

20. Коваленко, Б. Б. Институциональное направление экономической теории: методологические особенности и эволюция / Б. Б. Коваленко // Вестник Международного института экономики и права. – 2011. – № 2 (3). – С. 90–100.
21. Дементьев, В. В. Что мы исследуем, когда исследуем институты? / В. В. Дементьев // Экономическая теория. – 2009. – Т. 6. – № 3. – С. 75–93.
22. Маньковский, И. А. Политическая система и система права – основные социальные институты, влияющие на процесс построения инновационной экономики / И. А. Маньковский // Экономика. Право. Общество. – 2022. – Т. 7. – № 1. – С. 35–50.

**INSTITUTIONALISM OR ECONOMIC MAINSTREAM AS A THEORETICAL BASIS FOR BUILDING AN INNOVATIVE ECONOMY AND CHANGE IN THE TECHNOLOGICAL WAY**

**Mankovsky I.A., Minsk branch of the Plekhanov Russian University of Economics, Deputy Director, Candidate of Law, Associate Professor**

***Annotation.** Based on the analysis of methods of public administration used by modern society, the article states the fact of a significant influence on the development of economic relations of such social institutions as the political system and the system of law; substantiates the expediency of applying the methodology of institutional economic theory, which uses an interdisciplinary approach, in the process of analyzing economic relations; promising directions for the further development of institutionalism as a promising direction in economic theory are proposed.*

***Key words:** social institutions, economics, institutionalism, neoclassical economics, political system, legal system.*

УДК 657

**ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПРИ ВЫЯВЛЕНИИ И ПРОТИВОДЕЙСТВИИ ПРАВОНАРУШЕНИЯМ В СФЕРЕ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

**Дорошкевич Н.М., канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учёта, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства, УО «БГЭУ»**  
**Рудько М.В., УО «Академия МВД Республики Беларусь»**

***Аннотация.** Безопасное экономическое развитие предполагает использование различного рода экономической информации для удовлетворения потребностей различных участников экономических правоотношений. В области экономической информации немаловажную роль играет информация, формируемая в бухгалтерской отчетности в части ее использования для своевременного выявления, предотвращения и устранения негативных отклонений, связанных с различного рода злоупотреблениями, трансформирующимися в противоправные действия. В связи с этим рассматривается необходимость постоянного совершенствования способов выявления закономерностей отражения в бухгалтерской отчетности результатов хозяйственной деятельности, измененных противоправными действиями, и обнаружения этих изменений, а также улучшения форм, методов и техники проверок в целях предупреждения и раскрытия противоправных действий.*

***Ключевые слова:** противоправная деятельность, бухгалтерская отчетность, проверки, бестоварные операции, бухгалтерская документация.*

**Введение.** В условиях развития и углубления хозяйственных взаимосвязей субъекты экономических правоотношений заинтересованы в получении достоверной экономической информации не только о финансовых результатах и финансовом положении своих партнеров, но и о результатах собственной хозяйственной деятельности. Такая информация представляет интерес не только для кредиторов, инвесторов, поставщиков, но и для собственников, в части выявления внутренних резервов, пресечения злоупотреблений и сохранности собственных ресурсов, а также для структур, специализирующихся на выявлении противоправной деятельности.

Противоправная деятельности в экономической сфере в настоящее время постоянно трансформируется на организационном и интеллектуальном уровне. При этом наиболее распространенными являются правонарушения, совершаемые с помощью искажения и фальсификации данных бухгалтерской отчетности, как одного из основных элементов экономической информации.

Следует отметить, что своевременно распознать противоправные действия достаточно сложно, поскольку при мошеннических посягательствах совершаемые незаконные процессы

внешне обстоят как вполне штатные мероприятия, осуществляемые в соответствии с установленными правовыми и экономическими нормами.

