

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. 2022. № 9.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2022.9.31>

УДК: 657

М. В. Зубаха,

*аспірант кафедри фінансового аналізу та аудиту,
Державний торговельно-економічний університет, м. Київ*

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-0069-4626>

К. О. Назарова,

*д. е. н., професор, завідувач кафедри фінансового аналізу та аудиту,
Державний торговельно-економічний університет*

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-5019-9244>

М. Ю. Татенко,

студент, Державний торговельно-економічний університет

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-2456-0240>

Н. Ю. Татенко,

студент, Державний торговельно-економічний університет

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-9713-5977>

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ПІДПРИЄМСТВ СУСПІЛЬНОГО ІНТЕРЕСУ: КЛЮЧОВІ АКЦЕНТИ

M. Zubakha,

*Postgraduate student of the Department of Financial Analysis and Audit,
State University of Trade and Economics*

K. Nazarova,

*Doctor of Economic Sciences, Professor, Head of the Department of Financial
Analysis and Audit,*

State University of Trade and Economics

M. Tatenko,

Student, State University of Trade and Economics

N. Tatenko,

Student, State University of Trade and Economics

INTERNAL AUDIT OF PUBLIC INTEREST ENTERPRISES: KEY ACCENTS

В статті розкрито особливості внутрішнього аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес. Зокрема, запропоновано власне визначення визначення поняття «підприємство, що становить суспільний інтерес», враховуючи трактування поняття в законодавстві України та Європейського Союзу. Відзначена окрема роль внутрішнього аудиту в процесі функціонування суб'єкта господарювання, посилаючись на окремі законодавчі акти. Визначено зміни ролі внутрішнього аудиту внаслідок військової агресії Російської Федерації. Проаналізовано чинну національну та міжнародну нормативно – правову базу щодо внутрішнього аудиту для різних категорій суспільно значних компаній: банків, інших фінансових установ, комерційних підприємств. Зосереджено увагу на відсутності законодавчих вимог щодо особливостей організації внутрішнього аудиту на комерційних підприємствах (крім акціонерних товариств), в той час як банки, інші фінансові установи мають базу. Запропоновано і охарактеризовано різні способи організації внутрішнього аудиту на суспільно значимих суб'єктах: створення власного підрозділу внутрішнього аудиту, аутсорсинг або косорсинг. В залежності від обраного способу, відображено етапи проведення такого виду внутрішнього контролю на підприємствах, що становлять суспільний інтерес. Вказана необхідність створення відповідно до статті 34 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» комітету з питань аудиту на суспільно значимих підприємствах та його ключову роль при організації внутрішнього аудиту на підприємстві. Зазначений взаємозв'язок такого виду аудиту та ESG – стандартів. Хоч і складання звітності за ESG – стандартами є не обов'язковою вимогою, зазначено посилений інтерес до такого звітування суспільно значимих підприємств. Як наслідок, розкрита роль внутрішнього аудиту у формуванні достовірної звітності за такими стандартами. Розкрито ESG – критерії, необхідні аудиторам для оцінки ризиків та недопущення порушень на суспільно значимих компаніях. Надано пропозицію щодо урегулювання нормативно – правової бази з внутрішнього аудиту, зокрема прийняття законопроекту «Про внутрішній аудит».

The article discloses the features of the internal audit of enterprises of public interest. In particular, we have proposed our own definition of the concept of "enterprise of public interest", taking into account the interpretation of the concept in the legislation of Ukraine and the European Union. A separate role of internal audit

in the process of functioning of a business entity has been noted, referring to certain legislative acts. Changes in the role of internal audit as a result of military aggression of the Russian Federation have been identified. The current national and international regulatory framework for internal audit for various categories of socially significant companies: banks, other financial institutions, commercial enterprises is analyzed. Attention is focused on the absence of legal requirements regarding the peculiarities of the organization of internal audit in commercial enterprises (except for joint-stock companies), while banks and other financial institutions have a base. Various ways of organizing internal audit at socially significant entities have been proposed and characterized: creating your own internal audit unit, outsourcing or co-sourcing. Depending on the method chosen, the stages of this type of internal control at enterprises of public interest are reflected. It is necessary to establish, in accordance with Article 34 of the Law of Ukraine "On Audit of Financial Statements and Auditing", an audit committee at socially significant enterprises and its key role in organizing internal audit at the enterprise. The relationship between this type of audit and ESG standards is indicated. Although the preparation of reporting according to ESG standards is an optional requirement, there is an increased interest in such reporting by socially significant enterprises. As a result, the role of internal audit in the formation of reliable reporting according to such standards has been disclosed. ESG is disclosed – the criteria necessary for the auditor to assess risks and prevent violations at socially significant companies. A proposal was submitted to regulate the regulatory and legal framework for internal audit, in particular the adoption of the draft law "On Internal Audit".

Ключові слова: внутрішній аудит; підприємство, що становить суспільний інтерес; законопроект; аудиторський комітет; ESG – ризики; звіт про управління.

Key words: internal audit; public interest company; draft law, audit committee; ESG – risks; management report.

Постановка проблеми. В сучасних економічних реаліях важливою метою будь-якого господарюючого суб'єкта з юридичної точки зору є отримання прибутку. Однак практичний досвід вказує, що великі компанії в Україні, а тим паче дочірні підприємства міжнародних корпорацій переслідують

не менш важливу мету – збільшення вартості компанії. Адже чим більша вартість підприємства, тим більша зацікавленість з боку суспільства. Для розробки стратегії, яка зможе забезпечити систематичну прибутковість та приріст капіталу, необхідний ряд дієвих інструментів, які довели свою ефективність. Одним з них, і найбільш важливим є внутрішній аудит. Дослідження різних корпорацій вказує, що недостатнє фінансування і нехтування даним інструментом призводить до складних економічних наслідків. Багато великих бізнес-суб'єктів фактично нехтують внутрішнім аудитом, не закладаючи в бюджет достатньо коштів для розвитку даної сфери. Проблемою є недовіра власників до ефективності даного підрозділу. Більш того, суттєво погіршує авторитет даного інструменту недовіра самих керівників служб внутрішнього аудиту. За даними PwC, лише 54% керівників служб внутрішнього аудиту відзначають його величезну користь для організацій, а 16 % вважають його підрозділом, який є в організації довіреним радником [3]. А останні дослідження Міжнародного інституту внутрішніх аудиторів вказують, що даний вид аудиту має допомагати компаніям керувати ESG-ризиками [9, с. 7 – 10]. Саме тому внутрішній аудит є актуальною проблематикою сьогодні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемними питаннями внутрішнього аудиту займалися провідні фахівці: Каменська Т. О., Редько О. Ю., Рудницький В. С., Пантелеєв В. П., Корінько М. Д., Мулик Я. І. [15], Наконечна Н. В., Мельник С. І. [16], Лисецький А. С., Чабан Г. В., [10] Дмитренко О. М. [5] та інші науковці. Проте не зважаючи на значний внесок вищезгаданих дослідників, внутрішній аудит на підприємствах, що становлять суспільний інтерес, вивчений недостатньо. Ще менш досліджено роль внутрішнього аудиту в ESG – звітності.

