



УДК 657.6:005

СИМОНЕНКО Валентин, д. э. н., член-корреспондент НАН Украины,
профессор кафедры финансового анализа
и контроля КНТЕУ

АУДИТ ЭФФЕКТИВНОСТИ: ПРОБЛЕМЫ АДАПТАЦИИ И ВНЕДРЕНИЯ

Рассмотрены основные аспекты широко распространенного за рубежом и постепенно внедряемого в Украине аудита эффективности, направленного на повышение результативности, производительности и экономичности управления в государственном и частном секторах. Изложение материала, выводы и предложения основываются на международном опыте, анализе исследований отечественных и зарубежных ученых, сопровождаются ссылками на документы.

Ключевые слова: эффективность, результативность, аудит эффективности, метод, функция.

Симоненко В. Аудит ефективності: проблеми адаптації та впровадження. Розглянуто основні аспекти широко розповсюдженого за кордоном і поступово впроваджуваного в Україні аудита ефективності, спрямованого на підвищення результативності, продуктивності й економічності управління у державному і приватному секторах. Викладення матеріалу, висновки і пропозиції ґрунтуються на міжнародному досвіді, аналізі досліджень вітчизняних і зарубіжних науковців, супроводжуються посиланнями на документи.

Ключові слова: ефективність, результативність, аудит ефективності, метод, функція.

Постановка проблемы. На современном этапе развития экономики Украины явно обозначилась потребность в активизации инструментов государственного влияния на социально-экономические процессы. Эффективность государства во многом определяется тем, как оно распоряжается финансовыми и материальными ресурсами, которые общество доверило ему в управление. Сейчас необходимо в полной мере активизировать потенциал государственного финансового контроля, что соответствует стратегической задаче повышения эффективности государственного управления, что невозможно без эффективного контроля.

Нине существует потребность в создании адекватных механизмов финансового контроля процесса управления, оценивания степени до-

стижения запланированных социально-экономических результатов и контроля исполнительной власти относительно эффективности использования бюджетных средств. Такие инструменты управления содержит аудит эффективности, широко используемый в зарубежных странах на протяжении последних трех десятилетий.

Анализ последних исследований и публикаций. В Лимской декларации руководящих принципов аудита государственных финансов, принятой Международной организацией высших органов контроля государственных финансов (INTOSAI), в статье 1 подчеркивается, что "контроль государственных финансов не является самоцелью, а выступает обязательным элементом регуляторной системы, цель которой заключается в своевременном выявлении отклонений от принятых стандартов, нарушений принципов законности, эффективности, целесообразности и экономности управления финансовыми ресурсами, что позволяло бы в каждом конкретном случае вносить соответствующие коррективы, усилить ответственность уполномоченных лиц, получить возмещение убытков и препятствовать или, по крайней мере, усложнить повторение выявленных нарушений в будущем" [1, с. 21].

Разработка теории аудита эффективности использования государственных средств и методологии его осуществления в Украине находится в начальной стадии. В отечественной научной литературе пока еще мало публикаций, посвященных исследованию различных сторон и проблем аудита эффективности. В частности эта проблематика раскрыта в работах А. Мамышева, И. Стефанюка, Н. Рубана, И. Никифорова [2–5]. Однако в данных исследованиях содержатся достаточно серьезные различия в определении сущности и содержания аудита эффективности, его места в государственном финансовом контроле, системе государственного управления, а также методологии осуществления.

Большинство отечественных ученых и практиков относят аудит эффективности к: "новому виду контроля" и "новой прогрессивной форме контроля" [2]; "форме контроля, которая является совокупностью статистических, ревизионных и аналитических действий" [3]; "форме контроля" на уровне ревизии и проверки [4]; "наиболее прогрессивным формам государственного финансового контроля, одной из которых является аудит эффективности" [5]; "форме контроля" [6].

Цель этого исследования – обоснование необходимости, проблем и направлений внедрения аудита эффективности как инструмента защиты общества от разбазаривания национальных ресурсов, негативных последствий неэффективного государственного управления.