В связи с этим изучение закономерности отражения в бухгалтерской отчетности результатов хозяйственной деятельности, измененных противоправным действием, а также закономерности обнаружения этих изменений в целях предупреждения и раскрытия таких действий, должны постоянно совершенствоваться. Кроме того, это позволит улучшить формы, организацию, методы и технику проверок для того, чтобы постоянно и полно соответствовать изменяющимся хозяйственным условиям, способствовать минимизации ошибок, выявлять и предотвращать негативные отклонения, связанные с злоупотреблениями.

**Основная часть.** Функционирование социума на текущем временном промежутке сложно представить без существования различных по степени сложности общественных отношений, которые обуславливают гармонизацию общества и устраняют различные барьеры в коммуникации между его субъектами. Результаты функционирования общественных отношений достигаются посредством наличия тесных интеграционных связей, существующих между их составными элементами [2]. К составным элементам указанной категории относятся: отношения в информационной среде, культурной, образовательной, административной и других, в числе которых особое значение несут в себе отношения в торговой отрасли (торговые отношения). Так как торговые отношения, являющиеся подсистемой, существующей и функционирующей в рамках общественных отношений, которые в структуре мирового уклада на национальном уровне представляют собой макроуровень – национальную систему общественных отношений, обеспечивают полный спектр взаимодействий между соответствующими системами и подсистемами (наличие хозяйственных связей между торговыми и иными субъектами хозяйствования, информационно-коммуникационных связей на уровне договорных отношений), что делает их весьма уникальными.

По реальности осуществления торговые отношения возможно разделить на те, которые предполагают наличие товарных операций, в которых отражается выполнение существенных условий договора с реальной поставкой товара, либо бестоварных операций, в которых также имеется договор между субъектами хозяйствования, но реального исполнения нет, так как, товарно-материальные ценности перемещаются лишь по документам, а их реальное территориальное местонахождение не изменяется. При этом у получателя формируется недостача, с целью устранения которой недобросовестное должностное лицо, устраняет соответствующий дефицит за счет сформированных излишек производства (к примеру, дополнительно произведенной продукции, не оприходованной в соответствии с требованиями законодательства).

Экономические отношения есть подлежащая государственному регулированию сфера функционирования общества и государства, позволяющая совершать разнородные операции и распределять денежные активы, в соответствии с нормативными правовыми актами, в число которых входит Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12 июля 2013 года №57-З, который устанавливает, что «факт совершения хозяйственной операции подтверждается имеющим юридическую силу первичным учетным документом, составленным ответственным исполнителем совместно с другими участниками хозяйственной операции по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, либо по форме, хотя и не предусмотренной в таких альбомах, но содержащей обязательные реквизиты» [1].

Одним из наиболее грубых нарушений, отрицательно влияющим на защитные функции бухгалтерского учета, является так называемая инверсия, то есть составление взаимосвязанных документов в обратной последовательности. Например, документы об оприходовании продукции из цеха на склад составляются позднее и на основе накладных об отпуске этой же продукции покупателям. При данном порядке изъятие ценностей на любом промежуточном этапе (в данном случае неполное оприходование поступившей на склад продукции) не вызовет недостачи или несоответствия в документах. Такое нарушение может рассматриваться как условие, способствующее совершению противоправных деяний, либо, если ведение подобной практики явилось намеренным действием, может включиться в содержание способа совершения правонарушений и экономических преступлений.

В бухгалтерской документации особое место занимают документы первичной отчетности, являющиеся письменным свидетельством, подтверждающим факт совершения хозяйственных операций, предоставляющим право на их совершение или устанавливающим материальную ответственность за доверенные им ценности [3]. Вместе с тем, в законодательстве, наряду с

