DOI: [10.32702/2307-2105-2022.1.3](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2022.1.3)

УДК 657.6:[005:339.378]

*К. О. Назарова,
д. е. н., професор, завідувач кафедри фінансового аналізу та аудиту,
Київський національний торговельно-економічний університет, м. Київ
ORCID ID: 0000-0002-5019-9244
М. В. Зубаха,
аспірант кафедри фінансового аналізу та аудиту,
Київський національний торговельно-економічний університет, м. Київ
ORCID ID: 0000-0002-0069-4626*

ОСНОВНІ ДЕТЕРМІНАНТИ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ СУСПІЛЬНОГО ІНТЕРЕСУ

*K. Nazarova
Doctor of Economic Sciences, Professor, Head of the Department of Financial Analysis and Audit,
Kyiv National University of Trade and Economics, Kyiv
M. Zubakha
Postgraduate student of the Department of Financial Analysis and Auditing,
Kyiv National University of Trade and Economics, Kyiv, Ukraine*

MAIN DETERMINANTS OF AUDIT OF EFFICIENCY OF PUBLIC INTEREST ENTERPRISES

У статті досліджено особливості аудиту ефективності діяльності підприємств суспільного інтересу як перспективної форми аудиту в системі корпоративного управління, визначено його основні завдання і проблеми реалізації в Україні. Розглянуто сутність аудиторської діяльності в Україні, правовий статус та основні функції для підприємств ПСІ. Проаналізовано ринок аудиторських послуг з виконання завдань для підприємств суспільного інтересу, визначено основні проблеми, характерні для вітчизняного ринку та ринку аудиторських послуг ЄС. Запропоновано детермінанти аудиту ефективності підприємств суспільного інтересу через розроблення моделі його функціонування в системі аудиторської діяльності для мінімізації ризиків бізнес-процесів. Розглянуто критерії добору аудиторів для виконання завдань з аудиту підприємств суспільного інтересу. Висловлено думку щодо актуальності впровадження аудиту ефективності для підприємств суспільного інтересу та визначення основних засад його здійснення.

In the article the features of performance audit of enterprises of public interest (PIE) as a promising form of audit in the system of the corporate governance. Defined its main tasks and problems of implementation and considered the essence of this audit activity in Ukraine, legal status and main functions. Differences from the classical audit, with main purpose of confirmation of indicators of the financial statements are given. Analyzed the market of audit services that perform tasks for public interest entities, identified the main problems typical for the domestic market and the EU market of audit services. Proposed the determinants of public interest enterprises performance audit by developing a model of its functioning in the system of auditing activities to minimize the risks of business processes. Investigated the implementation of

international legislation into the domestic audit practice and legislative changes regulating the implementation of audit procedures for enterprises of public interest. The authors expressed an opinion about the relevance of implementation of performance audit for enterprises of public interest and determined the basic principles of its implementation in Ukraine. During the research the authors came to a conclusion that creation of effective system of supervision over the enterprises of public interest will reduce the riskiness of such enterprise activity by providing competent information, which will be able to provide necessary inquiries concerning the activity of such enterprises and will carry practical recommendations on optimization of business processes. The performance indicator is an important identifier of the effectiveness of enterprise development strategy and help to assess the potential of an enterprise. Determination of the effectiveness of enterprises can be carried out in different ways, one of which is an independent audit in this area. One of the functions of efficiency audit implies the search of new ways of development for ineffective areas of public interest enterprises. Performance audits of Public Interest Entities, in order to provide assurance regarding the effectiveness of existing management systems and search for possible deficiencies, should be conducted by professional and experienced auditors who are well versed in the various areas of activity and working processes of Public Interest Entities.

Ключові слова: *аудит; ефективність; суспільний інтерес; фінансова звітність; розкриття інформації; міжнародна практика.*

Key words: *audit; efficiency; public interest; financial reporting; information disclosure; international practice.*

