

## СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКА ЕКСПЕРТИЗА ТА КОНТРОЛЬ: ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК КАТЕГОРІЙ

*Досліджено сутність понять “контроль” та “судово-бухгалтерська експертиза”.  
Розглянено методи реалізації контролю, його функції,  
завдання, принципи та призначення*

**Актуальність теми.** Загальновідомим фактом є те, що місце судово-бухгалтерської експертизи знаходиться на межі двох наук: економічної та юридичної, проте, в науковій та спеціалізованій літературі мають місце дискусії з приводу того, чи можна вважати судово-бухгалтерську експертизу методом господарського контролю.

Слід зазначити, що науковці, які приділяли увагу цьому питанню, часто аргументують свої погляди, виходячи з історії виникнення та розвитку судово-бухгалтерської експертизи. Так, М.І.Гордійчук зазначає наступне: “... результати розгляду історичних фактів свідчать про те, що бухгалтерська експертиза формувалась поряд з господарським контролем. На бухгалтерів-експертів покладалась і контрольні функції, властиві сьгодні аудиту і ревізії як методам господарського контролю. Мабуть, саме цим можна пояснити думку тих авторів, які розглядають судово-бухгалтерську експертизу в складі господарського контролю” [5, с. 77]. Поряд з цим, Н.М.Малюга, на основі аналізу етапів розвитку зазначеного виду експертиз, робить наступний висновок: “... підприємство може діяти десятки років, і якщо воно не порушить норми чинного законодавства і не буде мати справи з судом, то судово-бухгалтерська експертиза не буде проводитись. А звідси і відсутність застосування експертизи як методу контролю за діяльністю підприємств” [14, с. 182]. Враховуючи вищезазначене, вважаємо за доцільне звернути увагу на те, що є підприємства, для яких нормами чинного законодавства не передбачено проведення обов'язкового аудиту, та підприємства, які не є державними, в результаті чого на них не буде проводитись ревізія, – але, поряд з цим, аудит і ревізія визначаються як методи господарського контролю.

Отже, дискусійність питання віднесення судово-бухгалтерської експертизи до методів контролю обумовлюють мету дослідження. Для вирішення поставленого питання вважаємо за доцільне дослідити не історичний аспект, а теоретичну основу контролю, а саме:

- трактування поняття “контроль”, сутність даного визначення;
- методи його реалізації;
- функції та призначення контролю, його принципи.

**Виклад основного матеріалу.** Аналіз навчальної літератури дає підстави говорити про те, що не існує єдиного підходу до трактування сутності поняття “контроль”. Підтвердженням цього є дані, наведені в таблиці 1.

**Таблиця 1. Трактування поняття “контроль” в навчальній літературі**

Автор	Джерело	Трактування поняття “контроль”
1	2	3
Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В., Малюга Н.М., Петренко Н.І.	Контроль і ревізія / [Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В., Малюга Н.М., Петренко Н.І.]. – Житомир: ЖІТІ, 2000.– 512 с.	систематичне спостереження і перевірка процесу функціонування відповідного об'єкта з метою встановлення його відхилень від заданих параметрів (с. 10)
Базась М.Ф.	Базась М.Ф. Методика та організація фінансового контролю/ М.Ф. Базась. – К.: МАУП, 2004. – 440 с.	процес, який повинен забезпечити відповідність функціонування керованого об'єкта прийнятим управлінськими рішенням і спрямований на успішне здійснення поставлених цілей” (с. 10)

