

МЕТОДОЛОГІЧНІ ІННОВАЦІЇ У СФЕРІ ЕКОНОМІЧНОГО КОНТРОЛЮ

В.Ф. Максимова, докт. екон. наук,

Одеський національний економічний університет

Підкреслено необхідність узгодження наукової думки стосовно визначення методу економічного контролю як наукової категорії та методологічного підґрунтя для створення і функціонування цілісної системи внутрішнього контролю. За результатами критичного аналізу значної кількості наукових робіт обґрунтовано понятійний апарат методу внутрішнього економічного контролю – сформульовано змістовне визначення понять елементів методу, способів, контрольних процедур, прийомів, розроблено їх класифікацію.

Ключові слова: внутрішній економічний контроль, елементи методу, загальнонаукові методи, контрольні процедури, метод економічного контролю, прийоми методу контролю, формалізації понятійного апарату, цілі контролю.

Постановка проблеми. Відсутність цілісної організаційної науки призводить до збитковості. Підраховано, що через відсутність цілісної організаційної науки коефіцієнт корисної дії суспільного виробництва дорівнює 2–4% (0,02 – 0,04). Це швидше руйнівний, ніж творчий коефіцієнт [1]. Наприклад, коефіцієнт корисної дії застарілого паровоза дорівнював свого часу 8% (0,08). Це означало, що з кожних 100 кг вугілля, закинутих у топку паровоза, лише 8 кг виробляли корисний продукт. Решта 92 кг «вилітали в трубу». Термін «вилітає в трубу» став загальновідомою оцінкою малоефективної діяльності. У такому разі коефіцієнт корисної дії 4% (0,04) для суспільного виробництва означає: якщо на розвиток виробництва покласти 1 млн. грн., то лише 40 тис. грн. підуть на користь, а решта 960 тис. грн. «вилетять у трубу» через неправильну організацію, отже – і управління, лівовою часткою в якому буде і відсутність належно організованого контролю. Лише чіткість і повнота понять забезпечують принципову можливість розпізнати науковий феномен концепції цілісної системи внутрішнього економічного контролю.

Досягнення цілей контролю та вирішення його завдань можливе із застосуванням різних методичних способів та прийомів. Однак, як справедливо відмічають науковці, це – та сфера теоретичних знань, в якій найбільш яскраво проявляється непогожденість різноманітних поглядів та думок [2].

Причина такого становища вбачається у необхідності вирішення принципової проблеми, а саме – неузгодженості наукової думки стосовно визначення власного методу економічного контролю.

Вихідними при вирішенні окресленої проблеми повинні стати такі положення: сприйняття загальнонаукового тлумачення методу як первинної точки зору стосовно формулювання методу внутрішнього економічного контролю; значення методу контролю для досягнення його цільового спрямування; врахування результатів моніторингу наявних наукових розробок за даними питаннями; структурування елементів методу контролю.

Аналіз останніх публікацій та досліджень. Визначальним для формування поняття «метод економічного контролю» є, на погляд автора, змістовне тлумачення власне слова «метод» (із грецької – шлях дослідження, спосіб пізнання) – спосіб, прийом або система прийомів для досягнення якої-небудь мети, для виконання певної операції [3]. Визначення методу економічного контролю важливе передусім тому, що через нього реалізується основний зміст контрольної діяльності. Чітко розроблений теоретично метод слугує при вирішенні різноманітних задач і до-

сягненні цілей практичного контролю, надаючи в його розпорядження систему способів, прийомів, процедур і скорочуючи таким чином витрати часу та інших ресурсів на проведення контрольних дій.

Супроводом подальшого дослідження може бути вислів М. Уорнера, що більшість шкіл організаційного управління мають розбіжності у відповідях на питання «як є?» [4]. Результати аналізу існуючих наукових думок щодо визначення методу економічного контролю також вказують на безліч розбіжностей, причина яких криється у відсутності визначення власного методу економічного контролю. Із проаналізованих двадцяти п'яти літературних джерел з контрольною тематикою лише п'ять містять формулювання методу контролю.

