

Консалтингова послуга у сфері безпеки бізнесу як об'єкт бухгалтерського обліку

(Представлено к.е.н., доц. Вигівською І.М.)

Статтю присвячено питанням консалтингових послуг у сфері безпеки бізнесу як об'єкта бухгалтерського обліку. Аналіз наукової літератури показав, що питання управління та облікового відображення консалтингових послуг у сфері безпеки бізнесу на сьогоднішній день є малодослідженими у вітчизняній економічній науці. Дослідження показало, що обраний об'єкт дослідження знаходиться на межі економічних, юридичних наук та наук з державного управління. Аналіз консалтингових послуг як об'єкт бухгалтерського обліку дозволить розвинути та обґрунтувати інноваційні підходи до формування інформаційно-аналітичного забезпечення управління консалтинговими компаніями, а замовнику дасть змогу сформувати інформаційне забезпечення для оцінки ефективності такої послуги в частині гарантування безпеки бізнесу.

В статті розглянуто властивості консалтингової послуги, залежно від видів послуг, зокрема, у сфері фінансово-економічної безпеки, кібербезпеки, силової охорони й охорони правопорядку, та визначено об'єкти бухгалтерського обліку за кожним видом. Виявлено специфіку консалтингової послуги як об'єкта бухгалтерського обліку. Проте в контексті її змістовного наповнення необхідно зазначити, що основоположною специфікою консалтингової послуги у сфері безпеки бізнесу є те, що часовий проміжок процесу виробництва та реалізації збігаються, тобто процес надання консалтингової послуги у сфері безпеки бізнесу є й процесом її реалізації.

Крім того, якщо консалтингова послуга у сфері безпеки передбачає ще й певні види робіт та реалізацію товарів, то зазначені процеси теж можуть збігатися в часі. Це значно ускладнює систему облікового відображення в частині ідентифікації доходів від реалізації товарів, робіт, послуг, і в частині розподілу загальноновиробничих витрат та калькулювання собівартості консалтингової послуги у сфері безпеки.

Ключові слова: бухгалтерський облік; консалтингові послуги; безпека бізнесу; кібербезпека; фінансово-економічна безпека.

Постановка проблеми. Безпека бізнесу є основоположною категорією, на яку спрямовані управлінські рішення. Насамперед, це обумовлено тим, що господарська діяльність підприємства знаходиться під впливом економічних, політичних, правових, технологічних, інформаційних, культурних, соціальних та криміналістичних факторів. Так бізнес знаходиться під впливом сукупності загроз, які визначають безперервність його функціонування та місце на ринках товарів (робіт, послуг), праці та капіталу. Вивчення думки стейкхолдерів громадськими, урядовими та комерційними організаціями вказує на необхідність перегляду діючих положень щодо гарантування безпеки бізнесу у зв'язку з розширенням спектра загроз, зокрема:

- круглий стіл організований Київською торгово-промисловою палатою у 2016 р. на тему «Безпека ведення бізнесу» [10], дозволив ідентифікувати найгостріші загрози для бізнесу, на яких все частіше наголошують підприємці: грінмейл та кардерство, рейдерство та шахрайство, неврегульовані земельні питання та нестабільність валюти, проблеми кредитування;

- у 2019 р. компанія KPMG оприлюднила щорічний звіт [14] за результатами опитування керівників компаній України. Було опитано керівників 130 найбільших компаній України, які вказали на топ-5 загроз для бізнесу: ризик, пов'язаний з браком кваліфікованих кадрів; регуляторний ризик; операційний ризик; ризик, пов'язаний з новими/підривними технологіями; ризик повернення до територіальності.

Варто зауважити, що опитування світових компаній доповнює зазначений перелік ризиків такими як: ризик у сфері кібербезпеки та ризик екологічних/кліматичних змін. Також необхідно вказати, що для вітчизняних управлінців змінилися акценти у сфері загроз порівняно з попереднім звітом лише в контексті заміщення ризику у сфері кібербезпеки ризиком повернення до територіальності;

- важливою складовою загроз для ведення бізнесу в Україні є рейдерство. «За останні 7 років в Україні сталося 3242 рейдерських захоплення, а щорічна їхня кількість складає близько 400. ... За даними Opendatabot, від початку 2019 р. в Україні відбулося понад 200 рейдерських захоплень, водночас найбільша їх кількість сталася у 2017 р., коли зловмисники протягом року незаконно заволоділи 724 підприємствами» [15]. В цілому статистика рейдерських захоплень в Україні має такий вигляд (рис. 1);