понятием первичного документа применяется термин «не соответствующий действительности документ», под которым понимают поддельный документ; документ, содержащий недостоверные, не соответствующие фактическим обстоятельствам сведения (например: о наименовании и количестве товара, позволяющие идентифицировать товар); а также документ, не содержащий сведения о товаре, который сопровождается этими документами, что в конечном итоге обуславливает факт наличия материального или идеального подлога. Наряду с поддельными документами в число не соответствующих действительности документов входят первичные учетные документы (бланки строгой отчетности), приобретенные в нарушение установленного законодательством порядка у лиц, не имеющих права их реализовывать, приобретенные одним лицом, но фактически использованные другим лицом (не являющимся стороной по сделке, при совершении которой использован этот первичный учетный документ). При этом документ, в котором отражена операция с товарно-материальными ценностями, реальное осуществление которой умышлено контрагентом не предусматривается, называют бестоварным, а с денежными средствами – безденежным документом (например, товарный отчет).

Цели оформления таких документов различны, но в основной своей массе направлены на хищение денежных средств либо товарно-материальных ценностей.

Прежде всего, следует различать хищения имущества, оприходованного по документам, и неоприходованного. Каждое из этих хищений совершается своими особыми способами.

Хищения оприходованного имущества чаще всего совершаются путем:

1) изъятия денежных средств или товарно-материальных ценностей и их присвоения без последующего сокрытия недостачи;

2) изъятия денежных средств или товарно-материальных ценностей и их присвоения с последующим сокрытием недостачи, для чего правонарушители представляют подложные оправдательные расходные документы (фиктивные фискальные чеки, трудовые соглашения) с целью присвоения необоснованно начисленных по ним сумм, а также умышленно завышают в платежных ведомостях итоги и т.д. Для сокрытия хищения совершаются поддельные учетные записи в бухгалтерском или оперативном учете, создаются неучтенные излишки имущества за счет различных преступных махинаций. К такого рода махинациям относятся создание ситуации, при которой возникают неучтенные излишки на торговых предприятиях, что обуславливается обманом или наличием сговора между поставщиком и получателем товаров, использованием устаревших нормативов или нарушением порядка списания естественной убыли, занижением качества поступающих товарно-материальных ценностей или неполным их оприходованием, а также составлением фиктивных коммерческих актов и фиктивных расходных документов [4, с. 1261].

Так, при осуществлении вышеуказанных действий формируются излишки, которые в последующем похищаются путем использования служебных полномочий. В рамках данного способа хищения осуществляется совершение бестоварных операций по получению и отпуску товарно-материальных ценностей. В свою очередь, действия по перемещению товарно-материальных ценностей между субъектами хозяйствования являются хозяйственными операциями, осуществление которых предусматривается Законом о бухгалтерском учете и отчетности, устанавливающим, как отмечалось выше, что факт совершения хозяйственной операции подтверждается первичным учетным документом, имеющим юридическую силу. Такой документ составляется ответственным исполнителем совместно с другими участниками операции.

Как правило, подобные правонарушения совершаются в сговоре между работниками двух предприятий. Один участник, являясь должностным лицом, выписывает бестоварную накладную на отпуск товарно-материальных ценностей, а другой, также будучи должностным лицом – на их оприходование. Недостача, создаваемая в результате оприходования ценностей, фактически не поступивших, скрывается за счет неучтенных излишков, имеющих на предприятии, или путем внесения искаженных сведений в учетные записи. Для сокрытия подобного рода действий ими могут: во-первых, занижаться в приходных документах количественные и качественные показатели товарно-материальных ценностей при приеме их от поставщика, о чем составляются подложные приемные акты о поступлении товаров в меньшем количестве и низшего качества по сравнению с указанными в сопроводительных документах; во-вторых, составляться подложные документы о недостаче, порче груза, поступающего железнодорожным, автомобильным транспортом или иным путем; в-третьих, списываться часть поступающего от поставщика имущества на сверхнормативные потери, когда фактически их не было; в-четвертых, не выдаваться документы или уничтожаться те из них, которые подтверждают поступление товарно-материальных ценностей на предприятие и т.д.