Для тих, хто заявляє, що все вже визначено і що він знає, яким чином провадити контроль без розробки його методу, варто нагадати слова Л. Флека про те, що не можна знати «все», адже з кожним новим кроком пізнання виникає, щонайменше, одна нова проблема: дослідити те, що розпізнано, і, таким чином, кількість проблем виявляється нескінченною, а термін «все» – безглуздим [5]. Але якщо неможливо пізнати «все», то немає жодного «остаточного», фундаментального знання, на якому можна було б логічно побудувати нові відкриття. Знання не ґрунтується на будь-якому фундаменті; механізм ідей та істин працює лише в режимі постійного руху і взаємодії [6]. Отже, лише дослідження результатів наявних вітчизняних і зарубіжних розробок, їх критичне осмислення та збереження позитивного забезпечить плідне просування теоретичних основ економічного контролю до наукових вершин.

Попри розбіжності у визначенні методу, в усіх відомих літературних джерелах та наукових розробках є спільне – відсутність формалізації понятійного апарату стосовно розмежування понять: базовий метод наукових досліджень – загальнонаукові методи – методи інших наук – метод економічного контролю – способи здійснення контролю – методичні прийоми контролю – елементи методу. З цієї причини визна-

чення власне методу контролю у наведених роботах не враховується, що призводить до включення в метод контролю методів і прийомів інших наук, ототожнення методичних прийомів контролю та його цілей, завдань, виділення у методі контролю ще якихось методів і т.ін.

Загалом, можна виділити кілька груп дефініцій. Перша, найбільш численна розглядає метод контролю як сукупність способів, процедур та прийомів. Однак майже кожен з її авторів до методу контролю включає, окрім специфічних, не властиві йому прийоми – облік, аналіз, системний аналіз, функціонально-вартісний аналіз тощо [6, 7].

Інша група зводить метод контролю до елементів системи та функцій управління [8].

За визначенням четвертої групи, за якою метод контролю зводиться до характеристик властивостей, за способом отримання й обробки інформації він класифікується як розрахунково-аналітичний, статистичний, реєстраційний [9]. Методи контролю – якісні, кількісні, візуальні, інструментальні, автоматизовані, неавтоматизовані, руйнівні, неруйнівні [10]. У цьому випадку ототожнено види оцінок (якісні, кількісні), прийоми (візуальний), ступінь автоматизації контролю (автоматизований, неавтоматизований), варіанти управлінського впливу за результатами контролю (руйнівний, неруйнівний). Іншими словами, зроблено класифікацію характеристик властивостей контролю.

Автори наступної групи дефініцій зводять метод до завдань контролю, визнаючи внутрішній контроль як процес, що впроваджується радою директорів для надання менеджменту резонної гарантії стосовно досягнення цілей в категоріях: ефективність і доцільність операцій; достовірність фінансової звітності; сумісність із законами [11].

За останньою, шостою, групою дефініцій метод зводиться до цілей контролю. Історично внутрішній контроль описано як план організації та методи, які підприємство використовує, щоб забезпечити збереження майна; надавати достовірну інфор-

мацію; сприяти підвищенню операційної ефективності; заохочувати дотримання управлінських правил [12]. Таким чином, практично в усіх відомих розробках існує та чи інша помилка – включення до методу контролю інших, не властивих йому методів; подрібнення методу контролю на низку методів (метод документального, метод фактичного контролю і т.ін.) або (та) зведення методу контролю до одного прийому чи до контрольних процедур, а також до його цілей, завдань та властивостей. Така значна кількість тлумачень методу ускладнює завдання добору тих, котрі дійсно будуть ефективними при досягненні конкретних цілей.

Мета статті – формулювання методу економічного контролю та змістовного тлумачення його складових; розробка класифікації специфічних для методу контролю способів, прийомів.

Виходячи із логіки системного підходу, обраного як методологічне підґрунтя для дослідження, та враховуючи результати проведеного аналізу, слід зауважити, що економічний контроль має свій власний метод, сутністю якого є співставлення задля оцінки стану підконтрольного об'єкта. Структурується він на притаманні лише йому контрольні процедури, кожна з яких започатковує певний порядок здійснення спеціальних прийомів контролю – сукупність контрольних дій, котрі є елементами методу (елемент – найменша неподільна складова будь-чого цілого). Це авторське бачення. Втім, зустрічаються роботи, в яких автори вступають у суперечку власне із собою. Досить яскраво цю точку зору ілюструє така сентенція. Методом внутрішньогосподарського контролю є сукупність способів, процедур та прийомів, які забезпечують реальну оцінку підконтрольних об'єктів. Основними елементами методу є: визначення реального стану об'єкта; співставлення; оцінка; середовище контролю; облікова система [2]. Наведене твердження дуже цікаве.