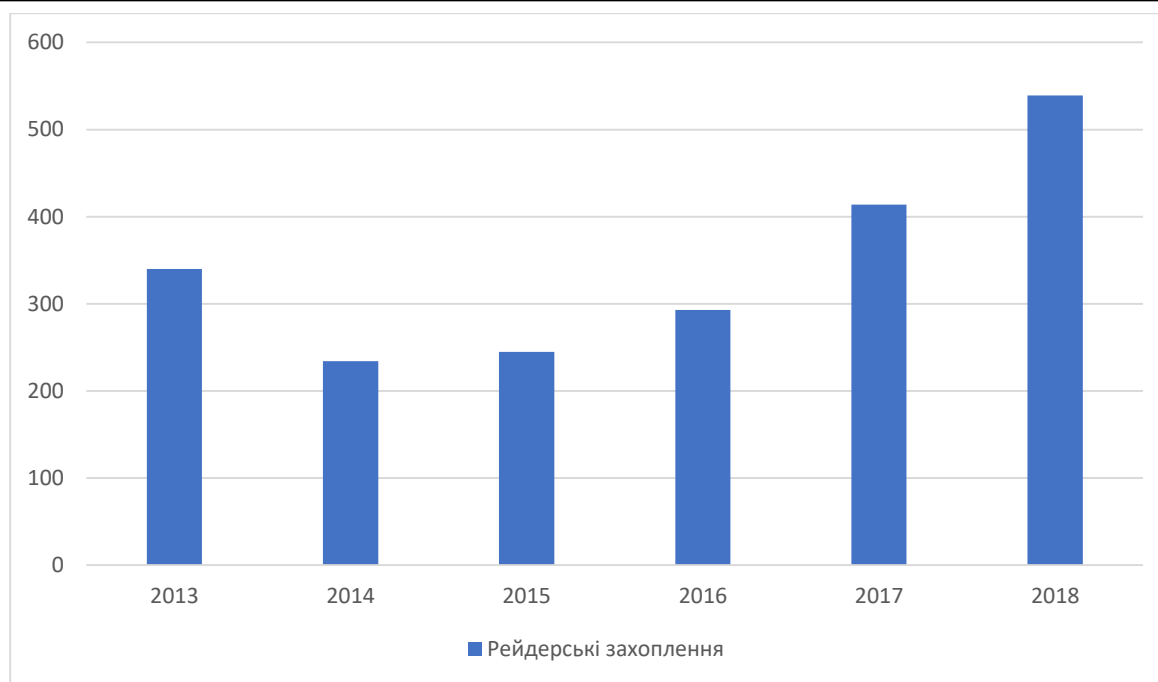


Рис. 1. Рейдерські захоплення в Україні [2]

- важливим в контексті актуалізації дослідження, є наведення даних щодо кібератак на вітчизняні підприємства: «27 червня 2017 р. відбулася масштабна хакерська атака за допомогою вірусної програми Retua.A, яка порушила роботу численних українських державних і приватних підприємств, зокрема, аеропорту Бориспіль, Укртелекому, ЧАЕС, Укрзалізниці та інших, а також Кабінету Міністрів і ряду ЗМІ. СБУ заявила про причетність до атаки російських спецслужб» [9].

Щодо світових тенденцій у сфері кібербезпеки, цікавою є така теза: «Світовий бізнес у 2021 р. може понести збитки на суму 6 трильйонів доларів від кібератак. Такий прогноз озвучили експерти захисту українського кіберпростору під час II Міжнародного форуму “Кібербезпека – захисти свій бізнес”» [11].

Отже, спектр загроз є досить широким: від силового захоплення бізнесу до кібератак, від політичної нестабільності та змін валютного курсу, від кадрового голоду до економічних реформ. Викладене вище актуалізує питання гарантування безпеки бізнесу шляхом застосування консалтингових послуг. «Вкрай актуальним стає вирішення завдань впровадження сучасних методів і технологій управління за допомогою залучення консалтингових структур. У сучасній ринковій економіці консультаційні послуги давно є найважливішим елементом підтримуючої її функціонування інфраструктури. При цьому в умовах інформатизації та інтернаціоналізації виробництва попит на консультаційні послуги постійно збільшується, зростає їх питома вага в загальному обсязі реалізації послуг» [4].

На сьогодні жодне підприємство не володіє ресурсами, які б дозволили гарантувати захист від усього спектра загроз, або ж їх окремих проявів. У зв'язку з цим, все більшої популярності набувають консалтингові послуги у сфері безпеки бізнесу. «В сучасних умовах консалтинг стає дієвою ланкою ринкового механізму, саме він дозволяє підтримувати високу конкурентоспроможність підприємств, є генератором і провідником новачок в області організації, управління, інформаційних технологій. Особливо важлива роль консалтингу в періоди різких змін економічного становища, кризових явищ» [1]. Цей вид послуг має проявитися і в дослідженнях, присвячених розвитку бухгалтерського обліку, адже це значно розширює структуру системи об'єктів бухгалтерського обліку як функціональної економічної науки.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання управління та облікового відображення консалтингових послуг у сфері безпеки бізнесу на сьогоднішній день є малодослідженим у вітчизняній економічній науці. Переважна кількість праць вчених присвячена лише окремим сферам безпеки бізнесу, зокрема: інформаційній, фінансово-економічній, кадровій. Варто зауважити, що обраний об'єкт дослідження знаходиться на межі економічних, юридичних наук та наук з державного управління. Саме тому інформаційною базою дослідження стали праці вітчизняних вчених економістів, юристів та фахівців з державного управління, таких як: А.М. Ткаченко, О.Л. Резніков, В.Н. Бесчастний, Т.С. Вечканов, А.В. Ізмалков, О.А. Кириченко, В.І. Ярочкін, Т.Г. Васильців, В.М. Геєць., М.О. Кизим, Т.С. Клебанова, О.І. Черняк, Г.В. Івашенко, А.Г. Шаваєв, Н.К. Швець, І.М. Близнюк, О.М. Горбатюк, М.О. Гуцалюк, В.В. Остроухов, В.С. Цимбалюк, Т.І. Чубарук, Д.О. Грицишен, В.В. Євдокимов, Л.В. Гнилицька, Я.І. Мулик та інших. Праці зазначених вище вчених присвячені різностороннім питанням гарантування економічної, фінансової, екологічної, інформаційної та кадрової безпеки. Проте вченими розглянуто лише

особливості оцінки такої безпеки та обґрунтовані заходи з її гарантування лише в контексті використання власних ресурсів, тобто без залучення сторонніх осіб, що значно знижує якість управління загрозами зовнішнього середовища.

Метою статті є дослідження консалтингових послуг у сфері безпеки бізнесу як об'єкта бухгалтерського обліку.

Викладення основного матеріалу дослідження. Нестабільне зовнішнє середовище розвитку бізнесу є основоположним фактором безперервного функціонування суб'єкта господарювання та результативності його господарської діяльності. Оперативна реакція на загрози зовнішнього середовища багато в чому залежить від розвитку системи управління господарською діяльністю в забезпеченні відповідного рівня безпеки бізнесу.

