

## АНАЛИЗ ЗАЩИТНЫХ ФУНКЦИЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И СЛЕДЫ НЕПРАВОМЕРНЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ДЕЙСТВИЙ

Сергей Анатольевич ЗВЯГИН<sup>а\*</sup>, Татьяна Николаевна ФОМЕНКО<sup>б</sup>

<sup>а</sup> доктор экономических наук, доцент, начальник кафедры гражданско-правовых и экономических дисциплин, Воронежский институт МВД России, Воронеж, Российская Федерация  
patzv@mail.ru  
ORCID: отсутствует  
SPIN-код: 1604-7252

<sup>б</sup> соискатель по направлению «финансы и кредит», Воронежский государственный аграрный университет им. императора Петра I, Воронеж, Российская Федерация  
fom.tan87@mail.ru  
ORCID: отсутствует  
SPIN-код: отсутствует

\* Ответственный автор

### История статьи:

Получена 30.05.2018  
Получена в доработанном виде 13.06.2018  
Одобрена 27.06.2018  
Доступна онлайн 27.07.2018

УДК 336.126.008.6  
JEL: A19, K42, M49

### Ключевые слова:

бухгалтерский учет, анализ защитных функций учетного процесса, учетные следы, противодействие экономическим правонарушениям, классификация функций бухгалтерского учета

### Аннотация

**Предмет.** Теоретические и методические проблемы анализа защитных функций учетного процесса в системе противодействия экономическим преступлениям и правонарушениям. Взаимодействие системы бухгалтерского учета и событий противоправного экономического действия не проходит бесследно в учетной и первичной бухгалтерской документации и затрагивает различные стороны учетной работы. Необходимость анализа результатов подобного воздействия и неправомерного вмешательства в учетный процесс и одновременное неизбежное взаимодействие с ним обусловлено обстоятельствами, требующими научного внимания.  
**Цели.** Изучить и провести анализ состояния защитных функций в системе бухгалтерского учета на современном этапе.

**Методология.** На основе системного и логического подходов, общенаучных методов познания разработан категориальный аппарат для реализации задач, поставленных перед бухгалтером-экспертом в целях противодействия экономическим правонарушениям.

**Результаты.** На основе проведенного анализа разработана классификация функций бухгалтерского учета по двум направлениям: в системе управления и по отношению к противоправному экономическому действию, в результате чего сформулировано авторское определение защитных функций учетного процесса, предложена авторская классификация следов воздействия противоправной деятельности на учетный процесс, дополнившая существующий подход электронными следами. В условиях оптимальной постановки бухгалтерского учета у экономического субъекта информация, содержащая следы криминального экономического воздействия, может быть востребована уполномоченными правоохранительными и контрольно-ревизионными органами, аудиторскими организациями и заинтересованными собственниками.

**Выводы.** Представленные классификации функций бухгалтерского учета, следов воздействия противоправной деятельности на учетный процесс, а также авторское определение защитных функций учетного процесса позволят повысить качество экспертной работы при обнаружении, документировании, расследовании, доказывании и предупреждении противоправных экономических действий, которые связаны с системой бухгалтерского учета.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2018

**Для цитирования:** Звягин С.А., Фоменко Т.Н. Анализ защитных функций бухгалтерского учета и следы неправомерных экономических действий // *Экономический анализ: теория и практика*. – 2018. – Т. 17, № 7. – С. 1302 – 1317.

<https://doi.org/10.24891/ea.17.7.1302>

Взаимодействие системы бухгалтерского учета и событий противоправного экономического действия не проходит бесследно в учетной и первичной бухгалтерской документации и затрагивает различные стороны учетной работы. Подобное воздействие неправомерного вмешательства в учетный процесс и одновременное неизбежное взаимодействие с ним обусловлено специфическими объективными возможностями сложившейся учетной системы и является уникальным свойством, требующим всестороннего экономического анализа.

Преступления в экономической сфере с применением знаний бухгалтерского учета считаются труднодоказуемыми, так как осуществляются людьми, разбирающимися в бухгалтерском учете, налогах и налогообложении, экономике и праве [1].

Способность системы бухгалтерского учета автоматически реагировать на противоправное воздействие довольно четко иллюстрируют выявленные и описанные в 1970-80-х гг. в работах С.П. Голубятникова защитные функции бухгалтерского учета<sup>1</sup> [2]. Традиционно принято различать три защитные функции учетного процесса по отношению к неправомерному воздействию:

- слепообразующую;
- охранительную;
- превентивную (предупредительную).

Названные защитные функции бухгалтерского учета, по единодушному мнению компетентных ученых, являются также функциями судебной бухгалтерии. Подобный научный тезис актуален и в настоящее время в сложившейся системе выявления, расследования, доказывания и предупреждения экономической преступности.

Ученые рассматривают анализ защитных функций бухгалтерского учета в различных аспектах. Например, Р.Е. Исакова, Л.В. Попова, Н.А. Шибеева<sup>2</sup> исследуют

<sup>1</sup> Судебная бухгалтерия / под ред. С.П. Голубятникова. М.: Юридическая литература, 1998. 368 с.

<sup>2</sup> Попова Л.В., Исакова Р.Е., Шибеева Н.А. Бухгалтерский учет и судебно-бухгалтерская экспертиза. М.: Дело и сервис, 2002. 192 с.

защитные функции и основы их использования; Г.А. Шумак [3] представляет защитные функции бухгалтерского учета в контексте интеграции экономико-криминалистических исследований; Н.Т. Белуха изучает данные функции с точки зрения использования при выявлении признаков преступлений<sup>3</sup>. В свою очередь Ш.И. Алибеков высказал мысль о том, что чем выше защитные функции учета, тем эффективнее его роль в выявлении, расследовании и предупреждении преступлений в сфере экономики<sup>4</sup>.