По-перше, існує питання стосовно коректності такого визначення. Для очевидності роз'яснення звернемось до словникового визначення [8]. Якщо метод – це шлях до-

слідження, то спосіб – порядок, згідно з яким просуватиметься дослідник на шляху пізнання. Стосовно економічного контролю доцільним є виділення суцільного та вибіркового способів. Однак порядок (спосіб) проведення контролю не є його методом, він лише вказує на обсяг охоплення об'єкта контрольними діями – суцільний спосіб гарантує стовідсоткову перевірку господарських операцій; вибірко-вий – менше ніж сто відсотків. У такому разі безпосередньо спрямовані на об'єкт конкретні контрольні дії є процедурами контролю (у перекладі з лат. процедура – послідовність дій) [3]. Водночас контрольні дії втілюються у практику контролю спеціальними прийомами, котрі є елементами методу. Отже, визначені авторами [2] реальний стан об'єкта; співставлення; оцінка; середовище контролю; облікова система вже за логікою мислення є чимось іншим. Інша справа – чим? Визначення реального стану об'єкта й оцінка – не що інше, як одне із завдань контролю; середовище контролю вказує на фактори, котрі впливають на стан системи; облікова система – одна із управлінських підсистем. Тільки співставлення розкриває сутність власне методу контролю. Висновок: до елементів методу контролю залучені різні за змістовною сутністю й призначенням поняття. Більше того, вказані поняття не можна вважати елементами вже хоча б через їхню складність і можливість подальшого розподілу. Наприклад, контрольне середовище під жодним кутом зору не може розглядатися, як елементарне поняття – у кінцевому підсумку контрольне середовище визначається безліччю елементів у вигляді структурних складових кожного із факторів впливу.

По-друге, до методу увійшли контрольні процедури. Однак вони поглинають сукупність прийомів – контрольні процедури упорядковують прийоми, обумовлюють їх добірку, визначають, яким бути процесу контролю на підконтрольному об'єкті. Вони висвітлюють технологію контрольного процесу, його методик, здійснення якої стає можливим завдяки добору адекватних прийомів методу. Власне при-

йоми є елементами методу, його неділимими частками. Однак прийоми, взяті спонтанно, без певної упорядкованості за процедурами, є хаотичним набором дій.

Застосування контрольних прийомів без зв'язку з певним, вираженим добром інших дій у межах окремих процедур контролю дає потрібну, проте далеко не повну, не впорядковану інформацію про підконтрольні об'єкти. Підтвердження правильності цих поглядів можна знайти в навчальній літературі з контролю та ревізії, де вказуються спеціальні прийоми (дії), спосіб дослідження об'єкта, певні контрольні процедури. Наприклад, контрольна процедура: перевірка правильності й обґрунтованості бухгалтерських записів з оплати учасниками акцій грошовими засобами повинна здійснюватись суцільним способом, із застосуванням прийомів формального огляду документів, логічного осмислення змісту операцій, встановлення правильності кореспонденції бухгалтерських рахунків, інших спеціальних прийомів перевірки документів [13].

Найближчим до авторського бачення є трактування методу як сукупності методичних прийомів контролю процесів розширеного відтворення суспільно необхідного продукту і додержання його законодавчого та нормативно-правового регулювання в умовах ринкової економіки [6].

З погляду автора статті, метод економічного контролю – це сукупність специфічних прийомів, які використовуються при дотриманні відповідних принципів для вивчення законності, доцільності, достовірності фінансово-господарських операцій на основі облікової, звітної, нормативної та іншої інформації у сполученні з дослідженням фактичного стану підконтрольних об'єктів [13].

Практично усі вчені дотримуються єдиної думки стосовно використання як основи досліджень – діалектичного методу; застосування загальнонаукових методів – дедукції, індукції; залучення методів аналізу господарської діяльності, системного аналізу, функціонально-вартісного аналізу та інших. Усе це – неспецифічні для науки контролю самостійні методи, що за своєю

природою мають опосередковане відношення до методу економічного контролю – окремі з них можуть використовуватися, а можуть і не використовуватись, як от: економіко-математичне моделювання, функціонально-вартісний аналіз тощо. Їх не слід включати до методу економічного контролю, а варто визначити як копійовані, запозичені, як такі, що підкреслюють зв'язок прикладних наук у єдиному науковому просторі з економіки.

