

5. ДСТУ 4281:2004 «Установи ресторанного господарства. Класифікація»: Наказ Держспоживстандарту України від 31 березня 2004 р. № 59 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://3umf.com/doc/449/>.
6. Загальний Класифікатор "Галузі народного господарства України": Наказ Міністерства статистики України від 24.01.94 р. № 21 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uazakon.com/big/text771/pg1.htm>.
7. Інструкція щодо заповнення форм державних статистичних спостережень стосовно торгової мережі та мережі ресторанного господарства: Наказ Держкомстату України від 24.10.2005 р. № 327 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://212.26.146.91/doc/?code=z1350-05>.
8. Класифікація видів економічної діяльності (КВЕД) (ДК 009:2005): Наказ Держспоживстандарту України від 26.12.2005 р. № 375(v0375609-05) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=va375202-05>.
9. Краснощок Р.М. Ресторанне господарство як вид економічної діяльності // !. – 2007. – №1. – С. 35–39.
10. Основні правила роботи об'єктів громадського харчування споживчої кооперації України: Постанова правління Укоопспілки від 27 грудня 1993 р. № 200 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1032.4.0>.
11. Правила обов'язкової сертифікації послуг харчування: Наказ Держстандарту України від 27 січня 1999 р. № 37 (z0234-99) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1037.168.0>.
12. Правила роботи закладів (підприємств) ресторанного господарства: Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 24.07.2002 р. № 219 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1029.624.0>.
13. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: Закон України від 01.06.2000 р. № 1776-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=265/95-%C2%D0>.
14. Про стандарти, технічні регламенти та процедури оцінки відповідності: Закон України від 01.12.2005 р. № 3164-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=3164-15>.
15. Санітарні правила для підприємств громадського харчування, включаючи кондитерські цехи і підприємства, що виробляють м'яке морозиво: Наказ Міністерства охорони здоров'я та Міністерства торгівлі СРСР від 19.03.91 р. №5777-91) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=p0001400-91>.
16. Сводная таблица видов экономической деятельности по классификаторам УКВЕД-ОКВЭД-NACE-ISIC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.info-tour.org/arhiv/ukved-okved-nace-isic.xls>.
17. Смірнова Н.В. Облік в ресторанному господарстві: організація і методика: Автореф. дис... к.е.н. – Нац. аграр. ун-т. – К., 2006. – 19 с.
18. Україна відстала від Гондурасу за легкістю ведення бізнесу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://finance.tochka.net/ua/10292-ukraina-otstala-ot-gondurasa-po-legkosti-vedeniya-biznesa-infografika>.
19. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=435-15>.

УДК 657.92 (045)

ОЦІНКА РЕЗУЛЬТАТІВ ДОСЛІДЖЕННЯ ТА ФОРМУЛЮВАННЯ ВИСНОВКУ ЕКСПЕРТОМ-БУХГАЛТЕРОМ

Разборська О.О., к.е.н., доцент
Ярова Ю.Ю.

Вінницький торговельно-економічний інститут
Київського торговельно-економічного університету

В статті представлено изучение судебно-экспертной деятельности как системного явления, а также осуществлен анализ относительно процессов оценки экспертом-бухгалтером результатов исследования для принятия экспертного решения и дачи заключения.

Ключевые слова: *эксперт-бухгалтер, оценка, юридические доказательства, идентификационные задачи, экспертное решение.*

The paper presents the study of forensic and expert activity as a systemic phenomenon, as well as the analysis concerning the evaluation process of research results by an expert-accountant for decision-making and formulation of expert opinion.

Key words: *expert-accountant, evaluation, legal evidence, identification tasks, expert decision.*

Вступ. Найчастіше категорію оцінки в судовій експертизі тісно пов'язують з внутрішнім переконанням судового експерта. В процесі судово-експертної діяльності оцінюють речові докази, речови-

ни, обставини, факти, ситуації тощо, а також окремі ознаки, властивості, умови їх існування та виникнення, логічні та генетичні зв'язки, тобто все, що підлягає вивченню в експертному дослідженні. Отже, оцінювання та оцінка – поширені прийом та метод у судовій експертизі.