Вместе с тем наполнение и содержание названных функций, порядок их реализации в современных условиях претерпели определенную модификацию по сравнению с 1970-ми гг., что требует их анализа, переработки и актуализации в научном и прикладном аспектах.

Действительно, современная интеграция информационных технологий и системы бухгалтерского учета, совершенствование способов неправомерного воздействия на факты хозяйственной жизни и другие особенности функционирования экономики ставят на новый уровень проблему исследования в нынешних условиях реакции действующей и обновленной системы бухгалтерского учета на неправомерные экономические действия. Необходимость и актуальность исследования названных проблем обуславливают следующие обстоятельства:

- широкое внедрение информационных технологий в учетный процесс и систему документооборота;
- модификация приемов и способов совершения противоправных действий, затрагивающих финансово-хозяйственную деятельность экономических субъектов;
- актуализация противодействия коррупционным проявлениям в современной экономике России, а также фактам нецелевого, незаконного и неэффективного использования бюджетных ресурсов;

<sup>3</sup> Белуха Н.Т. Судебно-бухгалтерская экспертиза. М.: Дело, 1993. 269 с.

<sup>4</sup> Алибеков Ш.И. Судебно-бухгалтерская экспертиза. М.: Юстицинформ, 2006. 144 с.

- современное реформирование системы бухгалтерского учета и, как следствие, трансформация его контрольных функций.

Обозначенная интеграция информационной и контрольной составляющих бухгалтерского учета и дает возможность выделять в его системе определенные защитные функции, вытекающие из его объективных позитивных характеристик. То есть в случае совершения противоправных экономических действий, затрагивающих систему бухгалтерского учета, в ней неизбежно проявляется и хранится информация о данном взаимодействии. В условиях оптимальной постановки бухгалтерского учета у экономического субъекта информация, содержащая следы криминального экономического воздействия, может быть востребована уполномоченными правоохранительными и контрольно-ревизионными органами, аудиторскими организациями и заинтересованными собственниками. Такая информация позволит выявить, документировать, расследовать, доказать и предотвратить преступления и правонарушения экономического характера. Считается, что приемы и методы бухгалтерского учета (судебной бухгалтерии) используются в оперативной и следственной практике экономической направленности во всех случаях [4]. Следовательно, по мнению С.П. Голубятникова, защитные функции бухгалтерского учета тесно связаны между собой [5].

Таким образом, рассматриваемые защитные функции бухгалтерского учета неизбежно проявляют себя в той или иной мере при взаимодействии финансово-хозяйственной деятельности с противоправной. Представленные защитные функции учетного процесса (или функции судебной бухгалтерии) имеют большое теоретическое и практическое значение в нынешних условиях по следующим направлениям:

- позволяют обнаруживать, документировать, расследовать, доказывать и предупреждать противоправные экономические действия, связанные с системой бухгалтерского учета;

- используются при осуществлении финансово-контрольных мероприятий, проводимых в рамках финансово-экономических ревизий, аудиторских и налоговых проверок;

- обеспечивают охрану имущественных интересов государства, инвесторов и собственников экономических субъектов;
- обеспечивают соблюдение общих требований, предъявляемых к бухгалтерскому учету в соответствии с действующим законодательством.

Необходимо обратить внимание, что приведенные защитные функции бухгалтерского учета не следует отождествлять с функциями бухгалтерского учета в системе управления, к которым относятся:

- информационная;
- контрольная;
- обеспечения сохранности собственности;
- обратной связи;
- аналитическая<sup>5</sup>.

Для иллюстрации представленной точки зрения и обоснования сформулированного вывода приведем классификацию функций бухгалтерского учета в виде схемы (рис. 1).

Имеющаяся классификация функций бухгалтерского учета позволяет сформулировать определение защитных функций учетного процесса, под которыми следует понимать *способность отражать и фиксировать неправомерные факты хозяйственной жизни в системе учетной и отчетной информации*.

Большое значение в прикладном аспекте имеет проблема реализации защитных функций учетного процесса в системе противодействия экономическим преступлениям и правонарушениям. В самом общем виде защитные функции бухгалтерского учета

<sup>5</sup> Сапожникова Н.Г. Бухгалтерский учет. М.: КноРус, 2016. 464 с.

рассмотрены в работах отечественных ученых, занимающихся проблемами использования специальных бухгалтерских знаний в правоохранительной деятельности<sup>6</sup> [6–13]. Однако, вопросы, связанные с инструментарием реализации данных защитных функций через систему учета и отчетности, незаслуженно, на наш взгляд, не входили в пределы исследования проблем судебной бухгалтерии.

В связи с этим предлагается рассмотреть порядок, условия и пути использования защитных функций бухгалтерского учета в практике выявления, документирования, расследования, доказывания и предупреждения противоправных экономических действий.

Одной из основных защитных функций бухгалтерского учета с позиций теории и практики судебной бухгалтерии является слеодообразующая, которая означает возможность и способность бухгалтерского учета при взаимодействии с неправомерными действиями и их непосредственном воздействии на учетный процесс образовывать и формировать в собственной информационной среде следы и признаки таких контактов. Этот тезис является общепринятым и достаточно рассмотренным в специальной экономической литературе. Также в научных и учебно-методических работах, посвященных проблемам использования специальных бухгалтерских знаний при выявлении и расследовании противоправных экономических действий, определены виды следов взаимодействия экономических преступлений и правонарушений с учетным процессом. Такие следы, по мнению С.П. Голубятникова, следует разделять на три группы: экономические, документальные и учетные. При этом под учетными следами взаимодействия противоправной деятельности с учетным процессом предлагается понимать различного рода несоответствия между элементами метода бухгалтерского учета,

вызванные вмешательством события преступления (записи в учете, не подтвержденные документами, отчетность, не вытекающая из данных учета и т.п.)<sup>7</sup>.