Вищесказане започаткувало перший крок класифікації методів, можливих до застосування у сфері внутрішньоекономічного контролю. З точки зору автора, класифікацію слід провести за трьома основними кроками декомпозиції – на першому кроці потрібна визначальна, базова класифікація. Вона доцільна за ознакою: у зв'язку з природою виникнення – базовий метод досліджень (діалектичний метод), загальнонаукові методи дослідження (дедукція, індукція), методи інших наук (аналіз господарської діяльності, системний аналіз, функціонально-вартісний аналіз та інші), власний метод економічного контролю. Базовий і загальнонаукові методи добре відомі й не потребують окремих роз'яснень.

Другим кроком декомпозиції є структуризація методу економічного контролю за визначенням. За цією ознакою виділяються сукупність прийомів контролю та окремі прийоми контролю.

Третій крок пов'язаний із елементною декомпозицією методу, тобто із визначенням основної сукупності контрольних прийомів у межах процедур контролю та детального переліку дій для кожної конкретної ситуації.

Окремо слід розглянути класифікацію прийомів контролю. Вельми важливою ознакою є угруповання за зв'язком із специфікою підконтрольного об'єкта: прийоми контролю документів (зустрічна перевірка, логічне осмислення змісту операцій, формальний огляд документів, перевірка правильності підрахунків та ін.), прийоми контролю фактичного стану об'єктів (інвентаризація, контрольний обмір, оцінка якості сировини й матеріалів

та ін.). Визначені сукупності прийомів є настільки значимими, що вчені, не приділяючи уваги коректності наукового твердження, називають їх методами контролю, а саме: метод документального контролю; метод фактичного контролю. Виходить, що існує якийсь абстрактний метод контролю, в межах якого виявляється розгалуження інших методів. Однак це, скоріше, підметоди. У протилежному випадку економічний контроль має безліч методів. Але економічному контролю як окремій науці має бути притаманний свій єдиний метод. Отже, існує лише один метод економічного контролю, який проявляється через контрольні процедури у межах сукупності прийомів документального контролю та прийомів визначення реального (фактичного) стану підконтрольних об'єктів.

Класифікація прийомів можлива також за ознакою зв'язку із джерелами необхідної для контролю (вхідної) інформації – прийоми контролю об'єктів за документальними інформаційними джерелами (взаємний контроль операцій, перевірка правильності відображення господарських операцій в регістрах бухгалтерського обліку); прийоми контролю за інформаційними джерелами щодо фактичного стану об'єктів (обстеження об'єкта, перерахунок кількісного визначення об'єкта, нагляд за об'єктом, експертна оцінка стану об'єкта та ін.). У літературі зустрічається подібний розподіл прийомів контролю залежно від залучених джерел інформації на дві групи – прийоми документального контролю (зустрічна перевірка документів; партіонний розкрий матеріалів; сигнальне документування; юридична оцінка відображення в документах господарських операцій; формальна й арифметична перевірка документів; коефіцієнтний спосіб непрямого розподілу використаних матеріалів; розрахунковий метод; спосіб зворотного зв'язку; метод логічного осмислення процесів, операцій та дій (логічне дослідження операцій); експертні оцінки документів; прийоми та методи економічного аналізу; економіко-математичні методи та ін.); прийоми фа-

ктичного контролю (інвентаризація; експертиза; лабораторні аналізи; обстеження; спостереження; огляд; контрольний запуск сировини й матеріалів у виробництво; контрольні обміри фактичного обсягу виконаних робіт і наданих послуг) [14].

Зазначаючи, що таке групування на вряд чи може бути використане, опоненти пов'язують їхні заперечення з неможливістю виділення специфічних і неспецифічних прийомів [2]. Однак у даному випадку справа якраз не в переплутуванні різних за походженням прийомів – специфічні, неспецифічні, а в помилковості власне підходу щодо виділення кількох “методів” у методи контролю та в неадекватності ознаки та її змістовного наповнення – партіонний розкрий матеріалів; сигнальне документування; коефіцієнтний спосіб непрямого розподілу використаних матеріалів відносяться відповідно до сфер матеріально-технічного постачання та планування; до первинного обліку господарських операцій; до обліку витрат на виробництво. Отже вони є методичними прийомами планування, бюджетування й обліку, а не контролю.

