

ДЯДЮН

Олена Олександрівна
lena_dyadyun@ukr.net

УДК 336.225.674(1-191):657.421.3

ОСОБЛИВОСТІ ЗДІЙСНЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ
НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВАFEATURES OF IMPLEMENTING INTERNAL CONTROL OF THE INTANGIBLE
ASSETS OF THE ENTERPRISEаспірант, ДВНЗ
«Київський національний
економічний університет
імені Вадима Гетьмана»*DIADIUN Olena Oleksandrivna – postgraduate student, Kyiv National Economic University after Vadym Hetman*

Досліджено теоретичні питання сутності внутрішнього контролю нематеріальних активів. Надано характеристику міжнародним концепціям внутрішнього контролю через призму управління нематеріальними активами. Проаналізовано проблематику інвентаризації нематеріальних активів як одного з найважливіших елементів внутрішнього контролю. Розглянуто взаємозв'язок внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту нематеріальних активів. Виявлено типові помилки при обліку нематеріальних активів, які слід враховувати при побудові якісної системи внутрішнього контролю на підприємстві.

* * *

Исследованы теоретические вопросы сущности внутреннего контроля нематериальных активов. Охарактеризованы международные концепции внутреннего контроля сквозь призму управления нематериальными активами. Проанализирована проблематика инвентаризации нематериальных активов как одного из важнейших элементов внутреннего контроля. Рассмотрена взаимосвязь внутреннего контроля и внутреннего аудита нематериальных активов. Выявлены типичные ошибки при учете нематериальных активов, которые следует брать во внимание при построении качественной системы внутреннего контроля на предприятии.

* * *

Introduction. An indispensable component of maintaining competitiveness in the market is updating enterprise resources with modern components such as intangible assets. At the same time, quality management of intangible assets becomes possible provided that an effective internal control system is implemented.

The **purpose** of the article is to study the essence and main components of the internal control system of the intangible assets of the enterprise.

Results. The theoretical issues of the essence of internal control of the intangible assets are researched. It has been established that the internal control of the intangible assets should be integrated organically into the overall internal control system and should contain three key components: a well-constructed accounting system; control environment; control procedures. The international concepts of internal control through the management of the intangible asset are characterized. In particular, such concepts as COBIT, COSO and SAC are considered. The problems of the inventory of the intangible assets as one of the most important elements of the internal control are analyzed. It is established that the key task of the inventory of intangible assets is to create an information register on the real state of the intangible assets of the entity and the right to own them. The relationship between the internal control and the internal audit of the intangible assets is considered. It is established that internal control of the intangible assets is a more complex concept, which is carried out continuously in economic activity with the use of the intangible assets. Typical mistakes of the accounting of the intangible assets are revealed. In particular, they include documentary mistakes, mistakes in evaluation, depreciation mistakes. The neutralization such errors is necessary in the process of building a quality internal control system at the enterprise.

Conclusion. In this way, the intangible assets are quite difficult to control because they have not any physical form. Improvement of internal control of the intangible assets should be done by influencing its basic elements.

Ключові слова: внутрішній контроль, нематеріальні активи, внутрішній аудит, інвентаризація, моніторинг

Ключевые слова: внутренний контроль, нематериальные активы, внутренний аудит, инвентаризация, мониторинг

Keywords: internal control, intangible assets, internal audit, inventory, monitoring

ВСТУП

В умовах інформаційно-інноваційної економіки для вітчизняних підприємств вкрай важливо здійснювати комплекс заходів щодо вдосконалення діяльності та підтримки конкурентоспроможності на ринку. Неодмінною складовою зазначених процесів є оновлення ресурсів сучасними складовими, зокрема і нематеріальними активами. Наявність нематеріальних активів

у складі ресурсів підприємства надає низку суттєвих переваг: сприяє формуванню доданої вартості, створює позитивний імідж і підвищує інвестиційну привабливість підприємства, а також забезпечує захист його прав. Зі свого боку системне управління нематеріальними активами стає можливим за умови впровадження ефективної системи внутрішнього контролю.

Проблемам внутрішнього контролю і аудиту присвячено праці таких вітчизняних науковців як С.В. Бар-

даш, Т.А. Бутинець, Ю.В. Великий, Т.О. Каменська, М.Д. Корінько, О.А. Петрик, Ю.Б. Слободяник, В.М. Яценко. Безпосередньо питання внутрішнього контролю нематеріальних активів вивчали Т.М. Банасько, О.Л. Біляченко, О.О. Ільченко, Н.А. Канцедал, І.М. Лепетан, Н.О. Лобенок, І.М. Пальцун, Н.М. Тохтарова, О.В. Сизоненко, І.Є. Старко.

