

Научная статья
[https://doi.org/ 10.23672/SAE.2024.43.90.001](https://doi.org/10.23672/SAE.2024.43.90.001)
УДК 336.01



ИСТОЧНИКИ КОНКУРЕНТНОГО ПРЕИМУЩЕСТВА ДЛЯ ОРГАНИЗАЦИЙ В СФЕРЕ СУДЕБНОГО АУДИТА

Бегляров М.А.

*Институт государственной службы и управления Российской академии народного хозяйства
и государственной службы при Президенте Российской Федерации*

Аннотация. Актуальность судебного аудита обоснована тем, что данная отрасль призвана предотвращать экономические преступления, в частности выявлять коррупцию, мошенничество, злоупотребления и финансовые преступления.

Цель: теоретическое обоснование источников конкурентного преимущества для организаций в сфере судебного аудита.

Методы: анализ, синтез, обобщение и систематизации научных источников по проблеме исследования.

Результаты. Представлено исследование особенности деятельности организаций в сфере судебного аудита. Выделены основные различия между судебным аудитом, внешним и внутренним аудитом. Определены отдельные ожидания заинтересованных сторон судебного аудита, которые формируют требования к источникам конкурентного преимущества для организаций в сфере судебного аудита. Уточнены особенности конкурентоспособности аудиторской услуги экспертной организации и уточнение ее значения.

Выводы. В качестве результатов исследования выделено обозначение взаимосвязей, существующих между конкурентоспособностью аудиторской услуги и конкурентоспособностью экспертных организаций в сфере судебного аудита. Обоснована необходимость разработки авторского определения конкурентоспособности, представляющей способность организаций в сфере судебного аудита выигрывать конкуренцию на рынке и управлять ценными ресурсами, создав такой уровень оказания экспертных услуг, который будет максимально полно соответствовать ожиданиям заинтересованных сторон с учетом особой роли клиентов, поскольку при выборе конкретного поставщика услуг в сфере судебного аудита они становятся его источником влияния. Практическая значимость результатов статьи состоит в возможности их применения в организациях судебного аудита при разработке долгосрочных стратегий развития и совершенствования стратегий конкурентоспособности в долгосрочном периоде.

Ключевые слова: этика аудиторов, качество аудиторской услуги, компетенции персонала, конкуренция, финансовая отчетность.

SOURCES OF COMPETITIVE ADVANTAGE FOR FORENSIC AUDIT ORGANIZATIONS

Mikhail A. Beglyarov

*Institute of Public Administration and Management of the Russian Academy
of National Economy and Public Administration under the President of the Russian Federation*

Abstract. The relevance of forensic audit is justified by the fact that this industry is designed to prevent economic crimes, in particular to identify corruption, fraud, abuse and financial crimes.

Object: theoretical justification of sources of competitive advantage for organizations in the field of forensic audit.

Methods: analysis, synthesis, generalization and systematization of scientific sources on the research problem.

Findings. A study of the peculiarities of the activities of organizations in the field of forensic audit is presented. The main differences between forensic audit, external and internal audit are highlighted. The individual expectations of forensic audit stakeholders are identified, which form the requirements for sources of competitive advantage for organizations in the field of forensic audit. The features of the competitiveness of the audit service of an expert organization and its significance are clarified.

Conclusions. The results of the study highlight the relationship between the competitiveness of audit services and the competitiveness of expert organizations in the field of forensic auditing. The necessity of developing the author's definition of competitiveness is substantiated, representing the ability of organizations in the field of forensic audit to win competition in the market and manage valuable resources, creating a level of expert services that will most fully meet the expectations of stakeholders, taking into account the special role of clients, since when choosing a specific service provider in the field of forensic auditing, they become his source of influence. The practical significance of the results of the article lies in the possibility of their application in forensic audit organizations when developing long-term development strategies and improving competitiveness strategies in the long term.

Key words: *ethics of auditors, quality of audit services, personnel competencies, competition, financial reporting.*

Введение.

Развитие национальной и международной экономики способствовало тому, что финансовая отчетность стала одной из наиболее развивающихся областей бухгалтерского учета.

