

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-70-167>

УДК 657.471:339:658.7

ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ ДЕРЖАВНИХ УСТАНОВ

ORGANIZATION OF INTERNAL AUDIT OF NON-FINANCIAL ASSETS OF GOVERNMENT INSTITUTIONS

Садовська Ірина Борисівна

доктор економічних наук, професор,
Волинський національний університет імені Лесі Українки
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7081-8524>

Нагірська Катерина Євгеніївна

кандидат економічних наук, доцент,
Луцький національний технічний університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2792-8162>

Sadovska Iryna

Lesya Ukrainka Volyn National University

Nahirska Kateryna

Lutsk National Technical University

Публікація висвітлює питання організації внутрішнього аудиту нефінансових активів державних установ як ефективного інструменту забезпечення економічної безпеки та оптимізації управлінських процесів. Доведено актуальність дослідження питань організації внутрішнього аудиту з метою розробки шляхів удосконалення. Визначено місце внутрішнього аудиту у системі інших видів аудиту, зокрема, незалежного державного і незалежного приватного. Застосовано порівняльний аналіз існуючих моделей аудиту. Виявлено ряд факторів впливу на формування ефективної системи внутрішнього аудиту нефінансових активів державних установ. Визначено найбільш актуальні виклики в організації внутрішнього аудиту нефінансових активів. Встановлено наявність тісного зв'язку між рівнем облікового забезпечення управління нефінансовими активами та рівнем організації внутрішнього аудиту в державних установах. Доведено ефективність безперервного моніторингу в процесі проведення всіх етапів внутрішнього аудиту. Окреслено напрями досліджень на перспективу.

Ключові слова: внутрішній аудит, нефінансові активи, державні установи, незалежний державний аудит.

The publication highlights the issues of organizing internal audit of non-financial assets of government institutions as an effective tool for ensuring economic security and optimizing management processes. The relevance of studying the issues of organizing internal audit in order to develop ways to improve them is proven. The theoretical foundations of internal audit are analyzed, the specifics of non-financial assets in the public sector are outlined, and the main problems and ways to solve them are identified. It is established that the topic of organizing internal audit in government institutions is the subject of research by many scientists. In particular, numerous publications highlight various aspects of improving the legislative framework of internal efficiency audit, developing software to automate the internal efficiency audit process, and developing national standards that are interconnected with international ones. The place of internal audit in the system of other types of audit, in particular, independent state and independent private, is determined. A comparative analysis of existing audit models is applied. A number of factors influencing the formation of an effective system of internal audit of non-financial assets of state institutions have been identified. It has been determined that the most urgent challenges in the organization of internal audit of non-financial assets are: a shortage of professional personnel with appropriate competencies, the presence of cases of discrediting the profession of internal auditor, uncertainty of state policy regarding the development of the profession of internal auditor. A close relationship has been established between the level of accounting support for the management of non-financial assets and the level of organization of internal audit in state institutions. The effectiveness of continuous monitoring in the process of conducting all stages of internal audit has been proven. Research directions for the future have been outlined: the introduction of digital technologies, improving the skills of auditors and integrating the audit function into strategic management.

Keywords: internal audit, non-financial assets, state institutions, independent state audit.



