

ГНОСЕОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ПОБУДОВИ ТА ПЕРЕВІРКИ РЕВІЗІЙНИХ ВЕРСІЙ

Стаття присвячена дослідженню гносеологічних аспектів побудови та перевірки ревізійних версій. Автором доведено переваги мислення ревізора у вигляді версій на відміну від інших форм мислення

Актуальність теми дослідження. Дослідження питань ревізії в сучасних умовах є важливим, тому що формує комплексний науковий підхід до аналізу явищ фінансово-господарської діяльності.

Планові ревізії та перевірки фінансово-господарської діяльності установ і організацій досить часто не дають бажаного результату, а сама їх методика в більшості випадках не відповідає вимогам сьогодення. Вважаємо, що однією з головних причин такого стану є, як правило, те що всі розробки з вдосконалення ревізій не доходили до безпосереднього виконавця – ревізора. Саме йому насамперед необхідно знати і застосовувати нові та діючі ефективні методики проведення ревізій і перевірок.

Вільна підприємницька діяльність в сучасних умовах ринкової економіки обумовила корінні зміни як в теоретичному уявленні про втрати від здійснених порушень, так і в методичних підходах до їх визначення. Основним методом визначення втрат сьогодні стає економічний аналіз бухгалтерської звітності за правилами наукового логічного мислення в процесі пізнання предмета [1, с. 352].

Метою дослідження є з'ясування порядку побудови та перевірки ревізійних версій з метою удосконалення організації та здійснення ревізійного процесу на підприємствах.

Зв'язок з попередніми науковими дослідженнями. Проблему побудови ревізійних версій вперше в історії контрольно поставив проф. Бутинець Ф.Ф. у 70-х роках ХХ століття. Вчений стверджував, що мислення ревізора у вигляді

версій є досить результативним, оскільки “процес контролю за господарськими явищами – це логічний процес, за допомогою якого констатуючі приходять до висновку про наявність або відсутність тих чи інших порушень та відхилень у веденні господарства” [2, с. 35]. Частково порядок побудови гіпотез як поняття, що включає в себе версії, розглядалось в економічній літературі, присвяченій судово-бухгалтерській експертизі [3]. Вважаємо, що питання версій у ревізії не досліджувалось з причини того, що версія – це більше юридичне поняття, ніж економічне. Але в сучасних умовах інтеграції наук можемо з впевненістю стверджувати, що наука про контроль може успішно розвиватись, дякуючи використанню досягнень інших економічних та правових наук. Проф. Чаадаєв С.Г. стверджує: “До цього часу в науці відсутній комплексний підхід до вивчення господарської діяльності. Економічні дисципліни розглядають господарські процеси та явища, абстрагуючись від майнових правовідносин, що формуються” [1, с. 17]. Слід відзначити, що економічний та юридичний підходи не є взаємовиключними. Вони доповнюють один одного, забезпечуючи розгляд господарської діяльності в єдності її правових форм та економічного змісту. Однак проблеми контролю не можна трактувати як чисто юридичні, оскільки це буде іншою крайністю: господарський контроль – це самостійна наука, що має власний об'єкт, суб'єкти, методологію, закономірності та методику здійснення.

Викладення основного матеріалу. Наукове пізнання фактів минулого здійснюється шляхом побудови гіпотез (версій).

Розслідування порушень – це гіпотетичний процес, оскільки він зв'язаний зі встановленням фактів та обставин минулої події. Гіпотеза, що побудована стосовно конкретної події, факту, обставини злочину, що розслідується, називається версією [4, с. 46]. Основу версії складають прийоми, способи формальної та діалектичної логіки. При побудові та перевірці версій використовуються як окремо, так і в певному сполученні наступні загальнонаукові методи пізнання: спостереження; порівняння; вимірювання; експеримент; моделювання; реконструкція; аналіз та синтез; індукція та дедукція; аналогія; методи абстрагування та формалізації; ін.

Роль версії як однієї з форм пізнання визначається багатозначністю її функцій. По-перше, версія виступає як форма встановлення причинного відношення виявлених доказів до правопорушення. Названа роль версії є досить важливою для

систематизації доказового матеріалу. По-друге, від встановлення часткових причинних зв'язків версії піднімаються до встановлення причинних зв'язків більш загального порядку та значимості. На цьому етапі функції версії заключаються у визначенні напряму дослідження виявленого порушення [5, с. 26].