Високий рівень безпеки підприємства (за різними видами) характеризується можливістю системи управління своєчасно, оперативно та адекватно реагувати на зміни, що відбуваються у зовнішньому середовищі і можуть бути ідентифіковані як загрози певному виду безпеки. Управління безпекою господарської діяльності також визначається об'єктивним використанням внутрішніх резервів суб'єкта господарювання. Тобто, безпека підприємства проявляється у процесі протидії негативним зовнішнім і внутрішнім факторам та реакції на зовнішні і внутрішні загрози, які можуть спричинити вихід зі стану рівноваги.

«Одним із найбільш значущих елементів системи безпеки підприємства є механізм її забезпечення, який являє собою сукупність законодавчих актів, правових норм, спонукальних мотивів, стимулів, методів, заходів, сил і засобів, за допомогою яких забезпечується досягнення цілей безпеки і вирішення поставлених завдань» [6].

Сучасний бізнес характеризується процесами укрупнення та глобалізації, що значно ускладнює управлінські завдання щодо мінімізації негативних наслідків загроз зовнішнього середовища. За таких умов змінюються підходи до інформаційного забезпечення цих рішень та на їх основі розробки механізмів і заходів із гарантування відповідного рівня безпеки бізнесу, що полягають як в удосконаленні механізмів управління господарською діяльністю, так і в модернізації бізнес-процесів за сучасними інноваційними прикладами. Зазвичай забезпечення повного спектра заходів із гарантування безпеки бізнесу неможливо здійснити наявними ресурсами підприємства, а тому виникає потреба у використанні інноваційних методів та принципів, які надає консалтинг у сфері безпеки бізнесу.

«У сучасній ринковій економіці консультативні послуги давно є найважливішим елементом підтримуючої її функціонування інфраструктури. Жодне серйозне економічне та управлінське рішення в країнах з ринковою економікою, причому, не тільки в розвинених, але і в так званих країнах, що розвиваються, не відбувається без використання консультантів: економістів, юристів, маркетингологів тощо, індивідуальних, а частіше об'єднаних в консультативні фірми» [4].

Аналіз попередніх досліджень стану та специфіки ринку консалтингових послуг в Україні та світі вказує, що, незважаючи на функціонування консалтингових компаній в Україні, попит на їхні послуги недостатньо розвинений і слабо структурований. Особливо гостро це питання стоїть у сфері консалтингових послуг із гарантування безпеки бізнесу, що обумовлено факторами страху та довіри. Крім того, сьогодні неможливо оцінити якість таких послуг та промоніторити надійність виконавця консалтингових послуг у сфері безпеки бізнесу. Адже поки що бізнес в різних галузях знаходиться на стадії кадрового голоду, що неминуче стосується і консалтингових фірм.

У нашому дослідженні ми зупинимося на питаннях властивостей консалтингової послуги як об'єкта бухгалтерського обліку, що дозволить розвинути та обґрунтувати інноваційні підходи до формування інформаційно-аналітичного забезпечення управління консалтинговими компаніями, а замовнику дасть змогу сформулювати інформаційне забезпечення для оцінки ефективності такої послуги в частині гарантування безпеки бізнесу.

Для вивчення змістовного наповнення консалтингової послуги у сфері безпеки бізнесу є потреба у встановленні властивостей процесу консалтингового бізнесу та сфер його прояву, що полягає в зацікавленості різних учасників соціально-економічних відносин у його розвитку. Вважаємо, що консалтинговий бізнес у різних сферах господарської діяльності має такі властивості:

- стан розвитку економічної системи корелює зі станом розвитку консалтингу в державі. «Результатом аналізу етапів становлення та розвитку провідних країн світу є виявлення прямої кореляції між рівнем інноваційного і науково-промислового потенціалу та рівнем розвитку економіки. Кількісне та якісне підвищення показників діяльності суб'єктів соціально-економічної, політичної та культурної сфер не має розглядатися відокремлено від інфраструктурних інституцій, що забезпечують ефективну взаємодію зазначених складових суспільства. Однією з таких провідних інфраструктурних інституцій у сфері економіки є консалтингова діяльність, цінність якої реалізується через її природу – створення, передачу та впровадження актуальних галузевих практик і знань, технологій, інструментів, методів як у комерційних компаніях, так й у неприбуткових громадських організаціях та державних установах» [7, с. 194]. «В умовах поступового розвитку ринкової економіки України об'єктивно необхідною є зміна функцій усієї ієрархії

управління системою бізнес відносин: від підприємця малого бізнесу до великого виробничого об'єднання, що має міцні зв'язки й упевнено функціонує в системі міжнародних економічних відносин. Досвід закордонних соціально-ринкових систем підказує вектор таких змін, що ґрунтуються на перманентній увазі до особистості. Ця обставина визначає актуальність проблеми управлінського консультування в ринковій інфраструктурі» [3, с. 3];

- консалтингові послуги дозволяють підвищити ефективність управління бізнесом. На цьому наголошують вітчизняні вчені К.В. Ковальська, Р.М. Пастушенко: «У міру формування в нашій країні ринкової економіки потреба в консультаційних послугах об'єктивно зростає, а розвиток консультаційної діяльності, значення якої для функціонування національної економіки вже давно визнано як вітчизняними науковцями, так і керівниками підприємств і організацій, набуває особливої актуальності.