Відаючи належну увагу значному науковому доробку, варто зазначити, що в умовах постійних трансформацій форм і методів контролю, підвищення значимості нематеріальних ресурсів та необхідності врахування їх специфічної природи, питання методики й організації внутрішнього контролю використання нематеріальних активів залишаються актуальними та відкритими для наукових досліджень.

МЕТА РОБОТИ

Метою статті є дослідження сутності та основних складових системи внутрішнього контролю нематеріальних активів підприємства.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

У процесі дослідження використано як загальнонаукові, так і спеціальні методи досліджень. Так, осно-

вою проведених наукових пошуків є діалектичний метод пізнання та системний підхід. Абстрактно-логічний метод та метод теоретичного узагальнення допомогли дослідити понятійний апарат. Аналіз та синтез, методи інформаційного моделювання, порівняння та системний підхід стали основою для дослідження проблематики реалізації внутрішнього контролю нематеріальних активів.

РЕЗУЛЬТАТИ

Досліджуючи питання внутрішнього контролю нематеріальних активів перш за все, необхідно розглянути сутність самого поняття «внутрішній контроль». Як свідчать дані табл. 1, ключовою характеристикою внутрішнього контролю є така: це процес, головне призначення якого – безперервна підтримка ефективності та результативності економічної діяльності шляхом забезпечення дотримання законодавчих та внутрішніх норм для здійснюваних господарських операцій. З цієї вихідної характеристики можна виокремити більш конкретні процедури, виконання яких забезпечують елементи системи внутрішнього контролю.

Таблиця 1

Підходи до розуміння сутності внутрішнього контролю

Автор, джерело	Визначення
МСА315 [2, с. 305]	Внутрішній контроль (Internal control) – процес, розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншими працівниками, для забезпечення достатньої впевненості для досягнення цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірності фінансового звітування, ефективності та результативності діяльності, а також дотримання застосованих законів і нормативних актів.
Воронко Р.М., Басіста І.А. [3, с.142]	Внутрішній контроль – це постійний процес перевірки доцільності, законності здійснення господарських операцій, ефективності діяльності підприємства, виконання управлінським персоналом своїх функцій та обов'язків з метою запобігання розкрадань, кризовим явищам, які призводять до банкрутства підприємства, а згодом і його ліквідації
Годована Л.Г., Бутинець Т.А. [4]	Внутрішній контроль – це система контрольних процедур, план організації і методи управління об'єктом з метою ефективного проведення бізнесу, захисту активів, запобігання помилок, акуратності облікових перевірок і своєчасного представлення фінансової інформації.
Каменська Т.О. [5, с. 17]	Внутрішній контроль – це система спостережень і перевірки відповідності функціонування керованого об'єкта та управлінських рішень з метою оцінювання результативності й ефективності діяльності, дотримання законності та доцільності господарських операцій, достовірності звітності, збереженості власності, виявлення внутрішньогосподарських резервів.
Столяр Л.Г. [6, с. 335]	Внутрішній контроль – це управлінський контроль, метою якого є допомогти керівництву (власникам), в управлінні підприємством на постійній основі. Тобто це низка дій та видів діяльності, що проводяться на підприємстві певними відділами на постійній основі

Під системою внутрішнього контролю Ю.В. Великий [1, с. 5] розуміє сукупність організаційних заходів, методик і процедур, які прийняті керівництвом організації для впорядкованого і ефективного ведення господарської діяльності підприємства, яка в тому числі включає нагляд і контроль за виконанням вимог законодавства України; точністю і повнотою документації бухгалтерського обліку; своєчасністю підготовки фінансової звітності; запобігання помилок і викривлень; виконання наказів і розпоряджень адміністрації; забезпечення збереження активів підприємства.

Внутрішній контроль нематеріальних активів має бути органічно вбудованим у загальну систему внутрішнього контролю і містити три ключові складові:

1) якісно побудовану систему бухгалтерського обліку: чітко визначений і автоматизований процес збору, реєстрації, систематизації інформації про нематеріальні активи в первинних документах, облікових

реєстрах та звітних формах;

2) середовище контролю: обізнаність персоналу суб'єкта господарювання стосовно характеру та специфіки нематеріальних активів;

3) процедури контролю: документальний контроль, інвентаризація, аналітичні процедури тощо.

Відповідно, головна мета внутрішнього контролю нематеріальних активів – нагляд за правильністю, достовірністю та доцільністю здійснення операцій з нематеріальними активами, а також забезпечення оперативного виявлення та усунення недоліків. З урахуванням цього, можна виділити декілька ключових завдань внутрішнього контролю нематеріальних активів:

– забезпечення збереження нематеріальних активів підприємства;

– ідентифікація наявності прав власності на нематеріальні активи;

– моніторинг відповідності системи їх обліку законодавству та обліковій політиці суб'єкта господарювання;

– гарантування надійності і повноти інформації відносно нематеріальних активів для внутрішніх та зовнішніх користувачів;

– підтримка економічного і ефективного використання нематеріальних активів;

– розробка рекомендацій для підвищення ефективності управління нематеріальними активами.