Результаты исследования. Основываясь на опыте зарубежных стран, можно сформулировать главную идею аудита эффективности (АЭ) – создание действенного механизма контроля выполнения органами исполнительной власти своих функций, в том числе и эффективного использования государственных ресурсов. Исходя из этого, АЭ могут осуществлять органы контроля, имеющие право давать оценку экономичности, действенности и результативности использования бюджет-

ных средств и государственной (муниципальной) собственности. Это предполагает создание единых методических основ проведения аудита эффективности, ориентированных на все уровни бюджетной сферы, системы государственного управления.

Внедрение АЭ в систему государственного финансового контроля (ГФК) Украины является важной задачей для общества: его результаты позволят общественности оценивать степень достижения органами исполнительной власти целей социально-экономического развития страны и регионов. Деятельность исполнительной власти по управлению финансовыми ресурсами страны должна становиться более прозрачной для общества.

Финансовый аудит, на который в основном опирается деятельность контролирующих органов, влияет на эффективность финансового управления, обеспечивая использование бюджетных средств в точном соответствии с показателями, установленными законом, и их целевым назначением. Однако рамки такого влияния достаточно узкие. Аудит эффективности, напротив, имеет весьма широкое поле для применения, являясь активным фактором повышения эффективности государственного управления.

В действующих нормативных документах Украины недооценено значение АЭ. Так, в п. 1 "Порядка проведения Государственной финансовой инспекцией, ее территориальными органами государственного финансового аудита выполнения бюджетных программ", утвержденного постановлением Кабинета Министров Украины от 10 августа в 2004 г. № 1017 (с изменениями, внесенными согласно Постановлениям Кабинета Министров № 361 (361-2006-п); № 968 (968-2011-п); № 1067 (1067-2012)), отмечается, что "этот Порядок определяет механизм осуществления Госфининспекцией, ее территориальными органами государственного финансового аудита выполнения бюджетных программ (далее – аудит эффективности). Аудит эффективности – это форма государственного финансового контроля, которая направлена на определение эффективности использования бюджетных средств для реализации запланированных целей и установления факторов, которые этому препятствуют. Аудит эффективности осуществляется с целью разработки обоснованных предложений относительно повышения эффективности использования средств государственного и местных бюджетов в процессе выполнения бюджетных программ" [7].

Однако аудит эффективности нельзя относить к формам ГФК – предварительному, текущему и последующему финансовому контролю, которые являются его временными формами, а также внешнему и внутреннему контролю, характеризующему пространственные формы финансового контроля. АЭ применяется в процессе проведения последующего контроля использования государственных средств и может осуществляться в рамках как внешнего, так и внутреннего финансового контроля.

Аудит эффективности не следует соотносить с такими методами финансового контроля, как проверка, ревизия, обследование и анализ.

Результаты анализа Порядка и Методических рекомендаций относительно проведения аудита эффективности выполнения бюджетной программы органами исполнительной власти свидетельствуют, что эти документы требуют существенной доработки, особенно в терминологическом толковании места, предмета и сущности АЭ. Кроме того, подобные неточности имеются более чем в двух десятках нормативно-правовых актов, принятых в 2003–2013 гг.

Существуют также принципиальные отличия между финансовым аудитом (аудитом бухгалтерского учета) и аудитом эффективности – как в теории, так и в практической деятельности. Конечная цель финансового аудита – получение доказательства правильности финансового учета и отчетности, а аудита эффективности – оценка эффективности ведения хозяйства. Прежде всего, финансовый аудит сосредоточен на финансовой информации и проверке финансовой отчетности, в то время как АЭ направлен, в первую очередь, на анализ деятельности управленческих структур, управления реализацией программ, деловых операций.

Методология проведения аудита эффективности использования государственных средств принципиально отличается от методологии финансового аудита. Для его полного внедрения в систему ГФК Украины потребуются серьезная работа по созданию соответствующих условий. В частности необходимо сформировать правовую базу, разработать стандарты, определяющие правила и процедуры проведения АЭ, а также осуществить переход организации бюджетного процесса в стране на принципы бюджетирования, ориентированного на результат.

За тридцатилетнюю историю развития аудита эффективности выработаны определенные теоретические и методологические основы, которыми руководствуются в практической деятельности высшие органы ГФК большинства зарубежных стран. Поэтому в процессе внедрения АЭ в систему ГФК Украины представляется весьма важным изучение и использование этого опыта применительно к украинским реалиям.