Продовження табл. 1

1	2	3
Дікань Л.В.	Дікань Л.В. Контроль і ревізія: Навчальний посібник / Л.В. Дікань. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 245 с.	система відносин з приводу систематичного спостереження і перевірки ходу функціонування відповідного об'єкта деякого суспільного, виробничого або іншого процесу контролюючими органами, установами, уповноваженими особами з метою встановлення відхилень об'єкта контролю від заданих параметрів (с. 157)
Жила В.Г.	Жила В.Г. Ревізія та аудит / В.Г. Жила. – К.: МАУП, 1998. – 96 с.	процес, що забезпечує відповідність функціонування об'єкта управління прийнятним управлінським рішенням та направлений на успішне досягнення поставлених цілей (с. 4)
Мурашко В.М., Сторожук Т.М., Мурашко О.В.	Мурашко В.М. Контроль і ревізія діяльності підприємств промисловості України: Навч. посіб. / Мурашко .М., Сторожук Т.М., Мурашко О.В. – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 317 с.	творчий процес дослідження, спостереження перевірки виробничої і невиробничої фінансової діяльності, які здійснюються відповідними суб'єктами управління, наділеними певними функціями контролю, з метою виявлення відхилень від установлених параметрів цієї діяльності, усунення та попередження негативних явищ і тенденцій (с. 5)
Усач Б.Ф.	Усач Б.Ф. Контроль і ревізія: Підручник / Б.Ф. Усач. – К.: Знання-Прес, 2002. – 253 с.	означає перевірку виконанні тих або інших господарських рішень з метою встановлення їхньої законності та економічної доцільності (с. 10)

\*Джерело: систематизовано на основі [1], [8], [12], [15], [20]

Дані вищенаведеної таблиці підтверджують, що погляди щодо сутності контролю є неоднорідними, втім їх можна систематизувати у наступні групи:

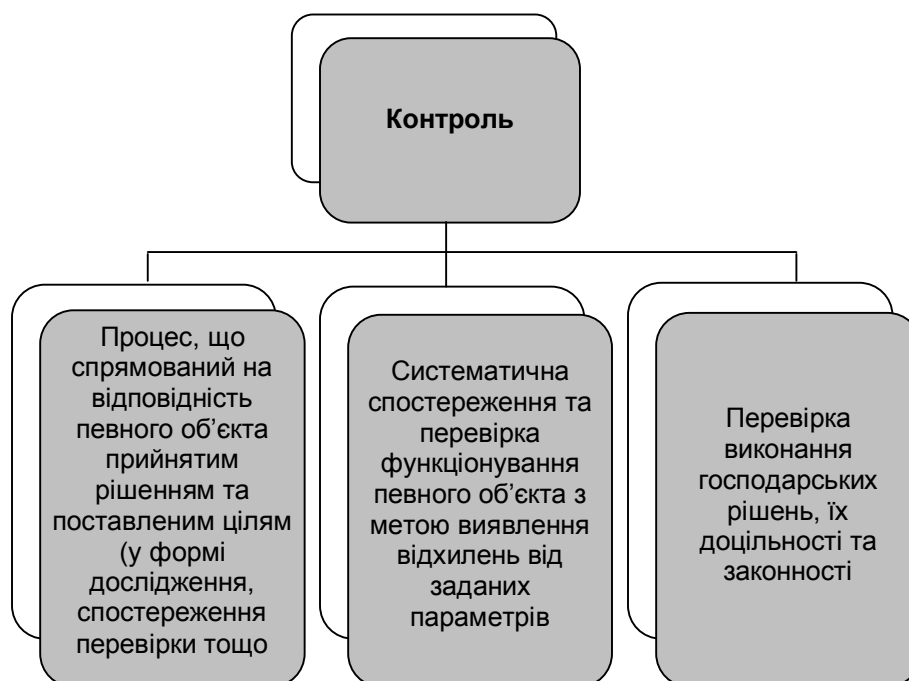


Рис. 1. Групування підходів до визначення сутності контролю

Для порівняння, вважаємо за доцільне розглянути трактування поняття “контроль” на сторінках довідкової літератури. Так, у Великому тлумачному словнику сучасної української мови за редакцією В.Т. Бусел “контроль” визначається як перевірка, облік діяльності кого-, чого-небудь, нагляд за кимсь, чимось [4, с. 451]. Поряд з цим, в Економічній енциклопедії, під редакцією С.В. Мочерного сутність даного поняття розкривається з двох аспектів: 1) контроль як елемент управління економічними об'єктами і процесами, який полягає у нагляді за ними з метою перевірки їх відповідності стану, передбаченому законами, юридичними нормативними актами, а також програмами, планами, договорами, проектами, угодами; 2) контроль як реальна влада, зосередження прав управління в одних руках [9, с. 829].

Таким чином, під поняттям “контроль” слід розуміти систематичний процес спостереження, нагляду, дослідження, перевірки певного об'єкта з метою встановлення його відповідності встановленим параметрам, нормативам тощо.