На думку науковців, особливістю контролю нематеріальних активів є перевірка прав, що з них випливають. Підтримуючи наведену тезу, І.Є. Старко [7, с. 135] зазначає, що це зумовлює потребу у дослідженні юридичної форми документів, що може бути здійснене за умови залучення до контролю консультантів та експертів.

Для розробки ефективної системи внутрішнього контролю на міжнародному рівні поширення набувають певні моделі, які необхідно застосовувати для формування методики внутрішнього контролю, в тому числі і за станом управління нематеріальними активами (табл. 2).

Зазначимо, що найбільш популярною концепцією вважається саме COSO. У 2017 р. ці стандарти було переглянуто та видано під новою редакцією з оновленою назвою «Управління ризиками в організації. Інтеграція зі стратегією та ефективністю діяльності» (редакція 2013 р. мала назву «Інтегрована модель внутрішнього контролю»).

Т.О. Каменська та О.Ю. Редько [9, с. 105] зазначають, що МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання та його середовища» розглядає концепцію системи внутрішнього контролю саме на базі використання моделі COSO.

Аналіз МСА 315 показує, що виділені в ньому елементи контролю відповідають моделі COSO 2013 р.: середовище контролю, процес оцінки ризиків, заходи контролю, інформаційно-комунікаційна система та моніторинг заходів контролю.

З огляду на широке визнання та популярність моделі COSO, розглянемо її основні компоненти (у редакції 2017 р.) у контексті внутрішнього контролю нематеріальних активів (табл. 3).

Таблиця 2

Міжнародні концепції внутрішнього контролю в контексті НМА

[узагальнено автором з урахуванням джерела [8, с. 13-15]]

COBIT	COSO	SAC
«Цілі контролю при використанні інформаційних технологій»	«Управління ризиками в організації»	«Контроль і аудит систем»
Цільова аудиторія		
Менеджмент, користувачі, аудитори інформаційних систем	Управлінський персонал	Внутрішні аудитори
Сутність внутрішнього контролю		
Норми, процедури, специфічні прийоми та організаційні структури, розроблені для забезпечення обґрунтованої гарантії того, що бізнес-цілі будуть досягнуті, а небажані події будуть попереджені, виявлені та виправлені.	Процес, що здійснюється радою директорів підприємства, менеджментом, іншим персоналом, і призначений для забезпечення гарантії досягнення цілей в наступних сферах: 1) ефективність і результативність операцій; 2) надійність фінансової звітності; 3) дотримання встановлених законів і правил.	Сукупність процесів, функцій, дій, підсистем і персоналу, об'єднаних разом, чи свідомо розподілених, дії яких спрямовано на забезпечення ефективного досягнення цілей і завдань.
Цілі СВК через призму НМА		
Ефективність і результативність операцій з обліку НМА (перевірка відповідності обліку НМА законодавчим вимогам), конфіденційність, цілісність та доступність інформації щодо об'єктів НМА, надійна фінансова звітність (в частині відображення НМА), дотримання встановлених правил щодо об'єктів НМА.	Ефективність і результативність операцій з обліку НМА, надійна фінансова звітність в частині відображення НМА, дотримання законів та правил щодо об'єкта НМА	
Компоненти та зони СВК НМА		
Контроль здійснюється за наступними напрямками: планування та організація обліку НМА, придбання та введення в експлуатацію об'єктів НМА, підтримка об'єктів НМА в належному стані, нарахування та списання амортизації НМА, моніторинг за станом обліку НМА.	Компоненти: внутрішнє середовище; формулювання цілей контролю; ідентифікація операцій з НМА; оцінка ризиків, притаманних операціям з НМА та реагування на них, вибір та імплементація засобів контролю; інформації та комунікації, моніторинг.	Компоненти: середовище контролю (організаційна структура, струк-тура контролю за станом обліку НМА і процедури, а також зовнішній вплив), ручні та автоматизовані системи процедури контролю (загальні, прикладні та компен-суючі засоби контролю).
Фокус		
Інформаційна технологія, пов'язана із обліком НМА	Все підприємство	Інформаційна технологія, пов'язана із обліком НМА
Оцінка ефективності ВНК щодо НМА		
За період часу	На момент часу	За період часу
Відповідальність за СВК		
Керівництво відповідного підприємства		

