

УДК: 657
JEL Classification: M 41
doi: 10.31767/nasoa.3-4-2021.05

О. І. ПИЛИПЕНКО,
доктор економічних наук, доцент,
декан обліково-статистичного факультету,
Національна академія статистики, обліку і аудиту,
e-mail: olexiy_17@meta.ua,
ResearcherID: AAY-8242-2020,
ORCID: 0000-0003-3469-7742

Концептуальні засади консолідації управлінського обліку та системи економічної безпеки підприємства

У статті викладено авторську концепцію інтеграції елементів управлінського обліку та системи економічної безпеки підприємства для підготовки ефективних управлінських рішень і захисту господарської діяльності від можливих економічних злочинів. Запропоновано підхід до організації управлінського обліку з метою підвищення економічної безпеки підприємства. Доведено, що така концепція сприятиме підвищенню ефективності виконання низки завдань управлінського обліку на рівні підприємства, включаючи складання управлінської звітності для контролю, представлення аналітичної інформації для прийняття управлінських рішень, прогнозування і вибір ефективних шляхів розвитку, уникнення втрат, виявлення внутрішніх резервів, забезпечення фінансової стійкості.

Ключові слова: управлінський облік, управлінські рішення, економічна безпека підприємства, бухгалтерський облік, управлінська звітність.

О. PYLYPENKO,
Dsc (Economics), Associate Professor,
Dean of Accounting and Statistics Department,
National Academy of Statistics, Accounting and Audit

Consolidating Management Accounting and Economic Security System in a Business Enterprise: A Conceptual Framework

The effectiveness of business management in precarious economic conditions can decrease due to the lack of a well-established economic security system and relevant accounting information that is also an object of special protection. Accounting and security functions in a business enterprise have organic links that need to be shown in organizational measures aimed at elaborating the accounting support for the economic security system in way to achieve its integrity and efficiency.

The article presents the author's framework for integrating the components of management accounting and economic security in a business enterprise, to enhance the effectiveness of management decisions procedures and protect business operation from potential economic crimes. The proposed approach to organization of the management accounting in a business enterprise, to enhance its economic security, includes a series of phases: identifying problems specific to the economic security, substantiating the economic security objectives, building up an economic security system, constructing algorithms for assessment of the economic security performance, setting up the measures for implementation of the economic security requirements, assessing the economic security performance and control of the measures involved in it.

It is stressed that an economic security system needs to take into consideration tax-specific risks and incorporate schemes for avoidance of these risks through formulating tax clauses and including them in business contracts. This will help reduce potential losses caused by claims work and provide a tool for protecting rights and interests of a business enterprise

© О. І. Пилипенко, 2021

through restoring or recognizing the rights for the amounts of money declared in tax reports, thus assuring the proper security of business enterprises in the conditions of uncertainties and volatile tax laws.

It is demonstrated that this framework is capable to enhance the effectiveness of management accounting functions in a business enterprise, including compilations of management reports for control, presentation of analytical information for management decision-making, forecasting and choice of effective decisions for future development, avoidance of losses, assurance of financial viability.

Keywords: *management accounting, management decisions, economic security in a business enterprise, accounting, accounting reports.*

Постановка проблеми. Ефективність управління підприємствами в складних умовах господарювання знижується через відсутність налагодженої системи економічної безпеки та відповідної бухгалтерської інформації, яка також є об'єктом особливого захисту. Отже, бухгалтерський облік і захист підприємства перебувають в органічному взаємозв'язку, який повинен відображатися в організаційних заходах щодо розроблення облікового забезпечення системи економічної безпеки підприємства для досягнення її цілісності та ефективності у застосуванні.

Дані аналітичного дослідження, проведеного в 2020 році [1], свідчать, що більше половини українських підприємств (51%) постраждали від шахрайства протягом останніх двох років. Цей показник перевищує середній світовий рівень – 47%. Лідерами серед економічних злочинів є незаконне привласнення майна (47%), хабарництво і корупція (47%), шахрайство з боку клієнтів (31%), кіберзлочини (31%) та шахрайство із закупівлями (31%).

