

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292.
Ефективна економіка. 2023. № 4.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.4.33>

УДК 657; 338

*О. Я. Стецюк,
студентка 4-го курсу кафедри обліку та аналізу,
Національний університет «Львівська політехніка»
ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0007-9589-3903>
В. М. Чубай,
к. е. н., доцент, професор кафедри обліку та аналізу,
Національний університет «Львівська політехніка»
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1641-1085>*

ОЦІНЮВАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ ПІД ЧАС ВИЯВЛЕННЯ ШАХРАЙСТВА НА ПІДПРИЄМСТВІ

*O. Stetsiuk,
4th-year student of the Department of Accounting and Analysis,
Lviv Polytechnic National University
V. Chubai,
PhD in Economics, Associate Professor,
Professor of the Department of Accounting and Analysis,
Lviv Polytechnic National University*

EVALUATION OF AUDIT EVIDENCE DURING DETECTION OF FRAUD IN A COMPANY

Метою статті є удосконалення методики оцінювання надійності аудиторських доказів під час виявлення шахрайства на підприємстві, обґрунтування важливості отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів для формування обґрунтованої думки аудитора щодо фінансової звітності.

Для досягнення поставленої мети, зокрема проаналізовано взаємозв'язок між кількістю прийнятних аудиторських доказів та рівнем ризику шахрайства на конкретному рівні управління підприємством. В статті виокремлено чинники, які впливають на надійність аудиторських доказів, а також зазначено, що варто враховувати, здійснюючи збір достатньої кількості прийнятних аудиторських доказів.

Наукова новизна у цій статті зокрема полягає в удосконаленій нами методиці оцінювання надійності аудиторських доказів в розрізі ознак їх класифікації, яка допоможе аудитору визначити рівень надійності конкретних аудиторських доказів і прийняти оптимальні рішення про доцільність застосування додаткових аудиторських процедур, розширення обсягів вибірки, залучення інших джерел чи видів аудиторських доказів тощо.

The purpose of the article is to improve the methodology for assessing the reliability of audit evidence in detecting fraud in a company and to justify the importance of obtaining sufficient and acceptable audit evidence to form an auditor's opinion on the financial statements. To achieve this goal, the relationship between the number of acceptable audit evidence and the level of fraud risk at a specific level of enterprise management was analyzed, since fraud can be difficult to detect if it is concealed through carefully prepared schemes. Such schemes can make the evidence collected by the auditor convincing, but in reality, they may be misleading. Therefore, the auditor must conduct a thorough verification of the adequacy and acceptability of the audit evidence, taking into account the risk of fraud at different levels of enterprise management. The article highlights the factors that affect the reliability of audit evidence and suggests that these factors should be considered when collecting a sufficient number of acceptable audit evidence. In particular, the reliability of audit evidence is assessed based on their classification characteristics. The article also describes the stages of collecting audit evidence, which are carried out through audit procedures. These stages are discussed in detail since it is through the appropriate procedures that the auditor obtains the necessary information to form his or her opinion on the financial statements.

The scientific novelty of this article lies in our improved methodology for assessing the reliability of audit evidence in terms of their classification characteristics. This will help auditors evaluate the reliability level of each audit evidence individually, taking into account

its classification based on characteristics such as the source of information, quality of evidence, time of evidence collection, and others. This enables auditors to make more informed and effective decisions about the usefulness of additional audit procedures, expanding sample sizes, engaging other sources or types of audit evidence, and helps auditors form a well-founded opinion on the financial statements of the company.

Ключові слова: *аудиторські докази, надійність аудиторських доказів, думка аудитора, фінансова звітність, фінансове шахрайство, ризик.*

Keywords: *audit evidence, reliability of audit evidence, auditor's opinion, financial statements, financial fraud, risk.*

Постановка проблеми. Оцінювання аудиторських доказів є важливим етапом під час виявлення шахрайства на підприємстві. При цьому аудитор повинен враховувати ризики шахрайства, які характерні для конкретної сфери діяльності підприємств. Крім того йому потрібно оцінювати як ефективність системи внутрішнього контролю на підприємстві загалом, так і ефективність окремих процедур внутрішнього контролю. Для виявлення шахрайства необхідно використовувати комплекс різноманітних методів, аналітичних процедур, оскільки здебільшого шахрайські дії ретельно приховуються.

