартісних показників нематеріальних активів, правильність проведення оцінки та переоцінки нематеріальних активів” [13, с. 14].

Важливим етапом внутрішнього контролю нематеріальних активів є перевірка правильності нарахування амортизації. Основними

джерелами інформації на цьому етапі контролю є наказ про облікову політику підприємства, відомості нарахування амортизації, відомості розподілу амортизаційних відрахувань. Визначення правильності списання об'єктів нематеріальних активів з балансу передбачає відповідність показників синтетичного й аналітичного видів обліку та їх зносу залишкам, записаним у Головній книзі і балансі.

Крім того необхідно встановити: чи правильно отриманий або придбаний нематеріальний актив відображується в балансі, чи відповідає встановленим критеріям способів зарахування нематеріальних активів на баланс (активи мають зараховуватися за первісною вартістю), чи збільшувалася на підприємстві первісна вартість, які витрати на придбання (створення) мало підприємство, на якому рахунку ці витрати накопичуються у разі придбання нематеріальних активів в обмін на корпоративні права, у який спосіб визначається залишкова справедлива вартість.

Виявлення причин виникнення відхилень, їх аналіз та документальне оформлення, встановлення винних осіб – здійснюється на результативній стадії контролю. На даній стадії відбувається оформлення результатів внутрішнього контролю у вигляді порівняльних відомостей та звітів.

В процесі здійснення внутрішнього контролю в інтернет-магазинах можуть допускатися наступні порушення при здійсненні господарських операцій (табл. 1).

Стадія реалізації результатів внутрішнього контролю в інтернет-магазині передбачає перевірку виконання рішень і контроль за впровадженням розроблених пропозицій.

Враховуючи вищенаведене методичний підхід до здійснення внутрішнього контролю в інтернет-магазині можна представити наступним чином (рис. 1).

Наведена сукупність етапів контролю, які повторюються і певним чином організовані в просторі і часі забезпечує підготовку даних для контролю, перевірку даних з використанням різних прийомів контролю, узагальнення результатів контролю.

Висновки та перспективи подальших досліджень.
Запропонований методичний підхід до здійснення внутрішнього

Основні порушення при проведенні операцій в інтернет-магазині

<i>№ n/n</i>	<i>Можливе порушення</i>	<i>Характеристика порушення</i>
1	Неповне відображення в обліку операцій по рахунках в банках	Не відображення надходження сум, одержаних з банку і одночасне не відображення надходження сум на рахунок на таку ж суму, відсутність документів, що підтверджують списання грошових коштів з банківського рахунку
2	Безготівкові перерахування коштів не за призначенням	Перерахування коштів постачальникам з викривленням тексту, що оплачуються з рахунку або з підміною електронних підтверджень про переказ електронних грошей підставним особам
3	Некоректне відображення господарських операцій	Некоректне складання проводок, неправильне виведення залишків, невідповідність записів в регістрах записам в первинних документах
4	Відповідність інтернет-магазину критеріям визнання нематеріальним активом	Неправомірність віднесення витрат понесених на створення інтернет-магазину до первісної вартості нематеріальних активів підприємства, оцінка інтернет-магазину визначена не достовірно
5	Оцінка інтернет-магазину в результаті його розробки та створення власними силами	Порушення умов відображення в обліку нематеріальних активів, отриманих в результаті розробки, неправомірне збільшення первісної вартості нематеріальних активів за рахунок поточних витрат
6	Облік амортизації інтернет-магазину	Неправильне визначення строку використання інтернет-магазину
7	Відображення інформації про інтернет-магазин і пояснювальній записці до фінансової звітності підприємства	Відсутність додаткових пояснень в частині діяльності інтернет-магазину, впливу витрат його функціонування і обслуговування на результати діяльності суб'єкта господарювання



Рис. 1. Етапи реалізації методики внутрішнього контролю в інтернет-магазині

контролю в інтернет-магазинах дозволяє визначити ступінь результативності використання нематеріальних активів підприємства, створити передумови для ефективного управління результатами функціонування інтернет-магазинів, формування незалежних висновків про ступінь результативності використання нематеріальних активів, економічності використання витрачених на їх утримання і використання коштів та ефективності рішень, прийнятих управлінським персоналом. Використання такого методичного підходу забезпечує попередження, своєчасне виявлення та узагальнення і усунення порушень, створення позитивного впливу на

процес формування достовірного інформаційного забезпечення системи управління. Перспективами подальших досліджень є вивчення та встановлення ризиків, що виникають при здійсненні електронної комерції.

Список використаних джерел

1. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации / В.В. Бурцев. – М.: “Экзамен”, 2000. – 320 с.

2. Бутинець Т.А. Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики: монографія / Т.А. Бутинець. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – 772 с.

3. Бутинець Ф.Ф. Контроль і ревізія: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів/ Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Малюга Н.М., Петренко Н.І.; За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. - 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.

4. Валуев Б. И. Оперативный контроль экономической деятельности предприятия / Валуев Б. И., Горлова Л. П., Зернов Е. Л. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 224 с.

5. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : монографія / Н. Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с.

6. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, диверсифікація: [моногр.] / М.Д. Корінько – К.: ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2007. – 429 с.

7. Максимова В.Ф. Теоретичні та методологічні засади формування цілісної системи внутрішнього контролю в управлінні промисловим підприємством : дис. д-ра екон. наук: 08.06.04 / Одеський держ. економічний ун-т. – О., 2006. – 581 с.

8. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : монографія / Л.В. Нападовська. – Д. : Наука і освіта, 2000. – 224 с.

9. Пантелеєв В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: монографія / В.П. Пантелеєв: Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП “Інформ.-аналіт. агенство”, 2008. – 491 с.

10. Сопко В., Завгородній В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. — К.: КНЕУ, 2000. – 260 с.

11. Сотникова Л.В.
[12. Старко І.Є. Контроль нематеріальних активів: організація та методика проведення / І.Є. Старко // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – Вип.. 36. – С. 358-361](http://library.gpntb.ru/cgi/irbis64r_simple/cgiirbis_64.exe?Z21ID=&I21DBN=IBIS_PRINT&P21DBN=IBIS&S21STN=1&S21REF=&S21FMT=fullw_print&C21COM=S&S21CNR=&S21P01=0&S21P02=0&S21P03=M=&S21STR=Внутренний контроль и аудит: учеб.для вузов по экон.спец. /Л.В.Сотникова.– М.: ЗАО“Финстатинформ”, 2000. – 238 с.</p></div><div data-bbox=)

13. Шульга С.В. Облік і аудит нематеріальних активів: теорія, організація, методика: автореф. дис. к.е.н.: 08.06.04 / С.В. Шульга / Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – Київ, 2005. – 20 с.