Третім, останнім у розробленій класифікації, може бути групування прийомів у зв'язку з алгоритмом їх прояву в процесі контролю – прийоми визначення якості вхідної інформації (перевірка повноти обсягу наданої інформації, контроль чіткості отриманої інформації, встановлення достовірності вхідних даних); прийоми обробки отриманої інформації згідно з методом контролю (співставлення отриманої інформації із задокументованою, розрахунковою, діючими чинниками, цільовими напрямками контролю та управління, планами, бюджетами, проектами тощо); прийоми формування вихідної інформації за результатами співставлення (оцінка відхилень наявної інформації від задокументованих фінансово-господарських операцій; від вимог відповідних чинників при встановленні законності, доцільності, ефективності здійснення господарських операцій; від цільового спрямування внутрішнього економічного контролю й управління підприємством; розробка коригуючих захо-

дів). У практичній літературі зустрічається об'єднання прийомів за трьома групами: визначення стану об'єктів у натуральному вигляді; співставлення; оцінка [15]. Залишається без відповіді запитання: за якою ознакою, на основі яких принципів і критеріїв зроблено таке групування? У всякому разі хибність обраного авторами підходу не викликає сумніву – лише першу групу вони укомплектували притаманними дослідженню фактичного стану об'єкта прийомами (огляд, перерахунок, зважування, вимірювання, лабораторний аналіз). Наступні два терміни – співставлення й оцінка – взагалі не підлягають використанню їх як класифікаційних ознак. Так, співставлення розкриває власне сутність методу контролю. Прийоми другої групи дають можливість зіставити фактичну наявність основних засобів виробництва, матеріальних ресурсів, продукції з потребами й нормативами; кількість фактично використаних у виробництві сировини й матеріалів з діючими нормами [15]. Тобто, перелік прийомів відсутній, зате зроблено перелік технологічних моментів – викладена методика здійснення контрольних процедур.

Оцінку автори називають логічним завершенням процесів співставлення [15]. Перелік прийомів також відсутній – його не може бути в принципі. В протилежному випадку наявним могло бути повторення прийомів першої групи через те, що оцінка стану об'єктів і визначення стану об'єктів є практично однаковими сутнісними категоріями. Правильність викладених доказів автори підтверджують тим, що прийоми третьої групи зв'язані з оцінкою стану всіх об'єктів, до яких застосовуються обидва попередні прийоми [15]. Враховуючи те, що другий прийом у дійсності ним не є, то застосовувати практично нічого, окрім прийомів визначення стану об'єктів у натуральному вигляді. Щоправда, залишаються нез'ясованими прийоми перевірки документів, про котрі, власне, мова не велася взагалі.

Подальша класифікація стосується різносторонніх характеристичних угруповань прийомів контролю. Так, за впливом

на підконтрольний об'єкт можна виділити: прийоми контролю, що застосовуються адміністрацією; прийоми контролю, здійснювані бухгалтерією; прийоми контролю, котрі входять до функціональних обов'язків колективу відповідного підрозділу, служби; прийоми контролю, що їх використовує безпосередньо виконавець роботи. Часто, особливо у менеджменті, різносторонній вплив через застосування окремих прийомів чи їх сукупності для здійснення контрольних процедур формують як окремі види контролю – адміністративний контроль, бухгалтерський контроль, колективний (суспільний) контроль, індивідуальний контроль. У закордонній практиці виділяють внутрішній бухгалтерський контроль і внутрішній адміністративний контроль [10]. На думку автора статті, розподіл окремих контрольних дій між бухгалтерією, адміністрацією не має відношення до методу, він є проявом принципу всебічності контролю.