Постановка проблеми. В умовах нестабільної та невизначеної загальноекономічної ситуації, зміни законодавчої бази, зростає необхідність удосконалення процесу управління підприємством та проведення ефективного та якісного аудиту. Для успішного функціонування значна частка підприємств потребує збільшення інвестиційної привабливості для іноземних інвесторів, з метою отримання фінансових ресурсів та трансферу технологій. Це зумовлює необхідність розвитку аудиту ефективності діяльності, для збільшення інвестиційної привабливості вітчизняних підприємств. Без належної оцінки процесів в бізнесі зростають ризики. Показник ефективності діяльності є важливим ідентифікатором результативності стратегії розвитку підприємств, і встановлення його рівня дає змогу оцінити потенціал підприємства. Визначення ефективності діяльності підприємств може здійснюватися різними шляхами, одним з яких є незалежний аудит в даній сфері. Законодавче регулювання аудиторської сфери в Україні повністю не відповідає сучасним потребам аудиторів та потребує не лише вдосконалення, а й змін в напрямку підприємств суспільного інтересу. Євроінтеграційні зрушення в Україні спричинили суттєві зміни в питаннях організації та регулювання аудиту на законодавчому та практичному просторах. Питання організації та проведення аудиту адаптують до світової практики. У прийнятому Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» було врегульовано вимоги Регламенту Європейського Парламенту та Ради №537/2014 [1], та для забезпечення незалежності аудиту, аудиторським компаніям, що здійснюють обов'язковий аудит суб'єктів суспільного інтересу, заборонено виконувати завдання зі складання податкової звітності, розрахунку обов'язкових зборів і платежів, представництва юридичних осіб у спорах із зазначених питань; консультування з питань управління, розробки і супроводження управлінських рішень, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, розробки та впровадження процедур внутрішнього контролю, управління ризиками, а також інформаційних технологій у фінансовій сфері; надання правової допомоги у формі: послуг юрисконсульта із забезпечення ведення господарської діяльності; ведення переговорів від імені юридичних осіб; представництва інтересів у суді; кадрове забезпечення юридичних осіб у сфері бухгалтерського обліку, оподаткування та фінансів, у тому числі послуги з надання персоналу, що приймає управлінські рішення та відповідає за складання фінансової звітності; послуги з оцінки; послуги, пов'язані із залученням фінансування, розподілом прибутку, розробкою інвестиційної стратегії, окрім послуг з надання впевненості щодо фінансової інформації, зокрема проведення процедур, необхідних для підготовки, обговорення та випуску листів-підтверджень у зв'язку з емісією цінних паперів юридичних осіб [2]. Враховуючи нововведення, та озвучені перспективні напрями реформування та розвитку аудиту, збільшується актуальність розвитку нових напрямів в аудиті спрямованих на забезпечення різноманітних потреб бізнесу та запитів інвесторів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика організації та методики аудиту знайшла відображення в працях М. Білухи, В. Бондаря, С. Бурлан, Ф. Бутинця, Т. Каменської, М. Корінська, Л. Кулаковської, Л. Макарової, В. Немченко, Ю. Цал-Цалка та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Всі вищеперераховані розробки стосувалися Закону України «Про аудиторську діяльність»[3]. Зважаючи на зростаючу увагу до аудиту підприємств суспільного інтересу, на сьогодні дане питання є недостатньо дослідженими та потребує більш

детального висвітлення, зокрема, в контексті забезпечення методичних показників аудиту ефективності для підприємств суспільного інтересу, що і визначає актуальність даного дослідження.

Формування цілей статті(постановка завдання). Метою статті є обґрунтування та визначення ключових детермінант аудиту ефективності діяльності підприємств суспільного інтересу, а також становлення подальшого вектору їх розвитку.

Виклад основного матеріалу.

Угода про асоціацію між Україною та Європейським союзом визначила нові пріоритети на шляху розвитку бухгалтерського обліку та аудиту, в яких аудит ефективності підприємств суспільного інтересу набуває нового значення [4]. Євроінтеграційний напрям України створив підґрунтя для реформування та створення якісного ринку аудиторських послуг. Розвиток аудиту, як елементу системи управління великим бізнесом, спрямований на вирішення великого ряду задач, та спрямований на задоволення зростаючих інформаційних проблем користувачів фінансової інформації, та збільшення якості наданих аудиторських послуг, а також розширення комплексу наданих послуг. Економічне та галузеве співробітництво з ЄС, ставить аудит на нове місце в системі відносин між суб'єктами господарювання. Саме аудит ефективності здатний задовольняти нові запити в підтвердженні надійності співпраці, та здатності раціонального використання інвестицій.

Економісти, враховуючи потреби користувачів інформації, виділяють два напрями для характеристики категорії "ефективність діяльності": економічний та управлінський. Економічний вектор спрямований на співставлення одержаного результату та витрат на його досягнення, натомість управлінський передбачає оцінку рівня досягнення поставлених цілей та ступінь відхилення від них.

В світовій практиці поняття аудиту ефективності так званий "Performance audit" спрямований на дослідження діяльності програм, функцій, систем чи функцій державної або некомерційної організації для оцінки того, чи досягає організація запланованої результативності в своїй діяльності, та використанні наявних ресурсів.