Формулювання цілей статті. Метою даного дослідження є вивчення особливостей внутрішнього аудиту підприємств, що становлять суспільний

інтерес в сучасних економічних умовах, а також його роль в управлінні ESG-ризиками.

Виклад основного матеріалу. Формування провідної ролі сучасного внутрішнього аудиту розпочалось з 1941 року, коли був створений Міжнародний інститут внутрішніх аудиторів. [6] Поступово були видані різні нормативно-правові акти, які б допомагали компаніям організовувати такий аудит відповідно до законодавчих вимог.

Термін «підприємство, що становить суспільний інтерес» є відносно новим поняттям в українському законодавстві, і вперше з'явилося у Законі України № 996-XIV «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»[24]. Відповідно до цього документу підприємства, що становлять суспільний інтерес, - підприємства - емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на регульованому ринку капіталу або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та підприємства, які відповідно до цього Закону належать до великих підприємств [24]. Дане визначення є фактично єдиним визначенням в національному законодавстві. Проте подібне визначення також наведено в Директиві ЄС 2014/56/ЄС[4]. Відобразимо результати порівняльного аналізу на рис. 1.

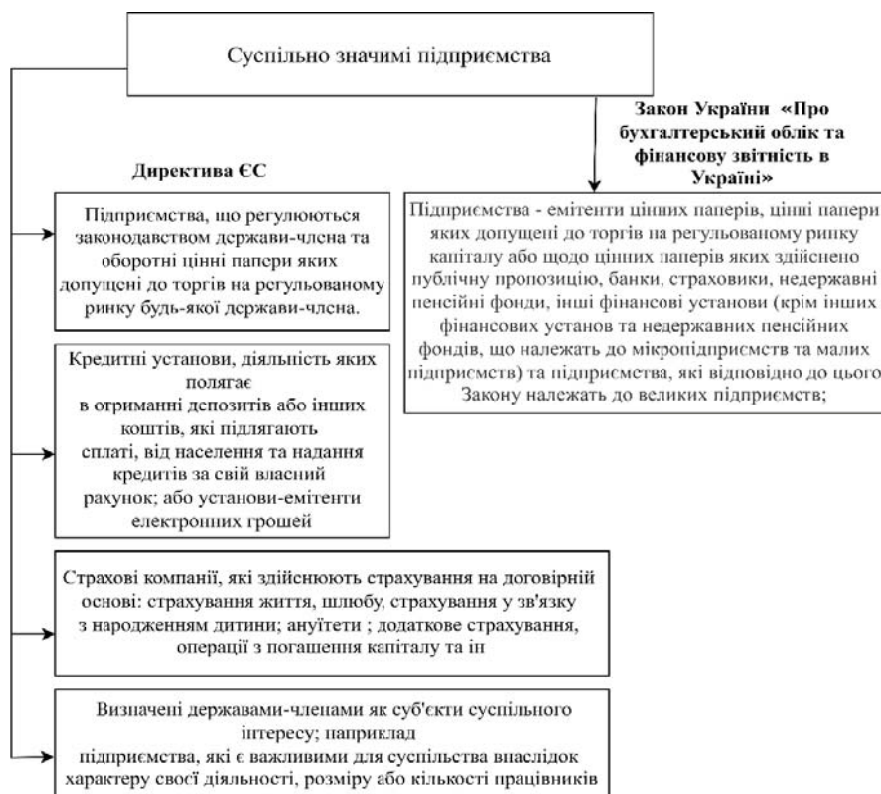


Рис. 1. Визначення поняття суспільно значимих підприємств в національному та європейському законодавстві

Систематизовано авторами на основі [7 с. 1; 8, с. 15; 4]

Провівши аналіз термінології поняття «підприємство, що становить суспільний інтерес», вважаємо, що дане поняття можна подати в такому трактуванні: це підприємства, цінні папери яких допущені на біржовий ринок, а також банки, страхові компанії, інші фінансові установи, великі підприємства та інші категорії підприємств, діяльність яких має значний вплив на національне економічне благо, та результат діяльності якого затверджується незалежним звітом суб'єкта аудиторської діяльності. При чому вважаємо, що якщо підприємство є середнім, але воно має значний вплив на благополуччя суспільства, його теж варто віднести до зазначеної категорії. Зазначене визначення є більш доцільним на наш погляд, адже якщо підприємство має значний вплив на національну економіку, воно автоматично цікавить широке коло громадян.

В цьому ж Законі № 996-XIV, в статті 14, вказано на обов'язковість оприлюднення фінансової звітності з аудиторським звітом для даної категорії підприємств. Щоб зовнішній аудит не виявив порушень у всіх суттєвих аспектів, варто розробити ефективну систему, яка б своєчасно виявляла ризики та допомагала будувати правильні прогнози для майбутнього функціонування. Саме тому, на наш погляд, мета внутрішнього аудиту – це виявити ризики в функціонуванні підприємства, а також забезпечити ефективну діяльність в довгостроковій перспективі. Для підприємств, що становлять суспільний інтерес, внутрішній аудит також відіграє ще одну важливу роль – забезпечення діяльності з метою збільшення вартості компанії. Погоджуємося з думкою Анни Степанової, що внутрішній аудит додає вартості організації, коли він орієнтований на попередження негативних подій, забезпечуючи при цьому об'єктивне підтвердження достовірності інформації і надаючи уявлення про результативність та ефективність процесів управління ризиками, внутрішнього контролю і корпоративного управління [33].