Финансовая и нефинансовая информация во многом влияет на решения, принимаемые как внешними, так и внутренними получателями. В целях сохранения сопоставимости и полезности информации, содержащейся в финансовой отчетности, в международном пространстве принципы бухгалтерского учета и финансовой отчетности были гармонизированы и стандартизированы [10].

Правила и принципы подготовки отчетов созданы и должны соблюдаться конкретными предприятиями; к сожалению, с течением времени наблюдается все больше практик, связанных с манипулированием финансовыми результатами и данными. Этому, несомненно, способствуют усложнение экономической и социальной жизни, растущие ожидания заинтересованных сторон предприятий, усиление целей управления и многие другие определяющие факторы. В результате этой деятельности была создана новая отрасль аудита – судебный аудит, противодействующий экономической преступности [7].

Методология исследования основана на системном подходе, в рамках которого применя-

лись систематизация и обобщение, сравнительный и логический анализ, анализ научной литературы. Материалы статьи включают нормативно-правовые основы судебного аудита и научная литература по исследуемой теме.

Обсуждение. Результаты.

Судебный аудит призван предотвращать экономические преступления, в частности, выявлять коррупцию, мошенничество, злоупотребления и финансовые преступления. Для этого используются не только методы, используемые в финансовом аудите, но и криминалистические методы.

Методы аудита не всегда достаточны для выявления финансового мошенничества. Использование криминалистических методов выделяет судебный аудит как особый вид финансового аудита. Судебная экспертиза использует методы обнаружения, идентификации и сбора доказательств для раскрытия дела [6].

Благодаря использованию аудиторами этих нестандартных методов, можно обнаружить сходство с профессией следователя или детектива. Хотя судебный аудит связан с внутренним и внешним аудитом (в том числе, главным образом, с внешним финансовым аудитом), можно выделить различия, которые отличают данную подобласть аудита от этих понятий (таблица 1).

Таблица 1. Основные различия между судебным аудитом, внешним и внутренним аудитом [1; 3].

Критерий сравнения	Судебный аудит	Внешний аудит	Внутренний аудит
Форма результата теста	Аудиторский отчет или экспертиза	Заключение и отчет, выданные внешним аудитором	Отчет о поставленной задаче
Получатель результата теста	Руководство компании принимает меры по раскрытию преступлений	Заинтересованные стороны, внешняя и внутренняя аудитория (в основном совет директоров и руководство)	Руководство компаний, желающей повысить эффективность бизнеса
Область исследования	Финансовая и нефинансовая информация обо всей хозяй-	В основном финансовая отчетность, система внутреннего кон-	Все направления деятельности компании

Критерий сравнения	Судебный аудит	Внешний аудит	Внутренний аудит
	ственной деятельности	троля и система бухгалтерского учета.	
Предмет исследования	Установление виновных лиц и обстоятельств преступления, мошенничества или злоупотреблений путем сообщения о возможности их совершения	Определение достоверности отчета, постэкспертиза	Причинно-судебная оценка конкретных направлений деятельности, исследование ex-post
Связь и отношения с исследуемым субъектом	Аудитор как лицо, независимое от проверяемого лица	Внешний аудитор как лицо, независимое от проверяемого лица	Аудитор как лицо, зависимое от руководства проверяемого субъекта
Знание обследуемого объекта	Знакомство с проверяемым лицом в ходе проверки	Знакомство с проверяемым лицом в ходе проверки	Очень хороший
Дата экспертизы / аудита	Чаще всего, случайная деятельность	В соответствии с положениями законодательства о бухгалтерском учете	По требованию руководства, обычно один раз в год

Особенностью судебного аудита является то, что он используется для выявления и предотвращения преступлений и финансового мошенничества. Чаще всего он используется в юридических целях, в том числе, для подготовки заключений судебно-медицинской экспертизы. Ее выполняют квалифицированные специалисты, в частности, в области бухгалтерского учета, финансов, рисков, финансового аудита, права, логики, базовой криминалистики и психологии.

