

Шерстюк Олександр Леонідович
кандидат економічних наук, доцент
ТОВ Аудиторська фірма «Практик-КМШ», директор
Шерстюк Александр Леонидович
кандидат экономических наук, доцент
ООО Аудиторская фирма «Практик-КМШ», директор
Sherstiuk Oleksandr Leonidovych
PhD in Economics, Associate Professor
Audit Company «Praktyk-KMSh», director

**ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ФОРМАЛІЗАЦІЯ МЕТИ АУДИТУ
ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ**
**ИДЕНТИФИКАЦИЯ И ФОРМАЛИЗАЦИЯ ЦЕЛИ АУДИТА
ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ**
**IDENTIFICATION AND FORMALIZATION OF THE PURPOSE
OF AUDIT OF FINANCIAL INFORMATION**

Анотація. У статті досліджуються проблеми визначення обставин, що впливають на ідентифікацію та формалізацію мети аудиту фінансової інформації. Зокрема, було встановлено, що мета аудиту фінансової інформації має визначатися з урахуванням як аспектів, властивих для аудиту, так і аспектів, пов'язаних з реалізацією інформаційних потреб користувачів результатів аудиту. Зазначені аспекти пропонується систематизувати як наступні складові моделі ідентифікації мети аудиту фінансової інформації: аспекти, що обумовлюють необхідність виникнення та існування аудиту, зміст заходів аудиту та процедурні аспекти формалізації результатів аудиту. При цьому, кожен із зазначених аспектів має безпосередній вплив на формалізоване визначення мети аудиту. Застосування наведеної моделі дало можливість обґрунтувати визначення мети аудиту фінансової інформації як надання впевненості користувачам фінансової інформації шляхом висловлення думки аудитора, що ґрунтується на оцінюванні відповідності результатів виконання завдань їх очікуванням. Таким чином, за результатом проведеного дослідження стала розробка підходу щодо ідентифікації та формалізації мети аудиту фінансової інформації з урахуванням аспектів існування та функціонування аудиту як форми контролю, так і інтересів й очікувань користувачів його результатів. Запропоноване формалізоване визначення мети аудиту, на нашу думку, враховує аспекти її ідентифікації незалежно від джерел отримання фінансової інформації, що вирішує проблему обмежень аудиту та застосування користувачами інформації перспективного та гіпотетичного характеру. Його застосування дозволить удосконалити процес ідентифікації видів завдань, що виконуються під час аудиту фінансової інформації. Водночас, такий підхід щодо визначення мети аудиту фінансової інформації сприятиме отриманню аудитором розуміння відповідних категорій, що сприятиме підвищенню якості його роботи. Зважаючи на це, існує потреба уточнення завдань аудиту фінансової інформації, вирішення яких сприятиме досягненню визначеної мети. Таке уточнення може стати предметом подальшого дослідження, результати якого, на наше переконання, дозволять в подальшому вирішити низку теоретичних і практичних проблем аудиторської діяльності.

Ключові слова: аудит фінансової інформації, мета аудиту фінансової інформації, модель ідентифікації мети аудиту фінансової інформації, аспекти, що обумовлюють необхідність виникнення та існування аудиту, зміст заходів аудиту, процедурні аспекти формалізації результатів аудиту.

Аннотация. В статье исследуются проблемы определения обстоятельств, влияющих на идентификацию и формализацию цели аудита финансовой информации. В частности, было установлено, что цель аудита финансовой информации должна определяться с учетом как аспектов, присущих аудиту, так и аспектов, связанных с реализацией информационных интересов пользователей результатов аудита. Указанные аспекты предлагается систематизировать как

следующие составляющие модели идентификации цели аудита финансовой информации: аспекты, обуславливающие необходимость возникновения и существования аудита, содержание мероприятий аудита и процедурные аспекты формализации результатов аудита. При этом, каждый из этих аспектов имеет непосредственное влияние на формализованное определение цели аудита. Применение приведенной модели позволило обосновать определение цели аудита финансовой информации как предоставление уверенности пользователям финансовой информации путем выражения мнения аудитора, основанного на оценивании соответствия результатов выполнения задач ожиданиям таких пользователей. Таким образом, был разработан подход к идентификации и формализации цели аудита финансовой информации с учетом аспектов существования и функционирования аудита как формы контроля, а также интересов и ожиданий пользователей его результатов. Предложенное формализованное определение цели аудита, по нашему мнению, учитывает аспекты ее идентификации независимо от источников получения финансовой информации, решает проблему ограничений аудита и применения пользователями информации перспективного и гипотетического характера. Его применение даст возможность усовершенствовать процесс идентификации видов задач, выполняемых в ходе аудита финансовой информации. В то же время, такой подход к определению цели аудита финансовой информации будет способствовать получению аудитором понимания соответствующих категорий, что приведет к повышению качества его работы. Несмотря на это, существует необходимость уточнения задач аудита финансовой информации, решение которых будет способствовать достижению определенной цели. Такое уточнение может стать предметом дальнейшего исследования, результаты которого, по нашему убеждению, позволят в дальнейшем решить ряд теоретических и практических проблем аудиторской деятельности.