Таблиця 3

Елементи внутрішнього контролю НМА [складено автором на базі джерел [8, с. 18; 10]]

Елемент СВК COSO	Характеристика відносно НМА
Внутрішнє середовище	Ефективність внутрішнього середовища відносно НМА залежить від професійної компетентності та етичних цінностей працівників, які акумулюють та повідомляють інформацію про НМА, від розподілу повноважень та відповідальності відносно управління НМА.
Формулювання цілей	Формулювання цілей щодо використання НМА (економічність, продуктивність) та їх впливу на досягнення місії підприємства.
Визначення подій	Ідентифікація подій, що можуть впливати на інтенсифікацію використання НМА, їх збереження та підвищення ефективності. Відповідні події необхідно проаналізувати на предмет ризиків та можливостей.
Оцінка ризиків	Імовірність виникнення ризиків у процесі використання НМА, ризиків викривлення обліково-звітної інформації в частині НМА.
Реагування на ризики	Розробка заходів, що дозволять нівелювати виявлені ризики стосовно НМА або звести їх до прийнято низького рівня.
Засоби контролю	Контрольні процедури щодо НМА: формулювання політик та процедур щодо управління НМА; документальний контроль; огляд та інвентаризація (надання дозволу на доступ до комп'ютерних програм і файлів даних), аналітичні процедури тощо.
Інформації та комунікації	Ефективність інформації про НМА залежить від таких факторів: обсяг операцій з НМА, своєчасність та достатність деталізації інформації по НМА для потреб фінансової звітності; час реєстрації операцій з НМА.
Моніторинг заходів контролю	Може включати такі дії: перевірка того, чи готується своєчасно інформація про НМА, оцінка дотримання нормативно-правового забезпечення в обліковому відображенні НМА, нагляд юридичного відділу за дотриманням бізнес-норм.

Важливим є той факт, що головний акцент у використанні моделі COSO необхідно робити на ефективність і результативність операцій з нематеріальними активами, а також на визначення їх ролі у процесі досягнення стратегічних цілей підприємства. Це узгоджується з проведенням контролю ефективності нематеріальних активів, на потребі якого наголошують вітчизняні науковці.

Так, Т.М. Банасько [11, с. 13] під контролем ефективності нематеріальних активів передбачає перевірку економічності, продуктивності і результативності їх використання у діяльності підприємства для реалізації поставлених перед ним цілей.

Зі свого боку Н.О. Любенюк [12, с. 11] виділяє склад та сутність завдань контролю ефективності використання об'єктів інтелектуальної власності:

- виявлення резервів та втрачених можливостей використання об'єктів;
- аналіз структури об'єктів та процесів, що пов'язаних з їх якісними та кількісними характеристиками (динаміка, ліквідність);
- оцінка повноти відображення операцій з об'єктами права інтелектуальної власності в обліку; визначення рівня ефективності та раціональності викорис-

тання об'єктів;

- оцінка обсягів впливу об'єктів права інтелектуальної власності на величину прибутку підприємства;
- виявлення впливу та аналіз ролі окремих об'єктів і груп в одержанні економічних вигід та переваг;
- аналіз достовірності відображення у документах руху об'єктів права інтелектуальної власності та складання звітності;
- оцінка ступеня ризику, який притаманний кожному окремому об'єкту та групі об'єктів права інтелектуальної власності;
- діагностика рівня внутрішньогосподарського контролю по операціях з використання об'єктів.

Як бачимо, завдання контролю ефективності є співставними з аналізом нематеріальних активів. Відповідно важливим є включення аналітичних служб та спеціалістів-аналітиків до загальної системи внутрішнього контролю нематеріальних активів.

У контексті внутрішнього контролю найчастіше виділяють три етапи його реалізації: попередній, поточний та наступний. Розглянемо особливості контролю нематеріальних активів відповідно до цих етапів (табл. 4).

Таблиця 4

Етапи внутрішнього контролю НМА [узагальнено автором]

Етап контролю	Характеристика в контексті контролю НМА
Попередній	1) визначення обсягів фінансування на закупівлю чи внутрішнє створення НМА; 2) контроль за понесеними витратами на придбання НМА; 3) аналіз забезпеченості підприємства НМА та фахівцями з їх ефективного управління, відображення в обліку та звітності. 4) формування ефективного середовища контролю.
Поточний	1) контроль за своєчасним документальним оформленням НМА; 2) контроль правильності оцінки НМА; 3) перевірка доцільності та правильності відображення НМА у системі обліку; 4) контроль за правильністю визначення терміну корисного використання та нарахуванням амортизації НМА.
Наступний	1) здійснення контролю у вигляді інвентаризації НМА; 2) контроль відображення НМА систем звітності підприємства; 3) контроль за ефективністю використання та збереженням НМА.