Як свідчить практика, у багатьох випадках саме ефективна консультаційна допомога дає змогу запобігти значним втратам, які можуть виникати через допущення помилок керівниками і власниками при плануванні, організації та веденні бізнесу, налагодженні стосунків з партнерами, клієнтами тощо. Консультаційна діяльність сьогодні розглядається як невід'ємна інфраструктурна складова ринкової системи господарювання, потужна сфера економіки багатьох розвинутих країн, провідна роль якої пов'язана із сутністю інтелектуального продукту, який створюють консультаційні компанії для організацій-клієнтів з метою посилення їхніх конкурентних переваг, сприяючи мобілізації потенціалу та використанню наявних можливостей підвищення ефективності бізнесу» [7, с. 4]. Тобто вчені вказують, що економічна система зростатиме в результаті розвитку консалтингу, що сприятиме різним видам бізнесу бути більш стійким до зовнішнього середовища та підвищувати ефективність внутрішніх процесів;

- міжнародні економічні відносини переважно визначаються рівнем консалтингових послуг. У цьому контексті варто процитувати Л.С. Любохинець та А.А. Дашевську: «Для сучасного стану розвитку міжнародних економічних відносин актуальним є питання ефективного функціонування ринку консалтингових послуг в адекватному економічному середовищі, де ринкова інфраструктура є ключовим елементом. Тому реального значення набуває консалтингова діяльність, що є одним із важливих компонентів управлінської інфраструктури, а також з'ясування ролі міжнародного консалтингу в розвитку світової економічної системи та національного ринку консалтингових послуг. Глобальний ринок консалтингових послуг формується та трансформується під впливом динаміки світових бізнес-тенденцій, що супроводжуються використанням принципово нових інформаційних та консалтингових технологій, які є основою якісного розвитку сучасного консалтингового бізнесу, трансформації бізнес-процесів ТНК та урізноманітнення структури консалтингових послуг і продуктів за рахунок інноваційного складника» [8, с. 234].

Фурсова О.В. у цьому контексті зазначає, що «Сфера консалтингових послуг є однією з найважливіших і швидкозростаючих складових світової економіки. В умовах глобалізації світової економіки сфера інформаційно-консалтингових послуг стає одним із впливових чинників, від яких залежить зростання економіки, підвищення конкурентоспроможності країни на світових ринках, покращення добробуту населення. Становлення економіки України як цілісної системи відбувається за умови розвитку ринку консалтингових послуг. Трансформаційні процеси, що відбуваються в Україні, об'єктивно вимагають узгодження національної економічної політики, ринкових перетворень у сфері послуг, а тому дослідження цієї проблематики має практичний і актуальний характер.

В Україні є потенціал для розвитку сфери консалтингових послуг, але існує достатня кількість перешкод, які заважають його подальшому активному формуванню. Розвиток науки, технологій і висококваліфікована робоча сила є необхідними передумовами для динамічного розвитку консалтингової діяльності як складової ринкової інфраструктури, що може стимулювати розвиток всієї національної економіки, забезпечити міцні конкурентні переваги на світових ринках» [13, с. 68]. Тобто вчені вказують на зростання ролі консалтингу в міжнародних економічних відносинах та динамічного розвитку власне міжнародного консалтингу. Варто зауважити, що автори значну увагу приділяють розширенню сфери застосування консалтингових послуг.

Для забезпечення якісного процесу надання консалтингових послуг у сфері безпеки бізнесу є потреба у формуванні комплексного інформаційного супроводу на усіх етапах реалізації послуги. Основоположною системою, яка формує інформаційний ресурс про консалтингову послугу в сфері безпеки бізнесу, є система бухгалтерського обліку. У свою чергу консалтингову послугу в сфері безпеки бізнесу варто розглядати як об'єкт бухгалтерського обліку щодо системи об'єктів управління надавача та отримувача такого виду послуги. Саме в цьому проявляється складність дослідження облікових аспектів консалтингових послуг у сфері безпеки бізнесу.

Консалтингові послуги у сфері безпеки бізнесу – це цілісний спектр різносторонніх послуг, які охоплюють усі можливі загрози безпеці підприємства. В цьому контексті варто наголосити, що замовником таких послуг може бути як власне суб'єкт господарювання – підприємство будь-якої форми власності та організаційно-правової форми, так і зацікавлена особа в діяльності того чи іншого підприємства. Як в першому, так і в другому випадках сфера гарантування безпеки буде спрямована на

конкретне підприємство. Хоча й об'єктне поле консалтингової послуги є спільним, проте змістовне наповнення та специфіка реалізації консалтингової послуги у сфері безпеки будуть різними.

У нашому дослідженні ми зупинимося на найбільш актуальних послугах у сфері безпеки, зважаючи на представлені вище статичні дані:

- консалтингові послуги у сфері фінансово-економічної безпеки підприємства – вид консалтингу щодо оцінки фінансово-економічних та інших видів ризиків, які впливають на фінансовий стан підприємства; розробки заходів щодо управлінських рішень, спрямованих на уникнення або мінімізацію таких загроз; підвищення рівня фінансового стану та величини фінансових результатів;

- консалтингові послуги у сфері кібербезпеки – вид консалтингу, що направлений на ідентифікацію інформаційних загроз та загроз проникнення в інформаційно-комп'ютерну систему підприємства, в результаті чого розробляється комплекс технологічних заходів, реалізація яких може бути здійснена власними силами замовника, або ж бути частиною послуги;

- консалтингова послуга у сфері силової охорони та охорони правопорядку – вид консалтингу із гарантування безпеки майнових комплексів підприємства, що може бути реалізований як в частині рекомендацій та супроводу, так і в повному комплексі робіт та послуг із охорони майна підприємства.