Ключевые слова: аудит финансовой информации, цель аудита финансовой информации, модель идентификации цели аудита финансовой информации, аспекты, обуславливающие необходимость возникновения и существования аудита, содержание мероприятий аудита, процедурные аспекты формализации результатов аудита.

Summary. The problem of determining the circumstances that affect the identification and formalization of purpose of the audit of financial information is investigated in the article. Particularly, it was found that the purpose of the audit of financial information should be determined according to taking into account both aspects inherent to audit and aspects related to the implementation of the information needs of users of audit results. We propose to systematize these aspects as the following components of model for identification of purpose of the audit of financial information: aspects necessitating the emergence and existence of audit; content of audit measures; procedural aspects of formalizing of results of the audit. Each of these aspects has a direct effect on formalized definition of the purpose of audit. The application of the model made it possible to substantiate the definition of the purpose of audit of financial information as an assurance to users of financial information by the expression of opinion of auditor, based on results of evaluation of conformity implementation of tasks for their expectations. Thus, the result of the research is the development the approach to for identification and formalization of the objective of audit of financial information with regard to the existence and functioning of the audit as a form of control and the interests and expectations of users of its results. The proposed formalized definition of the purpose of audit, in our opinion, is taking into account aspects of identification, regardless of the sources of financial information, that resolves the problem of restrictions of prospective and hypothetical information auditing.

Keywords: audit of financial information, the purpose of audit of financial information, model for identification of the purpose of audit of financial information, aspects necessitating the emergence and existence of audit, content of audit measures, procedural aspects of formalizing of results of the audit.

Постановка проблеми. Залучення аудиторів до виконання завдань з надання впевненості стосовно фінансової інформації являє собою один з механізмів реалізації потреб її користувачів. Виходячи з власних інтересів, вони визнають аудит як один з ефективних механізмів перевірки відповідних даних. При цьому, користувачі фінансової інформацію формують низку очікувань щодо результатів роботи аудиторів, виходячи з перспектив можливого використання фінансової інформації в контексті досягнення цілей власної діяльності. Водночас, виходячи з розуміння власної відповідальності за якість наданих користувачам ау-

диторських послуг, аудитори прагнуть, з одного боку, належним чином формалізувати мету своєї роботи, з іншого — переконатися в розумінні такої мети клієнтами.

Зважаючи на це, формування замовлень на послуги аудиту, як правило, супроводжується визначенням у відповідних угодах мети аудиту, яка узгоджується, з одного боку, аудитором, з іншого — замовником, кожен з яких керується власними інтересами. Тому, існує імовірність виникнення розбіжностей у розумінні мети аудиту як завдання з надання впевненості користувачам інформації та змісту завдань, які мають бути

виконані аудитором для її досягнення. Зазначене, на наше переконання, обумовлює необхідність проведення дослідження, завданням якого є ідентифікація мети аудиту фінансової інформації та визначення можливостей її формалізації з урахуванням наведених обставин.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Шляхи вирішення проблеми ідентифікації мети аудиту висвітлюється у публікаціях вітчизняних і закордонних вчених та практикуючих аудиторів. Відповідні підходи оприлюднені у роботах Р. Адамса [1], А. Аренса, Дж. Лоббека [2], С. В. Бардаша [3], Н. І. Дорош [4], К. О. Закалінської [5], О. А. Петрик [6], О. Ю. Редька [7], Дж. Робертсона [8], В. В. Рядської [9], О. В. Сметанка [10] та інших дослідників.

При цьому, варто зазначити кількісної переваги підходів, що ґрунтуються на формалізованих визначеннях, наведених у нормативно-правових документах, що передбачає обмеження можливостей ідентифікації мети аудиту фінансової інформації обставинами, що стосуються виключно аудиту фінансової звітності. На наше переконання, це не дозволяє врахувати у визначенні мети аудиту низки аспектів, що безпосередньо впливають як зі змісту власне аудиту фінансової інформації, так і з очікувань щодо його результатів з боку користувачів.

Зважаючи на це, **основною метою статті** має бути визначене ідентифікація та визначення впливу аспектів аудиту фінансової інформації на формалізацію його мети.

Виклад основного матеріалу дослідження. Розв'язуючи дане завдання слід брати до уваги те, що: «... мета притаманна суб'єкту та може бути ототожнена з результатом пізнавальної діяльності» [3, с. 27] якою є аудит, відповідно «під завданням слід розуміти те, що призначено до виконання у межах певної діяльності» [3, с. 29].