Оцінювання аудиторських доказів під час виявлення шахрайства на підприємстві є складним завданням, що потребує від аудитора великого досвіду та ґрунтовної професійної підготовки. Аудитор повинен мати детальні знання про сферу діяльності підприємства та документацію, яка стосується діяльності підприємства. В ході аудиторської перевірки важливим є отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів для формування спочатку обґрунтованих проміжних висновків, на основі яких потім буде сформована остаточна думка аудитора щодо фінансової звітності підприємства. Однак на сьогодні в науковій літературі мало уваги приділяється методикам оцінювання аудиторських доказів в розрізі їх надійності, доречності, достатності.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання, пов'язані з оцінюванням аудиторських доказів досліджували зокрема такі науковці як: Хамига Ю. [1], Кізима Т. [2], Бура О. та Добровольська І. [3], Возняк Г. [4], Шевцов В. [5], Кудирко О. [6], Климко Т. та Мельник О. [7]. У своїх працях вони розглядали різні аспекти методології

оцінювання аудиторських доказів, особливості аудиту в умовах наявності шахрайства на підприємстві, роль аудитора у виявленні шахрайства тощо.

Зокрема на думку голови Аудиторської палати України Т. Каменської «ризик не виявлення аудитором суттєвого викривлення внаслідок шахрайства управлінського персоналу вищий, ніж ризик внаслідок шахрайства інших працівників, оскільки управлінський персонал має можливість прямо або опосередковано подавати неправдиву фінансову інформацію або уникати процедур контролю, розроблених для запобігання подібних випадків шахрайства з боку інших працівників» [8]. Зарубіжні аудитори Е. А. Аренс і Дж. К. Лоббек пов'язують поняття достовірності доказів з їх надійністю [9]. Ми погоджуємось з їхньою думкою, оскільки вважаємо, що рівень якості аудиторських доказів можна підвищити шляхом збільшення їх надійності, а не їх кількості. Тобто отримання більшої кількості аудиторських доказів не компенсує їхню низьку якість. На надійність аудиторських доказів, на думку цих науковців, впливають зокрема наступні фактори: незалежність джерел інформації; оцінка осіб, які надають інформацію; рівень об'єктивності і компетентності аудитора тощо.

Постановка завдання. Завданням статті було удосконалення методики оцінювання рівня надійності конкретних аудиторських доказів, використовуючи різні ознаки їх класифікації. А також відображення взаємозв'язку між рівнем ризику шахрайства на підприємстві (зокрема на різних рівнях управління) і кількістю необхідних прийнятних аудиторських доказів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Аудиторські докази є основою для формування та підтвердження аудиторської думки. На їх основі аудитор також може надати рекомендації щодо підвищення надійності та ефективності системи внутрішнього контролю чи підвищення фінансової стійкості підприємства загалом. Тому важливо, щоб отримані аудиторські докази були достатніми та прийнятними для формування обґрунтованих проміжних висновків, на основі яких формуватиметься остаточна думка аудитора щодо фінансової звітності. Згідно з МСА 500, аудиторські докази (audit evidence) – інформація, яку використовує аудитор під час формування висновків, на яких ґрунтується думка аудитора. До аудиторських доказів належить інформація, що міститься в бухгалтерських записах, які є основою для фінансової звітності, та інформація, отримана з інших джерел [10, с. 436].

У МСА 500 «Аудиторські докази» вказано, що достатність доказів є їх кількісною мірою і на неї впливають оцінювання аудитором ризиків сутевого викривлення та якість аудиторських доказів. Мірою якості аудиторських доказів є їх прийнятність, тобто їх доречність та надійність для забезпечення підтвердження висновків, на яких ґрунтується думка аудитора [10, с. 435-436].