За даними інституту внутрішніх аудиторів внутрішній аудит умовно вважався третьою лінією захисту, після внутрішнього контролю та комплаєнсу. Тобто якщо попередні лінії не виявляли, або пропускали певні ризики, саме служба внутрішнього аудиту була останнім відділом, яка могла б виявити своєчасно загрозу [18, с.7]. Проте на думку Сергія Касаткіна, менеджера відділу форензику KPMG в Україні після початку військової агресії Російської Федерації, відбувся перегляд ролі внутрішнього аудиту. Внаслідок економії на контролі, внутрішній аудит вимушено виправляє недоліки в системі внутрішнього контролю, перебираючи на себе окремі функції другої лінії захисту, зокрема контрольних підрозділів, а іноді навіть і першої лінії захисту, зокрема лінійного менеджменту [9, с.8]. Відобразимо зміну ролі внутрішнього аудиту на рис. 2.

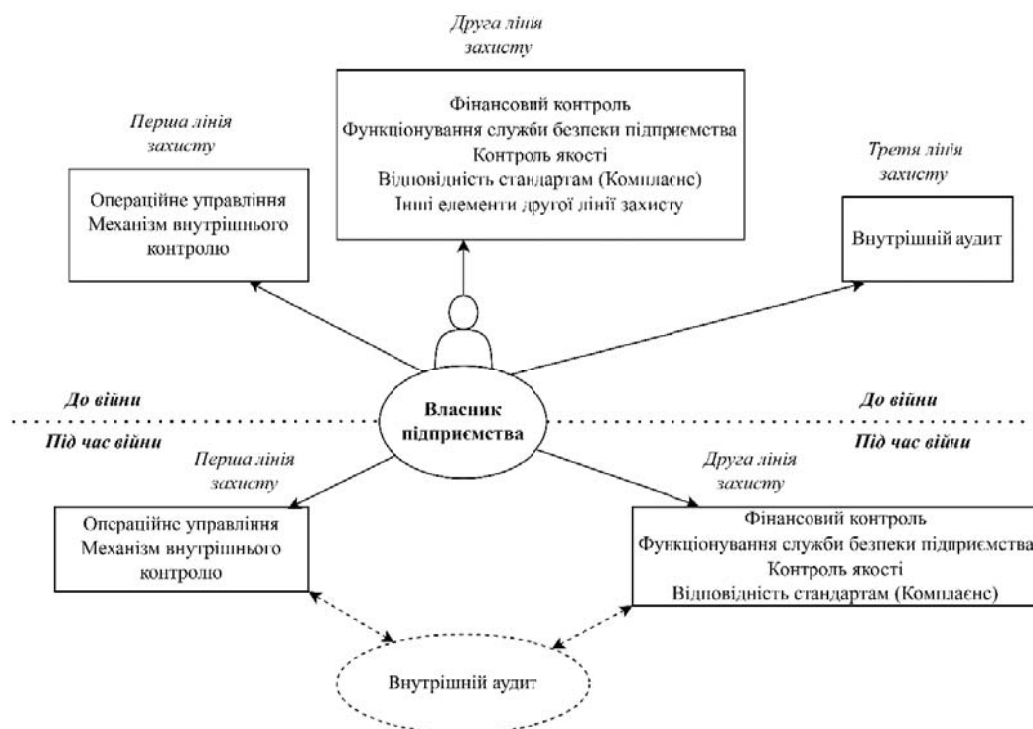


Рис. 2. Трансформація місії внутрішнього аудиту у зв'язку з військовою агресією Російської Федерації

Удосконалено авторами на основі [35, с. 132; 9, с. 8; 18, с. 7]

Тобто з впевненістю можна стверджувати, що великі підприємства найбільш зацікавлені в організації служби внутрішнього аудиту. Порівняно з середніми та малими підприємствами, дана категорія має більш складну і розгалужену структуру, де значно легше допустити помилку або проводити шахрайські схеми.

Як вірно стверджує Олександр Мовчан, Президент Інституту внутрішнього контролю у Східній Європі, внутрішній аудит – це остання ланка, яка здатна виявити і виправити загрози ще всередині організації. У разі відсутності такого виду аудиту або його неефективності, репутаційних та фінансових втрат підприємству фактично не уникнути [14, с. 2].

Як показують дослідження, керівництво та власники не завжди розуміють роль внутрішнього аудиту. Багато чого залежить від корпоративної культури, бізнес-філософії, готовність менеджерів співпрацювати з працівниками даного відділу [1, с. 7]. Тому часто даним аудитом нехтують на великих підприємствах, вважаючи цей елемент додатковою статтею витрат, що на нашу думку є невірним підходом. Адже наявність такого відділу забезпечує

не лише запобіганню порушень, а й аналізує шляхи підвищення ефективності діяльності. До того ж при правильній організації він полегшує діяльність зовнішнім аудиторам та дозволяє знизити вартість їхніх послуг.

Одним із факторів, що впливає на складність організації внутрішнього аудиту на підприємстві, що становить суспільний інтерес, є недостатня нормативно-правова база. Дана проблема в більшій мірі стосується саме комерційних підприємств, для яких не було розроблено законодавчих вимог щодо внутрішнього аудиту. Це суттєво ускладнює процес утворення служби внутрішнього аудиту. Відобразимо наявну нормативно – правову базу для різних категорій суспільно значимих підприємств в таблиці 1.

Таблиця 1. Компаративний аналіз нормативно – правової бази внутрішнього аудиту для підприємств, що становлять суспільний інтерес

Рівень регулювання	Критерії	Види суспільно значимих підприємств		
		Банки	Інші фінансові установи	Комерційні підприємства
Національний	Порядок організації внутрішнього аудиту	Положення про організацію внутрішнього аудиту в банках України від 10.05.2022 № 311	Методичні рекомендації щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ від 10.05.2005 № 4660, Порядок проведення внутрішнього аудиту (контролю) у фінансових установах від 05.06.2014 № 1772	Методичні рекомендації з організації внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах від 08.09.2011 № 1261
	Обов'язки служби внутрішнього аудиту	Закон України «Про банки і банківську діяльність» від 07.12.2000 № 2121 – III	Закон України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» від 12.07.2001 № 2664 – III, а з 01.01.2024 – Закон України «Про фінансові послуги та фінансові компанії» від 14.12.2021 № 1953 – IX	Закон України «Про акціонерні товариства» від 17.09.2008 № 514 – IV, а з 01.01.2023 – Закон України «Про акціонерні товариства» від 27.07.2022 № 2465 – IX
Міжнародний	Інші особливості (включаючи попередні критерії)	Міжнародний стандарт аудиту 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів», Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (стандарти), Кодекс етики професійних бухгалтерів та ін.		