В цілому, характеризуючи консалтингову послугу у сфері безпеки в контексті вивчення її змісту як об'єкта управління та бухгалтерського обліку, варто зупинитися на таких її властивостях:

1) суб'єктивні, тобто ті, які обумовлюють поведінку суб'єктів-учасників консалтингової послуги у сфері безпеки бізнесу:

- довіра. Специфічною відмінністю консалтингових послуг у сфері безпеки від інших видів консалтингу є те, що повинна існувати довіра між замовником та надавачем консалтингової послуги. Саме довіра, а точніше її відсутність, є стримуючим фактором використання послуг сторонніх осіб для гарантування безпеки суб'єкта господарювання. Довіра не може обмежитися лише умовами договору про надання консалтингових послуг у сфері безпеки в цілому, або в частині окремих видів загроз. Оцінити довіру певними економічними, математичними, правовими чи соціологічними методами неможливо. В цьому контексті спрацює лише інструкція або ж репутація компаній на ринку.

Низький рівень довіри до консалтингових послуг у сфері безпеки насамперед обумовлений відсутністю законодавчих норм, які б регулювали діяльність компаній, що забезпечують той чи інший напрям мінімізації загроз внутрішнього чи зовнішнього середовища функціонування підприємства. Це спричинило тенденцію більшої довіри до міжнародних консалтингових компаній, аніж вітчизняних, адже перші більшою мірою здійснюють комплекс заходів для збереження своєї репутації та відповідності міжнародним нормативним актам;

- страх. Питання гарантування безпеки бізнесу як власником, так і суб'єктом господарювання, завжди супроводжується страхом зі сторони управлінського персоналу. Цей страх обумовлений недовірою до виконавця консалтингової послуги. Так управлінський персонал має страх щодо розголошення виконавцем певних видів інформації, яка стосується функціонування підприємства; розголошення критичних та мало захищених точок підприємств; злиття інформації конкурентам; виявлення під час реалізації консалтингової послуги порушення законодавства, наприклад, порушення фіскального законодавства (несплата податків) та інші;

2) об'єктивні, тобто ті, які визначають змістовне наповнення консалтингової послуги у сфері безпеки бізнесу:

- консалтингова послуга у сфері безпеки може бути поширена на різні сфери діяльності суб'єкта господарювання, залежно від найбільш вразливих загроз. Зокрема, особливими видами консалтингових послуг, що визначають специфіку її реалізації та облікового відображення є такі: консалтингові послуги у сфері фінансово-економічної безпеки; консалтингові послуги із гарантування кібербезпеки та мінімізації інформаційних загроз; послуги силової безпеки та охорони правопорядку. Кожен вид послуг має особливу специфіку в контексті залучення ресурсів, кадрового потенціалу та механізму реалізації послуги. Зауважимо, що залежно від виду послуги буде визначатися її прояв у системі бухгалтерського обліку;

- консалтингова послуга у сфері безпеки залежно від виду загроз матиме як матеріальний, так і нематеріальний прояв. Так якщо мова йде про фінансово-економічну або кадрову безпеку, то її прояв більшою мірою стосується нематеріальної складової забезпечення функціонування підприємства. Це обумовлено тим, що виконавець надає лише консультацію щодо управління ресурсами підприємства та розвитку фінансового потенціалу. Коли мова йде про інформаційну безпеку, то в результаті її реалізації дана послуга матиме матеріальний прояв, який полягає в удосконаленні інформаційних ресурсів підприємства, придбання певних видів програмного забезпечення або комп'ютерної техніки.

Специфічним є матеріальний прояв для консалтингової послуги щодо силової безпеки та охорони правопорядку. Так в результаті реалізації зазначеного виду консалтингової послуги у сфері безпеки будуть понесені як капітальні, так і поточні витрати. Зокрема, капітальні витрати будуть пов'язані із модернізацією системи відеоспостереження, сигналізації тощо. Щодо поточних витрат, то їхня специфіка буде визначатися залученням сторонніх осіб з особливими фізичними можливостями для охорони

правопорядку, наприклад, приватні або державні бойові підрозділи. Зазвичай застосування таких послуг є актуальним за умови рейдерського захоплення підприємств, або ж охорона правопорядку в умовах підвищеної криміналістичної ситуації;

- матеріальний та нематеріальний характер консалтингової послуги обумовлює специфіку функціонування консалтингових компаній. Адже якщо послуга матиме матеріальний характер, наприклад, налагодження системи відеоспостереження, то в цьому випадку виконавець не лише реалізує послугу, але й надає певний комплекс робіт. Цей випадок обумовлює ще й те, що виконавець консалтингової послуги у сфері безпеки реалізує не лише послугу та роботи, але й товари, а це вже торговельна діяльність. Саме такі аспекти необхідно враховувати при формуванні методичних рекомендацій з облікового відображення консалтингової послуги у сфері безпеки бізнесу;

- у зв'язку з тим, що консалтингова послуга може бути реалізована в різних сферах безпеки бізнесу, вона регулюється різними галузями законодавства. Це, в свою чергу, обумовлює вплив на її зміст та визначає потребу в формуванні різних підходів до розробки методичного забезпечення її облікового відображення. Особливо гостро це питання стоїть щодо послуг, які матимуть матеріальний прояв, зокрема: консалтингові послуги в забезпеченні кібербезпеки та консалтингові послуги із силового захисту й охорони правопорядку. Варто також зауважити, що окремі напрями послуг із силового захисту й охорони правопорядку мають бути ліцензованими правоохоронними органами. А от послуги із кібербезпеки зазвичай мають мати міжнародні сертифікати, наприклад, CISCO. Тобто, на сьогодні консалтингові послуги в контексті нормативно-правового забезпечення можна охарактеризувати таким чином: по-перше, відсутність нормативно-правового регулювання процесу реалізації консалтингової послуги у сфері безпеки; по-друге, відсутність законодавчих вимог щодо діяльності консалтингових компаній із гарантування безпеки бізнесу.

Зазначене вище дозволяє з'ясувати специфіку різних видів консалтингових послуг у сфері безпеки, що представлено в таблиці 1.