Также была проведена классификация учетных несоответствий по трем группам:

- несоответствия между документами и записями в счетах бухгалтерского учета;
- отклонения от обычного отражения хозяйственной деятельности в одном из элементов метода бухгалтерского учета;
- нарушения технологического процесса учетной работы<sup>8</sup>.

Вместе с тем подобная трактовка и классификация учетных следов в современных условиях, на наш взгляд, носит несколько ограниченный характер и не в полной мере отражает уровень развития бухгалтерского учета и его компьютеризации, а также состояние противодействия экономическим правонарушениям и преступлениям. К сожалению, дальнейшие разработки по конкретизации и классификации учетных следов взаимодействия противоправной экономической деятельности и бухгалтерским учетом не проводились и данная проблема не исследовалась.

Отдельные авторы предполагают наличие информационных следов экономических правонарушений, имеющих признаки интеллектуального подлога и проявляющихся посредством анализа цифровых данных, отраженных в бухгалтерской документации. Исследование фактов искажения отчетности и другие преступления, связанные с использованием бухгалтерского учета, составляют своего рода следы, которые необходимо подразделять на уровни:

- верхний уровень – необоснованные записи в бухгалтерской отчетности;
- средний уровень – необоснованные записи в счетах синтетического и аналитического учета;

<sup>6</sup> Баширов Р.А., Баширова Н.В. Судебная бухгалтерия. Ростов н/Д.: Феникс; Краснодар: Краснодарская академия МВД России, 2014. 224 с.; Богомолов А.В., Голощапов Н.А. От теории к практике бухгалтерского учета. М.: Хронограф, 1997. 257 с.

<sup>7</sup> Судебная бухгалтерия / под ред. С.П. Голубятникова. М.: Юридическая литература, 1998. 368 с.

<sup>8</sup> Атанесян Г.А., Голубятников С.П. Судебная бухгалтерия. М.: Юридическая литература, 1989. 350 с.

- низший уровень – необоснованные записи в первичных и сводных бухгалтерских документах [14].

Рядом авторов в различных публикациях в части учетных следов отражалась изначально сформированная точка зрения со ссылкой на работы 1970–80-х гг.

В связи с этим нами предлагается определенная группировка учетных следов, образующихся в результате неправомерного воздействия на систему бухгалтерского учета, ориентированная на современный уровень развития учетной работы и проблемы противодействия экономической преступности. К таким следам, по нашему мнению, необходимо отнести:

- несогласованность записей в Главной книге с регистрами бухгалтерского учета;
- нетипичные для исследуемого экономического субъекта корреспонденции счетов, а также применение синтетических счетов вне рабочего плана счетов бухгалтерского учета;
- расхождения в отражении фактов хозяйственной жизни в регистрах бухгалтерского учета и первичной документации;
- отражение в регистрах бухгалтерского учета фиктивных фактов хозяйственной жизни, а также не подтвержденных первичными учетными документами;
- несогласованность остатков по синтетическим счетам в Главной книге и бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- значительное количество сторнировочных записей, затрагивающих результаты финансовой деятельности экономического субъекта, или наличие отдельных сторнировочных записей, значительно влияющих на финансовый результат;
- несоответствие между регистрами бухгалтерского учета за отчетный период по суммам совершенных фактов хозяйственной жизни с нарушением порядка их отражения в Главной книге;

- наличие альтернативного учета экономического субъекта, отражающего ведение двойной бухгалтерии.

Схематично виды учетных следов по результатам воздействия противоправной деятельности на систему бухгалтерского учета представлены на *рис. 2*.

Следует отметить, что приведенные учетные несоответствия и следы могут содержаться как на бумажных носителях, так и в электронной версии ведения бухгалтерского учета экономического субъекта, что по нашему мнению, требует выделения их в отдельную группу следов – электронных.

Также необходимо иметь в виду, что подобные учетные следы не во всех случаях могут быть результатом воздействия противоправной деятельности на учетный процесс. Отмеченные следы могут быть следствием ошибок, совершенных учетным персоналом исследуемого экономического субъекта. Вывод об этом может быть получен только уполномоченным органом на основе заключения компетентного в сфере бухгалтерского учета специалиста, каковым на практике является эксперт-бухгалтер в соответствии с процессуальным законодательством.

Кроме того, в современных условиях на основе приведенной классификации предлагается следующее определение учетных следов взаимодействия противоправной деятельности с учетным процессом: *это несоответствие и несогласованность в отражении фактов хозяйственной жизни в первичных учетных документах, в корреспонденции счетов, в регистрах бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, вызванные неправомерными экономическими действиями.*

Приведенное определение отличается от ранее разработанных включением категорий и понятий, отраженных в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ, с учетом действующей специфики функционирования системы бухгалтерского учета и современным состоянием

противодействия экономической преступности в стране.

В современных условиях также требует уточнения определение экономических следов взаимодействия противоправной деятельности с бухгалтерским учетом.

В интерпретации С.П. Голубятникова это изменения значений показателей, характеризующих хозяйственную деятельность данного объекта, вызванные влиянием преступления как на саму хозяйственную деятельность, так и на степень адекватности ее отражения<sup>9</sup>.

В целях формирования авторского определения экономических следов, ориентированного на действующую систему бухгалтерского учета и сложившийся уровень противодействия экономическим преступлениям и правонарушениям с учетом модификации способов и приемов их совершения, предлагается классифицировать виды названных следов на основе анализа практических материалов выявления, документирования, расследования, доказывания и предупреждения неправомерных экономических действий. В связи с этим нами определены следующие виды экономических следов:

- несогласованность между взаимосвязанными показателями финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта;
- расхождения в показателях деятельности экономического субъекта, отраженных в разных экземплярах бухгалтерской (финансовой) отчетности (в налоговые органы, собственникам и т.д.);
- несоответствие остатков по синтетическим счетам, имеющимся в Главной книге и отраженным в бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- расхождения в тождественных показателях, отраженных в формах бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- нелогичная динамика в показателях финансово-хозяйственной деятельности

<sup>9</sup> Атанесян Г.А., Голубятников С.П. Судебная бухгалтерия. М.: Юридическая литература, 1989. 350 с.