Узагальнено авторами на основі [2, с. 51 – 56; 11; 12; 13; 21; 22; 23; 26; 27; 28; 29; 30]

Результати дослідження, систематизовані в таблиці, підтверджують професійну авторську думку щодо недостатнього регулювання внутрішнього аудиту для комерційних підприємств. Якщо оцінювати ситуацію загалом щодо суспільно значимих підприємств, то тут є потреба в подібному до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», нормативно – правовому акті. Зокрема, в 2015 році був поданий проект Закону України «Про внутрішній аудит», який поки не було прийнято [25]. Проте недоліками цього законопроекту є його поширення лише на органи влади, державні підприємства та банки. Вважаємо, що його дія має поширюватися також на підприємства різних форм власності (за умов, що вони є великими).

В процесі організації аудиту на великому підприємстві в першу чергу власнику варто вирішити найбільш релевантний спосіб його організації, враховуючи специфіку діяльності та галузь економіки. Головне, щоб обраний спосіб діяв ефективно і міг в повній мірі виконувати свою роль. Відобразимо основні способи організації такого аудиту на рис. 3.



Рис. 3. Основні способи організації внутрішнього аудиту на підприємстві, що становить суспільний інтерес

Складено на основі [19, с. 358 – 359]

Окремо варто зазначити, що додатково до способів, вказаних на рис. 2, є також можливість ввести в штат посаду внутрішнього аудитора, але є висока

вірогідність того, що це не дасть очікувані результати. На суспільно значимому підприємстві як правило відбувається велика кількість бізнес – процесів, і одній або кільком працівникам неможливо все контролювати, не кажучи вже про формування стратегії. Створення служби внутрішнього аудиту є найбільш доцільним з юридичної точки зору, адже саме такі вимоги містяться у наявній нормативно – правовій базі. Вона передбачає створення відділу, на чолі якого стоїть керівник служби внутрішнього аудиту. Такий підрозділ має підпорядковуватись саме власнику а не керівництву. Адже саме в такому випадку він може зберегти незалежність в більшій мірі і працювати в інтересах власника.

Важливо зазначити, що делегування функції внутрішнього аудиту консалтинговим та аудиторським фірмам є аутсорсингом. Він передбачає залучення команди зовнішніх експертів, які займаються організацією, плануванням, проведенням внутрішнього аудиту. Перевагою в такому випадку, як і загалом при аутсорсингу, є економія на утриманні штатного персоналу та можливість використовувати такі послуги не на постійній основі. Проте вважаємо, що в такому випадку варто користуватись такими послугами перманентно. В такому випадку консультанти при постійній роботі з підприємством зможуть налагодити більш ефективний контроль.

Косорсинг в певній мірі є поєднанням попередніх способів і передбачає залучення зовнішніх спеціалістів до вже існуючої служби внутрішнього аудиту. Він як правило використовується, коли на підприємстві уже сформувалась певний підрозділ контролю, і для більшої ефективності до нього залучають ще кількох сторонніх експертів. Як правило, це дозволяє зекономити на заробітній платі і отримати високоякісні послуги [19, с. 358 – 359; 32, с. 97 - 98]. Відобразимо основні етапи внутрішнього аудиту на суспільно значимому підприємстві залежно від способу його організації в таблиці 2

Таблиця 2. Основні етапи внутрішнього аудиту залежно від способу його організації

Способи організації внутрішнього аудиту			
Основні етапи	Відділ внутрішнього аудиту (власний)	Аутсорсинг	Косорсинг
	I. Організаційний етап: - Визначення мети та кола задач проведення внутрішнього аудиту; - Встановлення обсягу та межі проведення внутрішнього аудиту; - Встановлення критеріїв проведення аудиту з урахуванням специфіки функціонування підприємства; - Формування аудиторської групи, з осіб, які не мають майнових інтересів до суб'єкта аудиту та вжиття заходів щодо недопущення формування будь-якого конфлікту всередині даної групи, особливо майнових конфліктів;	I. Підготовчий етап: - Отримання запиту від клієнта на надання послуг внутрішнього аудиту; - Розгляд пропозиції, аналіз супутніх ризиків, надання уточнюючих запитів потенційному клієнтові; - Ознайомлення з специфікою галузі функціонування клієнта; - Огляд іншої необхідної для прийняття рішення щодо співпраці з клієнтом інформації; Підтвердження/відхилення запиту про співпрацю, підписання договору про надання послуг внутрішнього аудиту на умовах аутсорсингу, отримання авансового платежу;	I. Підготовчий етап: - Отримання запиту від клієнта на залучення фахівців до його відділу внутрішнього аудиту; - Розгляд пропозиції, аналіз супутніх ризиків, надання уточнюючих запитів потенційному клієнтові; - Ознайомлення з специфікою галузі функціонування клієнта; - Огляд іншої необхідної для прийняття рішення щодо співпраці з клієнтом інформації; - Підтвердження/відхилення запиту про співпрацю, підписання договору про залучення фахівців компанії до служби внутрішнього аудиту клієнта, отримання авансового платежу;
	II. Документально-ознайомчий етап: - Ознайомлення з висновками останнього проведеного зовнішнього та внутрішнього аудиту, оцінка усунення зазначених в них недоліків; - Визначення організаційно-правових змін, що відбулися з об'єктом аудиту за звітний період;	II. Організаційний етап: - Визначення мети та кола задач проведення внутрішнього аудиту; - Встановлення обсягу та межі проведення внутрішнього аудиту; - Формування аудиторської групи, ознайомлення її з особливостями діяльності клієнта – замовника послуг внутрішнього аудиту; - Виїзд аудиторської групи до клієнта для первинного ознайомлення; Остаточне узгодження усіх умов співпраці;	II. Організаційний етап: - Визначення кількості та кваліфікації працівників, необхідних для залучення до відділу внутрішнього аудиту клієнта на умовах косорсингу; - Встановлення терміну залучення працівників до відділу внутрішнього аудиту клієнта; - Ознайомлення залучених працівників з працівниками відділу внутрішнього аудиту клієнта, визначення обсягу завдань, що входять до зони їх відповідальності; - Остаточне формування аудиторської групи;

Продовження таблиці 2.