Судебный аудит проводится, в частности, экспертами с сертификатом ACFE - сертифицированными специалистами по расследованию хищений (Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)).

Деятельность организаций в сфере судебного аудита зависит от ожиданий, установленных клиентами, в основном, менеджерами организации и проверяемыми лицами, которые, во многом, зависят от конкретной ситуации, в которой они оказались, их конкретные потребности, не являющиеся постоянными во времени.

Заинтересованные стороны судебного аудита должны определить свои ожидания отно-

сительно результатов деятельности, осуществляемой организациями в сфере судебного аудита. В свою очередь, организаций в сфере судебного аудита должны учитывать различные ожидания своих заинтересованных сторон и не игнорировать их. Полагаем, что сосуществование различных заинтересованных сторон может привести к потенциально противоречивым ожиданиям, которые могут иметь разную природу: они могут быть четко сформулированы и известны сотрудникам организаций в сфере судебного аудита (явные ожидания). Также, могут быть некоторые из них, о которых аудиторы не знают (скрытые ожидания). Кроме того, ожидания также могут быть нереалистичными или даже неэтичными и противоречить аудиторской практике. У судебного аудитора также есть ожидания в отношении определенных групп клиентов. Мы провели систематизацию отдельных взаимных ожиданий между организациями в сфере судебного аудита и другими заинтересованными сторонами, результаты которой представлены в таблице 2.

Таблица 2. Отдельные ожидания заинтересованных сторон судебного аудита [2; 4; 5].

Заинтересованная сторона	Ожидания аудитора	Ожидания клиента
Аудитор	<ul style="list-style-type: none"> – не мешать проверяемым лицам – быть справедливым в суждениях – быть экспертом в области внутреннего аудита – действовать в соответствии с профессионализмом и этикой 	<ul style="list-style-type: none"> – сотрудничество во время аудиторского задания – понимание деятельности внутреннего аудита – уверенность в деятельности внутреннего аудита в организации
Управление организацией (верхний уровень)	<ul style="list-style-type: none"> – поддержка организации – совершенствование организации, в основном системы управления рисками и внутреннего контроля – сотрудничество с аудиторами для увеличения 	<ul style="list-style-type: none"> – демонстрация поддержки готовности, намерения использовать результаты – предоставление соответствующих ресурсов

	<p>общего объёма (охвата) аудита (аудиторского охвата)</p> <ul style="list-style-type: none"> – независимая оценка организации – партнёрство – соблюдение принципов профессионализмом и этики аудитора 	
Управление организацией (средний уровень)	<ul style="list-style-type: none"> – подготовка независимой оценки организации – соблюдение принципов профессионализмом и этики аудитора 	<ul style="list-style-type: none"> – принятие мер в процессе формализации системы управления рисками – демонстрация поддержки деятельности – готовность использовать результаты
Управление организацией (операционный уровень)	<ul style="list-style-type: none"> – соблюдение принципов профессионализмом и этики аудитора 	<ul style="list-style-type: none"> – понимание деятельности аудита – уверенность в деятельности аудита в организации
Комитет по аудиту	<ul style="list-style-type: none"> – получение гарантий в отношении управления рисками и системы внутреннего контроля – партнёрство – соблюдение принципов профессионализмом и этики аудитора 	<ul style="list-style-type: none"> – доверие к деятельности аудита организации
Судебные органы	<ul style="list-style-type: none"> – соблюдение принципов профессионализмом и этики аудитора 	<ul style="list-style-type: none"> – получение четкого, профессионального заключения для вынесения справедливого судебного решения

Ожидания заинтересованных сторон судебного аудита в отношении аудиторов растут, что заставляет задуматься, смогут ли последние выполнить каждое из них. Бывает, что получается, так называемый, разрыв в ожиданиях аудита; это, среди прочего, результат того, что роль организаций судебного аудита не до конца понятна, и их работа не оценена заинтересованными сторонами внутреннего аудита.

Исследования показывают, что конкурентоспособность и эффективность организаций в сфере судебного аудита сохраняется, если он отвечает потребностям и ожиданиям заинтересованных сторон, что детерминирует необходимость изучения источников конкурентных преимуществ организаций в сфере судебного аудита.