экономического субъекта за несколько отчетных периодов.

Схематично виды экономических следов воздействия противоправной деятельности на учетный процесс представлены на *рис. 3*.

На основе приведенной классификации видов нами предлагается сформулировать следующее определение экономических следов воздействия противоправной деятельности на учетный процесс: *это несоответствие и несогласованность между экономическими показателями деятельности экономического субъекта, образовавшиеся в результате воздействия противоправной деятельности или взаимодействия с ней*.

Рассматривая документальные следы, необходимо отметить, что их характер и виды достаточно подробно и актуально на сегодняшний день рассмотрены в трудах многих авторов, основу которых составили разработки прошлого столетия.

Кроме того, классификация бухгалтерских документов по качественным признакам, разработанная в 1989 г.<sup>10</sup>, с незначительными дополнениями используется в современных учебно-методических и научных работах.

Вместе с тем сформулированное в те годы определение документальных следов требует научной переработки и актуализации, исходя из реалий нынешней ситуации.

Так, по мнению С.П. Голубятникова, документальные следы связаны с нарушениями порядка первичной регистрации хозяйственных операций (изменений в состоянии средств хозяйства), допущенными при составлении бухгалтерских документов или при заполнении материалов инвентаризации<sup>11</sup>.

На наш взгляд, исходя из проведенного анализа приемов и способов совершения противоправных экономических действий в современных условиях, а также с учетом положений Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-

<sup>10</sup> Там же.

<sup>11</sup> Судебная бухгалтерия / под ред. С.П. Голубятникова. М.: Юридическая литература, 1998. 368 с.

ФЗ и действующего гражданского законодательства наиболее приемлемым определением документальных следов взаимодействия противоправной деятельности и бухгалтерского учета может быть следующее: *это неправильное отражение свершившихся фактов хозяйственной жизни в первичных учетных документах, а также оформление документами не имевших место фактов хозяйственной жизни, в том числе лежащих в основе мнимых и притворных сделок.*

Достаточно актуальным в настоящее время является вопрос расширения групп следов, образующихся в результате взаимодействия противоправной экономической деятельности с учетным процессом. В традиционном понимании, как это отмечалось нами ранее, следообразующая функция бухгалтерского учета проявляется в трех группах следов: учетных, экономических и документальных. В нынешней ситуации в связи с компьютеризацией учетного процесса и расширением масштабов электронного документооборота назрела необходимость в выделении четвертой группы следов неправомερных экономических действий – электронных. Схема классификации групп следов неправомερных экономических действий представлена на *рис. 4*.

Электронные следы взаимодействия противоправных экономических действий и бухгалтерского учета, на наш взгляд, могут проявляться в следующем:

- расхождения в содержании электронного и бумажного варианта первичного учетного документа, регистра бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- ведение бухгалтерского учета только на электронных носителях в случаях, не предусмотренных законодательством;
- неправильное отражение на электронных носителях свершившихся фактов хозяйственной жизни;
- использование нелегитимизированных компьютерных программ для ведения бухгалтерского учета экономическим субъектом;

- наличие фактов несанкционированного доступа в компьютерную программу ведения бухгалтерского учета.

Схематично виды электронных следов представлены на *рис. 5*.

По нашему мнению, электронные следы взаимодействия противоправных экономических действий и бухгалтерского учета имеют тесную взаимосвязь с компьютерной преступностью. В данной сфере учеными отмечается рост противоправных деяний, а сложность раскрытия преступлений данного вида заключается в отсутствии комплексного представления о следовой картине из-за высокой латентности, трудоемкости сбора информации, отсутствия единой программы борьбы с данными преступлениями [15].

Представленные виды дали возможность сформулировать авторское определение электронных следов воздействия противоправной деятельности на систему бухгалтерского учета, под которыми предлагается понимать *результаты использования электронного документооборота в бухгалтерском учете в корыстных целях.*

Наряду со следообразующей охранительная функция, используя рассмотренные ранее группы следов взаимодействия противоправной деятельности с учетным процессом, позволяет контрольной подсистеме бухгалтерского учета формировать, обнаруживать и использовать информацию о противоправных действиях экономического характера и, таким образом, защищать интересы собственника, а в некоторых случаях – и государства.

Наличие рассмотренных ранее двух защитных функций бухгалтерского учета предопределяет наличие третьей функции учета – предупредительной, или превентивной. В тех случаях, когда первые две функции качественно отрегулированы, систематически проявляются и развиваются в учетном процессе, вероятность совершения в юрисдикции данного экономического субъекта какого-либо правонарушения или преступления экономической направленности сводится к нулю. То есть предупредительная

функция заключается в способности учетного процесса противодействовать своим существованием и правильной организацией возможности совершения неправомерных экономических действий, затрагивающих систему бухгалтерского учета.

Соответственно, наличие первых двух функций бухгалтерского учета принимается во внимание должностными лицами и гражданами, намеревающимися совершить действия неправомерного экономического характера, и, безусловно, способствует сдерживанию их от проведения незаконных и нецелесообразных операций с объектами бухгалтерского учета.

Следовательно, должностные лица экономического субъекта, имеющие непосредственное или косвенное отношение к совершению и отражению фактов хозяйственной жизни и имеющие намерение преступить закон или действующие регламенты в корыстных целях, как показывает практика, во всех случаях проводят предварительную оценку и анализ состояния рассматриваемых защитных функций конкретного экономического субъекта на предмет реальной возможности совершения противоправного действия.