Переваги мислення ревизора у вигляді версій є наступними:

- допомагає у відборі зв'язків, дослідження яких підтверджує або заперечує фактичне порушення;
- вказує шляхи, за допомогою яких зв'язки між окремими аспектами досліджуваних операцій можна синтезувати;
- стимулює ревізійний процес.

Проф. Бутинець Ф.Ф. чітко відзначає, що в ревізійній практиці при побудові версій застосовуються закони формальної логіки, зокрема закон тотожності, закон протиріччя, закон виключення третього, закон достатньої підстави [2, с. 43]. (рис. 1).



Рис. 1. Закони логіки, що застосовуються у ревізійній практиці

Виходячи з наведених законів, визначимо ті логічні правила, яких доцільно дотримуватись для правильної побудови системи ревізійних версій:

- висунуті версії повинні бути порівняними;
- за змістом версії повинні бути альтернативними;

– в ході ревізії потрібно висувати вичерпний перелік порівняних, альтернативних, реальних версій.

Логічна ознака порівняності означає, що кожна версія повинна містити припущення щодо однієї й тієї ж невідомої обставини. Вона і є логічною основою цих версій, на відміну від фактичної основи, якою є весь

вихідний матеріал. У зв'язку з цим при побудові версій з дотриманням правила порівняності часто відмічають, що всі версії висунуті на одній (логічній) основі. Вважаємо, що саме тут буде доречним запозичення використання правила порівняності з криміналістики, яке зобов'язує слідчого будувати версії тільки про передбачену сутність та не “змішувати” в один ряд версії про сутність з версіями по інших невідомих обставинах справи.

Логічна ознака альтернативності означає, що висунуті версії за змістом повинні носити взаємовиключний характер. Вони повинні виключати одна одну за формулою “або те, або друге, або третє” і т.д. Такий взаємовиключний характер зв'язку називається в логіці суворою диз'юнкцією.

Об'єктом ревізійної версії є об'єкт ревізії, щодо якого у ревізора формується припущення про наявність порушення. Джерелом формування версій є доказова інформація, аналіз та синтез якої створює необхідні передумови для виникнення та конструювання версій різноманітних напрямів, в тому числі ревізійних.

Будь-яка версія в своєму розвитку проходить три чітко виражені послідовні стадії: 1) висунення версії (побудова); 2) аналіз та розроблення; 3) практична перевірка. Якщо версія виражає об'єктивну істину, то з її змісту за допомогою аналізу можуть бути виведені не тільки ті факти, виявлення яких передувало висуненню версії, але й ті, які стали відомими після її висунення. Причому виявлення під час перевірки нових фактів, не відомих до її висунення, підвищує ступінь надійності версії. Шеремет А.П. пише: “Властивість версії пояснити не лише раніше відомі факти, але й виявити нові – важлива умова можливості перевірки істинності основного змісту версії” [4, с. 49]. Рудницький В.С., Бруханський Р.Ф. та Хомін П.Я., досліджуючи порядок побудови гіпотез (як певної сукупності версій), зазначають, що

процес формування і розвитку гіпотез складається із чотирьох основних стадій:

- висунення гіпотези;
- формулювання гіпотези;
- доведення гіпотези;
- доведення гіпотези-доповнення до початкової гіпотези [3, с. 75].

Оскільки версія є частиною гіпотези, то можна стверджувати, що процес побудови версій складається з наступних стадій:

- загальне ознайомлення з об'єктом;
- вивчення джерел його документального відображення;
- визначення взаємного зв'язку даного об'єкта з іншими.

Порядок висунення і побудови версій повинен охоплювати усі невідомі та сумнівні обставини. Відносно кожної з цих обставин необхідно висунути всі можливі на даний момент версії.

В практиці ревізійної роботи особлива роль належить методам побудови версій. В своєму кінцевому вигляді версія завжди є результатом індукції, дедукції або висновків з аналогії. Індуктивні умовиводи – умовиводи від загального до часткового – найбільше застосування знаходять в тому випадку, коли ревізійна версія виходить з аналізу доказів, виявлених в процесі проведення ревізії.

Первісне індуктивне накопичення доказів відіграє істотну роль в ревізії, тому що створює той фундамент з фактичних даних, спираючись на який можна побудувати версію про походження цих даних [6, с. 21]. Тоді від встановлення окремих часткових причин походження доказів шляхом індуктивного мислення ми доходимо до встановлення порушення (наприклад, крадіжки).