Зазвичай в спеціальній літературі оцінювання в судовій експертизі розглядається не як окрема категорія, а застосовується тільки в межах конкретних стадій і етапів експертного дослідження, таких як оцінювання результатів експертного дослідження, ознак, збігу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням щодо експертного дослідження займалися багато авторів, зокрема Русинська О.Р., Щербаковський М.Г., Ароцкер Л.Є., Корякіна С.В., Авер'янова Т.В. та інші, проте проблеми оцінки юридичних доказів судово-бухгалтерської експертизи залишаються недостатньо розкритими [1, с. 89–90].

Метою статті є вивчення судово-експертної діяльності як системного явища, в якому однією з основних виступає категорія оцінки, а також аналіз процесів оцінювання експертом результатів дослідження для прийняття експертного рішення та формулювання висновку.

Основні результати дослідження. Судово-експертна діяльність передбачає вирішення складних завдань щодо дослідження різних об'єктів за допомогою складних наукових методів, що неможливо без чіткої упорядкованості провадження судових експертиз. Упорядкувати дії експерта-бухгалтера можливо при наявності відповідних правил. Кожна з існуючих на даний час методик експертного дослідження являє собою сукупність докладних правил дій суб'єкта дослідження.

Критерії оцінювання експертом результатів дослідження в судовій експертизі зумовлюють істинність в аргументації доказів. Оцінювання об'єктів дослідження судовим експертом проводиться на предмет встановлення їх конкретних властивостей та ознак, відповідно до уявлень, які сформувалися у нього раніше в результаті спеціальної підготовки та професійної діяльності. Отже, комплекс таких уявлень утворює визначений еталон, з яким зіставляється об'єкт оцінювання.

Питання, які поставлені перед експертом, вирішуються відповідно до системи певних правил (алгоритму) вирішення завдання конкретного експертного дослідження, що зафіксовані в методичці експертизи або створені самим експертом. Результатом цього процесу є висновок експерта. У практичній діяльності експерта повинні використовуватися «гнучкі» алгоритми, тому що в розпорядженні експертів немає таких конкретних вихідних даних, які мають математики і без яких не можна повною мірою застосовувати методи вирішення математичних завдань.

В ході дослідження експерт-бухгалтер визначає цінність об'єкта оцінювання, спираючись на вивчення певних його ознак і властивостей, які в сукупності відповідають чи не відповідають еталону. Процес оцінювання в судовій експертизі має за мету встановлення цінності об'єкта (матеріального носія інформації про факти й обставини, які цікавлять слідчого або суд чи інших замовників експертизи) в певній системі цінностей і репрезентацію результатів у словесній формі в тексті висновку експерта.

Обов'язковому оцінюванню підлягає об'єкт судової експертизи. Оцінювання застосовується при визначенні цінностей як його окремих ознак і властивостей, так і їх сукупності. Усе, що пізнається експертом в експертному дослідженні, обов'язково оцінюється, набуває категорійного значення та застосовується як універсальний метод. Таким чином, у процесі вирішення конкретного експертного завдання фахівець застосовує різноманітні експертні методи, в тому числі й оцінювання.

Визначаючи перелік дій експерта-бухгалтера у процесі дослідження, об'єднуємо їх у чотири загальні стадії, які характеризують логічну послідовність його роботи:

1. Ознайомлення з матеріалами справи (визначається суть справи: позиція позивача і відповідача; ознайомлення з поставленими питаннями);

2. Підготовка до процесу дослідження (знайомлення з матеріалами справи, визначення достатності наданих документів; формування програми дослідження, встановлення переліку необхідних нормативно-правових документів);

3. Процес безпосереднього дослідження (проведення дослідження шляхом використання прийомів документального контролю; складання робочих документів);

4. Формування висновку експерта (узагальнення отриманих результатів, формування відповідей на поставлені питання; складання та передача висновку суб'єкту призначення судово-бухгалтерської експертизи).

Слід зауважити, що запропонована інтерпретація процесу судово-бухгалтерської експертизи не є стандартною, оскільки на хід дослідження впливає не лише специфіка певної справи, а й особливості роботи експерта. Останнє, у першу чергу, залежить від досвіду діяльності [2, с. 21–22].