Постановка проблеми. Проблема організації внутрішнього аудиту нефінансових активів у державних установах є ключовою і має суспільне значення. Вирішення основної частини питань щодо організації внутрішнього аудиту має надзвичайну вагу для забезпечення ефективного та прозорого управління державним майном. Однак, незважаючи на важливість заявленої проблеми, спостерігаються певні не доопрацювання методичного, правового, організаційного та методологічного характеру, що ускладнюють належне проведення внутрішнього аудиту нефінансових активів державних установ. Серед основних проблем можна виділити наступні: відсутність єдиних стандартів аудиту для суб'єктів державного сектору і адаптованої до практики методології для оцінки нефінансових активів, недосконалість облікових систем у державних установах, недостатню підготовленість персоналу до виконання завдань з внутрішнього аудиту, високий рівень бюрократичних процедур, які виникають у процесі внутрішніх аудиторських перевірок, суттєвий вплив людського фактору. Перелічені проблеми призводять до недооцінки та ігнорування важливих аспектів ефективного управління нефінансовими активами в державних установах, і також ставлять під загрозу досягнення цілей економічної стабільності та розвитку державних установ. Наведена інформація актуалізує потребу вдосконалення організації внутрішнього аудиту нефінансових активів, формулювання пріоритетних завдань для внутрішнього аудиту з метою забезпечення ефективного використання ресурсів та підвищення рівня відповідальності державних установ перед суспільством.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Огляд публікацій, в яких досліджувалися питання організації внутрішнього аудиту нефінансових активів державних установ, свідчить про актуальність і практичну потребу вивчення заявленої теми публікації. Вчені різносторонньо розкривають питання, пов'язані з організацією аудиту, в тому числі внутрішнього, зокрема: Бондаренко О., Руденко Л. [1], Максимова І. [4], Примаченко О. [9], Цятковська О. [9; 10], Черкашина Т. В. [11] та інші. Вченими запропоновано шляхи удосконалення законодавчої бази внутрішнього аудиту ефективності, розробки програмного забезпечення для автоматизації процесу внутрішнього аудиту ефективності, розробка національних стандартів, взаємопов'язаних з міжнародними. Значну увагу приділено

комплексному дослідженню удосконалення аудиту нефінансових активів державних установ на основі оцінки програмно-цільового методу у забезпеченні ефективності виконання бюджетних програм. Проаналізовані нами публікації розкривають різні проблемні питання та наводять рекомендації щодо їх вирішення в сфері аудиту державних установ, проте, плинність часу і стрімкі зміни глобалізації висувають нові виклики.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Аналіз наукових досліджень та практичного досвіду свідчить про наявність низки викликів у сфері внутрішнього аудиту нефінансових активів державних установ, які в основному зводяться до наступних: 1) дефіцит професійних кадрів з відповідними компетентностями, що обмежує ефективність аудиторської діяльності; 2) наявність випадків дискредитації професії внутрішнього аудитора, що спричиняє втрату довіри; 3) невизначеність державної політики, недостатньо чітко сформульовані цілі щодо розвитку професії внутрішнього аудитора у державному секторі створюють додаткові труднощі щодо розвитку професії внутрішнього аудитора. Перелічені виклики свідчать про необхідність подальших досліджень, спрямованих на оцінку можливостей і обґрунтування потреби розробки та впровадження єдиних стандартів внутрішнього аудиту в державних установах.

Формулювання цілей статті полягає у різносторонньому дослідженні проблемних питань організації внутрішнього аудиту нефінансових активів державних установ, у пошуку наукових методів та інноваційних інструментів задля покращення його ефективності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Нефінансові активи є важливою складовою активів державної установи, оскільки їх точна оцінка, правильне визнання та ефективне використання впливають не лише на операційну діяльність установи, але й на дотримання принципу цільового використання бюджетних коштів. Крім того, слід враховувати, що строк корисного використання нефінансових активів зазвичай є тривалим, що має значення при їх обліку та визнанні. Тому, у випадку виявлення порушень, доцільно проводити внутрішній аудит за кількома звітними періодами, використовуючи стандартизовані підходи і правила.

До складу нефінансових активів державних установ включають основні засоби, нематеріальні активи, запаси, нерухоме майно

та інші матеріальні ресурси. Бухгалтерський облік і управління нефінансовими активами здійснюється згідно з державними стандартами та регламентами, що враховують особливості публічного сектора.