Для установления указанных действий существует возможность проведения проверки финансово-хозяйственной деятельности, при которой с целью обеспечения объективного и всестороннего исследования бестоварных операций имеется необходимость представления проверяющему (эксперту) всех документов, которые непосредственно связаны с отпуском, перемещением, оприходованием, оплатой и учетом товарно-материальных ценностей.

Как отмечалось ранее, бухгалтерские документы являются одним из источников доказательств наличия или отсутствия правонарушения, поэтому при их проверке необходимо учитывать: своевременно ли составлялись документы учета; достоверно ли отражались хозяйственные операции; способы совершения и сокрытия правонарушений в учете; факты уклонения от уплаты налогов; как и кем осуществлялся хозяйственный контроль; какова общая сумма материального ущерба, причиненного хозяйствующему субъекту злоупотреблениями, хищениями; кто из должностных и материально ответственных лиц должен нести ответственность за злоупотребления, хищения; полно и достоверно ли отражалась информация, обеспечивающая возможность контроля за хозяйственной деятельностью субъекта хозяйствования в целях воздействия на результаты его работы.

К числу формальных признаков подлога в учетных документах, можно отнести: отсутствие при исполнительных бухгалтерских документах распорядительных и наоборот; составление учетных документов с нарушением установленных форм; незаполненные, недооформленные или излишне оформленные первичные учетные или отчетные документы; взаимное несоответствие отдельных реквизитов в одном или нескольких взаимосвязанных документах; отсутствие при документах учета и отчетности необходимых приложений или их несоответствие; подписание документов неполномочными должностными либо материально ответственными лицами; отсутствие в документах необходимых печатей, штампов, удостоверяющих их принадлежность организации.

Таким образом, в процессе проверки бестоварных операций проверяющими наиболее часто используются следующие методы:

1. Документальной проверки. Метод документальной проверки включает в себя следующие способы проверки документов:

- проверка документов и записей по форме;
- арифметическая (счетная) проверка документов;
- нормативная проверка документов.

2. Сопоставления документов (в рамках которого может осуществляться встречная проверка).

Так, при осуществлении бестоварной операции формируются бестоварные документы – документация, по которой оформлено поступление или расход товарно-материальных ценностей (денежных средств) без их фактического движения между контрагентами с возможной целью дальнейшего их хищения исходя из корыстного мотива или иной личной заинтересованности.

Исходя из указанных ранее признаков, признаками бестоварности являются: отсутствие оформления расхода и поступления товарно-материальных ценностей у субъектов хозяйствования; отсутствие сопроводительных документов; отсутствие в накладных необходимых реквизитов; отсутствие предусмотренных формой документов подписей; указание недостоверных данных и т.п.

Для установления наличия либо отсутствия данных признаков проверяющему, необходимо акцентировать внимание на ряде ключевых особенностей и по результатам их исследования с последующим документированием сделать вывод о необходимости проведения экономической экспертизы [5, с. 58]. В свою очередь, при наличии таковой необходимости эксперту при проведении экспертиз по бестоварным операциям необходимо учитывать ряд ключевых моментов, на которых проверяющий ранее обратил внимание и зафиксировал соответствующим образом: во-первых, выявить наличие либо отсутствие договорных отношений между заказчиком и поставщиком, указанными в товарно-транспортной накладной; во-вторых, провести документальную проверку первичных документов, отражающих отпуск, перемещение, оприходование, оплату и учет товарно-материальных ценностей; в-третьих, исследовать документы на наличие в них подчисток, помарок, неоговоренных исправлений, которые часто возникают вследствие изменения текста документа после того, как совершена операция, и указывают на завышение (занижение) количества товарно-материальных ценностей; в-четвертых, осуществить проверку арифметических расчетов (пересчет, таксировка); в-пятых, провести проверку данных складского учета, отражающих отпуск товарно-материальных ценностей у поставщика, и оприходование их у заказчика.