Головним у логічному аналізі змісту версії є уявлення про те, які факти, явища, обставини повинні існувати в реальній дійсності, якщо висунута версія виражає об'єктивну істину. Визначення конкретних висновків, що впливають із кожної версії, – основне завдання аналізу версій. Важливо передбачити усі висновки із допустимого передбачення,

оскільки ступінь надійності версії тим вища, чим більше у ній висновків, що підтверджуються в ході перевірки. Висновки, що випливають із висунутої версії, повинні бути максимально деталізовані, щоб полегшити їх зіставлення з фактами реальної дійсності.

Доказування (перевірка версій) є дослідною діяльністю, що створює самий зміст пізнання. Її результатом є відтворення того або іншого фрагменту дійсності, реконструкція всіх обставин порушення. Горшенєв В.М., Шахов І.Б. стверджують, що доказування – складна багатоланкова діяльність, яка включає: 1) визначення кола факторів, що підлягають встановленню; 2) збір та процесуальне закріплення доказів; 3) дослідження доказів, включаючи їх перевірку; 4) оцінку доказів [7, с. 79-80].

В даному випадку слід розрізняти поняття доказу та доведення в юридичних науках від відповідних понять, що вживаються в логіці. Класичній логіці взагалі не відомий термін “доведення”. В ній зазвичай користуються поняттям “доказ”, яким позначають встановлення істинності будь-якого судження шляхом його виведення з будь-яких інших суджень, що вважаються істинними. Автори підручника “Теория доказательств в советском уголовном процессе” стверджують: “Логічним доказом називають процес обґрунтування будь-якого положення, сам роздум, тобто процес мислення. А те, чим обґрунтовується окрема думка (тезис), зветься не доказом, як в звичайному словосполученні, а аргументом” [8]. Оскільки в логіці одержання будь-якого знання шляхом виведення з інших суджень є системою розумових операцій, деякі вчені вважають і процес використання версій лише процесом мислення. Найбільш категорично цей погляд висловив А.Я. Вишинський: “Не підлягає будь-якому запереченню тотожність процесу доведення звичайному процесу мислення” [9, с. 225]. Однак доведення не вичерпується лише роботою мозку, воно включає також систему реальних дій ревізора щодо перевірки висунутої версії. Саме тому ми

стверджуємо, що перевірка версій, на відміну від процесу їх побудови, є практичною діяльністю осіб, що висунули ці версії. Однак не можна впадати і в іншу крайність. Ратінов В.А. пише: “Іншу крайність представляє погляд, згідно з яким процеси мислення не входять до процесу доведення” [10, с. 54]. Вважаємо, що процес перевірки версій повинен поєднувати наукове мислення та практичну діяльність ревізорів. Робота практичного розуму вплетена в практичну діяльність та завжди перевіряється практикою, тоді як робота теоретичного розуму, основана на практиці, підлягає практичній перевірці в своїх кінцевих результатах.

Мета перевірки – підтвердити чи спростувати припущення, що містяться у версії, та зроблені із них висновки щодо будь-яких подій та фактів, і забезпечити встановлення істини.

До того часу, доти висунута версія не спростована і не відпала, кожний факт, що впливає з неї, повинен бути перевірений з позиції відповідності чи невідповідності його реальній дійсності. Обмеження перевірки дослідженням лише якоїсь частини припущень зменшує ступінь впевненості в тому, що висунута версія виражає об’єктивну істину.

Шеремет А.П. стверджує: “Припущення стосовно будь-якого факту перетворюється на достовірне знання про нього, якщо можливо доказати, що із цього факту і лише із нього випливають установлені висновки” [4, с. 54].

Можливою є ситуація, коли ревізор при проведенні ревізії одержує суперечливу інформацію. При цьому кожна висунута версія не охоплює якоїсь частини відомостей, яка “не вписується” в пояснення, що знаходиться в основі іншої версії. В даному випадку ревізор не повинен відмовлятися від її перевірки та достовірного підтвердження таких відомостей. Дані, що не узгоджуються з висунутою версією, необхідно детально перевірити, оскільки протиріччя може опинитися на початку тільки уявним, а факти, що відкидають версію, можуть мати не те значення, яке попередньо їм надавалось.

Версія перетворюється на достовірну в тому випадку, якщо:

– всі можливі передбачення стосовно обставини порушення були висунуті і ніякої іншої версії щодо тієї самої обставини в ході ревізії не виникало;

– усі висунуті версії про дане порушення були перевірені і всі, за виключенням однієї, що об'єктивно підтвердилась, були спростовані і відпали;

– всі висновки з версії були всебічно досліджені та знайшли підтвердження зібраними матеріалами;

– версія, що підтвердилась, знаходиться у повній відповідності щодо інших обставин справи.