Збір та оцінювання аудиторських доказів корелюють з ризиком виникнення шахрайства на підприємстві та рівнем управління на якому було допущено появу шахрайських дій. Якщо ризик виникнення шахрайства є високим, аудитор повинен провести більш ретельнішу перевірку діяльності підприємства щоб забезпечити вищий рівень достатності та прийнятності аудиторських доказів. Тому що шахрайство може бути пов'язане з ретельно організованими схемами з метою його приховування і зібрані аудитором докази можуть здаватися переконливими, в той час як вони будуть хибними. Виходячи з цього, аудитору необхідно здійснити більш глибоке оцінювання аудиторських доказів на предмет їх достатності та прийнятності, якщо шахрайство було вчинено на вищих рівнях управління, або якщо ризик його виникнення на вищих рівнях управління є значним. Цей взаємозв'язок між кількістю прийятних аудиторських доказів, ризиком виникнення шахрайства та рівнем управління на якому воно було допущене, ми проілюстрували у вигляді матриці (табл. 1).

Таблиця 1. Матриця залежності кількості прийятних аудиторських доказів та рівнем ризику виникнення шахрайства на різних рівнях управління підприємством

		Рівень ризику виникнення шахрайства на підприємстві				
		Мізерний	Низький	Середній	Високий	Катастрофічний
Рівні управління підприємством	Вищий управлінський персонал та ті, кого наділено найвищими повноваженнями	Необхідне застосування малої кількості прийятних аудиторських доказів (ПАД)	Необхідне застосування середньої кількості (ПАД)	Необхідне застосування середньої кількості (ПАД)	Необхідне застосування великої кількості (ПАД)	Необхідне застосування великої кількості (ПАД)
	Середній рівень управління на підприємстві	Необхідне застосування малої кількості (ПАД)	Необхідне застосування малої кількості (ПАД)	Необхідне застосування середньої кількості (ПАД)	Необхідне застосування великої кількості (ПАД)	Необхідне застосування великої кількості (ПАД)
	Нижчий рівень управління на підприємстві	Необхідне застосування малої кількості (ПАД)	Необхідне застосування малої кількості (ПАД)	Необхідне застосування малої кількості (ПАД)	Необхідне застосування великої кількості (ПАД)	Необхідне застосування великої кількості (ПАД)

Джерело: сформовано авторами

Аудитор використовуючи власне професійне судження повинен визначити чи є отримані аудиторські докази достатніми, доречними та надійними при наявному рівні ризиків виникнення шахрайства на кожному рівні управління підприємством. Оцінити достатність отриманих доказів можливо лише тоді, коли будуть всебічно та повно досліджені як обставини, так і процес отримання доказів. При цьому варто враховувати:

- відповідність аудиторських процедур меті отримання доказів;
 - достатність аудиторських процедур для отримання доречних доказів;
 - точність та повнота інформації, яка використовується, для досягнення поставленої аудитором мети;
 - оптимальність вибору елементів для тестування, щоб досягти мети аудиторської процедури;
 - компетентність та об'єктивність управлінського персоналу підприємства;
 - несуперечливість доказів, отриманих з різних незалежних джерел;
 - відсутність сумніву щодо достовірності інформації, яка використовувалась як аудиторський доказ;
 - достатність кількості отриманих аудиторських доказів різних видів;
 - рівень ризику суттєвого викривлення (в т.ч. через шахрайські дії);
 - якість отриманих аудиторських доказів (їх надійність та доречність) тощо
- [11].

При високому ризику виникнення шахрайства на підприємстві аудиторі необхідно встановити рівень впевненості, з яким він може покладатися на аудиторські докази. Впевненість залежить від надійності отриманих доказів, і відповідно аудитор повинен визначити наскільки отримані докази є якісними. Відповідно до МСА 500 щодо оцінки надійності аудиторських доказів, їх умовно можна згрупувати на менш надійні та більш надійні (рис. 1).