Серед проблемних аспектів організації контролю нематеріальних активів І.С. Старко [7, с. 134] виділяє такі:

- недосконалість методики та організації контролю;
- неоперативність контролю щодо впливу на управлінські рішення;
- недосконалість структури органів контролю;
- недостатня відповідність існуючого порядку інвентаризації реальним особливостям об'єктів нематеріальних активів.

З огляду на останній зазначений недолік, вважаємо за доречне детальніше розглянути інвентаризацію нематеріальних активів як одну з процедур фактичного контролю. Лише органічне поєднання документального та фактичного контролю дозволить виявити дійсний стан нематеріального активу як об'єкта перевірки.

Важливість інвентаризації як елементу внутрішнього контролю не викликає сумнівів. Так, Т.О. Каменська [5, с. 14] зазначає, що 22 % завдань внутрішнього аудиту пов'язані саме з інвентаризацією активів.

Основні труднощі у процесі інвентаризації нематеріальних активів пов'язані з відсутністю фізичної форми і, як наслідок, неможливістю проведення інвентаризації у класичному розумінні за аналогією з основними засобами та запасами. Відповідно до Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [13] в інвентаризації нематеріальних активів їх наявність установлюється за документами, що були підставою для оприбуткування, або за документами, якими оформлені майнові права. Одночасно на підставі цих документів перевіряється обґрунтованість їх оприбуткування. Таким чином, основний акцент зроблено на підтвердження прав володіння, а не фактичну наявність самого об'єкта.

Враховуючи, що окремі нематеріальні активи втілені у фізичних носіях, Т.М. Банасько [11, с. 10-11] пропонує проводити інвентаризацію за двома напрямками:

1) інвентаризація відчутних нематеріальних активів: проводиться в порядку, що використовується для матеріальних цінностей, з урахуванням правильності віднесення витрат на статтю незавершених капітальних інвестицій у відчутні нематеріальні активи;

2) інвентаризація невідчутних нематеріальних активів: перевірки підлягають документи, що підтверджують майнові права інтелектуальної власності; строки використання охоронних документів на нематеріальні активи; оформлення режиму службової та комерційної таємниці для нематеріальних активів; відповідність нарахування амортизації нематеріального активу ступеню його зношення; облікове документальне оформлення нематеріальних активів.

У будь-якому випадку завданнями інвентаризації нематеріальних активів мають бути спрямовані на:

- встановлення фактичної наявності нематеріальних активів та порівняння з даними обліку;
- перевірку документів, які підтверджують право на об'єкти інтелектуальної власності;
- оцінку стану нематеріальних активів;
- виявлення нематеріальних активів, які не відповідають критеріям визнання;
- визначення відповідності облікової вартості не-

матеріальних активів справедливій для прийняття рішення про необхідність переоцінки;

- виявлення нематеріальних активів, які не використовуються або використовуються неправомірно.

Відповідно, ключова мета інвентаризації нематеріальних активів – створення інформаційного реєстру реального стану нематеріальних активів суб'єкта господарювання, право на володіння якими існує і є підтвердженим.

Основні етапи інвентаризації наведено на рис. 1.

Важливо підкреслити, що виявлення об'єктів інтелектуальної власності, не підтверджених правовими документами, не призводить до визнання надлишків. У цьому контексті Н.О. Любенко [12, с. 12] вказує, що у результаті проведення інвентаризації можуть виявлятися:

- об'єкти права інтелектуальної власності, які документально підтверджені, використовуються і обліковуються підприємством;

- об'єкти права інтелектуальної власності, які документально не підтверджені, але використовуються і обліковуються підприємством – підлягають ліквідації;

- права інтелектуальної власності, які документально підтверджені, обліковуються, але не використовуються через відсутність матеріального вираження – припинення обліку або створення нового матеріального носія;

- об'єкти права інтелектуальної власності, які документально не підтверджені, не обліковуються підприємством, але використовуються – підлягають ліквідації.

Для кожного з окреслених напрямків властива власна методика відображення результатів інвентаризації.

У контексті дослідження системи внутрішнього контролю нематеріальних активів важливим є розгляд її взаємозв'язку з внутрішнім аудитом. Вивчення сутності внутрішнього аудиту (табл. 5) дає ключове розуміння: внутрішній аудит і внутрішній контроль органічно пов'язані між собою, але ототожнювати їх неможна.