Вважаємо, що тільки при наявності всіх цих чотирьох умов можна визнати версію, що підтвердилась, такою, що відповідає об'єктивній реальності.

Пешак Я. стверджує: “Виявлення об'єктивної істини в попередньому дослідженні, забезпечення, щоб всі встановлені обставини злочинної дії відповідали об'єктивній дійсності, яка існуватиме в момент здійснення злочину, – це складний процес, діалектичний, протирічний шлях від незнання до знання, від знання часткових факторів до пізнання всіх боків злочину, до встановлення особи, яка його скоїла” [11, с. 19]. Це, як сказав Ленін В.І., “крива лінія”, яка нескінченно наближається до ряду кіл, до спіралі” [12, с. 322].

При побудові версій досить важливим є виведення наслідків.

Як вже відмічалось, версія – це всього лише припущення, що потребує перевірки. Щоб організувати таку перевірку, необхідно конкретизувати кожну версію. Ця логічна операція називається виведенням наслідків з версії та здійснюється із застосуванням дедукції: версія розглядається в якості деякого загального положення, з якого виводяться наслідки.

Основні вимоги, які висувуються до виведення наслідків:

– при дослідженні кожної версії повинні виводитися всі реально можливі наслідки;

– між наслідками, які виведені з версії, повинен існувати логічний зв'язок;

– у всіх випадках при перевірці версій повинні бути усунуті можливі протиріччя між наслідками, що виводяться;

– спочатку виводяться необхідні, а потім інші наслідки;

– тільки практичне підтвердження або спростування наслідків дозволяє зробити достовірний висновок щодо правильності або помилковості версії;

– наслідки з часткових версій виводяться по мірі їх виникнення. Ці наслідки повинні узгоджуватись з існуючими доказами та іншими версіями;

– наслідки, що виводяться з версій відносно предмету (об'єкта) ревізійної версії, повинні сприяти встановленню винної особи [13, с. 113-115].

При перевірці версій виведені наслідки можуть співпадати, підтверджувати загальну робочу версію. Однак співпадання наслідків з фактами, які мають місце в дійсності, недостатньо для обґрунтування висунутої версії. Необхідно також встановити, що можливі наслідки є логічним завершенням визначеної підстави, яка є їх єдиною причиною та знаходиться у взаємозв'язку з правопорушенням. Коновалова В.Є стверджує: “При перевірці наслідків, виведених з версії, достовірність останньої буде тим більшою, чим більша кількість наслідків буде підтверджена фактами” [5, с. 23].

Найважливішим етапом побудови та аналізу ревізійних версій є процес їх доведення.

Доведення версії полягає в її дослідженні, експериментальному підтвердженні чи запереченні на основі результатів дослідження, коригуванні та уточненні початкових гіпотез.

Доведення версії передбачає доповнення початкової та обґрунтування нових версій за результатами проведеного дослідження. Таким чином, у процесі ревізії висунута версія постійно уточнюється відповідно до отриманих результатів.

Слід наголосити, що версія повинна бути сформована чітко, без формально-логічних протиріч. Версія повинна бути конкретною і зрозумілою.

Версія вважається доведеною лише в тому випадку, коли всі наслідки версії знайшли документальне підтвердження. Якщо ж хоча б з одних наслідків версії не підтверджується, то причиною цієї ситуації можуть бути або невірне ревізорське припущення, або невірно

виведені наслідки з первісної версії, або логічні помилки при побудові версій, або покладення в основу версії непорівняної інформації. Наслідком цього буде формування нової робочої версії або повернення до вихідної версії з врахуванням проаналізованих помилок (рис. 2).

В цілому, етапи побудови та доведення (перевірки) ревізійних версій показано на рис. 2.