Більш надійні	Менш надійні
☐	☐
☐ Отримані із зовнішніх джерел	☐ Отримані із внутрішніх джерел
☐ Заходи контролю на підприємстві є ефективними	☐ Заходи контролю на підприємстві є неефективними
☐ Отримані безпосередньо аудитором	☐ Отримані опосередковано, на основі припущень аудитора
☐ Документально підтверджені	☐ Документально не підтверджені
☐ Представлені оригіналами документів	☐ Представлені копіями документів

Рис. 1. Важливі аспекти оцінювання надійності аудиторських доказів

Джерело: сформовано авторами на основі джерела [10]

Важливо також зазначити, що на надійність аудиторських доказів впливають не лише вид джерела і характер отриманих доказів, а й компетентність (рівень професійних знань та навиків) осіб, що проводять аудит, ретельність дотримання ними етичних принципів. Адже прийнятність та достатність аудиторських доказів оцінюється аудитором спираючись на його професійне судження.

Ми вважаємо доцільним визначати рівень надійності аудиторських доказів, використовуючи різні ознаки їх класифікації (табл. 2).

Загальний рівень надійності (L_r) конкретних аудиторських доказів визначатимемо за наступною формулою:

$$L_r = \frac{(l_1 + l_2 + l_3 + \dots + l_n)}{l_{max}} \quad (1)$$

де: $l_1, l_2, l_3, \dots, l_n$ – рівень надійності аудиторських доказів в розрізі ознак їх класифікації;

l_{max} – найвищий рівень надійності аудиторських доказів.

Таблиця 2. Оцінка надійності аудиторських доказів в розрізі ознак їх класифікації

Ознаки класифікації	Види	Рівень (I _i) надійності аудиторських доказів в розрізі ознак класифікації		
		Менш надійні (0,1)	Середньої надійності (0,5)	Більш надійні (1)
1. Виходячи з суті підтвердження наявності помилки, шахрайства чи іншого порушення	непрямі докази	+		
	прямі докази		+	
	наявні прямі і непрямі докази, які підтверджують те саме твердження			+
2. Виходячи з джерел отримання	отримані від підприємства	+		
	отримані із зовнішніх джерел		+	
	наявні докази від підприємства і зовнішніх джерел, які підтверджують те саме твердження			+
3. За первинністю створення інформації	вторинні (зведені)	+		
	первинні		+	
	первинні у сукупності відповідають зведеній інформації у вторинних документах			+
4. За формою представлення	усні	+		
	представлені документами (паперові документи; документи в електронній формі, підписані за допомогою ЕЦП)		+	
	документи додатково підтверджені офіційними поясненнями, опитуванням, тестуваннями, спостереженнями, інвентаризацією тощо			+
5. За способом отримання	отримані готові від представників підприємства	+		
	отримані в ході часткового залучення аудитора до відповідних дій працівників або отримані під наглядом аудитора		+	
	отримані аудитором самостійно			+
6. Залежно від ефективності системи внутрішнього контролю на підприємстві, де здійснюється збір доказів	зібрані в умовах наявності низької ефективності системи внутрішнього контролю (СВК) або її відсутності	+		
	зібрані в умовах наявності середньої ефективності СВК		+	
	зібрані в умовах наявності високої ефективності СВК			+
7. Залежно від кількості різних аудиторських процедур з допомогою яких здобуто аудиторські докази	отримані щодо конкретної помилки, шахрайства з допомогою використання лише однієї аудиторської процедури	+		
	отримані щодо конкретної помилки, шахрайства з допомогою використання двох різних аудиторських процедур		+	
	отримані щодо конкретної помилки, шахрайства з допомогою використання трьох або більше різних аудиторських процедур			+

Продовження таблиці 2.

Ознаки класифікації	Види	Рівень (I _i) надійності аудиторських доказів в розрізі ознак класифікації		
		Менш надійні (0,1)	Середньої надійності (0,5)	Більш надійні (1)
8. Залежно від обсягу вибірки в межах якої здійснювався пошук аудиторських доказів	отриманні при застосуванні малої вибірки	+		
	отримані при застосуванні вибірки середнього розміру		+	
	отримані при застосуванні доволі великої вибірки			+
9. Залежно від наявного досвіду аудиторів в перевірці таких об'єктів, видів діяльності підприємства в межах конкретних галузей тощо	докази отримані за відсутності відповідного досвіду в аудитора	+		
	докази отримані за наявності незначного відповідного досвіду в аудитора		+	
	докази отримані за наявності значного відповідного досвіду в аудитора			+
10. Залежно від підтвердження стороннім залученим експертом аргументів і висновків аудитора на основі наявних доказів	докази на основі яких залучений сторонній експерт висловив суттєво інші висновки до тих, що були висловлені аудитором по певному питанню	+		
	докази на основі яких висновки залученого експерта майже в половині аспектів не співпадають з висновками аудитора по певному питанню		+	
	докази на основі яких висновки залученого експерта абсолютно співпадають з висновками аудитора по певному питанню			+