Основні аспекти специфіки бухгалтерського обліку значною мірою впливають на якість проведення внутрішнього аудиту та визначає специфічні функції. Дотримання принципів обліку щодо забезпечення достовірності, повноти та послідовності даних сприяє чіткому розумінню внутрішніми аудитором відповідності фактичної їх наявності і ефективного використання за цільовим призначенням. Затверджені обліковою політикою правила оцінки, визнання активом та амортизації дозволяють внутрішнім аудиторам об'єктивно визначити реальну вартість нефінансових активів із врахуванням їх фізичного та морального зносу, витрат на збереження та технічне обслуговування. Регулярний моніторинг та перевірка ефективності використання активів для досягнення державних цілей є однією із головних функцій внутрішнього аудиту. Важливо виокремлювати адміністративне регулювання в управлінні, обліку і аудиті нефінансовими активами, що передбачає встановлення відповідності нормам і політикам державного управління та сприяє прозорості та ефективності роботи державних установ.

Зазвичай, внутрішній аудит державної установи є децентралізованим підвидом і є досить ефективним засобом контролю і джерела даних для інших видів державного і приватного незалежного аудиту (табл. 1).

Незалежний державний аудит регулюється Законом України Про рахункову палату, та положеннями INTOSAI (Рамкова система професійних положень), які спрямовані на посилення довіри до державного аудиту та забезпечення його актуальності. Основні положення постанови включають: 1) встановлення міжнародно визнаних принципів та

стандартів, які покликані гарантувати професіоналізм і єдність підходів у діяльності органів фінансового контролю; 2) покращення методології аудиту завдяки впровадженню стандартів, що зробить ефективнішими аудиторські процеси та збільшить рівень їх відповідності сучасним вимогам; 3) методологічна підтримка ефективного функціонування вищих органів фінансового контролю. Нові принципи сприяють прозорості, об'єктивності та ефективності аудиту, що в кінцевому результаті зміцнює інтереси суспільства та довіру до професії. Відповідно, положеннями INTOSAI створюється фундамент для вдосконалення державного внутрішнього аудиту, який сприяє належному використанню нефінансових активів та підвищенню довіри громадян до фінансового нагляду у державних установах.

Внутрішній аудит державної установи є незалежним функціонально, допомагає виявити недоліки в управлінні нефінансовими активами та забезпечує своєчасне виявлення ризиків. Основні завданнями внутрішнього аудиту є: оцінка ефективності управління нефінансовими активами, виявлення та аналіз ризиків, пов'язаних із використанням нефінансових ресурсів, розробка рекомендацій щодо удосконалення оперативного та стратегічного управління, забезпечення відповідності діяльності державних установ встановленим стандартам і нормативним вимогам.

Організація внутрішнього аудиту регулюється як на загальнодержавному рівні (законодавство України, нормативні акти [2; 3; 5–8]), так і внутрішніми положеннями державних установ.

Внутрішній аудит може бути організований у вигляді окремого підрозділу або як функція, що виконується спеціально уповноваженими працівниками державної установи в межах існуючих структурних підрозділів. Зазвичай, такими функціями наділяють бухгалтерів, юристів, економістів, фінансистів.

Таблиця 1

Види та підвиди аудиту нефінансових активів державних установ

Види аудиту	Підвиди аудиту	Суб'єкт, який проводить аудит
Внутрішній аудит	Децентралізований	Державні установи
	Централізований	Державна аудиторська служба
Зовнішній аудит	Незалежний державний	Рахункова палата
	Незалежний приватний	Незалежні аудиторські фірми, які включені в реєстр АПУ

Джерело: власна розробка авторів

Основні структурні моделі організації наступні: 1) централізована модель: створення окремого відділу аудиту, який відповідає за аудит усіх не фінансових активів у державній установі; 2) децентралізована модель: проведення аудиту на рівні окремих підрозділів з подальшим централізованим аналізом результатів.