Якщо для компаній розвинених країн світу характерним є превентивне розроблення практичних рішень, що сприяють запобіганню, виявленню і ліквідації наслідків шахрайства, то більшість вітчизняних підприємств все ще не займаються профілактикою шахрайства: 25% підприємств в Україні взагалі не мають програми з управління ризиками.

Сприятливі можливості для здійснення економічних злочинів пов'язані передусім з відсутністю раціонального підходу до розроблення заходів, спрямованих на покращення управління господарською діяльністю та її економічною безпекою. Прийняття необґрунтованих управлінських рішень, ускладнення організаційної структури підприємств, відсутність гнучкої системи управлінського обліку для раціонального використання та управління ресурсами не сприяють підвищенню конкурентоспроможності підприємств та отриманню прибутку.

Вищезгадана ситуація обумовлює актуальність дослідження проблем, пов'язаних із інтеграцією управлінського обліку та системи економічної безпеки на вітчизняних підприємствах.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми розроблення концептуальних засад управлінського обліку представлені в дослідженнях А. Апчерча, М. Вахрушиної, О. Гончаренка, К. Друрі, В. Івашкевича, В. Керимова, А. Кізілова, М. Кондракова, О. Ніколаєвої, В. Палія, В. Ткача та ін. Дослідженням проблем формування системи економічної безпеки підприємства займалися Є. Афанасьєв, С. Бичкова, Т. Васильців, А. Кириєнко, Г. Козаченко, І. Макаренко, А. Матвійчук, Є. Олейников, С. Покропивний, І. Сахарцева, В. Ярочкін, О. Ястремський та ін. Проблеми облікового забезпечення управління економічною безпекою підприємства знайшли відображення в наукових працях В. Бондаря, М. Бондаря, І. Белоусової, К. Боримської, Ф. Бутинця, Л. Гніліцької, В. Жука, А. Загороднього, Л. Кіндрацької, М. Корінька, М. Кропивка, Я. Крупки, С. Левицької, Л. Ловінської, Н. Малюги, І. Мігус, Є. Мниха, В. Палія, М. Пушкара, В. Савчука, Я. Соколова, М. Чумаченка, В. Шевчука. Досягнення вищезгаданих учених покладені автором в основу розроблення концепції протидії економічній злочинності на основі дієвого використання такого інструмента для захисту майна власників та управління, як бухгалтерський облік.

Метою статті є викладення авторської концепції інтеграції елементів управлінського обліку та системи економічної безпеки підприємства для підготовки ефективних управлінських рішень і захисту господарської діяльності від можливих економічних злочинів.

Виклад основного матеріалу. З розвитком суспільного виробництва відповідним чином розвивався і бухгалтерський облік як інструмент управління діяльністю та важливе джерело інформації для управління. Але забезпечити належне виконання покладених на бухгалтера завдань щодо інформаційного забезпечення управління та досягнення якості інформації можливо лише за умови налагодженої системи захисту конфіденційної інформації, яка є складовою системи економічної безпеки підприємства в цілому.

Переважна частина інформації, що складає комерційну таємницю, формується за даними управлінського обліку. Ці дані відіграють визначальну роль у виявленні та використанні конкурентних переваг підприємства, а також визначенні резервів зростання прибутковості діяльності. Отже, враховуючи причинно-наслідкові зв'язки між бухгалтерським обліком і економічною безпекою підприємства, в процесі обґрунтування концептуальних підходів до розвитку бухгалтерського обліку та аналізу його даних для потреб управління не можна обійти осторонь питання обмеженості бухгалтерської інформації, представленої в звітності загального призначення та податковій звітності. Необхідно розвивати інформаційну функцію бухгалтерського обліку через належну організацію та ведення обліку з урахуванням запитів системи управління. Водночас потреба у задоволенні запитів управлінського персоналу належною бухгалтерською інформацією вимагає забезпечення комерційної таємниці в частині відомостей бухгалтерського обліку як складової системи економічної безпеки підприємства.