В данном контексте отражению в бухгалтерском учете предполагаемых незаконных действий предшествует предсказуемая реакция потенциального правонарушителя или преступника – предварительное прогнозирование и оценка возможных последствий таких действий в виде формирования адекватной и объективной информации в системе учетных отношений по применяемому способу воздействия. В результате предварительной оценки должностное лицо может обратить внимание на такие факты хозяйственной жизни, которые в меньшей степени защищены учетно-контрольным инструментарием и наиболее уязвимы для противоправного посягательства.

В случае совершения преднамеренного противоправного посягательства экономическому субъекту наносится ущерб,

а при установлении преднамеренности правонарушений в области экономики бухгалтерская экспертиза должна определить место возникновения ущерба, круг лиц, допустивших его, характер допущенных в учете и отчетности нарушений [16].

При совершении противоправного экономического действия так называемым квалифицированным способом заведомо неправомерному совершаемому факту хозяйственной жизни преднамеренно придается вид вполне законного деяния, который способствует внедрению операции и ее приспособлению к действующей системе бухгалтерского учета данного экономического субъекта.

В таких случаях недостатки и упущения в контрольной подсистеме учета, изначально способствующие совершению противоправного действия, приобретают статус признаков и следов уже свершившихся правонарушений и преступлений экономического характера. Эти признаки и следы в дальнейшем используются правоохранительными и контролирующими органами для выявления, фиксации и доказывания противоправных действий в сфере экономики.

Таким образом, нами проведены анализ функций бухгалтерского учета и их классификация по двум направлениям: в системе управления и по отношению к противоправному экономическому действию, в результате чего сформулировано авторское определение защитных функций учетного процесса, отражающее современный уровень развития бухгалтерского учета и состояния противодействия правонарушениям и преступлениям в сфере экономики.

Также предложена авторская классификация следов воздействия противоправной деятельности на учетный процесс, дополнившая существующий подход электронными следами, с группировкой и переработкой определений учетных и экономических следов, классификацией экономических следов и формулированием их авторского определения.