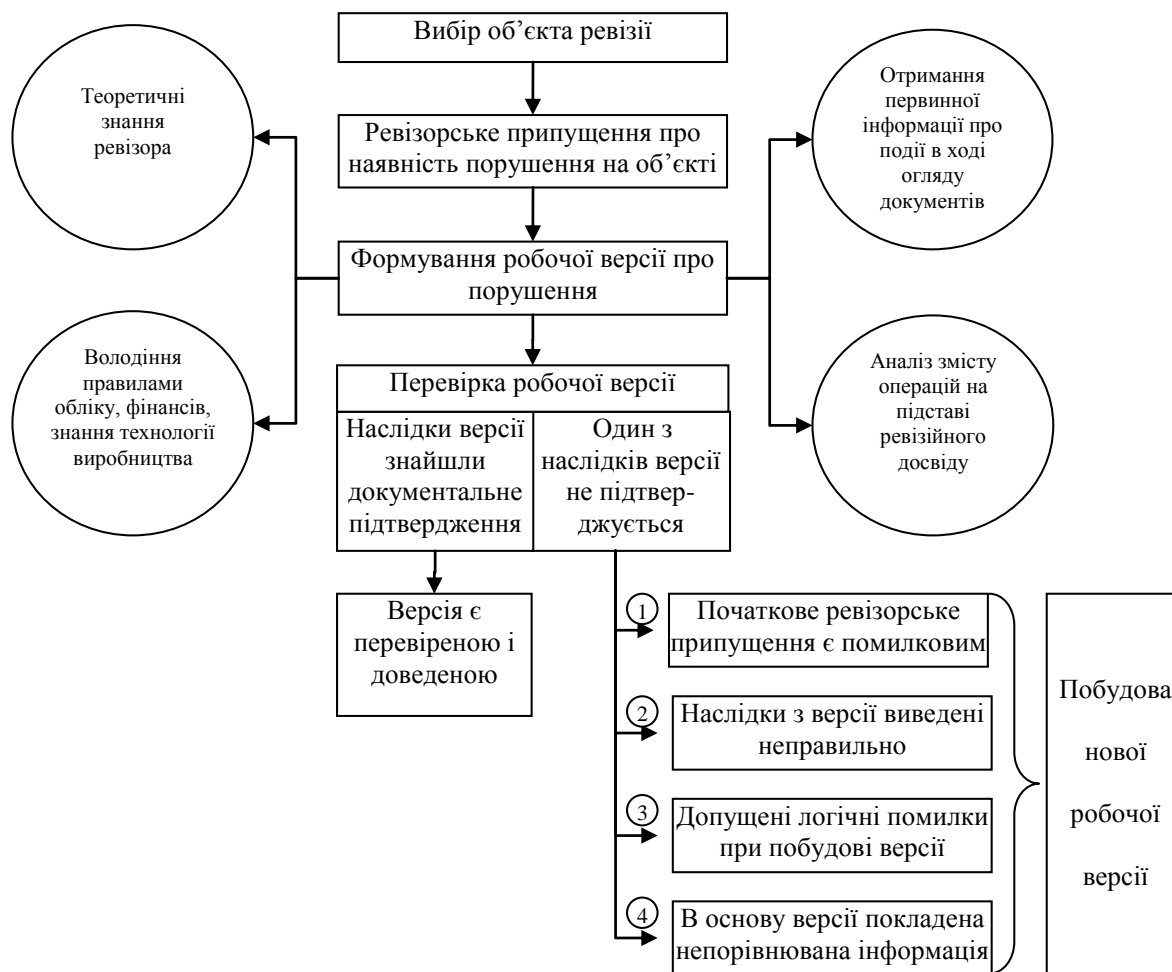


Рис. 2. Етапи побудови та доведення (перевірки) ревізійних версій

Вважаємо, що версія є доведеною, якщо в результаті її перевірки одержано відповіді на наступні питання:

1) який нормативно-правовий акт порушено або не виконано його вимоги (необхідно вказати повну назву документу, його дату і номер, статтю чи пункт, що порушені);

2) суб'єкт, що є порушником (найменування посадової чи матеріально-

відповідальної особи об'єкта контролю, яка своїм рішенням, вказівкою тощо порушила законодавство);

3) метод виявлення порушення (способи та прийоми документального та/або фактичного контролю, якими виявлено порушення);

4) порядок відображення в бухгалтерському обліку та/або фінансовій звітності господарської операції, проведеної

з порушенням (бухгалтерські проводки, записи в складському обліку та хто з посадових чи матеріально-відповідальних осіб і коли їх зробив);

5) наслідки допущеного порушення у кількісному та/або сумовому виразі;

6) зміст пояснення з приводу порушення посадової чи матеріально-відповідальної особи; висновки і заключення по цих поясненнях (запереченнях);

7) хто, скільки і яким чином відшкодував збитків в ході ревізії (перевірки);

8) вжиті заходи в ході ревізії (перевірки) для усунення наслідків порушення.

З метою забезпечення належного дослідження суті господарських операцій, що мають ознаки порушень, проводяться додаткові ревізійні дії, в залежності від характеру порушення [14].