Стосовно співвідношення внутрішнього контролю та аудиту наведемо ключові позиції науковців з цього питання:

- Ю.В. Великий [1, с. 6] вважає, що внутрішній аудит є оцінкою надійності і ефективності існуючої системи внутрішнього контролю;

- Л.Г. Годована, Т.А. Бутинець [4] зазначають, що внутрішній аудит та внутрішній контроль є пов'язаними між собою, оскільки від ефективності провадження внутрішнього контролю на підприємстві залежить рівень показників, які надасть служба внутрішнього аудиту;

- на думку Л.Г. Столяр [6; с. 335], внутрішній контроль на підприємстві включає в себе як внутрішній аудит, так і внутрішньогосподарський контроль.

- Н.О. Любенко [12; с. 12] акцентує увагу на тому, що внутрішній аудит може бути на підприємстві лише незалежним, а внутрішній контроль таким не є. З огляду на це, пропонується відмовитись від ототожнення категорій «внутрішній контроль» і «внутрішній аудит».

З урахуванням думок науковців, спробуємо порівняти внутрішній контроль та внутрішній аудит нематеріальних активів (табл. 6).

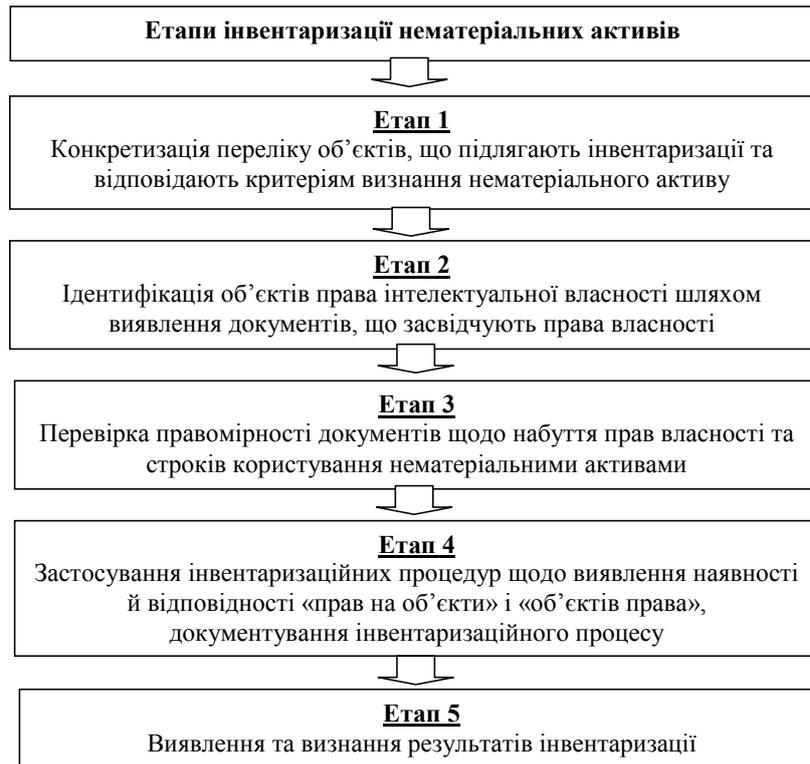


Рис. 1. Етапи проведення інвентаризації нематеріальних активів [систематизовано автором за джерелом [7, с. 131-132]]

Таблиця 5

Підходи до визначення поняття внутрішній аудит

Автор, джерело	Визначення
Інститут внутрішніх аудиторів [14]	Внутрішній аудит – це незалежна, об'єктивна діяльність з надання впевненості та консультативних послуг, що має приносити користь організації та покращувати її діяльність
Петрик О.А. [15, с. 16]	Внутрішній аудит – це перевірки, виконані всередині суб'єкта господарювання його працівниками (внутрішніми аудиторами) з метою надання необхідної інформації керівництву для прийняття управлінських рішень і здійснення внутрішнього поточного контролю
Бардаш С.В. [16, с. 6]	Внутрішній аудит слід розглядати як елемент системи контролю власника за діяльністю органу (суб'єкта) оперативного управління суб'єкта господарювання, організовану вищим органом управління (зборами власників/засновників/ акціонерів/уповноваженим органом (наглядовою радою))

Таблиця 6

Порівняльна характеристика внутрішнього контролю та аудиту НМА [узагальнено автором]

Ознака	Внутрішній контроль НМА	Внутрішній аудит НМА
Сутність	Це процес, запроваджений з метою забезпечення впевненості відносно дотримання встановлених законодавчих та внутрішніх вимог до використання та обліку нематеріальних активів, їх ефективності та результативності для підприємства.	Це один зі способів оцінки правомірності та ефективності використання нематеріальних активів з метою надання власникам достовірної інформації про фінансово-майновий стан підприємства в частині нематеріальних активів.
Ключова сфера	Дослідження всього спектру господарських операцій з нематеріальними активами.	Дослідження фінансової звітності в частині розкриття інформації про нематеріальні активи.
Часові межі здійснення	На постійній основі	На потребу власника
Суб'єкт здійснення	Функціональні керівники, бухгалтерія	Служба внутрішнього аудиту
Залежність	Підконтрольний з боку керівника	Незалежний
Характер здійснення	Попередній, поточний, наступний контроль (частково)	Наступний контроль

Відповідно, внутрішній контроль нематеріальних активів є більш комплексним поняттям, який здійснюється безперервно у процесі господарської діяльності з використанням нематеріальних активів. Внут-

рішній аудит є своєрідною оцінкою системи обліку та контролю нематеріальних активів і здійснюється за потреби, як правило, з орієнтацією на підтвердження достовірності фінансової звітності у частині немате-

ріальних активів.