**Рисунок 1**  
**Классификация функций бухгалтерского учета**

**Figure 1**  
**Classification of accounting functions**



Источник: авторская разработка

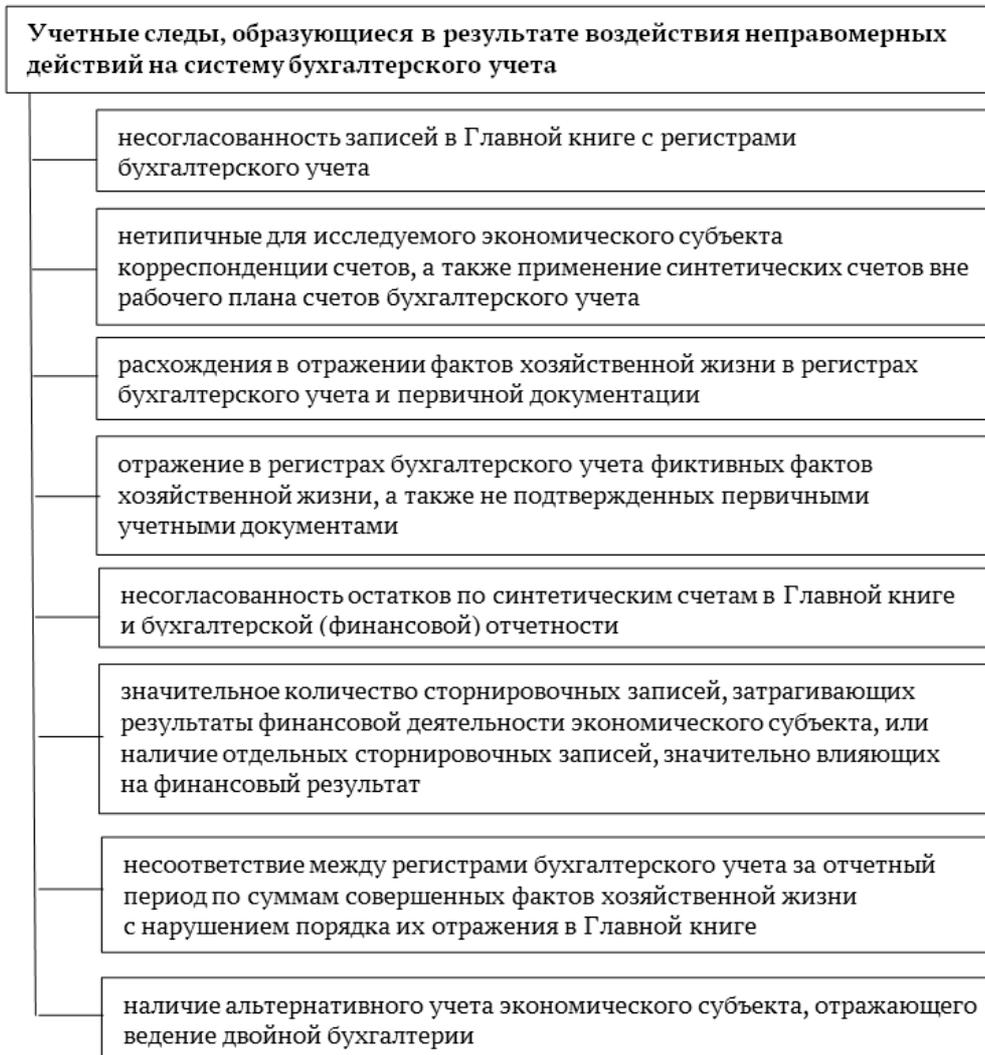
Source: Authoring

**Рисунок 2**

**Виды учетных следов по результатам воздействия противоправной деятельности на систему бухгалтерского учета**

**Figure 2**

**Types of accounting trail based on results of the impact of illegal activity on accounting system**



Источник: авторская разработка

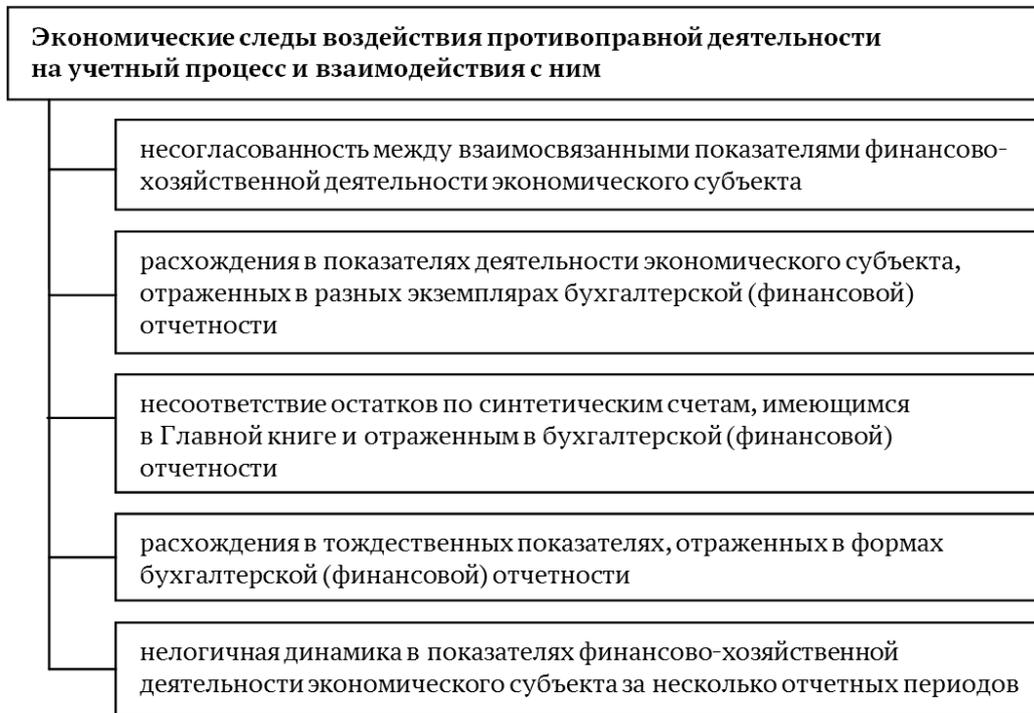
Source: Authoring

**Рисунок 3**

**Виды экономических следов воздействия противоправной деятельности на учетный процесс и взаимодействия с ним**

**Figure 3**

**Types of economic traces of the impact of illegal activity on accounting process and interaction with the latter**



Источник: авторская разработка

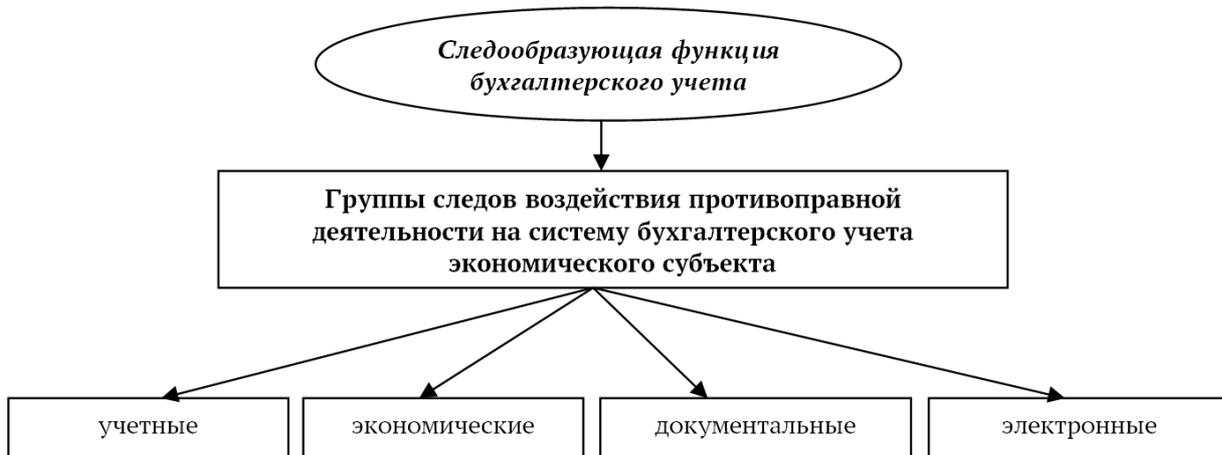
Source: Authoring

**Рисунок 4**

**Классификация групп следов воздействия противоправной деятельности на систему бухгалтерского учета**

**Figure 4**

**Classification of groups of traces of the impact of illegal activities on accounting system**



Источник: авторская разработка

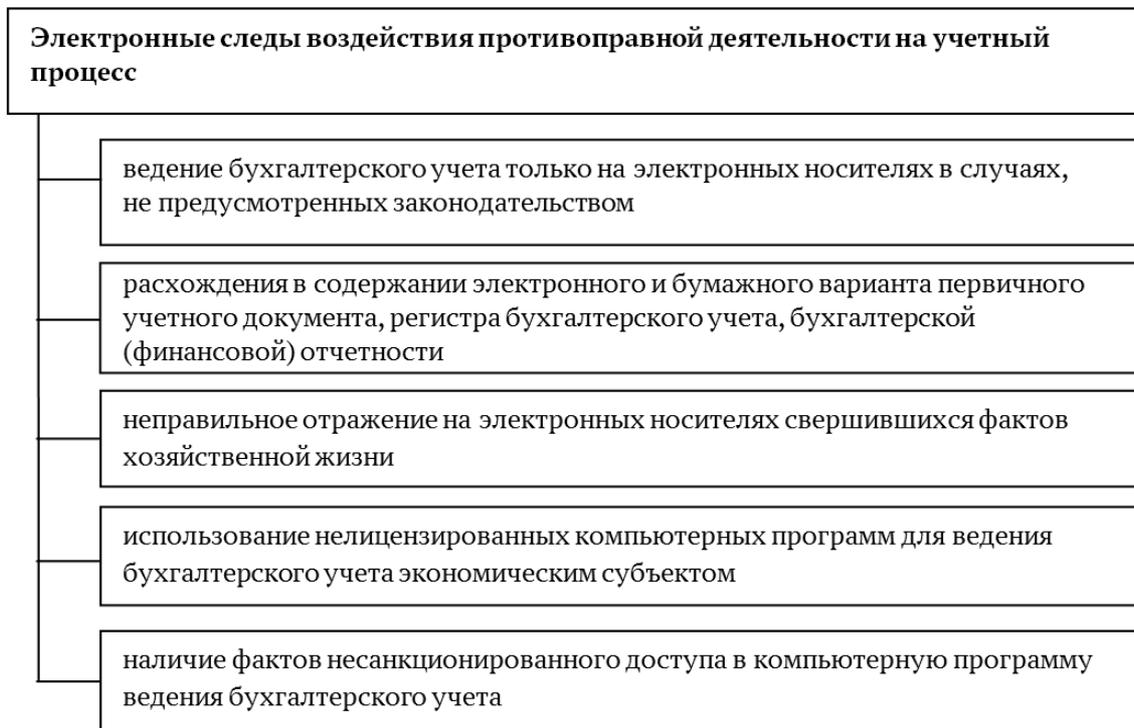
Source: Authoring

**Рисунок 5**

**Виды электронных следов воздействия противоправной деятельности на учетный процесс**

**Figure 5**

**Types of electronic traces of the impact of illegal activity on accounting process**



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

## Список литературы

1. *Моисеева И.И., Московцева К.А.* Проведение экспертизы бухгалтерских документов и данных бухгалтерской отчетности // Социально-экономические явления и процессы. 2016. Т. 11. № 12. С. 78–82.
2. *Голубятников С.П.* Новые области прикладных юридических знаний: перспективы развития // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. Сер.: Право. 2001. № 2. С. 84–90.
3. *Шумак Г.А.* Бухгалтерский анализ как метод расследования преступлений. Минск: Университетское, 1985. 93 с.
4. *Фортинский С.П.* Проблемы судебной бухгалтерии // Вопросы советской криминалистики. М.: Юриздат, 1951. С. 144–150.
5. *Голубятников С.П., Тимченко В.А.* Судебная бухгалтерия: учебная дисциплина, наука, практика // Аудиторские ведомости. 2001. № 1. С. 14–16.
6. *Голубятников С.П., Мамкин А.Н.* Судебная бухгалтерия и судебно-экономическая экспертиза // Эксперт-криминалист. 2009. № 4. С. 24–28.
7. *Дубоносов Е.С.* К вопросу о классификации судебно-бухгалтерских экспертиз // Известия Тульского государственного университета. Экономические и юридические науки. 2013. № 4-2. С. 54–59.