Виокремлення управлінського обліку як інформаційної підсистеми окреслило нові завдання перед ученими та практиками в сфері бухгалтерського обліку щодо об'єднання зусиль для пошуку шляхів підвищення якості інформаційного ресурсу для прийняття управлінських рішень. Проблему необхідності врахування відносності даних бухгалтерського обліку розглядав проф. Я. В. Соколов, наголошуючи, що відповідною має бути і довіра до даних бухгалтерського обліку та використання даних звітності для прийняття управлінських рішень. На думку вченого, помилковою є беззастережна довіра до бухгалтерської інформації без розуміння методології її отримання, хоча відносність інформаційних показників не робить їх марними [2].

З виокремленням фінансового та управлінського обліку не зменшилась актуальність проблеми відносності бухгалтерської інформації. Проф. Г. Г. Кірейцев відзначав, що "система управлінського обліку створюється на підставі обґрунтованої методологічної і організаційної інтеграції функцій управління" [3]. У дослідженні Г. О. Скрипник [4, с. 46] підкреслено, що існуючі методи обліку, планування, контролю й аналізу не можуть задовольнити потреби управління, тому необхідним є створення системи оброблення та формування інформації для управлінського персоналу із застосуванням управлінського обліку.

Застосовуючи професійне судження при розробленні облікової політики підприємства в частині методик і технік управлінського обліку, головний бухгалтер стикається з такою проблемою, як величезна варіативність підсистем управлінського обліку та їх індивідуальний характер для різних суб'єктів господарювання.

В таблиці представлено етапи організації управлінського обліку з урахуванням потреб підвищення економічної безпеки підприємства, але при цьому не ігнорується індивідуальний характер управлінського обліку як складової обліково-інформаційної системи підприємства в цілому.

Таблиця

**Процес організації управлінського обліку
з метою підвищення економічної безпеки підприємства**

<i>Найменування етапу</i>	<i>Зміст етапу</i>
1	2
Ідентифікація проблемної ситуації (проблемних ситуацій) в сфері економічної безпеки підприємства	Проведення аналізу фінансового стану підприємства та рівня захищеності об'єктів безпеки на ньому, оцінка надійності персоналу в питаннях збереження комерційної таємниці, дослідження інформаційної, фінансової, інтелектуальної та правової складових економічної безпеки підприємства.

Продовження табл.	
1	2
	<p>Оцінка посадових обов'язків облікового персоналу на предмет захищеності комерційної таємниці.</p> <p>Окреслення потенційних і реальних небезпек і загроз, а також їх ранжування за рівнем ризику настання чи розміру можливого збитку. Оцінка наявності інформації про небезпеки та загрози в управлінській звітності.</p> <p>Визначення факторів появи небезпек і загроз за даними управлінської звітності та їх взаємозв'язку.</p> <p>Прогнозування ймовірних негативних наслідків небезпек і загроз, розрахунок можливого збитку.</p> <p>Формулювання опису проблемної ситуації та значення її вирішення</p>
Обґрунтування цілей забезпечення економічної безпеки підприємства	<p>Розроблення засад і принципів стратегії економічної безпеки підприємства.</p> <p>Визначення мети системи економічної безпеки з постановкою завдань, що сприяють досягненню мети й реалізації обраного варіанту стратегії.</p> <p>Узгодження вказаних завдань із показниками внутрішньої бухгалтерської звітності та методик бухгалтерського обліку</p>
Розроблення системи економічної безпеки підприємства	<p>Визначення ролі системи економічної безпеки підприємства та принципів її побудови.</p> <p>Ідентифікація об'єктів економічної безпеки та аналіз стану їх захищеності, зіставлення з показниками аналітичного обліку витрат, доходів, активів і зобов'язань.</p> <p>Визначення суб'єктів забезпечення економічної безпеки, зокрема організаційної структури відділу управління економічною безпекою підприємства, та їх взаємозв'язку з обліковим персоналом.</p> <p>Розроблення механізмів забезпечення економічної безпеки та показників її стану за даними аналітичного обліку та управлінської звітності</p>
Розроблення методик оцінки стану економічної безпеки підприємства	<p>Вибір методів аналізу ризиків і загроз економічній безпеці.</p> <p>Вибір методів оцінки стану економічної безпеки підприємства за даними фінансової, податкової та управлінської звітності.</p> <p>Обґрунтування (фінансове, матеріальне) необхідної кількості ресурсів і засобів захисту об'єктів економічної безпеки</p>
Визначення заходів щодо реалізації положень економічної безпеки підприємства	<p>Пошук джерел ресурсного забезпечення концепції економічної безпеки, розроблення програми роботи персоналу відділу економічної безпеки.</p> <p>Навчання персоналу підприємства з питань дотримання правил безпеки, роботи з документами, дотримання комерційної таємниці тощо.</p> <p>Визначення відповідних обов'язків у посадових інструкціях персоналу всіх категорій.</p> <p>Встановлення технічних засобів захисту об'єктів економічної безпеки.</p> <p>Контроль ефективності реалізації концепції економічної безпеки за даними управлінської звітності, оцінка відповідності концепції сформульованим у ній завданням, реальним і потенційним загрозам і небезпекам</p>
Оцінка ефективності та контроль заходів з досягнення економічної безпеки підприємства	<p>Оцінка спроможності відділу економічної безпеки щодо вирішення поставлених завдань.</p> <p>Дослідження рівня достатності ресурсів, виділених для реалізації концепції економічної безпеки, за даними управлінського обліку</p>