	III. Регламентативно-методичний етап: 1. Розробка плану проведення внутрішнього аудиту, розрахунок аудиторського ризику; 2. Деталізація плану проведення внутрішнього аудиту, розподіл зон відповідальності між членами аудиторської групи; 3. Розробка робочої програми на основі плану проведення внутрішнього аудиту;	III. Документально-ознайомчий етап: 1. Ознайомлення з висновками останнього проведеного зовнішнього та внутрішнього аудиту, оцінка усунення зазначених в них недоліків; 2. Визначення організаційно-правових змін, що відбулися з об'єктом аудиту за звітний період та детальний аналіз особливостей функціонування клієнта;	III. Документально-ознайомчий етап: 1. Ознайомлення з висновками останнього проведеного зовнішнього та внутрішнього аудиту, оцінка усунення зазначених в них недоліків; 2. Визначення організаційно-правових змін, що відбулися з об'єктом аудиту за звітний період та детальний аналіз особливостей функціонування клієнта;
	IV. Етап проведення: 1. Проведення наради з власником об'єкта аудиту з метою ознайомлення останнього з із планом і методами аудиту та формування позитивного ставлення до нього; 2. Повторний розрахунок аудиторського ризику; 3. Безпосереднє проведення внутрішнього аудиту;	IV. Регламентативно-методичний етап: 1. Розробка плану проведення внутрішнього аудиту, розрахунок аудиторського ризику; 2. Деталізація плану проведення внутрішнього аудиту, розподіл зон відповідальності між членами аудиторської групи; 3. Розробка робочої програми на основі плану проведення внутрішнього аудиту;	IV. Регламентативно-методичний етап: 1. Розробка плану проведення внутрішнього аудиту, розрахунок аудиторського ризику; 2. Деталізація плану проведення внутрішнього аудиту, розподіл зон відповідальності між працівниками служби внутрішнього аудиту та залученими працівниками; при цьому має підтримуватися тісна взаємодія між усіма членами групи; 3. Розробка робочої програми на основі плану проведення внутрішнього аудиту;
	V. Узагальнення результатів 1. Узагальнення виявлених недоліків керівником аудиторської групи; 2. Формування аудиторського звіту з розробкою рекомендацій щодо усунення виявлених недоліків; 3. Представлення звіту власнику об'єкта аудиту	V. Етап проведення: 1. Проведення наради з власником об'єкта аудиту з метою ознайомлення останнього з із планом і методами аудиту та формування позитивного ставлення до нього; 2. Повторний розрахунок аудиторського ризику; 3. Проведення внутрішнього аудиту в обумовлених договором обсягах;	V. Етап проведення: 1. Проведення наради з власником об'єкта аудиту з метою ознайомлення останнього з із планом і методами аудиту та формування позитивного ставлення до нього; 2. Повторний розрахунок аудиторського ризику; 3. Проведення внутрішнього аудиту в обумовлених договором обсягах;

Продовження таблиці 2.

		VI. Узагальнення результатів 1. Узагальнення виявлених недоліків керівником аудиторської групи; 2. Формування аудиторського звіту з розробкою рекомендацій щодо усунення виявлених недоліків; 3. Представлення звіту власнику об'єкта аудиту; 4. Отримання остачі вартості за надані послуги	VI. Узагальнення результатів 1. Узагальнення виявлених недоліків керівником аудиторської групи; 2. Формування аудиторського звіту з розробкою рекомендацій щодо усунення виявлених недоліків; 3. Представлення звіту власнику об'єкта аудиту; 4. Оцінка діяльності залучених працівників на правах косорсингу; 5. Отримання остачі вартості за надані послуги
--	--	--	--

Розроблено авторами з використанням [34, с. 143 – 145]

Як видно з таблиці, різні способи організації внутрішнього аудиту спричиняють різні етапи проведення такого аудиту. Тому найбільш релевантний спосіб має визначити власник компанії.

Особливістю підприємств, що становлять суспільний інтерес, є вимога відповідно до статті 34 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», створити комітет з питань аудиту. На думку провідного фахівця в області аудиту К. Редченка, партнера з консалтингу Nexia DK. Auditors & Consultants, одним із головних завдань аудиторського комітету суспільно важливого підприємства є організація служби внутрішнього аудиту. Тому саме такий комітет має забезпечити ефективний внутрішній аудит [31, с. 1]

Враховуючи новітні сучасні концепції, варто зазначити, що внутрішній аудит в майбутньому відіграватиме важливу роль при звітуванні за ESG стандартами. Звітування за такими стандартами не є вимогою національного законодавства, але як свідчать практики, багато українських компаній, які планують вихід на глобальні ринки, або є суспільно значимими

підприємствами, розуміють важливість включення ESG-показників у свою звітність [17, с. 48]. І саме внутрішні аудитори мають знайти підходи і способи, які б дозволяли контролювати якість складених звітів за такими вимогами. На початку року Міжнародний інститут внутрішніх аудиторів випустив дослідницький звіт «the ESG Risk landscape», у якому, зокрема, звернув увагу на роль, яку має відігравати внутрішній аудит у реалізації ESG - звітування. Внутрішній аудит може й повинен бути драйвером змін, виконуючи звичні для себе ролі:

1) або внутрішнього консультанта, що допомагає бізнесу розбудувати систему управління ESG-ризиками, що включає в себе й систему звітності;

2) або постачальника незалежних гарантій того, що система управління ESG-ризиками працює належним чином, забезпечуючи, зокрема, підготовку достовірної звітності щодо стійкості [9, с. 9].

Варто зазначити, що звітування за зазначеними стандартами не є фінансовою інформацією. Однак оскільки внутрішній аудит є індикатором безпеки підприємства, то працівники даної служби мають орієнтуватися в таких ESG – критеріях:

1) Екологічних: захисту біорізноманіття, ресурсозбереження, викидів парникових газів, наявності екологічної системи менеджменту;

2) Соціальних: управління персоналом, дотримання рівних можливостей, гендерна рівність, права людини, охорона праці, корпоративно-соціальна відповідальність, соціальний менеджмент, корпоративна культура;

3) Управлінських: існування корпоративного управління, складу та діяльності ради директорів, наявності внутрішнього контролю та прав акціонерів [20];

З впевненістю можна стверджувати, що наведений перелік ризиків з часом буде розширятись. А роль внутрішнього аудиту буде набувати значно ширшого значення, ніж теперішніх умовах.