8. *Еремин С.Г., Бондаревская Н.С.* Методологические аспекты использования специальных экономических познаний в уголовном судопроизводстве // Вестник Волгоградской академии МВД России. 2009. № 3. С. 78–86.
9. *Леханова Е.С.* Экономико-криминалистический анализ как средство обнаружения организованных преступлений // Юридическая наука и практика: Вестник Нижегородской академии МВД России. 2008. № 1. С. 50–53.
10. *Алибеков Ш.И.* О специальных познаниях эксперта-бухгалтера // Российская юстиция. 2007. № 1. С. 57–58.
11. *Шумак Г.А.* Защитные функции бухгалтерского учета в контексте интеграции экономико-криминалистических исследований // Право и демократия: сборник научных трудов. Минск: БГУ, 2008. С. 305–314.
12. *Дьячков А.М.* Назначение ревизии и бухгалтерской экспертизы при восстановлении бухгалтерского учета // Законность. 2000. № 12. С. 14–15.
13. *Тхаркахова И.Г., Кушхова Б.Б.* Теоретические аспекты бухгалтерской экспертизы в системе экспертных исследований // Современные тенденции развития науки и технологии. 2016. № 11. Ч. 11. С. 112–114.
14. *Звягин С.А.* Анализ данных бухгалтерской отчетности в процессе проведения бухгалтерской экспертизы // Аудит и финансовый анализ. 2007. № 3. С. 70–78.
15. *Гаврилин Ю.В., Шипилов В.В.* Особенности слепообразования при совершении мошенничеств в сфере компьютерной информации // Российский следователь. 2013. № 23. С. 2–6.
16. *Нгуен В.Х., Васильева М.В.* Применение аналитического подхода к исследованию предмета бухгалтерской экспертизы // Молодой ученый. 2017. № 15. С. 439–441.

### **Информация о конфликте интересов**

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

## ANALYZING THE PROTECTIVE FUNCTIONS OF ACCOUNTING AND TRACES OF ILLEGAL ECONOMIC ACTIONS

Sergei A. ZVYAGIN<sup>a,\*</sup>, Tat'yana N. FOMENKO<sup>b</sup>

<sup>a</sup> Voronezh Institute of the Ministry of Internal Affairs of the Russian Federation, Voronezh, Russian Federation  
patzv@mail.ru  
ORCID: not available

<sup>b</sup> Voronezh State Agricultural University named after Emperor Peter I, Voronezh, Russian Federation  
fom.tan87@mail.ru  
ORCID: not available

\* Corresponding author

### Article history:

Received 30 May 2018  
Received in revised form  
13 June 2018  
Accepted 27 June 2018  
Available online  
27 July 2018

**JEL classification:** A19, K42,  
M49

**Keywords:** accounting,  
protective function, combat,  
accounting trail, economic  
offense

### Abstract

**Importance** The article addresses theoretical and methodological problems related to the analysis of protective functions of accounting process in the system of countering economic crimes and offenses.