Поряд з вищенаведеним, звернемо увагу на трактування сутності судово-бухгалтерської експертизи, що дасть змогу провести порівняння понять “контроль” та “судово-бухгалтерська експертиза”. Отримані дані представимо у вигляді таблиці 2.

**Таблиця 2. Підходи до трактування судово-бухгалтерської експертизи**

<i>Автор</i>	<i>Джерело</i>	<i>Трактування поняття “судово-бухгалтерська експертиза”</i>
<b>як практична діяльність</b>		
Білуха М.Т.	Білуха М.Т. Судово-бухгалтерська експертиза: Підручник. – К.: Видавнича компанія “Воля” – 2004. – 656 с.	наукове дослідження об'єктів і суб'єктів права, які вступили в юридичні відносини (с. 192)
Толкаченко А.А., Харабет К.В., Амаглобелі Н.Д.	Судебная бухгалтерия: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям (021100) “Юриспруденция”, (060500) “Бухгалтерский учет, анализ и аудит” / [Толкаченко А.А., Харабет К.В., Амаглобелі Н.Д. и др.]. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 224 с.	процесуальна діяльність спеціалістів в галузі бухгалтерського обліку, що здійснюється по дорученню суб'єктів слідства чи суду дослідження різноманітних об'єктів, і наданні ним висновків по спеціальним питанням (с. 190)
<b>як навчальна дисципліна</b>		
Бандурка А.М.	Бандурка А.М. Основы судебной бухгалтерии: Ученик / Бандурка А.М., Лукин В.А., Поникаров В.Д. – Харьков: Изд-во Национального университета внутренних дел, 2001. – 336 с.	комплексна прикладна економіко-юридичну дисципліну, що розглядає можливість застосування спеціальних економічних знань в юридичній діяльності (с. 4)
Костров А.І.	Костров А.И. Судебная бухгалтерия: учебно-методический комплекс / А.И. Костров. – Мн.: Изд-во МИУ, 2007. – 240 с.	представляє собою спеціальну комплексну дисципліну, цілєю якої є розробка теоретичних і практичних питань використання економічних та бухгалтерських знань в праві, а також вміння аналізувати різноманітні джерела інформації економічного характеру (с. 9)

*\*Джерело: Систематизовано на основі [2], [3], [5], [13], [18], [19]*

Аналізуючи вищенаведені дані (табл. 1, табл. 2), слід зауважити, що у трактуванні авторами сутності понять “контроль” та “судово-бухгалтерська експертиза” немає нічого спільного. На даному етапі дослідження це є першим зі свідчень того, що судово-бухгалтерська експертиза не може бути методом господарського контролю.

Розглядаючи сутність контролю, слід звернути увагу на те, що він є однією з основних функцій. Так, М.Ф. Базась стверджує, що сутність контролю полягає у тому, щоб за допомогою певної системи перевірок забезпечити виконання господарських планів, раціональне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів [1, с. 10]. Значну увагу даному аспекту приділяє Л.В. Дікань, оскільки розглядає не лише передумови та цілі контролю як функції управління, а й звертає увагу на особливість, що полягає у його “двоїстій” ролі в процесі управління. В результаті чого автор стверджує наступне: “... будь-яка управлінська функція інтегрована з контрольної” [8, с. 36].

Аналізуючи вищезазначене, можна зробити висновок, що сутність контролю як функції управління залежить від цілей і завдань управління. У порівнянні з цим, сутність судово-бухгалтерської експертизи полягає у підтвердженні, або спростуванні наявності факту порушення.

Крім визначення сутності контролю, слід звернути увагу на прийоми його реалізації, що в подальшому дасть змогу виявити наявність спільних або відмінних рис, в порівнянні з прийомами та способами, що застосовуються в судово-бухгалтерській експертизі. Для досягнення цієї мети проаналізуємо погляди науковців щодо зазначеного питання. В процесі дослідження слід абстрагуватися від групи загальнонаукових методів, так як вони є притаманними для будь-якої галузі знань та діяльності. Крім того, не будемо брати до уваги прийоми фактичного контролю, оскільки вони не застосовуються в роботі експерта-бухгалтера. Таким чином проведемо дослідження лише прийомів документального контролю, та тих груп прийомів, запропонованих науковцями, що виключають загальнонаукові та фактичні. Отримані результати представлено в таблиці 3.