За рубежом именно аудит эффективности занимает ключевые позиции в общем объеме контрольно-аналитической работы высших органов финансового контроля. При этом он не подменяет собой традиционный финансовый аудит со всеми его составляющими, а существенно дополняет его, качественно расширяя возможности ГФК. Результаты внешнего (а при должной организации бюджетного процесса и внутреннего) финансового аудита используются в процессе аудита эффективности как его необходимая составная часть.

В большинстве зарубежных стран, где применяется аудит эффективности, используется метод оценки расходов бюджетных средств, ориентированный на результат. При этом разграничиваются прямые результаты деятельности (например, объем предоставленных государственным

ных услуг или выполненных работ) и конечные социальные результаты (например, снижение уровня преступности, снижение уровня смертности и т. д.). Оцениваются результаты деятельности органов государственной власти, что позволяет определять эффективность и результативность в социальной, экономической и других сферах [8, п. 1.2]. АЭ обязательно предусматривает контроль выполнения нормативно-правовых актов, состояния учета и отчетности, сохранения государственного имущества и ресурсов, целевого использования бюджетных средств [8, п. 1.2 и 1.4; 9, с. 103].

Цель аудита эффективности – оценивание результативности эффективности использования ресурсов государства. Такой контроль содержит не только специфические аспекты управления, но и включает всю управленческую деятельность, в том числе, организационную и административную системы [10].

При использовании бюджетных средств, ориентированных на результат, проверяется достоверность полученных результатов [8, п. 4.83; 11–13], проводится оценка результатов деятельности органов исполнительной власти [8; 9; 11; 13; 14]. Такова, например, канадская практика. В Нидерландах, кроме этого, орган внешнего финансового контроля проверяет, в каком акте и каким образом закреплена ответственность (министра или другого руководителя в системе государственного управления) за осуществлением эффективной управленческой деятельности, и установлены ли в этих актах требования к эффективному управлению [11].

Таким образом, традиционный финансовый аудит, как показывает опыт развитых стран, не является высокоэффективным методом контроля результативности использования национальных ресурсов, поскольку не позволяет "оценить" эффективность использования государственных ресурсов и эффективность деятельности исполнительных органов власти по использованию бюджетных средств.

Аудит эффективности – это новая философия государственного аудита, которая во главу угла ставит параметры качества, переносит внимание проверяющих с языка цифр на сущность проверяемых вопросов. Особенность АЭ в том, что он позволяет установить взаимосвязь между действиями органов власти и результатами этих действий, определить проблемные точки и дать конкретные рекомендации по исправлению ситуации.

Органы внешнего ГФК зарубежных стран накопили большой практический опыт проведения аудита эффективности. Его особенности как метода финансового контроля зафиксированы в аудиторских стандартах INTOSAI. На их основе в большинстве внешних органов ГФК разработаны соответствующие стандарты и методики проведения АЭ, в рамках международных организаций проводятся специальные семинары и конгрессы, посвященные вопросам его методологии и практики применения.

Таким образом, внедрение аудита эффективности в систему государственного финансового контроля позволяет анализировать государственные управленческие процессы с позиции эффективного, результативного и экономного использования государственных ресурсов. А это означает, что АЭ призван охватить весь спектр деятельности государства – от оценки отдельных программ до оценивания деятельности государственных органов, организаций и даже отдельных чиновников.

При этом аудит эффективности, возникнув в зарубежных странах как результат закономерного процесса развития финансовой системы государства, в свою очередь, явился фактором, способствующим ее реформированию в целях повышения эффективности управления государственными финансами. Посредством АЭ осуществляется внешний государственный контроль управления финансовыми ресурсами государства, цель которого – независимая и объективная оценка эффективности использования государственных средств, направленных на достижение поставленных социально-экономических целей и задач.

В настоящее время аудит эффективности в развитых зарубежных странах становится преобладающим методом контроля большинства органов внешнего ГФК. В общем количестве контрольных мероприятий более половины приходится на аудит эффективности. Так, его доля в Канаде и Швеции превышает уже 60 % [8].

Этот вид контроля все чаще стал использоваться в деятельности контрольных органов нашей страны, прежде всего Счетной палаты Украины. Цели и задачи аудита эффективности освещаются в периодической печати. Вместе с тем, существует много теоретических и практических вопросов, ответы на которые могли бы стать основой более широкого использования АЭ в деятельности контрольных органов Украины.