**Objectives** The study focuses on reviewing the condition of protective functions in the accounting system at the current stage.

**Methods** We apply the systems and logical approaches, general scientific methods of knowledge to develop the framework of categories for accountants to implement the tasks they face to counteract economic crimes.

**Results** Based on our analysis, we developed a classification of accounting functions; formulated our own definition of protective functions of the accounting process; offered a unique classification of traces of illegal activities impacting the accounting process. The information containing traces of criminal economic impact may be demanded by law enforcement authorities and control and auditing bodies, audit organizations, and interested owners.

**Conclusions** The offered classification of accounting functions and traces of the impact of illegal activities on accounting process will enable to improve the quality of expert work on detecting, documenting, investigating and preventing illegal economic activities that are associated with accounting system.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2018

**Please cite this article as:** Zvyagin S.A., Fomenko T.N. Analyzing the Protective Functions of Accounting and Traces of Illegal Economic Actions. *Economic Analysis: Theory and Practice*, 2018, vol. 17, iss. 7, pp. 1302–1317.  
<https://doi.org/10.24891/ea.17.7.1302>

## References

1. Moiseeva I.I., Moskovtseva K.A. [Conducting examination of accounting documents and accounting records data]. *Sotsial'no-ekonomicheskie yavleniya i protsessy = Socio-economic Phenomena and Processes*, 2016, vol. 11, no. 12, pp. 78–82. (In Russ.)
2. Golubyatnikov S.P. [New areas of applied legal knowledge: Development prospects]. *Vestnik Nizhegorodskogo universiteta im. N.I. Lobachevskogo. Ser.: Pravo = Vestnik of Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod. Series: Law*, 2001, no. 2, pp. 84–90. (In Russ.)
3. Shumak G.A. *Bukhgalterskii analiz kak metod rassledovaniya prestuplenii* [Accounting analysis as a method to investigate crimes]. Minsk, Universitetskoe Publ., 1985, 93 p.
4. Fortinskii S.P. *Problemy sudebnoi bukhgalterii. V. kn.: Voprosy sovetskoi kriminalistiki* [Problems of forensic accounting. In: Soviet forensics issues]. Moscow, Yurizdat Publ., 1951, pp. 144–150.

5. Golubyatnikov S.P., Timchenko V.A. [Forensic accounting: An academic discipline, science, practice]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2001, no. 1, pp. 14–16. (In Russ.)
6. Golubyatnikov S.P., Mamkin A.N. [Forensic accounting and forensic examination]. *Ekspert-kriminalist = Expert-Criminalist*, 2009, no. 4, pp. 24–28. (In Russ.)
7. Dubonosov E.S. [On the classification of forensic accounting]. *Izvestiya Tul'skogo gosudarstvennogo universiteta = Izvestiya TulGU*, 2013, no. 4-2, pp. 54–59. (In Russ.)
8. Eremin S.G., Bondarevskaya N.S. [Methodological aspects of using special economic knowledge in criminal proceedings]. *Vestnik Volgogradskoi akademii MVD Rossii = Vestnik of Volgograd Academy of the Ministry of Interior of Russia*, 2009, no. 3, pp. 78–86. (In Russ.)
9. Lekhanova E.S. [Economic and criminastic analysis as a means of detection of the organized crimes]. *Yuridicheskaya nauka i praktika: Vestnik Nizhegorodskoi akademii MVD Rossii = Journal of Nizhny Novgorod Academy of the Ministry of Internal Affairs of Russia*, 2008, no. 1, pp. 50–53. (In Russ.)
10. Alibekov Sh.I. [Special knowledge of the accounting expert]. *Rossiiskaya yustitsiya = Russian Justitia*, 2007, no. 1, pp. 57–58. (In Russ.)
11. Shumak G.A. *Zashchitnye funktsii bukhgalterskogo ucheta v kontekste integratsii ekonomiko-kriminalisticheskikh issledovaniy. V kn.: Pravo i demokratiya: sbornik nauchnykh trudov* [Protective functions of accounting in the context of integration of economic and forensic research. In: Law and democracy: Proceedings]. Minsk, BSU Publ., 2008, pp. 305–314.
12. D'yachkov A.M. [Appointing an audit and accounting expertise in the event of reconstruction of financial accounts]. *Zakonnost'*, 2000, no. 12, pp. 14–15. (In Russ.)
13. Tkharakhova I.G., Kushkhova B.B. [Theoretical aspects of accounting expertise in the system of expert studies]. *Sovremennye tendentsii razvitiya nauki i tekhnologii = Modern Trends in Science and Technology Development*, 2016, no. 11, part 11, pp. 112–114. (In Russ.)
14. Zvyagin S.A. [Analysis of accounting data in the process of accounting expertise]. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis*, 2007, no. 3, pp. 70–78. (In Russ.)
15. Gavrilin Yu.V., Shipilov V.V. [Specific features of leaving traces in the computer information fraud]. *Rossiiskii sledovatel' = Russian Investigator*, 2013, no. 23, pp. 2–6. (In Russ.)
16. Nguen V.Kh., Vasil'eva M.V. [Application of analytical approach to the study of the subject of accounting expertise]. *Molodoi uchenyi = Young Scientist*, 2017, no. 15, pp. 439–441. (In Russ.)

### **Conflict-of-interest notification**

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.