**Таблиця 3. Прийоми контролю, що виділяються в навчальній літературі**

Прийоми	М.Ф. Базась [1]	Л.В. Гуцуленко, В.А. Дерій, М.М. Коцулатий [6]	Є.В. Калюга [11]	Л.В. Нападоєська [16]	Т.І. Єфименко, І.Б. Стефлюк, Н.І. Рубан та ін. [7]	В.А. Онищенко [17]	Всього
1	2	3	4	5	6	7	8
Документальні прийоми	+	+	+	+	+	-	5
Формальна перевірка	+	+	-	+	-	-	3
Арифметична перевірка	+	+	-	+	-	-	3
Нормативно-правова перевірка	+	+	-	-	+	-	3
Логічна перевірка	+	+	-	+	-	-	3
Експертна перевірка документів	+	+	-	+	-	-	3
Зустрічна перевірка	+	+	-	+	-	-	3
Взаємна перевірка	+	-	-	-	-	-	1
Перевірка правильності відображення операцій у регістрах обліку	+	+	-	-	-	-	2
Перевірка стану бухгалтерського обліку	+	-	-	-	-	-	1

Продовження табл. 3

1	2	3	4	5	6	7	8
Аналітична (камеральна) перевірка	+	+	-	-	+	-	3
Економічний аналіз	+	-	-	+	-	-	2
Функціонально-вартісний аналіз	+	-	-	-	-	-	1
Порівняння	-	+	-	-	-	-	1
Групування даних	-	+	-	-	-	-	1
Техніко-економічні розрахунки	-	+	-	-	-	-	1
Контрольне порівняння на збалансованість показників	-	+	-	-	-	-	1
Партіонний розкрій матеріалів	-	-	-	+	-	-	1
Сигнальне документування	-	-	-	+	-	-	1
Юридична оцінка відображених операцій	-	-	-	+	-	-	1
Коефіцієнтний спосіб непрямого розподілу використаних матеріалів	-	-	-	+	-	-	1
Розрахунковий метод	-	-	-	+	-	-	1
Метод зворотного рахунку	-	-	-	+	-	-	1
Економіко-математичний метод	-	-	-	+	-	-	1
Інформаційне моделювання	-	-	-	-	+	-	1
Дослідження документів	-	-	-	-	+	-	1
Комбінований метод (суцільний і вибірковий)	-	-	-	-	-	+	1
Хронологічна перевірка	-	-	-	-	-	+	1
Систематизована перевірка	-	-	-	-	-	+	1
Розрахунково-аналітичні прийоми	-	-	+	-	+	+	3
Економічний аналіз	-	-	-	-	+	+	2
Статистичні розрахунки	-	-	-	-	+	+	2
Економіко-математичний метод	-	-	-	-	+	+	2
Кореляційні випробування	-	-	-	-	-	+	1
Порівняння капіталу	-	-	-	-	-	+	1
Методи узагальнення і реалізації результатів	-	-	+	-	+	-	2
Групування недоліків	-	-	-	-	+	-	1
Документування результатів проміжного контролю	-	-	-	-	+	-	1
Аналітичне групування	-	-	-	-	+	-	1
Слідчо-юридичне обґрунтування	-	-	-	-	+	-	1
Систематизоване викладення недоліків	-	-	-	-	+	-	1
Прийняття рішень на основі отриманих результатів	-	-	-	-	+	-	1
Контроль за виконанням прийнятих рішень	-	-	-	-	+	-	1

\*Джерело: систематизовано на основі [1], [6], [7], [11], [16], [17]

**Проаналізуємо отримані дані.** Так, майже всі автори виділяють групу документальних прийомів контролю, проте відносять до неї різні складові. Зокрема, з метою спрощення процесу аналізу, прийоми даної групи можна умовно поділити на "традиційні" та прийоми, що виділяються лише окремими науковцями. Властивістю першої умовної групи є те, що прийомам, які її складають, приділяється увага більшістю авторів. До них можна віднести: формальну, арифметичну, нормативно-правову, логічну, зустрічну, аналітичну (камеральну) перевірки. З метою аналізу другої умовної групи, вважаємо за доцільне представити трактування науковцями тих прийомів, які її складають (табл. 4). При цьому слід звернути увагу, що авторами роз'яснюються не всі зазначені прийоми, тому представимо лише ті, сутність яких розкривається.