Висновки і пропозиції. Дослідивши особливості внутрішнього аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес, є підстави стверджувати, що даний інструмент є важливим елементом для ефективного функціонування таких компаній. Зокрема, враховуючи законодавство Європейського Союзу та України, було запропоноване власне визначення терміну «підприємства, що становлять суспільний інтерес»: це підприємства, цінні папери яких допущені на біржовий ринок, а також банки, страхові компанії, інші фінансові установи, великі підприємства та інші категорії підприємств, діяльність яких має значний вплив на національне економічне благо, та результат діяльності якого затверджується незалежним звітом суб'єкта аудиторської діяльності.

В процесі дослідження було виявлено, що внутрішній аудит вважався третьою лінією захисту. Однак у зв'язку з агресією Російської Федерації його роль змінилася, і фактично змістилась на другу лінію. При цьому внутрішній аудит також замінює певні види контролю і на першому етапі.

Часткову складність у організації внутрішнього аудиту на суспільно значимому підприємстві викликає недостатня законодавча регламентація з боку держави, особливо для комерційних підприємств. Так наявний законопроект «Про внутрішній аудит» так і не був прийнятий Верховною Радою. Вважаємо, що варто в даний проект Закону внести пропозиції щодо сфери дії цього документа поширюється на підприємства різних форм власності (за умов, що вони є великими).

Під час організації внутрішнього аудиту на суспільно значимому підприємстві, варто відмітити три можливі способи організації: створення служби внутрішнього аудиту, аутсорсинг, косорсинг. Кожен із способів має такі етапи:

1) При організації служби внутрішнього аудиту: організаційний, документально-ознайомчий, регламентаційно-методичний, проведення та узагальнення результатів;

2) При аутсорсингу і косорсингу: підготовчий, організаційний, документально-ознайомчий регламентаційно-методичний, проведення та узагальнення результатів.

Основним підрозділом, що відповідає за організацію внутрішнього аудиту на підприємстві, що становить суспільний інтерес, є комітет з питань аудиту. Він є незалежним органом і має діяти в інтересах власників компанії.

Внутрішній аудит відіграє важливу роль у звітуванні за ESG – стандартами, особливо для суспільно значимих компаній. І хоч інформація у такій звітності є нефінансовою, працівники внутрішнього аудиту мають вміти розкривати інформацію та оцінювати ризики за такими стандартами. Це ще раз підкреслює актуальність професії внутрішнього аудиту в майбутньому.

Враховуючи недоліки, зазначені в даному дослідженні, пропонуємо пропозиції щодо вдосконалення внутрішнього аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес:

1) Внести в Законопроект «Про внутрішній аудит», що його сфера дії поширюється на підприємства різних форм власності (за умов, що вони є великими), інші зміни та доповнення, внаслідок чого проєкт не був прийнятий, та відправити на повторний розгляд до Верховної Ради України;

2) Розробити методичні рекомендації щодо внутрішнього аудиту для компаній, які звітують за ESG – стандартами;

3) Ухвалити ряд інших законів та методичних рекомендацій, щоб внутрішній аудит був регламентований в достатній мірі;

Сподіваємося, що вказані рекомендації в майбутньому допоможуть вирішити наявну проблематику внутрішнього аудиту на суспільно значимих підприємствах.

Література

1. Великий Ю. Внутрішній контроль і аудит в Україні. Інвестиції: практика та досвід. 2017. № 7. С. 5–7.
URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/7_2017/3.pdf (дата звернення: 14.09.2022).
2. Внутрішній аудит : підручник / За ред. Ю. Б. Слободяник. Суми : ТОВ "ВПП "Ф-ка друку", 2018. 248 с.
URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/7523/1/Внутрішній%20аудит.pdf> (дата звернення: 14.09.2022).
3. Внутрішній аудит. URL: Внутрішній аудит (pwc.com) (дата звернення: 14.09.2022).
4. Директива 2014/56/ЄС : Директива від 16.04.2014 р. URL: <https://spilka-audit.org.ua/dokumenty/zakony-ta-normatyvni-dokumenty/dyrektyva-2014-56-yes-yeuropeyskoho-parlamentu-ta-rady-vid-16-kvitnia-2014-r> (дата звернення: 14.09.2022).
5. Дмитренко О. Внутрішній аудит як інструмент підвищення ефективності системи бухгалтерського обліку підприємства. Ефективна економіка. 2017. № 5.
URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5591> (дата звернення: 14.09.2022).
6. Інститут внутрішніх аудиторів. URL: <https://www.theiia.org> (дата звернення: 14.09.2022).
7. Калабухова С. Аналітичні показники діяльності суб'єктів суспільного інтересу. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2018/01/323.pdf> (дата звернення: 14.09.2022).
8. Калітенко Д. О. Таксономія та аналітична інтерпретація фінансової звітності підприємств суспільного інтересу. Науковий вісник Ужгородського

національного університету. 2018. 19, ч. 2. С. 14–19. URL: https://scholar.google.com.ua/scholar?hl=uk&as_sdt=0,5&q=Особливості+визначення+поняття+підприємства,+що+становить+суспільний+інтерес&btnG= (дата звернення: 14.09.2022).

9. Касаткін С. Фахівцям служб внутрішнього аудиту важливо зрозуміти, як змінилися очікування ключових стейкхолдерів..., щоб довести, що внутрішній аудит не просто центр витрат, а функція, що підвищує стійкість і ефективність бізнесу під час кризи. Практика МСФЗ. 2022. № 7. С. 7–9. URL: <https://ibuhgalter.net/material/1356/26629> (дата звернення: 14.09.2022).

10. Лисецький А. С., Чабан Г. В. Організація внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності підприємств торгівлі. Економічний вісник університету. 2018. № 36/1.

11. Методичні рекомендації з організації внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах: Метод. рек. від 08.09.2011 р. № 1261. URL: <https://www.nssmc.gov.ua/documents/metodichn-rekomendats-z-organzats-vnutrshnyogo-auditu-v-aktsonernih-tovaristvah/> (дата звернення: 14.09.2022).

12. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016–2017 років, частина I. Чинний від 2016-12-01. Вид. офіц. АПУ, 2018. 1142 с. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/MCA_2016-2017_частина_1\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA_2016-2017_частина_1(1).pdf) (дата звернення: 14.09.2022).

13. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту. Вид. офіц. Флорида: Ін-т внутр. аудиторів, 2017. 41 с. URL: <https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/mandatory-guidance/ippf/2017/ippf-standards-2017-ukrainian.pdf> (дата звернення: 14.09.2022).