Ефективність внутрішнього аудиту значною мірою залежить від кваліфікації та досвіду аудиторів. Постійне підвищення кваліфікації внутрішнього аудитора є беззаперечним в умовах невизначеності і глобалізації світових економічних процесів. Підвищення кваліфікації внутрішнього аудитора, це не просто додаткове проходження курсів чи навчання. Щоб відповідати вимогам сучасного внутрішнього аудитора і якісно виконувати завдання, потрібно вивчати кращі міжнародні практики, впроваджувати спеціалізовані програми для аналізу даних.

Ефективність внутрішнього аудиту залежить від налагодженої співпраці з іншими структурними підрозділами державної установи, особливо з фінансовим, юридичним та відділом інформаційних технологій. Така співпраця сприяє комплексному аналізу ситуації та своєчасному виявленню можливих проблем.

Процес проведення аудиту нефінансових активів включає кілька основних етапів: 1) планування аудиту: визначення об'єктів дослідження, аналіз ризиків, розробка плану аудиту; 2) проведення аудиторських процедур: збір та аналіз інформації, оцінка ефективності управління активами, виявлення невідповідностей; 3) підведення підсумків і складання звіту: документування результатів, розробка рекомендацій щодо усунення виявлених недоліків; 4) моніторинг виконання рекомендацій: контроль за впровадженням заходів щодо усунення виявлених порушень, покращення ефективного управління нефінансовими активами.

В процесі проведеного нами дослідження виявлено деякі проблеми, зокрема, в організації внутрішнього аудиту нефінансових активів державних установ, зокрема: 1) недостатня інтеграція аудиторських процесів із загальною системою управління установою; 2) не достатня кваліфікація внутрішнього аудитора; 3) обмежена можливість використання сучасних програмних технологій; 4) відсутність внутрішніх положень та чітких нормативно-правових рекомендацій щодо організації аудиту нефінансових активів.

З метою підвищення ефективності внутрішнього аудиту пропонуємо кілька ключових заходів. По-перше, розглянути питання щодо розробки та впровадження єдиних стандартів аудиту та створення комплексних методичних рекомендацій для державних установ. Дане питання неодноразово піднімалося іншими вченими [4; 9; 10], що свідчить про його актуальність і невирішеність на даний час. По-друге, сформувати навчальну платформу або центр підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів з урахуванням сучасних тенденцій та технологій, в тому числі, проведення регулярних тренінгів, семінарів та інших форм безперервного навчання. По-третє, приділити більше уваги удосконаленню регламентів внутрішнього аудиту, це стосується процедур, звітності та моніторингового контролю. Переглянути методичку оцінки майна в державних установах з урахуванням особливостей ринку і умов воєнного стану. По четверте, переглянути можливість використання сучасних технологій: впровадження спеціалізованого програмного забезпечення для аналізу ефективності використання нефінансових активів, з позиції попередження ймовірних зловживань і шахрайства. По-п'яте, розробити схему оптимальної взаємодії та комунікацій між підрозділами державної установи та службою внутрішнього аудиту.

Наведемо основні функціонали внутрішнього аудиту, на які слід звертати увагу в з метою забезпечення ефективності використання нефінансових активів: 1) виявляти невикористані або недооцінені активи, які відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку не можуть бути визнаними активами; 2) проводити оцінку доцільності експлуатації нефінансових активів з урахуванням їх технічного стану та економічної ефективності; 3) рекомендувати керівному персоналу державної установи заходи щодо оптимізації розподілу ресурсів в частині нефінансових активів задля їх безпечного і ефективного використання.

Окрім своїх основних функцій внутрішній аудит є досить дієвим ризик-менеджментом, оскільки забезпечує такі важливі види робіт: 1) ідентифікацію та аналіз ризиків, пов'язаних з експлуатацією нефінансових активів, 2) встановлення інструментів і визначення заходів щодо запобігання зловживанням, шахрайству та нераціональному використанню нефінансових активів; 3) забезпечення

прозорості та відповідальності регулярно інформування керівництва про стан активів та результати аудиторських перевірок; 4) підвищення відповідальності посадових осіб за управління державним майном; 5) формування довіри з боку громадськості та контролюючих органів щодо використання державних ресурсів.