**Таблиця 4. Прийоми контролю та їх трактування**

Назва прийому	Автор	Трактування прийому
Взаємна перевірка	М.Ф. Базась [1]	вивчаються документи щодо операцій, які відбулися в підрозділах одного і того ж підприємства (с. 147)
Перевірка правильності відображення операцій у регістрах обліку	М.Ф. Базась [1] Л.В. Гуцуленко, В.А. Дерій, М.М. Коцупатий [6]	контролюється правильність визначення кореспонденції рахунків, повнота наявності та відповідності документів за здійсненими в облікових регістрах записами на рахунках
Перевірка стану бухгалтерського обліку	М.Ф. Базась [1]	полягає у перевірці його достовірності (с. 148)
Економічний аналіз	М.Ф. Базась [1]	аналіз показників виробничої і фінансово-господарської діяльності, можна з'ясувати причини невиконання завдання, встановити фактори, які впливають на збільшення чи зменшення затрат (с. 148)
Функціонально-вартісний аналіз	М.Ф. Базась [1]	оцінка економічної ефективності технологічних процесів (с. 149)
Контрольне порівняння на збалансованість показників	Л.В. Гуцуленко, В.А. Дерій, М.М. Коцупатий [6]	порівняння залишку на початок ревізованого періоду з документованими надходженнями матеріальних цінностей, з однієї сторони, і документованих витрат та залишку на кінець ревізованого періоду, з іншої сторони (с. 17)
Комбінований метод (суцільний і вибіркового)	В.А. Онищенко [17]	поєднує прийоми суцільної та вибіркової перевірки облікової документації у взаємозв'язку і взаємообумовленості цих прийомів (с. 39)
Хронологічна перевірка	В.А. Онищенко [17]	документи перевіряють у такому порядку, як вони згруповані при бухгалтерській обробці, тобто як їх зброшуровано (с. 41)
Систематизована перевірка	В.А. Онищенко [17]	передбачає застосування прийомів контролю у систематизованому порядку і послідовності перевірки операцій. Наприклад, спочатку перевіряються касові операції, потім банківські, рахункові, виробничі (с. 41)

*\*Джерело: систематизовано на основі [1], [6], [17]*

Серед зазначених методів (табл. 4) вважаємо за доцільне звернути увагу на метод перевірки стану бухгалтерського обліку, який М.Ф. Базась пояснює як перевірку на достовірність [1, с. 148]. Слід зауважити, що достовірність даних бухгалтерського обліку перевіряється за допомогою використання багатьох прийомів, наприклад: арифметична, взаємна, зустрічна перевірки тощо. Таким чином, вищезазначене є не методом, а скоріше ціллю контролю. Поряд з цим, звернемо увагу на комбінований метод, який виділяє В.А. Онищенко. Автор зазначає, що даний метод є поєднанням прийомів суцільних та вибіркового перевірок документів [17, с. 39]. Проте, як такий "комбінований метод" виділяти не доцільно, оскільки це може бути лише одним із видів перевірки (суцільна, вибіркова, комбінована). Крім того, не можливо поділяти методи і прийоми на ті, що застосовуються в цілях суцільної перевірки, та на ті, що використовуються при вибірковій перевірці. Адже, в принципі, комбінація методів залежатиме від конкретної ситуації, а не від виду перевірки.

Слід звернути увагу, що роз'яснення набули не всі прийоми другої умовної групи. Так, група авторів, у складі Л.В. Гуцуленко, В.А. Дерій та М.М. Коцупатий до документальних відносять такі прийоми, як порівняння, групування даних, техніко-економічні розрахунки, – проте, вони не надають їх роз'яснення [6, с. 15]. Таким чином, якщо врахувати відсутність пояснень з боку авторів, припускаємо, що “порівняння” слід відносити до групи загальнонаукових методів, адже воно використовується у будь-якій галузі знань та діяльності. Поряд з цим, Л.В. Нападовська виділяє наступні методи: економічний аналіз, партійний розкрий матеріалів, сигнальне документування, юридична оцінка відображених операцій, коефіцієнтний спосіб непрямого розподілу використаних матеріалів, розрахунковий метод, метод зворотного рахунку, економіко-математичний метод [16, с. 73], – проте жоден з них автором не пояснюється, що робить неможливим аналіз їх сутності та застосування. Так і група авторів у складі Т.І. Єфименко, І.Б. Стефанюк, Н.І. Рубан та ін. до складу документальних методів включають інформаційне моделювання та дослідження документів, при цьому також не дають жодних роз'яснень щодо них [7, с. 128].