14. Мовчан О. Внутрішній аудит: «поки голкіпер не пропустив м'яча повз себе, рахунок на табло не змінюється». Практика МСФЗ. 2020. № 11. С. 15–17. URL: <https://ibuhgalter.net/material/1053/21087> (дата звернення: 14.09.2022).

15. Мулик Я. І. Методичні та організаційні підходи до системи внутрішнього контролю на підприємстві. Агросвіт. 2020. № 17-18.

16. Наконечна Н. В., Мельник С. І. Роль внутрішнього аудиту в системі економічної безпеки підприємства. Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. 2018. № 2.

17. Обов'язковість ESG-звітування в Україні: точка зору / С. Голов та ін. Практика МСФЗ. 2022. № 1. С. 48–51.
URL: <https://ibuhgalter.net/material/1265/25459> (дата звернення: 14.09.2022).

18. Основи глобального розширення обізнаності. Ін-т внутр. аудиторів.
URL: <https://mof.gov.ua/uploads/redactor/files/Основи-глобального-розширення-обізнаності-щодо-аудиторської-діяльності.pdf> (дата звернення: 14.09.2022).

19. Петрицька О. С. Організація внутрішнього аудиту на підприємствах. Приазовський економічний вісник. 2019. 5 (16). С. 356–359.
URL: http://rev.kpu.zp.ua/journals/2019/5_16_uk/63.pdf (дата звернення: 14.09.2022).

20. Послуга: ESG-стратегії. URL: ESG-стратегії. Послуга AVgroup (дата звернення: 14.09.2022).

21. Про акціонерні товариства : Закон України від 17.09.2008 р. № 514-VI : станом на 6 жовт. 2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/514-17#Text> (дата звернення: 14.09.2022).

22. Про акціонерні товариства : Закон України від 27.07.2022 р. № 2465-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2465-20#Text> (дата звернення: 14.09.2022).

23. Про банки і банківську діяльність : Закон України від 07.12.2000 р. № 2121-III : станом на 2 верес. 2022 р.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2121-14#Text> (дата звернення: 14.09.2022).

24. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV : станом на 10 серп. 2022 р.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 14.09.2022).

25. Про внутрішній аудит : Проект Закону України.
URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?id=&pf3516=11338∓skl=7 (дата звернення: 14.09.2022).

26. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ : Метод. рек. від 27.09.2005 р. № 4660.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v4660486-05#Text> (дата звернення: 14.09.2022).

27. Про затвердження Положення про організацію внутрішнього аудиту в банках України : Постанова Нац. банку України від 10.05.2016 р. № 311 : станом на 20 лип. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0311500-16#Text> (дата звернення: 14.09.2022).

28. Про затвердження Порядку проведення внутрішнього аудиту (контролю) у фінансових установах : Розпорядж. Нац. коміс., що здійснює держ. регулювання у сфері ринків фінанс. послуг від 05.06.2014 р. № 1772.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0885-14#Text> (дата звернення: 14.09.2022).

29. Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг : Закон України від 12.07.2001 р. № 2664-III : станом на 1 серп. 2022 р.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2664-14#Text> (дата звернення: 14.09.2022).

30. Про фінансові послуги та фінансові компанії : Закон України від 14.12.2021 р. № 1953-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1953-20#Text> (дата звернення: 14.09.2022).

31. Редченко К. Аудиторські комітети на підприємствах. Вимоги нового закону «про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».
URL: <https://nexia.dk.ua/upload/files/2018/ДК-Консалтинг/AuditCommitteeServices.pdf> (дата звернення: 14.09.2022).

32. Слюніна Т. Л., Толстова А. С. Перспективи розвитку служби внутрішнього аудиту на підприємстві. Східна Європа: економіка, бізнес та

управління. 2021. 3 (30). С. 95–101. URL: http://easterneurope-bbm.in.ua/journal/30_2021/18.pdf (дата звернення: 14.09.2022).

33. Степанова А. Для чого підприємству потрібен внутрішній аудит. Вісник МСФЗ. URL: https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ002031 (дата звернення: 14.09.2022).

34. Шестерняк М., Пастернак М. Окремі аспекти організації внутрішнього аудиту на підприємстві. Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія : Міжнар. науково-практ. Інтернет-конф., м. Тернопіль, 27 груд. 2019 р. Тернопіль, 2019. С. 142–145. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/37173/1/збірник.pdf> (дата звернення: 14.09.2022).

35. . Gavrys P. O., Gavrys M. O., Gavrys O. M. (2020), “Features of risk management and organization of internal audit at industrial enterprises”, *Business inform*, vol. 9, no. 512. pp. 128–135, available at: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2020-9-128-135> (Accessed: 14.09.2022).

References

1. Velykyi, Y. (2017), “Internal control and audit in Ukraine”, *Investytsii: praktyka ta dosvid*, vol. 7, pp. 5–7, available at: http://www.investplan.com.ua/pdf/7_2017/3.pdf (Accessed: 14.09.2022).

2. Slobodianyuk, Y. B. (2018), *Vnutrishnij audyt [Internal audit]*, LLC “WFP”F-ka printing”, Sumy, Ukraine, available at: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/7523/1/Внутрішній%20аудит.pdf> (Accessed: 14.09.2022).

3. PwC (2022), “Internal audit”, available at: [pwc.com](https://www.pwc.com) (Accessed: 14.09.2022).

4. EU (2014), “Directive 2014/56/EU”, available at: <https://spilka-audit.org.ua/dokumenty/zakony-ta-normatyvni-dokumenty/dyrektyva-2014-56-yes-yevropeyskoho-parlamentu-ta-rady-vid-16-kvitnia-2014-r> (Accessed: 14.09.2022).

5. Dmytrenko, O. (2017), "Internal audit as a tool to improve the efficiency of the accounting system of the enterprise", *Efektivna ekonomika*, vol. 5, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5591> (Accessed: 14.09.2022).

6. Institute of Internal Auditors (2022), available at: <https://www.theiaa.org> (Accessed: 14.09.2022).

7. Kalabukhova, S. (2018), "Analytical indicators of the activities of public interest entities", available at: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2018/01/323.pdf> (Accessed: 14.09.2022).

8. Kalitenko, D. O. (2018), "Taxonomy and analytical interpretation of financial statements of public interest entities", *Naukovyi visnyk Uzhhorodzhskoho natsionalnoho universytetu*.. vol. 19, no. 2, pp. 14–19, available at: https://scholar.google.com.ua/scholar?hl=uk&as_sdt=0,5&q=Особливості+визначення+поняття+підприємства,+що+становить+суспільний+інтерес&btnG= (Accessed: 14.09.2022).