Останнім часом аудит ефективності діяльності знайшов широке застосування в державному секторі, він здійснюється як одна з форм державного фінансового контролю. Слід зазначити, що протягом попередніх десятиліть було проведено низку наукових досліджень щодо аудиту ефективності і більшість з них стосувалися саме державного сектору та оцінювання використання бюджетних коштів.

Після зміни концептуального напрямку розвитку держави та початку адаптації законодавства та стандартів ведення бізнесу до практики ЄС в вітчизняному просторі аудиту виокремилася група підприємств суспільного інтересу. З кожним роком кількість підприємств що становлять суспільний інтерес зростає. Так під впливом євроінтеграційної гармонізації було внесено зміни в законодавче регулювання бухгалтерського обліку та аудиторських послуг. З набранням чинності Закону України "Про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні щодо удосконалення деяких положень" та Закону України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність"

- розширено коло юридичних осіб, які зобов'язані оприлюднювати фінансову звітність разом з аудиторським звітом;
- встановлено вимоги для аудиторів, які здійснюють обов'язковий аудит;
- передбачено окрему процедуру добору суб'єктів аудиторської діяльності.

Після набрання чинності зазначених вище законів, відбулися суттєві зміни на ринку надання аудиторських послуг. Виокремилася суттєва група підприємств, які є рушійною силою національного господарства, такі підприємства визначені – як підприємства суспільного інтересу. На законодавчому рівні такі підприємства зобов'язані проводити щорічний аудит та публікувати фінансову звітність разом з аудиторським звітом.

Змінами до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» було введено надзвичайно вагомe визначення поняття "підприємства, що становлять суспільний інтерес", даному визначенню підпадають підприємства зобов'язані оприлюднювати фінансову звітність підтверджену аудиторським звітом [5]. Даний закон запроваджує не лише нові вимоги до підприємств суспільного інтересу, а й підвищує вимоги до аудиторів.

Положення діючого Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII щодо визначення поняття "підприємства, що становлять суспільний інтерес" проаналізовано у таблиці 1.

Таблиця 1.
Співставлення визначення профільного поняття в законодавстві України

Закон	«Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	«Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»
Статус	діючий	діючий
Редакція	від 01.07.2020	від 14.11.2020
Визначення поняття "підприємства, що становлять суспільний інтерес"	підприємства - емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах 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	"підприємства, що становлять суспільний інтерес", "великі підприємства", "середні підприємства", "малі підприємства" у цьому Законі вживаються у значеннях, наведених у Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні"

Необхідно підкреслити, що всі подальші нормативні документи у визначенні підприємств суспільного інтересу посилаються на Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», тим виключивши можливість виникнення колізій при трактуванні термінів.

Поняття аудиту більшість наукових вчених трактують як дослідження історичної фінансової інформації та підтвердження її достовірності, участь аудитора в кінцевому результаті зводилась лише до того що він своїм висновком підтверджував правдивість викладеної бухгалтером інформації у звітності. Протягом останніх років завдяки реформі аудиту, та стрімкого зростання аудиту підприємств суспільного інтересу відбувається пропозиція нових послуг для таких. Аудитори для підприємств суспільного інтересу можуть запропонувати не тільки фінансовий аудит, а значну кількість різноманітних професійних послуг спрямованих на вирішення нових виникаючих проблемних ситуацій.

Оцінка стану ринку аудиторських послуг в Україні дозволяє стверджувати, що аудит ефективності має перспективи щодо застосування протягом наступних років, оскільки обсяг супутніх та неаудиторських послуг, наданих суб'єктами аудиторської діяльності з кожним роком зростає (рис. 1).

Рис. 1. Динаміка наданих послуг суб'єктами аудиторської діяльності у 2017 році
Джерело: Офіційні річні звіти Аудиторської палати України [9]

Реформування ринку аудиторських послуг спричинило стрімке зростання дохідної частини аудиторських фірм: не тільки Big 4, але й вітчизняних компаній.

На особливу увагу заслуговує той факт що суттєвою статтею доходів суб'єктів аудиторської діяльності є надання супутніх послуг відповідно до Міжнародного стандарту аудиту 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації» [7].

Рис. 2. Структура супутніх послуг, наданих суб'єктами аудиторської діяльності у 2017 році

Джерело: Офіційні річні звіти Аудиторської палати України [9]

Ринок аудиторських послуг України тісно переплетений з ринком аудиторських послуг ЄС. Великі аудиторські фірми вітчизняного ринку, протягом попередніх десятиліть для забезпечення своєї конкурентоспроможності в співіснуванні з великою четвіркою, яка вже була представлена в Україні змушені були виходити на співпрацю з іноземними колегами та входити в їхні світові сітки тим розширюючи їхній вплив на український простір.