Поряд з документальними прийомами контролю виділяють групу розрахунково-аналітичних прийомів та групу прийомів узагальнення і реалізації результатів (табл. 3). Зокрема до першої відносять: економічний аналіз, статистичні розрахунки, економіко-математичний метод, кореляційні випробування, порівняння капіталу. Проте, жоден з авторів не дає роз'яснень щодо зазначених методів, – а це, в свою чергу, не дає змоги провести аналіз доцільності їх виділення. Зокрема, слід звернути увагу на деякі розбіжності у поглядах авторів. Так В.А. Онищенко, Т.І. Єфименко, І.Б. Стефанюк, Н.І. Рубан метод економічного аналізу відносять до розрахунково-аналітичної групи, тоді як М.Ф. Базась та Л.В. Нападовська притримуються думки, що його слід відносити до складу документальних методів контролю. Вважаємо, що економічний аналіз доцільніше включати до розрахунково-аналітичної групи прийомів. Адже до її складу входять прийоми, призначенням яких є проведення певних розрахунків з метою здійснення аналізу, тоді як документальні прийоми контролю призначенні для дослідження документів, реєстрів обліку та звітності, їх співставлення, порівняння, але при цьому не передбачають розрахункових дій.

Крім того, автори виділяють групу прийомів узагальнення і реалізації результатів. Проте, жоден з науковців не надає пояснень щодо складових даної групи. Вважаємо недоцільним виділяти дану групу, так як вона переважно передбачає способи узагальнення інформації, а не прийоми контролю. Тим паче слід звернути увагу на такі її складові як “прийняття рішень на основі отриманих результатів”, та “контроль за виконанням прийнятих рішень” (табл. 3). Так, “прийняття рішень на основі отриманих результатів” не може виступати як метод або прийом контролю, адже це є просто заключним етапом в даному процесі. Крім того прийомом не може виступати і так званий “контроль за виконанням прийнятих рішень”, так як він представляє собою певний процес, що містить в собі сукупність різноманітних методів, прийомів і способів.

Окремо виділимо дослідження методу експертної перевірки документів, увагу якому приділяють М.Ф. Базась, Л.В. Гуцуленко, В.А. Дерій, М.М. Коцупатий, Л.В. Нападовська. Слід зазначити, що він є доповненням арифметичної та формальної перевірки, в ході яких, в окремих документах можуть виявити ознаки

підробки, такі як підчищення, дописування, закреслювання, виправлення тощо. В результаті чого дані документи вивчаються на достовірність здійснення господарських операцій, а для виявлення додаткових доказів про підробку відправляються до лабораторії на криміналістичну експертизу [1, с. 146]. Тому не варто ототожнювати зазначений метод з судово-бухгалтерською експертизою, оскільки в роботі експерта-бухгалтера можуть використовуватись різноманітні прийоми документального контролю, в тому числі і експертна перевірка документів.

Таким чином, основна відмінність в прийомах господарського контролю та судово-бухгалтерської експертизи полягає у тому, що експерт-бухгалтер не використовує у своїй роботі методи та прийоми фактичного контролю.

Для того, щоб виявити чи є судово-бухгалтерська експертиза методом контролю, слід звернути увагу на його завдання та функції. Так Л.В. Дікань серед завдань контролю виділяє попередження порушень, виявлення та мобілізацію резервів, виявлення нестач, розтрат, крадіжок та інших порушень, вивчення причин та умов, що породжують безгосподарність, виявлення відповідності господарювання нормативам, положенням, виявлення та визначення суми збитку, завданого порушенням [8, с. 44]. До основних функцій автор відносить: інформаційну, сутність якої полягає у тому, що під час здійснення контролю отримані результати є підставою для прийняття управлінських рішень; профілактична функція спрямована на попередження спроможності до здійснення зловживань, виявлення різного роду порушень дисципліни і законності; інструктивна – застосування суб'єктами контролю набутих наукових знань, вивчених прийомів і способів дослідження об'єктів [8, с. 45].