Конкурентоспособность – это многоаспектная концепция; и все обсуждаемые концепции интегрированы на практике. Предприятиям, ищущим источники конкурентных преимуществ, следует попытаться адаптировать традиционные и новые концепции формирования конкурентоспособности к специфике бизнеса и сектора экономики, а также к текущим условиям работы на данном рынке.

Ресурсная теория предприятий в настоящее время является одной из самых известных, значимых и широко распространенных концепций, анализируемых в стратегическом управлении. Многие исследователи полагают, что предприятия обладают ресурсами, создание которых в определенной подгруппе позволяет достичь конкурентного преимущества, которое при дальнейшей эксплуатации обеспечивает долгосроч-

ное развитие предприятия. Ресурсная теория предприятий представляет собой инструмент анализа ресурсов предприятия, прежде всего тех, которые определяют достижение выгод и обеспечивают рост предприятия. На этой основе можно проанализировать различные ресурсы, обеспечивающие конкурентное преимущество, в том числе в отрасли судебного аудита.

Ресурсный подход показывает, насколько важны ресурсы для достижения рыночного успеха, особенно те, которые классифицируются как нематериальные. В основе лежит восприятие ценностей, которые предприятия способны генерировать из различных ресурсов путем их объединения, приобретения и построения. Следует отметить важность времени и постоянных изменений в отношении других ресурсов компании, причем каждая компания, производящая новую услугу, повышает свою эффективность, это дает возможность конкурировать, постоянно изменяться. Направление этих изменений отражает процесс адаптации предприятий к экономической эволюции.

Изменения, направленные на оптимизацию организаций в сфере судебного аудита, касаются, прежде всего, тех сфер, где доминируют повторяющиеся действия, а их совершенствование способствует эффективному достижению целей, являющихся источником конкурентного преимущества. Поэтому для реализации стратегии организация в сфере судебного аудита должна не только иметь, но и развивать ресурсы.

Нами были выделены следующие источники конкурентных преимуществ организаций в сфере судебного аудита, большинство из них

связаны с эффективностью и качеством аудита [5; 8-9]:

1. Источники конкурентных преимуществ организаций в сфере судебного аудита, связанные с сущностью аудиторской услуги:

1.1. Независимость и объективность являются ключевыми источниками. Если судебный аудит не считается независимым и объективным в организации, вся выполняемая им работа будет рассматриваться как расширение управленческой деятельности, а не как объективная и независимая оценка. Поэтому для обеспечения независимости и объективности не может быть никакой угрозы навязывания, например, объема аудита или влияния на то, как работают аудиторы.

1.2. Объективность аудиторской услуги связана с одним из общих принципов, описанных в Кодексе профессиональной этики аудита, который, среди прочего, включает: что при вынесении суждений аудиторы не подвергаются влиянию других и не руководствуются собственными интересами. Объективность также требует, чтобы аудиторы раскрывали все известные им факты и не принимали ничего, что могло бы поставить под сомнение их профессиональное суждение.

2. Источники конкурентных преимуществ организаций в сфере судебного аудита, связанные с сотрудниками (аудиторами). В Кодексе профессиональной этики аудита указано, что аудиторы демонстрируют необходимые знания, навыки и опыт при выполнении аудиторской деятельности (эти три фактора в данном документе называются компетенциями). Кодекс профессиональной этики аудита обязывает аудиторов, среди прочего: выполнять только те задачи, для выполнения которых у них есть необходимые знания, навыки и опыт. Кроме того, аудиторы обязаны обеспечивать постоянное профессиональное развитие и поведение, в том числе: в соответствии с принципом компетентности и должной профессиональной внимательности, не предполагающими безошибочности.

3. Источники конкурентных преимуществ организаций в сфере судебного аудита, связанные с отношением руководства организации. Одной из отличительных особенностей объективности аудита является то, что аудиторы не могут осуществлять деятельность, которая могла бы нарушить или поставить под сомнение их

беспристрастную оценку или которая противоречила бы интересам организации. Стандарты и правила аудита предоставляют главному менеджеру по аудиту право прямого и неограниченного доступа к руководству организации. Стандарты также предполагают «взаимодействие» между аудиторами и менеджерами организации (в основном, высшего уровня). Эти взаимодействия включают, среди прочего: план аудита, информирующий о работе аудита в организации и любых проблемах (например, ограниченность ресурсов).