В ЄС Big 4 має середню долю в 70% [8] за обсягом обов'язкових завдань з аудиту для підприємств суспільного інтересу. Для великої четвірки характерна олігополія на більшості ринків країн-учасниць ЄС. Велика четвірка має суттєве покриття ринку аудиторських послуг в Україні, схоже до ситуації яка сформована в ЄС.

Проте в Україні виникли й хороші умови для розвитку інших аудиторських фірм, багато підприємств які попали під критерії ПСІ виявилися неготовими до цінової категорії великої четвірки, та навіть компаній великої десятки. Таким чином, "Велика четвірка" – це чотири підприємства які мають домінуючі місця на світовому ринку. Найбільшою аудиторською мережею світу за обсягом наданих послуг протягом останніх років була "Делойт Туш Томацу", також мережа являється найбільшою в світі за кількістю персоналу.

За даними реєстру суб'єктів аудиторської діяльності, за ведення якого відповідає Аудиторська палата України, міститься близько тисячі суб'єктів аудиторської діяльності. Законодавчу та ресурсну можливість мають близько половини суб'єктів аудиторської діяльності, для того щоб надавати послуги з обов'язкового аудиту та інших завдань для підприємств суспільного інтересу.

Проблеми в аудиторській практиці для завдань пов'язаних з підприємствами суспільного інтересу характерні й для практики аудиторів ЄС.

Серед основних можна визначити:

- Недоліки в системах контролю якості за аудиторськими завданнями;
- Відсутність чіткої регламентації документування при виконанні спеціальних завдань;
- Значна кількість непорозумінь з представниками замовника послуг при узгодженні проблемних питань за результатами аудиту.

Законодавчі перетворення на національному рівні спрямовані на покращення якості аудиторських послуг та поглибленого нагляду за суб'єктами аудиторської діяльності. Нововведення в регулювання аудиторської діяльності вже характеризують себе як правильний крок до розбудови потужного ринку аудиторських послуг. Після реформування Аудиторської палати України та створення Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю було вилучено з реєстру фірми, які не пройшли контроль якості, та, мали сумнівну репутацію в аудиторській сфері. Створення інструменту потужного контролю якості для підприємств суспільного інтересу за допомогою аудиторського контролю є дієвим для зміцнення інвестиційної привабливості таких підприємств на національному та міжнародному рівнях. Дієва робота ринку інвестицій може бути лише за умови чіткої системи контролю за такими підприємствами, протягом десятиліття будуть відбуватися нові правки до законодавства, які будуть здатні вирішити наявні недоліки з проведенням аудиторських завдань для підприємств суспільного інтересу.

На сьогодні у практиці та науковому середовищі формуються нові підходи для виконання різноманітних завдань для підприємств суспільного інтересу. Найкращі отримані інструменти та рекомендації до покращення існуючих отримують широке застосування.

Конкурсна основа для вибору виконавця аудиторського завдання з обов'язкового аудиту для підприємств суспільного інтересу повинна також застосовуватися для завдань з аудиту та ефективності для таких підприємств та інших схожих завдань. Посилений нагляд за суб'єктами аудиторської діяльності які виконують аудиторські завдання для підприємств суспільного інтересу посилює якість наданих аудиторських послуг.

Технічний розвиток та посилення впливу передової аудиторської практики ЄС спонукає до розвитку технічних засобів при виконанні аудиторських завдань. Розвиненим широкоформатним інструментарем для обробітки ресурсів облікової інформації нажалі в більшій мірі забезпечені компанії які входять в перелік десяти найбільших світових мереж. В більшій мірі забезпечені компанії великої четвірки, проте протягом останнього десятиліття технічно виросли компанії які входять у ТОП-10 світових мереж.

Створення дієвої системи суспільного нагляду за підприємствами суспільного інтересу зменшує ризиковість діяльності такого підприємства, та зможе розширювати потенційний портфель інвесторів, за рахунок надання компетентної інформації яка зможе забезпечувати необхідні запиту стосовно життєдіяльності таких підприємств. Здійснювати аудит ефективності з метою надання впевненості щодо ефективності та пошуку недоліків в системах управління повинні практикуючі аудитори, добре обізнані у сферах, та в робочих процесах підприємств суспільного інтересу.

Слід зазначити що створення системи суспільного нагляду за аудиторською діяльністю – це вимога Директиви ЄС про обов'язковий аудит. Керувати таким органом повинні непрактикуючі особи, добре обізнані у сферах, що стосуються обов'язкового аудиту. Зазначений орган повинен нести кінцеву відповідальність та нагляд за атестацією аудиторів, їх безперервним навчанням, реєстрацією, прийняттям стандартів, системою забезпечення якості [9].