На думку науковців [17, с. 204], значна частина помилок в обліку нематеріальних активів пов'язана саме з юридичними особливостями. Суворість вимог правового забезпечення нематеріальних активів повинна обов'язково враховуватися при побудові ефективної внутрішньої системи їх контролю. Крім того, система внутрішнього контролю повинна орієнтуватися й на інші типи помилок, зокрема:

– документальні помилки (відсутність первинних документів, недосконалість документообігу, відсутність правоохоронних документів);

– помилки в оцінці (капіталізація витрат, які по своїй суті є витратами періоду і навпаки, некоректна переоцінка нематеріальних активів);

– помилки в нарахуванні амортизації (нарахування амортизації на об'єкти з невизначеним строком амортизації; нарахування амортизації на об'єкти, строк використання яких вже вичерпаний).

ВИСНОВКИ

Таким чином, нематеріальні активи є доволі складним об'єктом контролю, адже вони не мають фізичної форми. Відповідно, основну увагу система внутрішнього контролю має акцентувати на перевірці документів, що підтверджують право власності на нематеріальні активи. Вдосконалення внутрішнього контролю нематеріальних активів необхідно здійснювати шляхом впливу на його складові елементи. Такі елементи можуть бути виокремлені відповідно до міжнародних моделей внутрішнього контролю, і головним чином, стандартів COSO.

Важливою формою внутрішнього контролю нематеріальних активів є інвентаризація, яка має фокусуватися на використанні специфічних процедур для їх ідентифікації та виявлення наявності. Застосування ефективних та своєчасних процедур внутрішнього контролю в поєднанні з внутрішнім аудитом здатні виявляти та вчасно нівелювати обліково-звітні помилки відносно нематеріальних активів, а також визначати вектор досягнення основних цілей підприємства через призму використання нематеріальних активів.

Перспективним напрямом подальших наукових досліджень є детальне вивчення контролю ефективності нематеріальних активів.

Список використаних джерел

1. Великий Ю.В. Внутрішній контроль і аудит в Україні. Інвестиції: практика та досвід. 2017. № 7. С. 5-7.
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016-2017 року. Частина I URL: https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf
3. Воронко Р.М., Басіста І.А. Трактатування внутрішнього контролю та проблеми його застосування на підприємствах. Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. 2013. Вип. 10 (3). С. 139-146.
4. Годована Л.Г., Бутинець Т.А. Внутрішній контроль та внутрішній аудит: схожість та відмінність. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/139/1/21.pdf>
5. Каменська Т.О. Внутрішній аудит: методологія та організація: автореф. дис. ... д-ра. екон. наук: 08.00.09 / Національна академія статистики, обліку та аудиту. Київ, 2011. 42 с.

2011. 42 с.

6. Столяр Л.Г. Внутрішньогосподарський контроль та внутрішній аудит у системі управління підприємством. Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. 2010. Вип. 4. С. 334-338.

7. Старко І.Є. Особливості організації управлінського контролю нематеріальних активів. Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. 2016. Вип. 1. С. 134-137.

8. Пальцун І.М., Тохтарова Н.М. Методологічний підхід до аудиту інформації про нематеріальні активи в межах міжнародних концепцій оцінки ефективності системи внутрішнього контролю. Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. 2012. Вип. 9(3). С. 9-19.

9. Каменська Т.О., Редько О.Ю. Внутрішній контроль і аудит в управлінні: практич. посіб.; Наук. шк. аудиту, Нац. Центр Обліку та Аудиту. Київ: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2015. 375 с.

10. Модель внутрішнього контролю COSO. URL: [https://kyivaudit.gov.ua/vr/ka/index.nsf/b3ee4ef4a4e9ca24c2257c210037e49a/aa6dcb289a036c48c225801e004e635f/\\$FILE/COSO%20presentation_v6.pdf](https://kyivaudit.gov.ua/vr/ka/index.nsf/b3ee4ef4a4e9ca24c2257c210037e49a/aa6dcb289a036c48c225801e004e635f/$FILE/COSO%20presentation_v6.pdf).