Обзор исследований источников конкурентных преимуществ организаций в сфере судебного аудита показывает, что они встречаются во всех организациях, большинство из них при этом касаются человеческого капитала и носят контекстуальный характер. Управление знаниями и развитие современных информационных технологий являются одними из наиболее часто обсуждаемых аспектов эффективного управления организациями в сфере судебного аудита в последние годы. Они считаются одним из важнейших источников формирования конкурентных преимуществ организаций в сфере судебного аудита, существенно влияющих на рыночное положение хозяйствующих субъектов, а также способствующих конкурентоспособности и положению на рынке. Кроме того, современные рыночные реалии характеризуются постоянно меняющейся рыночной средой. Интенсивное развитие технологий и продолжающаяся глобализация рынка убедительно усиливают необходимость ориентации на эффективное использование интеллектуального капитала предприятия и умелое использование имеющейся на рынке технологической поддержки (ИТ-системы управления, автоматизация процессов).

Вышеизложенное позволило предложить уточнение сущности «конкурентоспособности аудиторской услуги экспертной организации» - это способность услуг быть более привлекательными по сравнению с услугами других экспертных организаций за счет лучшего соответствия качества и своих характеристик (знаний профессионалов, уровня компетенций, соблюдения законодательных норм и отраслевых стандартов, пр.) требованиям клиентов и рынка аудиторских услуг (рис. 1.1).



Рисунок 1. Особенности конкурентоспособности аудиторской услуги экспертной организации.

Представленные выше взаимосвязи, существующей между спецификой аудиторской услуги, конкурентоспособностью, особенностями функционирования экспертных организаций, позволили нам предложить авторское определение «конкурентоспособности экспертных организаций в сфере судебного аудита»: это - способность выигрывать конкуренцию на рынке и управлять ценными ресурсами, создав такой уровень оказания экспертных услуг, который будет максимально полно соответствовать ожиданиям заинтересованных сторон с учетом особой роли клиентов, поскольку при выборе конкретного поставщика услуг в сфере судебного аудита они становятся его источником влияния.

Заключение.

Таким образом, проведенное исследование показало, что услуги судебного аудита отлича-

ются от внешнего и внутреннего аудита, на основе анализа научной литературы выделены отдельные ожидания заинтересованных сторон судебного аудита, формирующие требования к источникам конкурентного преимущества для организаций в сфере судебного аудита.

Обосновано, что конкурентоспособность организаций в сфере судебного аудита зависит от конкретной организации – клиента, которым аудит предоставляет свои услуги, различаются.

Результатами статьи является установление особенностей конкурентоспособности аудиторской услуги экспертной организации и уточнение ее значения; формулирование взаимосвязей между конкурентоспособностью аудиторской услуги и конкурентоспособностью экспертных организаций.

Конфликт интересов

Не указан.

Рецензия

Все статьи проходят рецензирование в формате double-blind peer review (рецензенту неизвестны имя и должность автора, автору неизвестны имя и должность рецензента). Рецензия может быть предоставлена заинтересованным лицам по запросу.

Conflict of Interest

None declared.

Review

All articles are reviewed in the double-blind peer review format (the reviewer does not know the name and position of the author, the author does not know the name and position of the reviewer). The review can be provided to interested persons upon request.