Поряд з цим, М.Ф. Базась виділяє інші завдання господарського контролю: забезпечення законності та ефективності використання ресурсів; запобігання прийняттю управлінських рішень, які в майбутньому можуть мати негативні наслідки; аналіз виконання управлінських рішень; прийняття за результатами контролю управлінських рішень [1, с. 12]. А до функцій контролю автор відносить: спостереження і контроль за діяльністю та фактичним станом суб'єкта господарювання; пізнавальна, суть якої полягає у виявленні причин та доведенні фактів, що негативно впливають на функціонування системи управління; інформаційно-аналітична, яка полягає у тому, що одержана під час контролю інформація є підставою для прийняття управлінських рішень та проведення коригуючи дій; профілактична – сприяння ліквідації явищ, які породжують безгосподарність підприємств та недотримання ними вимог чинного законодавства; сприяння діяльності різних суб'єктів господарювання за допомогою різноманітних економічних важелів та стимулів; мобілізуюча – використання позитивних явищ діяльності суб'єкта господарювання, як позитивний досвід на інших підприємствах; культурна функція, що полягає у вихованні ощадливості при витрачанні ресурсів; перспективно-дійова – надання пропозицій для вжиття заходів із вдосконалення системи управління [1, с. 13].

В порівнянні з вищезазначеним, група авторів, у складі В.М. Мурашко, Т.М. Сторожук, О.В. Мурашко зазначають дещо інші функції контролю, а саме: ревізія фінансово-господарської діяльності підприємства; перевірка і дослідження окремих сторін діяльності суб'єкта господарювання, комплексні ревізії фінансово-господарчої діяльності підвідомчих підприємств; контроль за збереженням



цінностей; перевірка виконання рішень; узагальнення контрольно-ревізійної роботи; виявлення причин недостач, розтрат, зловживань тощо; розробка заходів щодо усунення та попередження порушень; розробка заходів щодо забезпечення своєчасного і достовірного обліку і звітності [15, с. 9]. Ми не можемо погодитись з тим, що ревізії та перевірки є функцією контролю, оскільки вони виступають скоріше формою його проведення, тоді як функція – це те, на що спрямований сам процес контролю.

Таким чином, можна зробити висновок, що завдання і функції господарського контролю спрямовані на забезпечення потреб управління. Тоді як завданням судово-бухгалтерської експертизи є встановлення фактичних обставин конкретної справи, що надана експерту бухгалтеру слідчими органами або судом, – іншими словами, судово-бухгалтерська експертиза спрямована на встановлення або спростування наявності порушення.

Разом із дослідженням завдань та функцій контролю слід дослідити його принципи, – основні засади контролю. Значну увагу даному питанню приділяє Л.В. Дікань, саме тому в основу аналізу візьмемо його підхід. Так, автор виділяє наступні принципи: плановості, системності, законності, об'єктивності, незалежності, гласності, ефективності та дієвості, всеосяжності, науковості, економічності, раціональності, повноти, безперервності [8, с. 59]. Проте, вважаємо за доцільне звернути увагу на останній з них. Принцип безперервності автор роз'яснює наступним чином: “всі об'єкти контролю підлягають постійно здійснюваному суб'єктами контролю попередньому оперативному і періодичному наступному контролю, в терміни, установлені, виходячи з умов, характеру і властивостей їхньої діяльності. Це забезпечує постійне спостереження за ходом виконання планів і завдань, ужиття заходів по керуванню діяльністю в міру виявлення відхилень від регламентованих значень” [8, с. 59]. Іншими словами контроль, являється безперервним або систематичним процесом, підтвердженням цього є визначення даного поняття окремою групою науковців. Зокрема це Ф.Ф. Бутинець, С.В. Бардаш, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко, Л.В. Дікань.

Таким чином, безперервність або систематичність є ще однією властивістю контролю, яка не притаманна судово-бухгалтерській експертизі. Проте, тут слід звернути увагу на ревізію та аудит, які відносять до методів контролю. Якщо ж проаналізувати основи ревізії, то можна зробити висновок, що їй притаманні всі його властивості. Тоді як аудит не повністю відповідає усім ознакам контролю. Зокрема це стосуються ініціативного аудиту, який в порівнянні з обов'язковим є переважно одноразовою процедурою для суб'єкта господарювання, – таким чином не зберігається принцип безперервності, або систематичність контролю. Тому такий вид аудиту недоцільно відносити до методів контролю.