Джерелом формування експертної версії є власне експертне дослідження, що дає змогу будувати припущення, ґрунтуючись на результатах певних етапів дослідження. Також джерелом формування експертної версії є досвід експертної діяльності, комплекс знань, що стосуються певної галузі, в тому

числі і щодо норм права, узагальнення типових ситуацій, котрі потребують експертного розв'язання. В цьому аспекті особливий інтерес має досвід експертної діяльності в широкому значенні слова: як власний, так і узагальнений досвід експертиз певної галузі, що дає змогу насамперед виокремити в результаті аналізу певні ознаки, котрі свідчать про конкретні закономірності їх походження. При цьому виокремлення конкретної кількості ознак сприяє формуванню системи ознак, своєрідних алгоритмів, що визначають можливі, типові ситуації в завданнях, котрі вирішує експерт-бухгалтер, створює передумову або слугує підставами для висунення експертної версії.

Щодо вирішення ідентифікаційних завдань експертного дослідження, то вони мають певні особливості. Ідентифікація є одним з поширених логічних прийомів людського мислення, а також прийомом вивчення людиною об'єктів матеріального світу. Її широко застосовують у процесі пізнавальної діяльності в різних галузях знань. У ході розв'язання ідентифікаційних завдань виділяють загальні та окремі ознаки, що є в об'єкті, котрий ідентифікують, і в тому, за допомогою якого здійснюють ідентифікацію, зіставляють їх та на основі збігу сукупності окремих ознак встановлюють індивідуально-конкретну тотожність.

Сутність встановлення тотожності полягає в пізнанні, тобто логічному процесі, що відбувається за певними логічними законами, серед яких на першому місці стоїть закон тотожності. Стосовно процесу пізнання тотожність означає відповідність знання щодо об'єкта цьому конкретному об'єкту [3, с. 59–62].

Юридична кваліфікація (кримінальна, цивільна) повністю підпорядкована дії закону тотожності, що є основою експертизи. Процес криміналістичного ідентифікаційного дослідження включає декілька основних стадій. На підготовчій стадії експерт-бухгалтер ознайомлюється з постановою про призначення експертизи, іншими вихідними матеріалами, з'ясовує завдання експертизи, здійснює попередній експертний огляд об'єктів дослідження і порівняльних зразків та встановлює їх придатність і достатність для розв'язання поставлених питань, а також висуває експертні версії, накреслює план експертного дослідження, обирає метод, групу методів або типову методику, що потрібні для здійснення судової експертизи, визначає засоби перевірки прогнозованих результатів.

Принципи планування експертного дослідження такі самі, як і принципи судового дослідження. Ними є принципи індивідуальності, динамічності, використання експертного досвіду та наукових рекомендацій. Часто кажуть про те, що експерт виходить з особистого досвіду роботи та з багаторазово підтвердженого й перевіреного досвіду багатьох експертів. У зв'язку з цим на цій підставі роблять висновок про те, що оцінювання ознак відбувається на основі внутрішнього переконання [4, с. 48–51].

Проте вважаємо, що поняття «досвід» та «внутрішнє переконання» не тотожні. Дані, отримані в результаті узагальнення досвіду (власного та колективного), за своєю природою є об'єктивними відомостями, що визначають цінність ознак. Важливим є те, що дослідним шляхом їх встановлюють заздалегідь до проведення конкретного експертного дослідження і використовують поряд з суто науковими даними. Внутрішнє переконання ґрунтується на декількох основоположних сторонах діяльності експерта, що у своїй сукупності дають змогу сформулювати судження щодо обґрунтованості переконання, його наукової вірогідності. Значну роль у цьому відіграє оцінювання експертом вихідних матеріалів, що надані для дослідження.

Основними елементами експертного завдання є мета дослідження, що сформульована в питанні слідчого або суду, та умови, що конкретизують завдання. Тільки в процесі пізнання експертом досліджуваного ним носія певної інформації про події минулого можна встановити об'єктивні факти, що входять до предмета дослідження і мають практичну значущість. Від правильного визначення завдання залежить істинність та ймовірність його розв'язання.

У процесі дослідження спочатку здійснюють ретельне вивчення об'єктів експертизи, виокремлюють якомога більшу кількість ідентифікаційних ознак кожного з порівнюваних зразків, вивчають ідентифікаційні поля (наприклад, вивчають зліпок зі сліду взуття та підшовну частину взуття, вилученого у підозрюваного). Такий аналіз за своєю сутністю належить до стадії власне дослідження. Тому при його проведенні експертом застосовуються різні методи, що відповідають стадії аналізу та спрямовані на виявлення ознак, що дають змогу індивідуалізувати об'єкти. Виокремлюючи в досліджуваних об'єктах ці ознаки, експерт формує внутрішнє переконання щодо їх належності до предмета дослідження, ідентифікаційної спроможності та здатності бути об'єктами ідентифікації. Виявлена експертом-бухгалтером система ознак та визначення їх цінності займає важливе місце у формуванні внутрішнього переконання експерта.