Литература:

1. Баранов П.П. Научное наследие Теодора Лимперга: истоки международных стандартов аудита // *Международный бухгалтерский учет*. 2014. №28 (322). С.15-20.
2. Быкова Э.Ф. Существующие судебные экономические методики: анализ и статистика результативности и области применения // *Пробелы в российском законодательстве*. 2019. №1. С.191-195.
3. Горбунов Д.В., Дмитриев А.Я., Митрошкина Т.А. Экспансия экспертной деятельности при развитии технологий big data в условиях четвертой промышленной революции // *Вестник Самарского университета. Экономика и управление*. 2022. №1. С.17-23.
4. Иванов В.В., Лазарева В.А., Право потерпевшего на информацию и проблемы его реализации при проведении судебной экспертизы в ходе предварительного расследования по уголовному делу // *Вестник Самарской гуманитарной академии. Серия: Право*. 2008. № 1 (3). С. 129-137.
5. Кодекс профессиональной этики аудита. URL: <https://hi-audit.ru/publikatsii/3-stati/25-kodeks-professionalnoi-etiki-audita/>
6. Пащенко Т. В. Развитие теоретических основ судебно-бухгалтерской экспертизы: определение квалификации эксперта и этические принципы // *Вестник ПГУ. Серия: Экономика*. 2014. №3. С.82-89.
7. Печерица Е.В., Григоренко М.А. Судебная экономическая экспертиза. Санкт-Петербург, 2019. 152 с.
8. «Расхождения в ожиданиях» относительно аудита мошенничества и непрерывности деятельности. URL: https://gaap.ru/articles/Rashozhdeniya_v_ozhidaniyakh_otnositelno_audita_moshennichestva_i neprerывnosti_deyatelnosti/
9. Стандарты и правила аудита. URL: <https://minfin.gov.ru/ru/performance/audit/standarts/>
10. Чернецкий Г.А., Печерица Е.В., Григоренко М.А. Что эффективнее способствует оказанию помощи в судебном разбирательстве: обязательный внутренний аудит или судебно-экономическая экспертиза? // *Здоровье – основа человеческого потенциала: проблемы и пути их решения*. 2020. №3. С.144-1448.

References:

1. Baranov P.P. The scientific heritage of Theodor Limperg: the origins of international auditing standards // *International accounting*. 2014. No. 28 (322). P.15-20.
2. Bykova E.F. Existing judicial economic techniques: analysis and statistics of effectiveness and scope of application // *Gaps in Russian legislation*. 2019. No. 1. P.191-195.
3. Gorbunov D.V., Dmitriev A.Ya., Mitroshkina T.A. Expansion of expert activity in the development of big data technologies in the conditions of the fourth industrial revolution // *Bulletin of Samara University. Economics and Management*. 2022. No. 1. P.17-23.
4. Ivanov V.V., Lazareva V.A., The victim's right to information and problems of its implementation during a forensic examination during a preliminary investigation in a criminal case // *Bulletin of the Samara Humanitarian Academy. Series: Law*. 2008. No. 1 (3). pp. 129-137.
5. Code of Professional Ethics for Auditing. URL: <https://hi-audit.ru/publikatsii/3-stati/25-kodeks-professionalnoi-etiki-audita/>
6. Pashchenko T.V. Development of theoretical foundations of forensic accounting examination: determination of expert qualifications and ethical principles // *Bulletin of PSU. Series: Economics*. 2014. No. 3. P.82-89.
7. Pecheritsa E.V., Grigorenko M.A. Forensic economic examination. St. Petersburg, 2019. 152 p.
8. "Different expectations" regarding fraud and going concern audits. URL: https://gaap.ru/articles/Rashozhdeniya_v_ozhidaniyakh_otnositelno_audita_moshennichestva_i neprerывnosti_deyatelnosti/
9. Auditing standards and rules. URL: <https://minfin.gov.ru/ru/performance/audit/standarts/>
10. Chernetsky G.A., Pecheritsa E.V., Grigorenko M.A. What is more effective in providing assistance in legal proceedings: mandatory internal audit or forensic economic examination? // *Health is the basis of human potential: problems and ways to solve them*. 2020. No. 3. P.144-1448.

Информация об авторе:

Бегляров Михаил Александрович, аспирант факультета государственного управления экономикой, Институт государственной службы и управления Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, e-mail: 659696@mail.ru

Mikhail A. Beglyarov, Postgraduate student of the Faculty of Public Administration of Economics, Institute of Public Administration and Management of the Russian Academy of National Economy and Public Administration under the President of the Russian Federation.