Признаками, а также соответствующими доказательствами бестоварности операции на базе и складе может быть вместе с ранее указанными, отнесение расхода якобы отпущенного товара на ненадлежащий счет аналитического учета, неоднократное осуществление вывоза товара по одной товарно-транспортной накладной или относительно фактов бестоварности, оформление ряда товарно-транспортных накладных по одному факту осуществления, что создает видимость фактического осуществления торговой операции по передаче товарно-материальных ценностей без их фактической поставки подставному контрагенту. При выявлении таких несоответствий при дальнейшей проверке хозяйственной деятельности склада, зачастую, применяется метод восстановления аналитического (количественного) учета товаров.

В совокупности, анализ всех вышеуказанных моментов, позволит сформулировать проверяющему вывод о наличии либо отсутствии признаков бестоварности в совершенной операции, на основании собственного исследования и на основании заключения эксперта, которые могут стать источниками доказательств совершения того или иного правонарушения.

Так, по результату рассмотрения сущности составного элемента общественных отношений – торговых отношений, посредством анализа их классификации и детального исследования правонарушений в данной сфере на примере бестоварной операции, возможно сделать вывод, что с динамичным развитием общепользовательских отношений параллельно эволюционируют и негативно направленные отношения, которые приносят колоссальный ущерб экономике. На основании этого видится необходимым дальнейшее развитие методов борьбы с экономическими правонарушениями, в которых требуется особое внимание уделить на получение информации и рассмотрение различных фактов путем осуществления проверочных мероприятий, а также экспертного исследования, которые позволят в наиболее сжатые сроки детально изучить предоставленный объем сведений и прийти к однозначному выводу о характере его направленности.

#### **Заключение.**

1. Бухгалтерская отчетность является краеугольным элементом экономической информации, в которой заинтересованы все участники экономических правоотношений. Своевременная, достоверная, актуальная и полная учетная информация как один из факторов укрепления экономической безопасности субъектов хозяйствования в процессе реализации хозяйственной деятельности предопределяет безопасное экономическое развитие как отдельных субъектов хозяйствования, так и государства в целом.

2. Совершенствование бухгалтерской отчетности, а также форм, организации, методов и техники проверок способствует расширению аналитической базы в части изучения закономерностей отражения в бухгалтерской отчетности результатов хозяйственной деятельности, измененных противоправными действиями, а также закономерностей обнаружения этих изменений в целях предупреждения и раскрытия как непосредственно противоправных действий, так и выявления и предотвращения негативных отклонений, связанных с злоупотреблениями ведущими к таким действиям.

3. Затронутые факторы о бестоварных операциях, целях их осуществления, признаках их совершения, способах сокрытия и о специфике выявления данных операций при проверках, при должном изучении и анализе позволят сформировать у проверяющих компетенции, направленные на наиболее динамичное и квалифицированное осуществление мероприятий по выявлению и предупреждению противоправной деятельности.

#### **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. О бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 57-З : в ред. закона от 17.07.2017 г. // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2022.
2. Дорошкевич, Н.М. Роль бухгалтерской информации в информационном обеспечении устойчивого экономического развития / Н.М. Дорошкевич // Научно-практический журнал «Вести Института предпринимательской деятельности» №1 (20.2019), Минск «ИПД» 2019. С. 40-48.
3. Дорошкевич, Н.М. Бухгалтерская учет как составляющая информационного элемента экономической безопасности / Н.М. Дорошкевич // Современные инновационные технологии и проблемы устойчивого развития в условиях цифровой экономики. сб.ст. XIII Междунар. на-уч.-практ. конф., Минск / «Минский филиал РЭУ им. Г.В. Плеханова» /редкол.: А.Б. Елисеев, И.А. Маньковский (гл.ред.) [и др.].— Минск: Колорград, 2019. —С. 102—106.
4. Резниченко, С. М. Способы фальсификации учетных записей на бухгалтерских счетах, в балансе и приемы их выявления в процессе бухгалтерской экспертизы / С. М. Резниченко, И. С. Сафонов // Научный журнал КубГАУ. – 2014. – № 104. – С. 1258–1271.