Анализ публикаций по этой тематике показал, что в Украине законодательно не установлены роль и место аудита эффективности в системе ГФК, прежде всего, не определено внутреннее его содержание и сущностная характеристика. АЭ не может проводиться без соответствующего правового обеспечения. В настоящее время существуют различные точки зрения относительно того, достаточно ли в украинском законодательстве правовых условий для проведения аудита эффективности – от утверждений о возможности его осуществления в рамках действующего законодательства до обоснования необходимости принятия специальных правовых актов.

Рассмотрим, как формулируется право на проведение аудита эффективности в законах зарубежных стран, регламентирующих деятельность государственных органов финансового контроля. В соответствии со стандартами INTOSAI орган ГФК может проводить проверки эффективности и делать выводы о неэффективном расходовании бюджетных

средств при наличии законодательно установленного права на этот вид проверок [15]. Таким законодательным правом наделены независимые от исполнительной власти высшие органы государственного финансового контроля.

Например, Федеральной счетной палате Германии при проведении АЭ дано право проверять соблюдение закона о государственном бюджете и бюджетного плана; обосновывать и документально подтверждать доходы и расходы, правильность составления статистических отчетов о выполнении годового бюджета и отчета об имущественном положении государственных органов и учреждений, рентабельном и экономном использовании ресурсов; проверять возможность выполнения заданий при меньшей численности персонала, меньших материальных затратах или другими, более эффективными методами.

В законе Великобритании о финансовом контроле от 1983 г. установлено, что Генеральный контролер может проверить, насколько экономически эффективно и целесообразно министерства, ведомства или другие учреждения расходовали ресурсы при выполнении своих функций.

В соответствии с "Законом о Главном аудиторе Канады" от 1977 г. Управление Генерального аудитора Канады осуществляет комплексный аудит, который включает финансовый аудит, аудит соответствия и аудит эффективности [8].

Западные исследователи считают, что бороться с паразитическими или, научно говоря, "рентоискательскими" настроениями государственной бюрократии можно путем проведения органами внешнего контроля аудита эффективности.

Государственный аудит эффективности должен стать социально-экономическим инструментом для снижения информационной асимметрии в отношениях гражданского общества и государства. Одновременно он будет способствовать повышению эффективности работы государственного аппарата в целом.

Таким образом, государственный аудит эффективности – это система внешнего, независимого контроля от имени общества за деятельностью государства по управлению национальными ресурсами страны, в том числе финансовыми.

Цель АЭ – создание необходимых инструментов для обеспечения сознательного участия граждан в управлении общественными финансами и другими национальными ресурсами. С этой точки зрения, аудит эффективности может стать действенным инструментом социального управления, поскольку работает в интересах не только профессиональных экономистов и политиков, но и простых граждан – налогоплательщиков, избирателей с активной социальной позицией, ин-

струментом защиты общества от негативных последствий неэффективного государственного управления.

Выводы. Аудит эффективности, как правило, охватывает значимые для общества вопросы, затрагивает государственные интересы, проводится в отношении деятельности нескольких министерств и ведомств, что определяет его большую социально-экономическую значимость.

Функции аудита эффективности включают выявление и анализ фактического состояния дел, сопоставление фактического положения с намеченными целями, оценку контролируемой деятельности и принятие мер по устранению выявленных недостатков. Именно эта многофункциональность позволяет говорить о его самостоятельности, отделить от других видов деятельности не только в научном, но и в организационном плане. Он является самостоятельным инструментом управления экономикой, не подменяя другие инструменты, и через взаимопроникновение активно влияя на эффективность их использования.

В процессе аудита эффективности определяются результаты действия субъекта на объект, допущенные отклонения от требований управленческих решений, принятых принципов организации и регулирования, причины этих отклонений, а также пути преодоления имеющихся препятствий для эффективного функционирования всей управленческой системы. АЭ как инструмент управления в социальном плане отчасти принимает на себя функцию власти, влияя на действия участников совместного труда.

Таким образом, внедрение механизмов аудита эффективности означает в определенной степени внедрение в экономику новой функции государственного управления национальными ресурсами, производительными силами и производственными отношениями, требует перехода к новым методам и формам государственного финансового контроля. Возникает потребность в новых технологиях и понимании его проведения по сравнению с традиционной проверкой законности и целесообразности использования бюджетных средств и государственной собственности.