Висновки і перспективи подальших досліджень. В результаті проведеного дослідження було зроблено наступні висновки:

1. Мислення у формі ревізійних версій суттєво відрізняється від інших форм мислення наступними ознаками: 1) ревізійну версію з точки зору логіки не можна ототожнювати з поняттям, умовиводом або судженням; 2) в основі мислення у формі ревізійних версій покладені як проблематичні, так і достовірні судження. З цього випливає, що мислення у формі ревізійних версій – це визначений процес, а припущення, що лежить в його основі – це результат процесу пізнання істини на визначеному етапі.

2. Переваги мислення ревізора у вигляді версій є наступними:

– допомагає у відборі зв'язків, дослідження яких підтверджує або заперечує фактичне порушення;

– вказує шляхи, за допомогою яких зв'язки між окремими аспектами досліджуваних операцій можна синтезувати;

– стимулює ревізійний процес.

3. Оскільки в логіці одержання будь-якого знання шляхом виведення з інших суджень є системою розумових операцій, деякі вчені вважають і процес використання версій лише процесом мислення. Однак доведення не вичерпується лише роботою мозку, воно включає також систему реальних дій ревізора щодо перевірки висунутої версії. Саме тому ми стверджуємо, що перевірка версій, на відміну від процесу їх побудови, є практичною діяльністю осіб, що висунули ці версії. Вважаємо, що процес перевірки версій повинен поєднувати наукове мислення та практичну діяльність ревізорів. Побудова та перевірка ревізійних версій – складний процес, в основі якого – єдність пізнавальних, логічних та психологічних аспектів цього процесу.

4. При перевірці версій виведені наслідки можуть співпадати, підтверджувати загальну робочу версію. Однак співпадання наслідків з фактами, які мають місце в дійсності, недостатньо для обґрунтування висунутої версії. Необхідно також встановити, що можливі наслідки є логічним завершенням визначеної підстави, яка є їх єдиною причиною та знаходиться у взаємозв'язку з правопорушенням.

5. Версія вважається доведеною лише в тому випадку, коли всі наслідки версії знайшли документальне підтвердження. Якщо ж хоча б з одних наслідків версії не підтверджується, то причиною цієї ситуації можуть бути або невірне ревізорське припущення, або невірно виведені наслідки з первісної версії, або логічні помилки при побудові версій, або покладення в основу версії непорівняної інформації. Наслідком цього буде формування нової робочої версії або повернення до вихідної версії з врахуванням проаналізованих помилок

ЛІТЕРАТУРА:

1. Правовая бухгалтерия. Отв. редактор, проф. С.Г. Чадаев. – М., 2001. – 432 с.

2. *Бутьинец Ф.Ф.* Контроль и ревизия в сельскохозяйственных предприятиях: Учеб. Пособие для вузов. – К.: Вища школа, 1979. – 272с.
3. *Рудницький В.С., Бруханський Р.Ф., Хомин П.Я.* судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень (опорний конспект). Навчальний посібник. – К.: ВД “Професіонал”, 2004. – 304 с.
4. *Шеремет А.П.* Криміналістика: Навчальний посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 472 с.
5. *Коновалова В.Е.* Версія: концепція и функции в судопроизводстве. – Харьков: Консул, 2000. – 176 с.
6. *Страченко А.А.* Гипотеза. – М., 1962.
7. *Горшенев В.М., Шахов И.Б.* Контроль как правовая форма деятельности. – М.: Юрид. лит., 1987. – 176 с.
8. Теория доказательств в советском уголовном процессе. Часть общая. Изд-во “Юридическая литература”, 1966.
9. *Вишинский А.Я.* Теория судебных доказательств в советском праве. Госюриздат, 1950.
10. *Рапинов А.Р.* Судебная психология для следователей. – М.: ООО Издательство “Юрлитинформ”, 2001. – 352 с.
11. *Ян Пецак.* Следственные версии. М.: Изд-во “Прогресс”, 1976. – 228 с.
12. *Ленин В.И.* Полн. Собр.соч., т.29.
13. *Ермолович В.Ф., Ермолович М.В.* Построение и проверка версий/ Под ред. И.И. Басецкого. – Мн.: Амалфея, 2000. – 176 с.
14. *Любенко А.М.* Методика і організація контролю в бюджетних установах// Дисертація на здобуття наукового ступеня к.е.н. – Львів, 2002.

ВИГОВСЬКА Наталія Георгіївна – кандидат економічних наук, докторант кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- проблеми фінансового контролю;
- фінансовий облік;
- фінансовий менеджмент