Джерело: розроблено автором

Зміст першого етапу передбачає обов'язкове проведення аналізу стану підприємства та заходів з досягнення економічної безпеки, зокрема в частині таких небезпек

і загроз діяльності, як потенційні ризики викривлення або втрати інформації в системі управлінського обліку, що негативно впливає на подальше прийняття управлінських рішень на основі внутрішньої звітності. За результатами такого аналізу слід оцінити очікувані вигоди та втрати, пов'язані з ідентифікованими ризиками.

На другому етапі передбачається обґрунтування цілей забезпечення економічної безпеки підприємства шляхом визначення методики ведення управлінського обліку за такими напрямками: ціноутворення, планування асортименту продукції (робіт, послуг), облік додаткових замовлень, облік витрат за центрами відповідальності, визначення резервів зростання обсягу виробництва та продажів (резерви використання засобів виробництва, предметів праці та трудових ресурсів), встановлення обсягу продажів з метою управління беззбитковістю виробництва.

Основні роботи з розроблення системи економічної безпеки передбачаються на третьому етапі і включають визначення об'єктів безпеки та оцінки стану їх захищеності, створення органів забезпечення економічної безпеки підприємства на основі визначення організаційної структури управління економічною безпекою, побудову механізмів забезпечення, критеріїв і показників стану системи економічної безпеки.

Системна розробка економічної безпеки підприємства неможлива без урахування фінансового фактора господарської діяльності, який здатен суттєво впливати на такі показники фінансового стану, як платоспроможність, фінансова стійкість, ліквідність. Тому важливе значення має розмежування між обов'язком сторони відшкодувати збитки, завдані невиконанням або неналежним виконанням зобов'язань, і позадогвірною шкодою. Обсяг таких збитків не обмежується укладеним договором між підприємствами, а охоплює також інші втрати (витрати) або доходи, які покупець мав би понести (чи отримати) в разі виконання умов договору з дотриманням вимог чинного законодавства.

Система економічної безпеки повинна враховувати податкові загрози та передбачати механізми їх уникнення завдяки формулюванню відповідних податкових застережень і включенню їх у договори суб'єкта господарювання. Такий захід сприятиме зменшенню можливих витрат, пов'язаних із веденням претензійної роботи, а також стане інструментом захисту прав та інтересів підприємства через поновлення або визнання прав на задекларовані в податковій звітності суми коштів, що забезпечить належний рівень безпеки підприємств в умовах невизначеності та змін податкового законодавства.