Деяко осторонь стоять твердження окремих вчених стосовно двох типів: стратегічний контроль і тактичний [7]. Цей розподіл можливий лише у разі неухважного ставлення до природи економічного контролю та його методу. Реально стан справ такий: існує певна сукупність прийомів методу економічного контролю, котрі майже в одному й тому ж переліку застосовуються при співставленні фактичного та бажаного (планового, бюджетного, нормативного, облікованого, стратегічно спроектованого, поточного – тактичного тощо) стану підконтрольного об'єкта. Отже, стратегія розвитку є одним із об'єктів контролю, не більше. У процесі контролю оцінюється поточний стан виконання певних стадій (етапів) стратегічного проекту.

Колись Декарт на стихію місць у театральній залі накинув координатну сітку, розподіливши їх у послідовності номерів рядів і цифр крісел, тобто він запропонував номерну систему продажу квитків і безпроблемного розміщення глядачів на безлічі стільців і крісел [16]. У справі контролю давно назріла подібна проблема – вирине стихія визначень, формулювань, тлумачень щодо системи внутрішнього еко-

номічного контролю. Потрібен науково обґрунтований, безперечно точний, проте необтяжливий у застосуванні доступ до необхідної інформації. Тож, розробка понятійного апарату є своєрідною сіткою координат щодо існуючого розмаїття тлумачень стосовно методу економічного контролю.

Висновки. Уточнено визначення методу як єдино вірогідного до застосування при функціонуванні цілісної системи внутріш-

нього економічного контролю. На відміну від попередників та з використанням результатів моніторингу значної кількості наукових робіт обґрунтовано понятійний апарат методу внутрішнього економічного контролю – сформульовано змістовне визначення понять елементів методу, його способів, процедур. Розроблено класифікацію способів і прийомів методу внутрішнього економічного контролю.

Література

1. *Хачатуров С.Е.* Организация производственных систем. – Тула: Шар, 1996. – 201 с.
2. *Нападовська Л.В.* Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: Монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.
3. Словник іншомовних слів / За ред. О.С. Мельничука. – К.: УРЕ, 1977. – 775 с.
4. *Уорнер М.* Классики менеджмента. Энциклопедия. – С. Пб.: Питер, 2002.
5. *Флек Л.* Возникновение и развитие научного факта. Введение в теорию стиля мышления и мыслительного коллектива / Пер. с нем. В.Н. Поруса. – М.: Дом интеллектуал. книги, 1999. – 210 с.
6. *Білуха М.Т.* Курс аудиту. 2-ге вид., перероб. – К.: Вища шк.: Т-во «Знання», КОО, 1999. – 574 с.
7. *Шегеда В.В.* Менеджмент. – К.: Знання, КОО, 2002. – 583 с.
8. *Auditing: a systematic approach / William F. Messier, Jr.* – McGraw-Hill Companies, 2000.
9. *Райзберг Б.А., Фатхутдинов Р.А.* Управление экономикой. – М.: ЗАО “Бизнес-школа “Интел-Синтез”, 1999. – 784 с.
10. *Хамидуллина Г.Р.* Управление затратами: планирование, учет, контроль и анализ издержек обращения. – М.: Экзамен, 2004. – 352 с.
11. *Cherrington J. Owen at al.* The Micromach 2004 CPA Review: Auditing and Attestation Review Textbook. – <http://www.dartmouth.edu/>
12. *The Micromash CPA Review: Business Environment and Concepts, Pass Matrix*, 2004. – 422 p.
13. *Максимова В.Ф.* Контроль і ревізія. Навч. посібник. – Одеса: Автограф, 2003. – 334 с.
14. *Кужельный Н.В.* Бухгалтерский учет и его контрольные функции. Практ. руководство. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 143 с.
15. *Аудит: практ. пос. / Под ред. А. Кузьминского.* – К.: Учетинформ, 1996. – 283 с.
16. *Таранов П.С.* Стратегия мудрости: Пособие по интеллектуальному совершенствованию. – М.: Эксмо, 2003. – 736 с.

Максимова В.Ф. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ИННОВАЦИИ В СФЕРЕ ЭКОНОМИЧЕСКОГО КОНТРОЛЯ

Подчеркнута необхідність согласования научных воззрений относительно определения метода экономического контроля как научной категории и методологического основания для создания и функционирования целостной системы внутреннего контроля. За результатами критического анализа значительного количества научных работ обоснован понятійний апарат методу внутрішнього економічного контролю – сформульовано змістовне визначення елементів методу, способів, контрольних процедур, прийомів, розробтана їх класифікація.