9. Kasatkin, S. (2022), "It is important for internal audit professionals to understand how the expectations of key stakeholders have changed..., in order to prove that internal audit is not just a cost center, but a function that increases the sustainability and efficiency of a business during a crisis", *Praktyka MSFZ*, vol. 7, pp. 7–9, available at: <https://ibuhgalter.net/material/1356/26629> (Accessed: 14.09.2022).

10. Lysetskyi, A. and Chaban, H. (2018), "Organization of internal audit of income from the main activities of trade enterprises", *Ekonomichnyi visnyk universytetu*, vol. 36/1.

11. State Commission on securities and stock market (2011), "Methodical recommendations on the organization of internal audit in joint-stock companies", available at: <https://www.nssmc.gov.ua/documents/metodichn-rekomendats-z-organizats-vnutrshnyogo-audit-v-aktsonernih-tovaristvah/> (Accessed: 14.09.2022).

12. Audit committee of Ukraine (2016), "The Law of Ukraine International Standards for Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services. 2016-2017 Edition", vol. I, available at:

[https://mof.gov.ua/storage/files/MCA_2016-2017_частина_1\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA_2016-2017_частина_1(1).pdf) (Accessed: 14.09.2022).

13. Institute of Internal Auditors (2017), “International standards of professional practice of internal audit”, available at: <https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/mandatory-guidance/ippf/2017/ippf-standards-2017-ukrainian.pdf> (Accessed: 14.09.2022).

14. Movchan, O. (2020), “Internal audit: “until the goalkeeper misses the ball past himself, the score on the scoreboard does not change”, *Praktyka MSFZ*, vol. 11, pp. 15–17, available at: <https://ibuhgalter.net/material/1053/21087> (Accessed: 14.09.2022).

15. Mulyk, Y. I. (2020), “Methodical and organizational approaches to the internal control system in the enterprise”, *Ahrosvit*, vol. 17-18.

16. Nakonechna, N. W. and Melnyk, S. I. (2018), “The role of internal audit in the economic security system of the enterprise, *Naukovyi visnyk Lvivskoho derzhavnoho universytetu vnutrishnikh sprav*”, vol. 2.

17. Holov, S. (2022), “Mandatory ESG reporting in Ukraine: point of view”, *Praktyka MSFZ*, vol. 1, pp. 48–51, available at: <https://ibuhgalter.net/material/1265/25459> (Accessed: 14.09.2022).

18. Institute of Internal Auditors (2018), “Fundamentals of global awareness expansion”, available at: <https://mof.gov.ua/uploads/redactor/files/Основи-глобального-розширення-обізнаності-щодо-аудиторської-діяльності.pdf> (Accessed: 14.09.2022).

19. Petrytska, O. S. (2019), “Organization of internal audit at enterprises”, *Pryazovskyi ekonomichnyi visnyk*, vol. 5 (16), pp. 356–359, available at: http://pev.kpu.zp.ua/journals/2019/5_16_uk/63.pdf (Accessed: 14.09.2022).

20. AVgroup (2022), “Service: ESG Strategies”, available at: <https://avgroup.pro/esg-strategii> (Accessed: 14.09.2022).

21. The Verkhovna Rada of Ukraine (2008), The Law of Ukraine “About joint stock companies”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/514-17#Text> (Accessed: 14.09.2022).

22. The Verkhovna Rada of Ukraine (2022), The Law of Ukraine “About joint stock companies, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2465-20#Text> (Accessed: 14.09.2022).

23. The Verkhovna Rada of Ukraine (2000), The Law of Ukraine, “About banks and banking”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2121-14#Text> (Accessed: 14.09.2022).

24. The Verkhovna Rada of Ukraine (2000), The Law of Ukraine, “On accounting and financial reporting in Ukraine”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (Accessed: 14.09.2022).

25. The Verkhovna Rada of Ukraine, The draft Law of Ukraine, “On internal audit”, available at: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?id=&pf3516=11338&skl=7 (Accessed: 14.09.2022).

26. The State commission for regulation of financial services markets of Ukraine (2005), The Order “On approval of Methodological Recommendations for conducting an internal audit of financial institutions”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v4660486-05#Text> (Accessed: 14.09.2022).

27. The National Bank of Ukraine (2016), The Resolution, “On approval of the Regulation on the organization of internal audit in the banks of Ukraine”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0311500-16#Text> (Accessed: 14.09.2022).

28. The National Commission for State Regulation of Financial Services Markets (2014), The Order , “On approval of the Procedure for conducting internal audit (control) in financial institutions”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0885-14#Text> (Accessed: 14.09.2022).

29. The Verkhovna Rada of Ukraine (2001), The Law of Ukraine “On financial services and government regulation of financial services markets”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2664-14#Text> (Accessed: 14.09.2022).

30. The Verkhovna Rada of Ukraine (2021), The Law of Ukraine “About financial services and financial companies”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1953-20#Text> (Accessed: 14.09.2022).

31. Redchenko, K. (2018), "Audit committees at enterprises. Requirements of the new law "On audit of financial statements and auditing", available at: <https://nexia.dk.ua/upload/files/2018/ДК-Консалтинг/AuditCommitteeServices.pdf> (Accessed: 14.09.2022).

32. Sliunina, T. L. and Tolstova, A. S. (2021), "Prospects for the development of the internal audit service at the enterprise", *Skhidna yevropa: ekonomika, biznes ta upravlinnia*, vol. 3 (30), pp. 95–101, available at: http://easterneurope-ebm.in.ua/journal/30_2021/18.pdf (Accessed: 14.09.2022).

33. Stepanova, A. (2019), "Why does an enterprise need an internal audit", *Visnyk MSFZ*, available at: https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ002031 (Accessed: 14.09.2022).

34. Shesterniak, M. and Pasternak, M. (2019), "Certain aspects of the organization of internal audit in the enterprise. Accounting, taxation and control: theory and methodology", "International scientific and practical Internet conference", pp. 142 – 145, available at: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/37173/1/збірник.pdf> (Accessed: 14.09.2022)

35. Gavrys, P. O., Gavrys, M. O. and Gavrys, O. M. (2020), "Features of risk management and organization of internal audit at industrial enterprises", *Business inform*, vol. 9, no. 512, pp. 128–135, available at: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2020-9-128-135> (Accessed: 14.09.2022).

Стаття надійшла до редакції 19.09.2022 р.