Висновки з даного дослідження і перспективи. Отже, підсумовуючи вище зазначене, бачимо, що в умовах економічної кризи, за для забезпечення ефективного управління діяльністю підприємства, постає потреба у використанні потужної системи контролю як стратегії розвитку національного аудиту.

В умовах реформування системи нагляду за стратегічними секторами економіки та підприємствами суспільного інтересу, особливо актуальним є питання розвитку нових альтернативних напрямів для здійснення аудиторських перевірок. Аудит ефективності таких підприємств спрямований на оцінювання елементів управління та наслідків діяльності ключового управлінського персоналу. Однією зі своїх функцій аудит ефективності передбачає пошук нових шляхів розвитку для недієвих напрямків діяльності підприємств суспільного інтересу.

Враховуючи обмежену практику використання аудиту ефективності та не застосування його підприємствами суспільного інтересу, виникла необхідність визначити основні засади його здійснення. Зокрема, основними положеннями МСА 4400 "Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації".

Держава, Мінфін та Аудиторська палата України спільними зусиллями спрямовують свою діяльність на розвиток специфічних аудиторських послуг спрямованих на вирішення нетипових інформаційно-консультаційних потреб замовників таких послуг.

Список використаних джерел.

1. Регламент (Євросоюз) № 537/2014 Європейського Парламенту і Ради від 16 квітня 2014 року про спеціальні вимоги стосовно обов'язкового аудиту суб'єктів суспільного інтересу та скасування Рішення Комісії 2005/909/ЄС. веб-сайт. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0537&from=EN>. (дата звернення 05.03.2021)
2. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21 грудня 2017 р. № 2258-VIII. веб-сайт. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/main/2258-19>. (дата звернення 05.03.2021)
3. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 р. № 3125XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/312512>. (дата звернення 05.03.2021)
4. Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами. веб-сайт. URL : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/998_012. (дата звернення 05.03.2021)
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996. зі змінами та доповненнями. веб-сайт. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. (дата звернення 05.03.2021)
6. Інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2019 році веб-сайт. URL: apu.com.ua. (дата звернення 05.03.2021)
7. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг 2015, видання 2016 р. International Federation of Accountants (IFAC) веб-сайт: URL: http://www.apu.com.ua/attachments/article/1038/Part_1_2015.pdf (дата звернення 05.03.2021)
8. Шишков С.Є., Шишкова Н.Л. Перспективи аудиторської діяльності на ринку капіталу України // Економічний вісник НГУ, 2020, №2 (70), С. 75-87
9. Звіти АПУ до Кабінету Міністрів України. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2013–2017 рр. веб-сайт. URL: <https://www.apu.net.ua/zvit-do-kmu>. (дата звернення 05.03.2021)

References.

1. Regulation (EU) № 537/2014 of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 laying down special requirements for the statutory audit of public-interest entities and repealing Commission Decision 2005/909 / EC1 [Online], available at: <http://eur-lex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0537&from=EN> (Accessed 03 March 2021).
2. The Verkhovna Rada of Ukraine (2017), The Law of Ukraine “On the audit of financial statements and auditing activities”, available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/main/2258-19> (Accessed 05 March 2021).
3. The Verkhovna Rada of Ukraine (1993), The Law of Ukraine “On auditing”, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12> (Accessed 05 March 2021).
4. Partnership and Cooperation Agreement between Ukraine and the European Communities and their Member States, available at: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/998_012 (Accessed 05 March 2021).
5. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine “On Accounting and Financial Reporting in Ukraine”, available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (Accessed 05 March 2021).
6. Information on the state of auditing in Ukraine in 2019, available at: apu.com.ua (Accessed 05 March 2021).
7. International Standards for Quality Control, Auditing, Inspection, Other Assurance and Related Services 2015, 2016 edition p. International Federation of Accountants (IFAC) available at: http://www.apu.com.ua/attachments/article/1038/Part_1_2015.pdf (Accessed 05 March 2021).
8. Shyshkov, S.Ye. and Shyshkova, N.L. (2020), “Prospects for auditing in the capital market of Ukraine”, *Ekonomichniy visnyk NHU*, vol. 2 (70), pp. 75-87.
9. Reports of the UBA to the Cabinet of Ministers of Ukraine. Generalized information on the state of auditing in Ukraine in 2013-2017, available at: <https://www.apu.net.ua/zvit-do-kmu> (Accessed 05 March 2021).

Стаття надійшла до редакції 21.12.2021 р.