5. Гаджиев, Н. Г. Методические подходы и способы выявления бестоварных операций экспертом-бухгалтером / Н. Г. Гаджиев, О. В. Киселева, С. А. Коноваленко, О. В. Скрипкина, Х. Г. Ахмедова // Экономика. Информатика. – 2020. – № 47. – С. 55–66.

**THEORETICAL ASPECTS OF THE USE OF ACCOUNTING STATEMENTS IN IDENTIFYING AND COUNTERING OFFENSES IN THE FIELD OF ECONOMIC ACTIVITY**

**Doroshkevich N.M., PhD, Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit in the National Economy of the Belarusian State Economic University**

**Rudko M. V., Academy of the Ministry of Internal Affairs of the Republic of Belarus**

***Annotation.** Safe economic development involves the use of various kinds of economic information to meet the needs of various participants in economic legal relations. In the field of economic information, an important role is played by the information generated in accounting statements in terms of its use for timely detection, prevention and elimination of negative deviations associated with various kinds of abuses that transform into illegal actions. In this regard, the need for continuous improvement of ways to identify patterns of reflection in the accounting statements of the results of economic activity changed by illegal actions, and the detection of these changes, as well as improving the forms, methods and techniques of inspections in order to prevent and disclose illegal actions is being considered.*

***Keywords:** illegal activity, accounting statements, inspections, commodity-free operations, accounting documentation.*

**УДК 338.465.2**

**МЕТОДИКА УЧЕТА СТОИМОСТИ ПЛАТНЫХ ИНФОРМАЦИОННЫХ УСЛУГ ПРИ СОСТАВЛЕНИИ ИНТЕГРИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

**Горовой В.Г., магистр экономических наук, заместитель декана ФКСИС, УО «БГУИР»**

***Аннотация.** Современный этап развития производственно-экономической сферы деятельности, характеризующийся ее цифровой трансформацией и курсом на устойчивое развитие общества, выдвигает новые требования к коммерческим структурам, отражению информации о их деятельности и способам ее предоставления. На базе традиционных показателей, содержащихся в финансовых и бухгалтерских отчетах, уже невозможно принятие максимально эффективных управленческих решений. Поэтому все большее распространение принимает концепция интегрированной отчетности.*

*В статье рассматриваются отличные от общепризнанных и закрепленных международными и национальными стандартами методы учета стоимости применяемых в производстве информационных услуг нетехнологического характера в направлении изменения источников их возмещения и финансирования. Применение предлагаемой методики в управленческом учете, в рамках подготовки интегрированной отчетности, позволит значительно повысить уровень ответственности руководителей хозяйствующих субъектов в вопросах обоснования целесообразности заказа платных информационных услуг нетехнологического характера, что будет способствовать повышению эффективности применения информационных ресурсов в сфере управления экономическими процессами.*

***Ключевые слова:** интегрированная отчетность, платные услуги, технологические услуги, нетехнологические услуги, финансовые услуги, сущностные признаки, управленческий учет.*

***Введение.** Достижения научно-технического прогресса в области информационно-коммуникационных технологий обусловили значимые изменения во всех сферах жизнедеятельности современного общества и стали основой его дальнейшего развития, в том числе и в экономической сфере. Так, Национальная стратегия устойчивого развития Республики Беларусь до 2035 года провозглашает стратегической целью «достижение высоких стандартов уровня жизни населения на основе качественного роста экономики на новой цифровой технологической базе, формирования полноценной конкурентной среды, создания комфортных условий для жизнедеятельности и развития личностного потенциала при сохранении природных систем для нынешних и будущих поколений [1, с. 13].*

*Основной целью устойчивого развития до 2025 года «является повышение эффективности традиционной экономики посредством внедрения инноваций, оптимизации бизнес процессов и*