Важливим питанням щодо організації внутрішнього аудиту державних установ залишається неврегульованість на державному рівні захисних заходів професії внутрішнього аудитора, що впливає на рівень розкриття порушень і зловживань в процесі використання нефінансових активів. Не відомо на сьогодні, як буде проводитися перевірка компетентностей внутрішнього аудитора на відповідність вимогам міжнародних практик і внутрішніх потреб. На конференціях, які проводить Аудиторська палата України, зокрема, були запропоновані дві пропозиції атестування внутрішніх аудиторів: органами суспільного нагляду або професійними організаціями. Поки це питання залишається відкритим. Також відкритими залишаються питання щодо повноти регулювання, часових рамок, уніфікованого чи секторального. Публікація за обмеженням обсягу не має можливості повного розкриття поставлених проблем. Проте, окремі питання окреслені, актуалізовані і винесені для загального обговорення зацікавленими науковцями і практиками.

Висновки. В умовах сучасних викликів державного управління питання ефективного використання ресурсів набувають особливої актуальності. Нефінансові активи, що включають матеріальні та нематеріальні ресурси, інформаційні технології, інтелектуальну власність та інші об'єкти, становлять важливу частину майна державних установ. Внутрішній аудит як інструмент контролю та управління ресурсами сприяє зниженню ризиків, підвищенню прозорості та ефективності діяльності державних установ. Доведено, що внутрішній аудит має завдання побачити і вміти донести ризики і загрози які виявлені в процесі проведення контрольних процедур, і, головне, добитися відповідної реакції управлінського персоналу державної установи. Автоматизація відіграє важливу роль у підвищенні ефективності внутрішнього аудиту. Завдяки використанню спеціалізованих програмних засобів і аналітичних платформ, аудиторам вдається зменшити тривалість перевірок, мінімізувати ризик помилок, спричинених людським фактором, та покращити якість їхніх висновків.

Напрями подальших досліджень за цією тематикою розглядаються з огляду на подальший розвиток внутрішнього аудиту, який залежить від впровадження цифрових технологій, підвищення кваліфікації аудиторів та інтеграції аудиторської функції у стратегічне управління нефінансовими активами у державних установах.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Бондаренко, О., & Руденко, Л. (2022). ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДОЛОГІЯ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ЗАПАСІВ ТА ШЛЯХИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ. *Економіка та суспільство*, (39). <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-39-39>
2. Закон України Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність від 21.12.2017 № 2258-VIII (Редакція станом на 20.06.2024 № 3720-IX). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>
3. Закон України Про рахункову палату від 2 липня 2015 року № 576-VIII, в редакції від 30.10.2024 № 4042-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text>
4. Максимова, І. (2022). НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ. *Економіка та суспільство*, (35). <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-35-37>
5. Офіційний веб-сайт Рахункової палати України. URL: <https://rp.gov.ua/home/> (дата звернення 12.11.2024)
6. Положення про державну аудиторську службу України : Постанова Кабінету міністрів України від 03.02.2016 року № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text>
7. Стандарти внутрішнього аудиту. Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 14 серпня 2019 року № 344) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11> (дата звернення: 13.09.2024).
8. Стратегії модернізації бухгалтерського обліку системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року : Розпорядження Кабінету міністрів України від 20.06.2018 р. № 437-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80#Text>
9. Цятковська О., Примаченко О. Особливості державного аудиту нефінансових активів в Україні. *Сталлий розвиток економіки*. № 2 (49), 2024. С. 302–306. <https://ir.kneu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/a42adef5-8e09-4fb1-9248-840e1a9d9fa4/content>