**Висновок.** Проаналізовані властивості господарського контролю дають змогу стверджувати, що судово-бухгалтерська експертиза не є його методом, не зважаючи на те, що в роботі експерта-бухгалтера застосовується більшість прийомів і способів контролю (окрім фактичних). Основна відмінність полягає у сутності цих двох процесів. Адже господарський контроль спрямований на потреби управління суб'єктами господарювання, крім того, йому властива систематичність та безперервність. Тоді як судово-бухгалтерська експертиза проводиться з метою виявлення фактичних обставин справи, що надана судом або слідчим та виступає джерелом доказів в судовому процесі.

**ЛІТЕРАТУРА:**

1. *Базась М.Ф.* Методика та організація фінансового контролю / М.Ф. Базась. – К.: МАУП, 2004. – 440 с.
2. *Бандурка А.М.* Основы судебной бухгалтерии: Учебник / Бандурка А.М., Лукин В.А., Поникаров В.Д. – Харьков: Изд-во Национального университета внутренних дел, 2001. – 336 с.
3. *Білуха М.Т.* Судово-бухгалтерська експертиза: Підручник. – К.: Видавнича компанія “Воля” – 2004. – 656 с.
4. Великий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел]. – К.; Ірпінь: ВТФ “Перун”, 2004. – 1440 с.
5. *Гордійчук М.І.* Судово-бухгалтерська експертиза: погляд в минуле / М.І. Гордійчук // Вісник ЖІТІ. – 2002. – № 22. – С. 69-78
6. *Гуцаленко Л.В.* Державний фінансовий контроль / Гуцаленко Л.В., Дерій В.А., Коцупатрий М.М. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 424 с.
7. Державний фінансовий контроль виконання бюджетних програм / [Т.І. Єфименко, І.Б. Стефпнюк, Н.І. Рубан та ін.]. – К.: НДФІ, 2004. – 320 с.
8. *Дікань Л.В.* Контроль і ревізія: Навчальний посібник / Л.В. Дікань. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 245 с.
9. Економічна енциклопедія: у трьох томах, Т. 3 / [відповідальний ред. Мочерний С.В.]. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2002. – 952 с. – С. 361
10. *Жила В.Г.* Ревізія та аудит / В.Г. Жила. – К.: МАУП, 1998. – 96 с.
11. *Калюга Є.В.* Фінансово-господарський контроль у системі управління: Монографія / Є.В. Калюга. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
12. Контроль і ревізія / [Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В., Малюга Н.М., Петренко Н.І.]. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 512 с.
13. *Костров А.И.* Судебная бухгалтерия: учебно-методический комплекс / А.И. Костров. – Мн.: Изд-во МИУ, 2007. – 240 с.
14. *Малюга Н.М.* Чи є судово-бухгалтерська експертиза методом контролю? / Н.М. Малюга // Вісник ЖІТІ. – 2002. – С. 180-182
15. *Мурашко В.М.* Контроль і ревізія діяльності підприємств промисловості України: Навч. посіб. / Мурашко В.М., Сторожук Т.М., Мурашко О.В. – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 317 с.
16. *Нападовська Л.В.* Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: Монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.
17. *Онищенко В.А.* Податковий контроль (основи організації) / В.А. Онищенко. – К.: Ред. журн. “Вісник податкової служби України”, 2002. – 432 с.
18. *Панченко І.А.* Організація судово-бухгалтерської експертизи: теоретико-практичні аспекти: дис. на здоб. наук. ступ. канд. екон. наук: 08.00.09 / Панченко Інна Анантоліївна. – Житомир, 2007. – 182 с.
19. Судебная бухгалтерия: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям (021100) “Юриспруденция”, (060500) “Бухгалтерский учет, анализ и аудит” / [Толкаченко А.А., Харабет К.В., Амаглобели Н.Д. и др.]. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 224 с.
20. *Усач Б.Ф.* Контроль і ревізія: Підручник / Б.Ф. Усач. – К.: Знання-Прес, 2002. – 253 с.