Джерело: сформовано авторами

Основним інструментом отримання аудиторських доказів є аудиторські процедури, що виконуються в процесі аудиту. При розробці і застосуванні аудиторських процедур для дослідження конкретних статей фінансової звітності аудитору необхідно розглянути питання про те, чи підходять ці процедури для досягнення мети аудиту, і обрати ті з них, які окремо або в поєднанні можуть допомогти отримати достатні прийнятні докази. До таких процедур можна віднести перевірки, спостереження, опитування, підтвердження, підрахунок, аналітичні процедури тощо.

Процес збору доказів складається з наступних етапів:

1. Планування аудиторських процедур (в т.ч. тестів);
2. Проведення аудиторських процедур (в т.ч. тестів), тобто збір доказів;
3. Аналіз доказів та формування висновків;

4. Прийняття рішення про те, чи потрібна додаткова інформація та чи можна її отримати або чи є достатньо відповідних доказів [12].

Оцінка доказів присутня на всіх етапах аудиту. У ході планування аудиторських процедур (в т.ч. тестувань), обираються джерела отримання доказів, об'єкти та обсяги перевірки, що дадуть змогу отримати достатні та прийнятні докази. На другому етапі під час проведення аудиторських процедур має оцінюватись якість отриманих аудитором доказів та чи є необхідність проводити додаткові процедури для отримання аудитором більшої впевненості щодо достатності та надійності наявних доказів. Після цього здійснюється загальний аналіз отриманих доказів і визначається чи можуть вони виступати надійною базою для обґрунтування думки аудитора.

Висновки та перспективи подальших розвідок у даному напрямі. Удосконалена нами методика оцінювання аудиторських доказів під час виявлення шахрайства на підприємстві дасть змогу точніше визначати рівень їх надійності, і відповідно дасть можливість зменшити рівень аудиторського ризику. Важливе значення для оцінювання надійності аудиторських доказів становить їх попередня класифікація за різними ознаками. Висновки дослідження показали, що отримання достатньої кількості прийнятних аудиторських доказів є критично важливим для формування проміжних висновків, які допоможуть аудитору обґрунтувати остаточну думку аудитора щодо фінансової звітності. Результати також показали, що ризик шахрайства залежить від рівня управління, на якому воно сталося, тому важливо враховувати цей аспект під час оцінювання аудиторських доказів.

Подальші дослідження у цьому напрямку можуть бути пов'язані з аналізом ефективності заходів із запобігання шахрайства на підприємствах, а також з аналізом впливу стандартів оцінювання аудиторських доказів на якість аудиторських звітів за результатами аудиту фінансової звітності. Крім того важливим аспектом майбутніх досліджень буде вивчення впливу різних чинників на процес оцінювання аудиторських доказів.