Таблиця 1

Властивості консалтингової послуги в сфері і безпеки бізнесу

Вид консалтингової послуги	Характеристика	Види діяльності	Об'єкти бухгалтерського обліку
1	2	3	4
У сфері фінансово-економічної безпеки	Вид консалтингу щодо оцінки фінансово-економічних та інших видів ризиків, які впливають на фінансовий стан підприємства, та розробки заходів щодо управлінських рішень, спрямованих на уникнення або мінімізацію таких загроз і підвищення рівня фінансового стану та величини фінансових результатів	Послуги з: - оцінки та моніторингу ризиків; - оцінки господарської діяльності з позиції її мінливості до певних видів загроз; - розробки рекомендацій та інформаційного супроводу	Для виконавця: - собівартість консалтингової послуги; - доходи від реалізації послуг. Для замовника: - консалтингова послуга; - розрахунки за консалтингову послугу
У сфері кібербезпеки	Вид консалтингу, що спрямований на ідентифікацію інформаційних загроз та загроз проникнення в інформаційно-комп'ютерну систему підприємства, в результаті чого розробляється комплекс технологічних заходів, реалізація яких може бути здійснена власними силами замовника, або ж бути частиною послуги	Послуги з: - оцінки та моніторингу інформаційних ризиків; - оцінки зовнішніх загроз та внутрішніх критичних точок; - розробки рекомендацій з удосконалення інформаційної системи підприємства. Роботи з: - удосконалення інформаційної системи підприємства; - розробки програмного забезпечення; - встановлення інноваційних інформаційних продуктів. Реалізація товарів: - комп'ютерної та іншої техніки	Для виконавця: - собівартість консалтингової послуги; - собівартість робіт; - собівартість товарів; - доходи від реалізації товарів, робіт, послуг. Для замовника: - консалтингова послуга, роботи, товари; - розрахунки за консалтингову послугу, товари та роботи

Закінчення табл. 1

1	2	3	4
У сфері силової охорони та охорони правопорядку	Вид консалтингу із гарантування безпеки майнових комплексів підприємства, що може бути реалізований як в частині рекомендацій та супроводу, так і в повному комплексі робіт і послуг із охорони майна підприємства	Послуги з: - оцінки та моніторингу загроз майну підприємства; - оцінки загроз порушення правопорядку тощо; - силового захисту майна та персоналу підприємства. Роботи з: - встановлення відеоспостереження та охоронної техніки. Реалізація товарів: - спеціалізованого обладнання для забезпечення силової охорони та охорони правопорядку	Для виконавця: - собівартість консалтингової послуги; - собівартість робіт; - собівартість товарів; - доходи від реалізації товарів, робіт, послуг. Для замовника: - консалтингова послуга, роботи, товари; - розрахунки за консалтингову послугу, товари та роботи

Охарактеризуємо кожен із зазначених видів послуги у сфері безпеки бізнесу більш детально:

1) консалтингові послуги із гарантування фінансово-економічної безпеки бізнесу. У цьому контексті зарубіжна дослідниця Н.С. Кисельова пропонує: «У вирішенні питань забезпечення економічної безпеки бізнесу на сучасному етапі сформовано спектр специфічних консалтингових послуг: розробка і коректування концепції гарантування безпеки діяльності у сфері малого та середнього бізнесу; аналіз оперативної обстановки, що складається навколо об'єкта захисту, і вироблення рекомендацій щодо дій співробітників при виникненні загроз безпеці фірми; розробка внутрішніх нормативних документів у напрямі безпеки; підготовка персоналу з питань гарантування безпеки; перевірка реальності відомостей, що надаються партнерами, їхньої ділової і кредитної історії; виявлення некредитоспроможних або ненадійних ділових партнерів; перевірка фізичних осіб під час підбору персоналу; розробка комплексної системи захисту конфіденційної інформації; розробка заходів, що регламентують роботу співробітників фірми з носіями конфіденційної інформації; застосування «детектора брехні» для оперативної роботи під керівництвом досвідчених психологів» [5].

Запропонований підхід до спектра послуг, пов'язаних із гарантуванням фінансово-економічної безпеки суб'єктів господарювання, є досить широким і більшою мірою характеризує досвід країн Західної Європи та Північної Америки. Його можна застосувати для вітчизняних підприємств. Проте, на нашу думку, такий комплекс послуг може бути забезпечений різними видами компаній у сфері консалтингу: аудиторські компанії; аутсорсингові компанії; приватні детективні агентства; консалтингові компанії; юридичні компанії; охоронні підприємства тощо.

Варто зауважити, що в цьому контексті варто розрізняти етапи реалізації консалтингової послуги із гарантування фінансово-економічної безпеки, які можуть бути як частиною однієї послуги, так і декількома різними послугами, а саме:

- 1) оцінка ризиків та загроз;
- 2) оцінка фінансово-економічного стану господарської діяльності підприємства;
- 3) розробка заходів з мінімізації наслідків загроз та ризиків або ж їх повного уникнення;
- 4) постійний моніторинг ризиків та загроз;
- 5) формування коригувальних заходів;
- 6) тематична оцінка ризиків, загроз і заходів із їх уникнення та мінімізації наслідків.