На стадії порівняльного дослідження здійснюють зіставлення виявлених ідентифікаційних ознак, встановлюють спільні та відмінні ознаки. Цей етап за своєю сутністю та результатами несе основне психологічне навантаження. Порівняльне дослідження як етап експертизи потребує значної інтелекту-

ального напруження і великою мірою визначає точність і правильність застосованих методів. Саме тому порівняльне дослідження розглядають як кульмінаційний момент, що потребує зосередження інтелектуальних сил.

Останнім етапом, що формує внутрішнє переконання експерта, є формулювання ним висновку як результату синтезу оцінок, отриманих на стадії нарізного аналізу та порівняльного дослідження. Оцінювання за внутрішнім переконанням означає, що експерт під час аналізу встановлених дослідженням ознак та властивостей досліджених ним об'єктів і формулювання своїх висновків пов'язаний тільки результатами власних досліджень і у своїх оціночних міркуваннях незалежний на нього не може бути здійснено тиск. Таке оцінювання забезпечує незалежність експерта у використанні ним своїх процесуальних функцій.

Об'єктивність оцінювання виявлених ознак та вірогідність висновку забезпечується поряд з науковою компетенцією та глибоко всебічним проведенням дослідженням ще й тим, що експерта попереджають про кримінальну відповідальність за надання навмисно хибного висновку. Під час здійснення експертизи внутрішнє переконання експерта виступає як суб'єктивний результат його психічної діяльності щодо оцінювання об'єктивних ознак. Вплив суб'єктивних чинників на висновки експерта узгоджується і з поглядами діалектики на природу пізнання [5, с. 20–21].

Внутрішнє переконання експерта складається із суб'єктивних чинників та об'єктивних підстав, перевірених експертною практикою. Оцінювання висновку експерта повинне проводитися за такими критеріями: законність, обґрунтованість, науковість, грамотність, відповідність сучасним методам наукового дослідження. Якість висновку експерта залежить від рівня його кваліфікації, досвіду роботи, відповідальності, високих моральних і ділових якостей. Тільки за наявності цих критеріїв зроблений експертом висновок можна вважати професійним й аргументованим. У свою чергу, якість та обґрунтованість висновку стануть запорукою використання його як джерела доказів у справі.

Висновок. Таким чином, розглянуті нами вище методи оцінювання результатів дослідження судово-бухгалтерської експертизи доводять спірність та недостатність розроблених окремих проблем судово-експертної діяльності, які вказують на її динамічність, постійний розвиток і ніяким чином не принижують її значення у розв'язанні основних завдань судочинства.

При цьому діяльність експерта-бухгалтера характеризує наявність таких складових, як розумова і писемно-мовленнєва активність, що притаманні дослідницькій праці. Експерт досліджує об'єкти експертизи, проводить експерименти, оцінює їх результати, спілкується з колегами, слідчим, суддею. Розумова сфера є основою діяльності експерта. З технологічного боку дослідна діяльність становить комплекс пізнавальних процесів, що пов'язані із безпосереднім дослідженням об'єктів експертизи, формулюванням висновку, а в окремих випадках – і з переконанням учасників кримінального процесу в правильності висновків.

ЛІТЕРАТУРА

1. Каустик К.В. Загальна методика проведення судово-економічних експертиз стратегічних рішень // Економіка і фінанси. – 2008. – №3. – С. 89–92.
2. Ткаченко Ю.О. Характеристика методів експертних оцінок // Економічні науки. – 2010. – №2 (31). – С. 20–24.
3. Стеценко Н.О. Роль судово-бухгалтерської експертизи в оцінці фінансово-господарської діяльності підприємства // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 11. – С. 58–63.
4. Мережко К.Р., Сопко В.В. Експертне дослідження як передумова формування висновку експертом // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 12. – С. 47–52.
5. Скрипник К.П. Експерт-бухгалтер як суб'єкт процесуально-правових відносин // Фінанси України. – 2010. – № 4. – С. 17–21.