10. Цятковська О. особливості розвитку внутрішнього аудиту нефінансових активів державних установ. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*. 2024. № 6. С. 445–456.
11. Черкащина Т. В. Нефінансові активи: оцінка і класифікація у державному секторі. *Причорноморські економічні студії*. 2017. Вип. 23. С. 201–206. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2017_23_39
12. The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements. URL: <https://www.issai.org/>

REFERENCES:

1. Bondarenko O., Rudenko L. (2022). Orhanizatsiia i metodolohiia provedennia audytu zapasiv ta shliakhy yoho vdoskonalennia [Organization and methodology of inventory audit and ways to improve it]. *Ekonomika ta suspilstvo*, no. 39. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-39-39>
2. Zakon Ukrainy Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist vid 21.12.2017 № 2258-VIII (Redaktsiia stanom na 20.06.2024 № 3720-IX) [Law of Ukraine On Audit of Financial Statements and Auditing Activities dated 12/21/2017 No. 2258-VIII (Revised as of 06/20/2024 No. 3720-IX)]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>
3. Zakon Ukrainy Pro rakhunkovu palatu vid 2 lypnia 2015 roku № 576-VIII, v redaktsii vid 30.10.2024 № 4042-IX [Law of Ukraine On the Accounting Chamber dated July 2, 2015 No. 576-VIII, as amended on 10/30/2024 No. 4042-IX]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text>
4. Maksimova I. (2022). Napriamy vdoskonalennia vnutrishnoho audytu biudzhetnykh ustanov [Directions for improving internal audit of budgetary institutions]. *Ekonomika ta suspilstvo*, no. 35. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-35-37>
5. Ofitsiyniy veb-sait Rakhunkovoi palaty Ukrainy [Official website of the Accounting Chamber of Ukraine]. Available at: <https://rp.gov.ua/home/> (accessed: 12.11.2024)
6. Polozhennia pro derzhavnu audytorsku sluzhbu Ukrainy : Postanova Kabinetu ministriv Ukrainy vid 03.02.2016 roku № 43 [Regulations on the State Audit Service of Ukraine: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated 03.02.2016 No. 43]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text>
7. Standarty vnutrishnoho audytu. Zatverdzheno Nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 04.10.2011 № 1247 (u redaktsii nakazu Ministerstva finansiv Ukrainy vid 14 serpnia 2019 roku № 344) [Internal Audit Standards. Approved by Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 04.10.2011 No. 1247 (as amended by Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated August 14, 2019 No. 344)]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11> (accessed: 13.09.2024).
8. Stratehii modernizatsii bukhholderskoho obliku systemy bukhholderskoho obliku ta finansovoi zvitnosti v derzhavnomu sektori na period do 2025 roku : Rozporiadzhennia Kabinetu ministriv Ukrainy vid 20.06.2018 r. № 437-r. [Strategies for Modernizing Accounting, Accounting and Financial Reporting Systems in the Public Sector for the Period Until 2025: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated 20.06.2018 No. 437-p]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80#Text>
9. Tsiatkovska O., Prymachenko O. (2024). Osoblyvosti derzhavnoho audytu nefinansovykh aktyviv v Ukraini [Features of the state audit of non-financial assets in Ukraine]. *Stalyi rozvytok ekonomiky*, no. 2 (49), p. 302–306. Available at: <https://ir.kneu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/a42a5ef5-8e09-4fb1-9248-840e1a9d9fa4/content>
10. Tsiatkovska O. (2024). Osoblyvosti rozvytku vnutrishnoho audytu nefinansovykh aktyviv derzhavnykh ustanov [Features of the development of internal audit of non-financial assets of state institutions]. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*, no. 6, pp. 445–456.
11. Cherkashchyna T. V. (2017). Nefinansovi aktyvy: otsinka i klasyfikatsiia u derzhavnomu sektori [Non-financial assets: assessment and classification in the public sector]. *Prychornomorski ekonomichni studii*, no. 23, pp. 201–206. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2017_23_39
12. The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements. Available at: <https://www.issai.org/>