Зазначений вид послуг має своє відображення як у замовника, так і у виконавця консалтингових послуг у сфері фінансово-економічної безпеки підприємства. Для виконавця консалтингової послуги у сфері фінансово-економічної безпеки основними об'єктами облікового відображення будуть витрати, які складають собівартість реалізованої послуги, а також розрахунки, доходи та фінансові результати. В цілому можна вважати реалізацію такого виду послуги як виробничий процес для консалтингової компанії, що складається з певних бізнес-процесів. Саме специфіка зазначених бізнес-процесів і буде визначати особливості формування собівартості консалтингової послуги у сфері фінансово-економічної безпеки підприємства. Детально питання облікового відображення та калькулювання собівартості консалтингової послуги у сфері фінансово-економічної безпеки буде розглянуто далі. Щодо облікового відображення консалтингової послуги із гарантування фінансово-економічної безпеки підприємства у замовника, то тут ситуація значно простіша й пов'язана із розрахунками, з консалтинговою фірмою та їх віднесенням до певного виду витрат підприємства. Можливі варіанти, коли рекомендації щодо забезпечення фінансово-економічної безпеки будуть стосуватися організації системи бухгалтерського

обліку підприємства (зміна облікової політики, удосконалення документообігу тощо), проте це не стосується об'єкта дослідження, а визначає лише специфіку реалізації консалтингової послуги;

2) консалтингові послуги із гарантування кібербезпеки бізнесу. Зазначений вид послуг є досить актуальним в умовах цифровізації бізнес-процесів. Так кібератаки на сьогодні можуть стосуватися різних сфер діяльності підприємства: від виробничих процесів (кібератаки можуть стосуватися роботизованих бізнес-процесів, що може призвести до зупинки виробничого процесу, нещасних випадків, порушення режиму охорони праці та підвищення рівня браку) до фінансових розрахунків (отримання незаконного доступу до банківських рахунків). Особливо гостро кібератаки можуть нашкодити репутації компанії або ж можуть спричинити розповсюдження комерційної таємниці. В більшості випадків такі послуги надають компанії зі сфери ІТ-бізнесу або ж спеціалізовані консалтингові компанії.

Щодо інформаційного захисту процесів управлінської діяльності, зокрема, бухгалтерського обліку, економічного аналізу, внутрішнього аудиту і планування, то специфіка консалтингової послуги та її виконавці будуть залежати від аутсорсингу, якщо він має місце. Так досить часто передача окремих інформаційних підсистем управління на аутсорсинг може супроводжуватися ще й консалтинговою послугою із гарантування кібербезпеки, адже це дозволить такому виду аутсорсингу бути найбільш конкурентоспроможним на ринку консалтингу.

Специфіка облікового відображення консалтингової послуги із забезпечення кібербезпеки у виконавця може бути пов'язана із різними видами діяльності, зокрема: послуги, роботи та реалізація товарів. Це буде залежати від спектра послуг, що надає консалтингова компанія, та її статутної діяльності. Основними об'єктами облікового відображення будуть витрати, що пов'язані із реалізацією консалтингової послуги, а за умови різних видів діяльності – собівартість послуги, собівартість робіт, собівартість товарів;

3) консалтингові послуги із силової охорони та охорони правопорядку. Такий вид послуг є специфічним та полягає в охороні майна підприємства або ж його персоналу в цілому чи окремих осіб. Такий вид послуг реалізується охоронними та детективними фірмами. Цей вид послуг є специфічним та значно виходить за межі консалтингу як галузі безпеки бізнесу. Зокрема охоронні компанії можуть надавати консалтингові послуги в частині вивчення загроз та рівня безпеки майна і персоналу підприємства. В подальшому, на основі результатів аналізу будуть формуватися рекомендації, які будуть реалізовуватися компанією як певні види робіт, наприклад: встановлення відеоспостереження, сигналізаційної системи, силової охорони майна та персоналу підприємства, розробка заходів із модернізації пунктів охорони тощо. Усе це визначає специфіку об'єктів бухгалтерського обліку:

- по-перше, для виконавця – собівартість консалтингової послуги; собівартість робіт; собівартість товарів; доходи від реалізації товарів, робіт, послуг;

- по-друге, для замовника – консалтингова послуга, роботи, товари; розрахунки за консалтингову послугу, товари та роботи.

Висновки. Отже, на основі проведеного дослідження нами визначено місце консалтингової послуги у сфері безпеки бізнесу в системі об'єктів бухгалтерського обліку. Зокрема обґрунтовано властивості консалтингового бізнесу в Україні та світі: стан розвитку економічної системи корелює зі станом розвитку консалтингу в державі; консалтингові послуги дозволяють підвищити ефективність управління бізнесом; міжнародні економічні відносини визначаються рівнем консалтингових послуг. На основі цього визначено специфічні суб'єктивні та об'єктивні риси консалтингу у сфері безпеки бізнесу. Обґрунтовано специфіку таких видів консалтингових послуг у сфері безпеки як: гарантування фінансово-економічної безпеки, забезпечення кібербезпеки, силової охорони та охорони правопорядку.

Список використаної літератури:

1. *Алимирзоев Р.А.* Особенности управленческого консультирования в процессе обеспечения экономической безопасности предприятия / *Р.А. Алимирзоев* // Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов. – 2010. – № 5. – С. 85–87.
2. В Україні зростає кількість рейдерських атак, найбільше – у Києві [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://espreso.tv/news/2018/07/02/v_ukrayini_zrostaye_killist_reyderskykh_atak_naybilshe_u_kyuevi.
3. *Гонтарева І.В.* Консалтингові послуги в сфері підприємництва / *І.В. Гонтарева*. – Х. : ХНЕУ, 2016. – 136 с.
4. *Киселева Н.С.* Консалтинговые услуги в механизме обеспечения экономической безопасности бизнеса : препринт / *Н.С. Киселева* – СПб. : СПбГУЭФ, 2011.
5. *Киселева Н.С.* Мониторинг экономической безопасности / *Н.С. Киселева* // Вестник ВГУИТ. – 2010. – № 1. – С. 126–129.
6. *Киселева Н.С.* Формирование стратегий конкурентных преимуществ на консалтинговом рынке / *Н.С. Киселева* // Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов. – 2008. – № 3. – С. 184–187.
7. *Ковальська К.В.* Тенденції розвитку ринку консалтингових послуг у контексті посткризового періоду в Україні / *К.В. Ковальська, Р.М. Пастушенко* // Молодий вчений. – 2018. – № 8 (60). – С. 194–200.
8. *Любохинець Л.С.* Роль міжнародного консалтингу в розвитку національного ринку консалтингових послуг / *Л.С. Любохинець, А.А. Дашевська* // Економіка і суспільство. – 2017. – № 13. – С. 234–239.