Для включения всех функциональных возможностей аудита эффективности в систему механизмов государственного управления в нашей стране необходимо разработать и принять отвечающую современным принципам его организации единую концепцию ГФК и базирующиеся на ней законы о государственном финансовом контроле в Украине. Следует также внести серьезные изменения и дополнения в Закон "О Счетной палате Украины", Бюджетный кодекс Украины, ряд других законодательных актов с целью обеспечения единства правовых и методологических основ как внутреннего, так и внешнего государственного финансового контроля.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Керівні принципи аудиту державних фінансів : зб. базових документів INTOSAI — Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів ; офіц. пер. документів на укр. мову здійснено Центром перекладів європ. права при М-ві юстиції України. — К., 2003. — 123 с.
2. *Розвиток та вдосконалення контрольно-ревізійної системи в державному управлінні* : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. наук з держ. упр. : 25.00.02 / А. В. Мамишев. — К., 2005. — 20 с. — Режим доступу : <http://disser.com.ua/contents/37688.html>.
3. *Стефанюк І. Б.* Теоретичні засади побудови нової системи державного фінансового контролю підприємницької діяльності / І. Б. Стефанюк // *Фінанси України*. — 2003. — № 11. — С. 145.
4. *Рубан Н. И.* Аудит эффективности бюджетных средств / Н. И. Рубан // *Финансы Украины*. — 2004. — № 1. — С. 150–151.
5. *Методические рекомендации относительно проведения органами государственной контрольно-ревизионной службы аудита эффективности выполнения бюджетной программы* : утв. приказом ГоловКРУ от 15 декаб. 2005 г. № 444.
6. *Никифорова И. И.* Тезисы к публичному выступлению заместителя начальника управления — начальнику отдела аудита в бюджетной сфере Управления централизованного внутреннего аудита Главного контрольно-ревизионного управления Украины 18 июня 2009 г. : II ежегод. Всеукр. конкурс "Лучший государственный служащий" ["Аудит эффективности — новая форма государственного финансового контроля"]. — К., 2009.
7. Постанова Кабінету Міністрів України від 10 серп. 2004 р. № 1017 (із змін., внесеними згідно з Постановами Кабінету Міністрів № 361 (361-2006-п) від 25 берез. 2006 р., № 968 (968-2011-п) від 7 верес. 2011 р.). — Режим доступу : rada.gov.ua.
8. *Руководство по проведению аудита эффективности расходования государственных средств Управления Главного аудитора Канады*. — Оттава, 2002.
9. *Аудит эффективности: опыт, проблемы, перспективы* : материалы круглого стола седьмого Петербург. междунар. экон. форума. — М. : Финансовый контроль, 2003.
10. *Статья 4-й Лимской декларации руководящих принципов контроля, принятой IX Конгрессом Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ)*. — Режим доступу : zakon.rada.gov.ua.
11. *Manual Performance Audit*. Netherlands Court of Audit // *Algemene Rekenkamer*. — 1996. — № 1.
12. *Outcome — based budgeting in the Netherlands*. Dr. F. Pot Netherlands Court of Audit. December, 2002.
13. *Сборник материалов по бюджетированию, ориентированному на результат*. — Режим доступу : www.nei.ru.
14. *Стандарты аудита от государственных организаций Главного контрольно-ревизионного управления США*, п. 2.6 "Операционный аудит", 1997.
15. *Ревизионные стандарты ИНТОСАИ*, 2002. — С. 42, 43.

Стаття надійшла до редакції 18.02.2014.

Symonenko V. Performance Audit: problems of adaptation and implementation

Background. The article explains and proves the need to implement performance audit into state financial and economic control of Ukraine, the essence of which is regarded as an effective mechanism of control of the executive authorities to fulfill their duties, the efficient use of public resources.

The aim of this study is to validate the need, challenges and directions of implementation of performance audit as a tool to protect society from squandering national resources and the negative effects of poor governance.

Results. Studies have shown that nowadays performance audit of foreign countries is becoming more prevalent method of the financial and economic control of the majority of the external state control bodies. For adaptation and implementation of international experience in performance audit of state financial and economic control system in Ukraine a common understanding of the nature and content of performance audit should be defined in legal documents and the Order and Guidelines regarding its conduct should be changed and modified radically. We should pay special attention to the terminological interpretation of places, object and results of the performance audit.