11. Банасько Т.М. Бухгалтерський облік і контроль нематеріальних активів: оцінка та порядок відображення: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Житомир. держ. технол. ун-т. Житомир, 2010. 18 с.

12. Любенко Н.О. Облік і контроль об'єктів права інтелектуальної власності: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Київ. нац. економ. ун-т. Київ, 2013. 16 с.

13. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України №879 від 04.09.2014 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

14. Інститут внутрішнього аудиту України. URL: https://www.iaa.org.ua/?page_id=212.

15. Петрик О.А. Аудит: методологія та організація: монографія. Київ: КНЕУ, 2003. 260 с.

16. Бардаш С.В. Організаційно-правова ідентифікація внутрішнього контролю у приватному секторі економіки. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер.: Економічні науки. 2013. № 4. С. 3-9.

17. Тарасенко Л.О. Особливості аудиту нематеріальних активів: аналітичні процедури та інспектування. Економічний аналіз. 2017. № 2. Т. 27. С. 201-208.

References

1. Velykyi Yu. V. Internal control and audit in Ukraine. Investment: practice and experience. 2017. № 7. pp. 5-7. (in Ukrainian).
2. International standards for quality control, audit, review, other assurance and related services (2016-2017 edition). Part I. URL: https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf (in Ukrainian).
3. Voronko R.M., Basista I.A. Interpretation of internal control and problems of application for companies. Economic sciences. Ser.: Accounting and finance. 2013. Issue 10 (3). pp. 139-146. (in Ukrainian).
4. Hodovana L.H., Butynets T.A. Internal control and internal audit: similarity and difference. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/139/1/21.pdf>. (in Ukrainian).
5. Kamenska T.O. Internal audit: methodology and organization: abstract of thesis... doctor econ. sciences / National Academy of Statistics, Accounting and Audit. Kyiv, 2011. 42 p. (in Ukrainian).
6. Stoliar L.H. Internal control and internal audit in the enterprise management system. Bulletin of Chernivtsi Trade and Economics Institute. Economic sciences. 2010. Issue 4. pp. 334-338. (in Ukrainian).
7. Starco I.Ye. Particularities of management control organization of intangible assets. Socio-Economic Problems of

the Modern Period of Ukraine. 2016. Issue 1. pp. 134-137. (in Ukrainian).

8. Palstun I.M., Tokhtarova N.M. *Methodological approach to audit information on intangible assets with international concepts evaluation of effectiveness of internal control*. *Economic sciences. Ser.: Accounting and finance*. 2012. Issue 9(3). pp. 9-19. (in Ukrainian).

9. Kamenska T.O., Redko O.Yu. *Internal control and audit in the management: pract. tutorial*. Scientific School of Audit, National Center for Accounting and Auditing. Kyiv: Publishing House «Information-analytical agency», 2015. 375 p. (in Ukrainian).

10. *Model of internal control COSO*. URL: [https://kyivaudit.gov.ua/vr/ka/index.nsf/b3ee4ef4a4e9ca24c2257c210037e49a/aa6dcb289a036c48c225801e004e635f/\\$FILE/COSO%20presentation_v6.pdf](https://kyivaudit.gov.ua/vr/ka/index.nsf/b3ee4ef4a4e9ca24c2257c210037e49a/aa6dcb289a036c48c225801e004e635f/$FILE/COSO%20presentation_v6.pdf). (in Ukrainian).

11. Banasko T.M. *Accounting and control of intangible assets: evaluation and presentation: abstract of thesis... cand. econ. sciences / Zhytomyr State Technological University.*

Zhytomyr, 2010. 18 p. (in Ukrainian).

12. Lyubenok N.O. *Accounting and control of intellectual property objects: abstract of thesis, Phd in Economics / Kyiv National Economic University*. Kyiv, 2013. 16 p. (in Ukrainian).

13. *Regulations on inventory of assets and liabilities: Order of the Ministry of Finance of Ukraine № 879 dated 04.09.2014*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (in Ukrainian).

14. *The Institute of Internal Audit of Ukraine*. URL: https://www.iaa.org.ua/?page_id=212 (in Ukrainian).

15. Petryk O.A. *Audit: methodology and organization: monograph*. Kyiv: KNEU, 2003. 260 p. (in Ukrainian).

16. Bardash S.V. *Organizational and legal identification of internal control in the private sector of the economy*. *The Journal of Zhytomyr State Technological University. Ser.: Economic sciences*. 2013. № 4. pp. 3-9. (in Ukrainian).

17. Tarasenko L.O. *Features of the auditing of intangible assets: analytical procedures and inspections*. *Economic analysis*. 2017. № 2. Vol. 27. pp. 201-208. (in Ukrainian).