Література

1. Хамига Ю. Я. Фінансове шахрайство: критерії ідентифікації та напрями мінімізації. Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 072 «Фінанси, банківська справа та страхування», 2020. 308 с.
2. Кізима Т., Хамига Ю. Фінансове шахрайство: теоретична концептуалізація та економічне підґрунтя. Світ фінансів. 2019. Вип. 2 (59). С. 109-123.
3. Бура О. В., Добровольська І. І. Фінансове шахрайство в Україні та заходи протидії. URL: <http://libfor.com/index.php?newsid=2879> (дата звернення: 12.10.2022).
4. Возняк Г. В. Фінансове шахрайство в бюджетній сфері: економічна сутність і різновиди. Бізнес Інформ. 2020. №4 (507).
5. Шевцов В. М. Корпоративне шахрайство в українських компаніях. Довідник економіста. 2019. Вип. 6. С. 64-68. URL: <https://sk.ua/wp-content/uploads/2019/06/%D0%A8%D0%B5%D0%B2%D1%86%D0%BE%D0%B2.pdf> (дата звернення: 13.10.2022).
6. Кудирко О.М. Внутрішній аудит в Україні: сутність проблем розвитку та шляхи їх усунення. Вісник Хмельницького національного університету. 2011. № 5, Т. 1. С. 186-189. URL: http://journals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/2011_5_1/186-189.pdf (дата звернення: 15.02.2023).
7. Климко Т. Ю., Мельник О. О. Корпоративне шахрайство: реалії сучасності. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. 2015. Вип. 2. С. 185-190. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvucies_2015_2_33 (дата звернення: 22.01.2023).
8. Каменська Т. Шахрайства при аудиторській перевірці. Бухгалтерський облік і аудит. 2015. № 6. С. 2–7.
9. Аренс Е. А., Лоббек Дж. К. Аудит. Ред. Я. В. Соколов. М.: Фінанси і статистика, 1995. 558 с.
10. Міжнародний стандарт аудиту 500 «Аудиторські докази». URL: https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_часть1.pdf (дата звернення: 11.10.2022).
11. Поняття та види аудиторських доказів URL: http://proaudit.com.ua/mijnarodni_standarti_auditu/ponyattya-i-vidi-auditorskixdokaziv.phtml (дата звернення: 12.12.2022).
12. Audit procedures for obtaining audit evidence. URL: <http://www.oagbvg.gc.ca/internet/methodology/performance-audit/manual/1052.shtm> (дата звернення: 11.10.2022).

References

1. Khamyha, Yu.Ya. (2020), "Financial Fraud: Identification Criteria and Ways to Minimize", ZUNU, Ternopil', Ukraine.
2. Kizyma, T. and Khamyha, Yu. (2019), "Financial fraud: the oretical conceptualization and economic basis", Svit finansiv, vol. 2 (59), pp. 109-123.
3. Bura, O.V. and Dobrovolska, I.I. (2017), "Financial fraud in Ukraine and countermeasures", available at: <http://libfor.com/index.php?newsid=2879> (data zvernennia: 12.10.2022).
4. Vozniak, H.V. (2020), "Financial Fraud in the Budget Sphere: Economic Essence and Varieties", Biznes Inform, vol. 4 (507).
5. Shevtsov, V.M. (2019), "Corporate fraud in Ukrainian companies", Dovidnyk ekonomista, vol. 6, pp. 64-68, available at: <https://sk.ua/wp-content/uploads/2019/06/%D0%A8%D0%B5%D0%B2%D1%86%D0%BE%D0%B2.pdf> (Accessed 13.10.2022).
6. Kudyenko, O.M. (2011), "Internal audit in Ukraine: essence of development problems and ways to eliminate them", Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu, vol. 5, no. 1, pp. 186-189, available at: http://journals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/2011_5_1/186-189.pdf (Accessed 15.02.2023).
7. Klymko, T.Yu. and Melnyk, O.O. (2015), "Corporate fraud: modern realities", Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho universytetu. Serii: Ekonomika, vol. 2, pp. 185-190, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuec_2015_2_33 (Accessed 22.01.2023).
8. Kamenska, T. (2015), "Fraud during audit", Bukhhalterskyi oblik i audyt, vol. 6, pp. 2-7.
9. Arens, E.A. and Lobbek, Dzh.K. (1995), Audyt [Audit], Finansy y statystyka, Moscow, Russia.
10. ISA (2017), "International Auditing Standard 500 "Audit Evidence"", available at: https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_chast1.pdf (Accessed 11.10.2022).
11. proaudit (2022), "Concepts and types of audit evidence", available at: http://proaudit.com.ua/mijnarodni_standarti_auditu/ponyattya-i-vidi-auditorskixdokaziv.phtml (Accessed 12.12.2022).
12. Office of the Auditor General of Canada (2018), "Audit procedures for obtaining audit evidence", available at: <https://www.oag-bvg.gc.ca/internet/methodology/performance-audit/manual/1052.shtm> (Accessed 11.10.2022).

Стаття надійшла до редакції 29.03.2023 р.