Conclusion. Implementation of the performance audit into state financial and economic control in our country is extremely necessary and urgent. This will enable to analyze the state administrative processes from the standpoint of effective, efficient and economical use of public resources, evaluate the activities of the executive authorities at all levels.

Keywords: performance, efficiency, performance audit, method, function.

REFERENCES

1. Kerivni pryncypy audytu derzhavnyh finansiv : zb. bazovyh dokumentiv INTOSAI — Mizhnarodnoi' organizacii' vyshhyh organiv kontrolju derzhavnyh finansiv ; ofic. per. dokumentiv na ukr. movu zdijsneno Centrom perekladiv jevro. prava pry M-vi justycii' Ukraïny. — K., 2003. — 123 s.
2. Rozvytok ta vdoskonalennja kontrol'no-revizijnoi' systemy v derzhavnomu upravlinni : avtoref. dys. na zdobuttja nauk. stupenja kand. nauk z derzh. upr. : 25.00.02 / A. V. Mamyshev. — K., 2005. — 20 s. — Rezhym dostupu : <http://disser.com.ua/contents/37688.html>.
3. *Stefanjuk I. B.* Teoretychni zasady pobudovy novoi' systemy derzhavnogo finansovogo kontrolju pidpryjemnyc'koi' dijal'nosti / I. B. Stefanjuk // *Finansy Ukraïny.* — 2003. — № 11. — S. 145.
4. *Ruban N. I.* Audit jeffektivnosti bjudzhetnyh sredstv / N. I. Ruban // *Finansy Ukrainy.* — 2004. — № 1. — S. 150–151.
5. *Metodicheskie* rekomendacii odnositel'no provedenija organami gosudarstvennoj kontrol'no-revizionnoj sluzhby audita jeffektivnosti vypolnenija bjudzhetnoj programmy : utv. prikazom GolovKRU ot 15.12.2005 № 444.
6. *Nikiforova I. I.* Tezisy k publichnomu vystupleniju zamestitelja nachal'nika upravljenja — nachal'niku otdela audita v bjudzhetnoj sfere Upravljenja centralizovannogo vnutrennego audita Glavnogo kontrol'no-revizionnogo upravljenja Ukrainy 18.06.2009 : II ezhegod. Vseukr. konkurs "Luchshij gosudarstvennyj sluzhashhij" ["Audit jeffektivnosti — novaja forma gosudarstvennogo finansovogo kontrolja"]. — K., 2009.

7. Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 10 serp. 2004 r. № 1017 (iz zmin., vnesenymy zgidno z Postanovamy Kabinetu Ministriv № 361 (361-2006-p) vid 25.03.2006, № 968 (968-2011-p) vid 07.09.2011). — Rezhym dostupu : rada.gov.ua.
8. *Rukovodstvo* po provedeniju audita jeffektivnosti rashodovanija gosudarstvennyh sredstv Upravlenija Glavnogo auditora Kanady. — Ottava, 2002.
9. *Audit jeffektivnosti: opyt, problemy, perspektivy* : materialy kruglogo stola sed'mogo Peterburg. mezhdunar. jekon. foruma. — M. : Finansovyj kontrol', 2003.
10. *Stat'ja* 4-j Limskoj deklaracii rukovodjashhih principov kontrol'ja, prinjatoj IX Kongressom Mezhdunarodnoj organizacii vysshih kontrol'nyh organov (INTOSAI). — Rezhim dostupu : zakon.rada.gov.ua.
11. *Manual Performance Audit*. Netheriands Court of Audit // Algemene Rekenkamer. — 1996. — № 1.
12. *Outcome* — based budgeting in the Netherlands. Dr. F. Pot Netherlands Court of Audit. December, 2002.
13. *Sbornik* materialov po bjudzhetirovaniju, orientirovannomu na rezul'tat. — Rezhim dostupu : www.nei.ru.
14. *Standarty* audita ot gosudarstvennyh organizacij Glavnogo kontrol'no-revizionnogo upravlenija SShA, p. 2.6 "Operacionnyj audit", 1997.
15. *Revizionnye standarty* INTOSAI, 2002. — S. 42, 43.