В процесі розроблення методик оцінки стану економічної безпеки підприємства на четвертому етапі слід забезпечити вибір методів аналізу ризиків і оцінки стану економічної безпеки підприємства для встановлення необхідного обсягу ресурсів і засобів захисту об'єктів безпеки. Підлягає визначенню кількість трудових ресурсів, витрати на їх утримання та мотивацію, а також обсяг матеріальних і фінансових ресурсів, необхідні для досягнення безпеки підприємства. Розраховані в такий спосіб витрати варто порівняти з можливими втратами від впливу небезпек і загроз.

Визначення заходів щодо реалізації положень стосовно забезпечення економічної безпеки підприємства охоплює пошук джерел ресурсного забезпечення концепції економічної безпеки та розроблення напрямів розвитку такої системи, постійну адаптацію її до мінливих умов господарювання, удосконалення форм і методів її функціонування. Сукупність організаційних заходів управлінського обліку з метою підвищення економічної безпеки підприємства завершується оцінкою ефективності цих заходів і контролем їх виконання.

Висновки та перспективи дослідження. Розроблення концепції економічної безпеки підприємства з дотриманням представлених етапів організації управлінського обліку є передумовою виконання низки завдань управлінського обліку: складання управлінської звітності для контролю, представлення аналітичної інформації для прийняття рішень у процесі управління підприємством, прогнозування і вибір ефективних шляхів розвитку підприємства, уникнення втрат, виявлення внутрішніх резервів господарської діяльності, забезпечення фінансової стійкості підприємства.

Представлена в статті концепція покликана сприяти прийняттю ефективних управлінських рішень на підприємстві з метою забезпечення економічної безпеки

бізнесу, і тому подальші дослідження будуть присвячені практичним напрямкам їх реалізації на прикладі окремих суб'єктів господарювання.

Список використаних джерел

1. Третяк А. Економічні злочини та шахрайство: досвід українських організацій // Українська правда, 17 грудня, 2020. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2020/12/17/669308/>
2. Садовська І. Б. Проблема відносності облікової інформації та напрями її вирішення // Облік і фінанси АПК. 2012. № 2. С. 34–42.
3. Кірейцев Г. Г. Про поділ обліку на фінансовий і управлінський // Бухгалтерія в сільському господарстві. 1999. № 11. С. 2–7.
4. Скрипник Г. О. Нормативно-правове регулювання управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах // Облік і фінанси АПК. 2011. № 1. С. 43–46.

References

1. Tretiak A. Ekonomichni zlochyyny ta shakhraistvo: dosvid ukrainiskykh orhanizatsiï [Economic crimes and fraud: practices of Ukrainian organizations]. *Ukrainska Pravda*, December 17, 2020. Retrieved from <https://www.pwc.com/ua/uk/publications/2020/economic-crimes-fraud.html> [in Ukrainian].
2. Sadovska I. B. (2012). Problema vidnosnosti oblikovoi informatsii ta napriamy yii vyrishennia [The problem of relativity of the accounting information and its solutions]. *Oblik i finansy APK – Accounting and Finance in Agroindustrial Complex*, 2, 34–42 [in Ukrainian].
3. Kireitsev H. H. (1999). Pro podil obliku nafinansovyi i upravlinskyi [The division of accounting into financial and managerial one]. *Bukhhalteriia v silskomu hospodarstvi – Accounting in Agricultural Sector*, 11, 2–7 [in Ukrainian].
4. Skrypnyk H. O. (2011). Normatyvno-pravove rehuliuвання upravlinskoho obliku v silskohospodarskykh pidpriemstvakh [Normative and legal regulation of the managerial accounting in agricultural enterprises]. *Oblik i finansy APK – Accounting and Finance in Agroindustrial Complex*, 1, 43–46 [in Ukrainian].

Посилання на статтю:

Пилипенко О. І. Концептуальні засади консолідації управлінського обліку та системи економічної безпеки підприємства. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. пр.* 2021. №3-4. С. 45-50. doi: 10.31767/pasoa.3-4-2021.05.