9. Найбільші кібератаки проти України з 2014 року. Інфографіка [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://nv.ua/ukr/ukraine/events/najbilshi-kiberataki-proti-ukrajini-z-2014-roku-infografika-1438924.html>.
10. Підприємці назвали найбільшу загрозу для бізнесу [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://ckp.in.ua/news/8900>.
11. Світовий бізнес за рік може зазнати збитків від кібератак на \$6 трильйонів – експерти [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/2800152-svitovij-biznes-za-rik-moze-zaznati-zbitkiv-vid-kiberatak-na-6-triljoniv-eksperti.html>.
12. *Спільник І.В.* Консалтингова діяльність : навч.-метод. комплекс дисципліни / *І.В. Спільник* – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – 156 с.
13. *Фурсова О.В.* Особливості розвитку ринку консалтингових послуг в умовах глобалізації / *О.В. Фурсова* // *Економіка та держава*. – 2013. – № 8. – С. 68–71.
14. Шукай таланти або програєш. Погляд керівників в Україні 2019 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ua/pdf/2019/06/Global-CEO-Outlook-in-Ukraine-2019.pdf>.
15. Щороку в Україні відбувається близько 400 рейдерських захоплень // *Opendatabot* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://hromadske.ua/posts/shoroku-v-ukrajini-vidbuvayetsya-blizko-400-rejderskih-zahoplen-opendatabot>.

References:

1. Alimirzoev, R.A. (2010), «Osobennosti upravlencheskogo konsul'tirovaniya v protsesse obespecheniya ekonomicheskoy bezopasnosti predpriyatiya», *Izvestiya Sankt-Peterburgskogo universiteta ekonomiki i finansov*, No. 5, pp. 85–87.
2. *V Ukraïni zrostaje kil'kist' rejders'kyh atak, najbil'she – u Kyjevi*, [Online], available at: https://espresso.tv/news/2018/07/02/v_ukrajini_zrostaye_kilkist_rejderskykh_atak_naybilshhe_u_kyjevi
3. Gontareva, I.V. (2016), *Konsaltingovi poslugy v sferi pidpryjemnyctva*, HNEU, Harkiv, 136 p.
4. Kiseleva, N.S. (2011), *Konsaltingovyje uslugi v mehanizme obespechenija jekonomicheskoy bezopasnosti biznesa*, preprint, SPbGUJeF, SPb.
5. Kiseleva, N.S. (2010), «Monitoring jekonomicheskoy bezopasnosti», *Vestnik VGUI*, No. 1. pp. 126–129.
6. Kiseleva, N.S. (2008), «Formirovanie strategij konkurentnyh preimushhestv na konsaltingovom rynke», *Izvestija Sankt Peterburgskogo universiteta ekonomiki i finansov*, No. 3. pp. 184–187.
7. Koval's'ka, K.V. and Pastushenko, R.M. (2018), «Tendencii' rozvytku rynku konsaltingovyh poslug u konteksti postkryzovogo periodu v Ukraïni», *Molodyj vchenyj*, No. 8 (60), pp. 194–200.
8. Ljubohynec', L.S. and Dashevs'ka, A.A. (2017), «Rol' mizhnarodnogo konsaltingu v rozvytku nacional'nogo rynku konsaltingovyh poslug», *Ekonomika i suspil'stvo*, No. 13, pp. 234–239.
9. Najbil'shi kiberataky proty Ukraïny z 2014 roku. Infografika, [Online], available at: <https://nv.ua/ukr/ukraine/events/najbilshi-kiberataki-proti-ukrajini-z-2014-roku-infografika-1438924.html>
10. Pidpryjemci nazvaly najbil'shu zagrozu dlja biznesu, [Online], available at: <https://ckp.in.ua/news/8900>
11. Svitovij biznes za rik mozhe zaznati zbytkiv vid kiberatak na \$6 tryl'joniv – eksperty, [Online], available at: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/2800152-svitovij-biznes-za-rik-moze-zaznati-zbitkiv-vid-kiberatak-na-6-triljoniv-eksperti.html>
12. Spil'nyk, I.V. (2012), *Konsaltingova dijial'nist'*, navch.-metod. kompleks dyscypliny, TNEU, Ternopil', 156 p.
13. Fursova, O.V. (2013), «Osoblyvosti rozvytku rynku konsaltingovyh poslug v umovah globalizacii'», *Ekonomika ta derzhava*, No. 8, pp. 68–71.
14. Shukaj talanty abo prograjesh. Pogljad kerivnykiv v Ukraïni 2019, [Online], available at: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ua/pdf/2019/06/Global-CEO-Outlook-in-Ukraine-2019.pdf>
15. «Shhoroku v Ukraïni vidbuvajet'sja blyz'ko 400 rejders'kyh zahoplen'», *Opendatabot*, [Online], available at: <https://hromadske.ua/posts/shoroku-v-ukrajini-vidbuvayetsya-blizko-400-rejderskih-zahoplen-opendatabot>

Широкопояс Олександр Юрійович – здобувач кафедри обліку і аудиту Державного університету «Житомирська політехніка».

Наукові інтереси:

– бухгалтерський облік консалтингових послуг у сфері безпеки бізнесу.

Стаття надійшла до редакції 30.09.2019.