На нашу думку, можна визначити декілька груп підходів до вирішення зазначеної проблеми. До першої групи пропонуємо включити підходи, що враховують необхідність та передумови виникнення аудиту. Даний підхід до визначення мети і завдань аудиту знайшов відображення в роботі О. М. Головащенко, який відзначає існування такого недоліку, як «нереальне представлення інформації, що є наслідком суб'єктивізму тих, хто її складає. Часто фінансова звітність показує ту інформацію, яка є вигідною для власника. Особливо це торкається тих власників, у яких значна частина економічного потенціалу їх підприємств знаходиться в тіні» [11, с. 8].

При цьому, є обґрунтованим сам факт визнання нереальності відображення інформації та необхідності його врахування під час формалізації мети і завдань аудиту. Водночас, виникає потреба розробки

критеріїв ідентифікації та оцінювання такої характеристики як «реальність» або «нереальність» інформації з урахуванням їх суб'єктивної складової. Вважаємо доречним визнати необхідність під час ідентифікації мети і завдань аудиту фінансової інформації з урахуванням запропонованого підходу визначення процедур оцінювання критеріїв вигідності інформації для власників, а також – її взаємозв'язок з інформаційними інтересами інших користувачів.

Для визначення мети і завдань аудиту, виходячи з передумов їх виникнення можна визнати припущення В. В. Рядської, відповідно до якого «об'єктивною передумовою виникнення аудиту стало розмежування процесів володіння та управління активами господарюючого суб'єкта внаслідок його розвитку як суб'єкта економічної діяльності» [9, с. 9]. Автор вважає, що «усталене сприйняття аудиту як форми зовнішнього незалежного контролю не забезпечує системного розуміння його функціональних завдань на сучасному етапі розвитку підприємницької діяльності та визначення перспективних напрямів таких завдань» [9, с. 10].

Виходячи з ідентифікованих передумов виникнення аудиту, маємо підстави сформулювати мету аудиту як встановлення інформаційних зв'язків між учасниками процесів володіння та управління господарюючими процесами активами господарюючого суб'єкта. При цьому, серед завдань, які мають бути виконані для її досягнення, доцільно визначити уточнення змісту інформації, яка має забезпечувати відповідні процеси, а також критерії її оцінювання з урахуванням інтересів зацікавлених користувачів.

Другий підхід щодо визначення мети і завдань аудиту ґрунтується на процедурному аспекті формалізації його результатів. Зокрема, Дж. К. Робертсон з посиланням на Американський інститут сертифікованих громадських бухгалтерів визначає основну мету аудиту як «складення думки щодо точності, з якою у фінансових звітах представлені фінансовий стан, результати операцій та рух грошових коштів економічної одиниці у відповідності з загальноприйнятими бухгалтерськими принципами» [8, с. 5].

Зазначене визначення передбачає необхідність висловлення аудитором за результатами його роботи відповідної думки. Проте, наведене визначення мети аудиту, може обмежити коло завдань, які має вирішити аудитор, виключно опрацюванням інформації, що міститься у фінансовій звітності та проігнорувати характеристики інших її джерел. Висловлення думки стосовно «подання фінансової звітності відповідно до встановлених принципів і процедур», на наше переконання, не варто відзначати безпосередньо у визначенні мети аудиту.

Подання фінансової звітності вищим органам управління діяльністю суб'єкта господарювання, власникам, потенційним інвесторам, кредиторам та іншим зацікавленим особам, за окремими винятками, передбачає наявність підготовленого аудиторського звіту як складової самої звітності. Зважаючи на це, висловлення думки аудитора стосовно правильності подання фінансових звітів не є обґрунтованим. Зазначене визначення мети аудиту обумовлює необхідність визнання достовірності як ключової якісної характеристики, на відповідність якій має оцінюватися фінансова звітність.

Висловлення думки аудитора ставить за мету і Б.В. Кудрицький [12, с. 6]. Результати аудиту, стосовно яких висловлюється думка, мають характеризувати відповідність інформації, наведеної у фінансовій звітності, якісним вимогам, що висувуються до такої інформації можливими користувачами. Позитивною характеристикою такого визначення є необхідність врахування в критеріях оцінювання якісних вимог, що враховують інтереси користувачів інформації, проте, в зазначеній пропозиції не враховується необхідність дослідження фінансової інформації, що міститься в інших, ніж фінансова звітність, джерелах.

Наведене у Законі України «Про аудиторську діяльність» визначення мети аудиту передбачає висловлення думки аудитора стосовно достовірності

або відповідності фінансової звітності, при цьому чітко визначаються критерії такого оцінювання [13]. Натомість, визначення мети аудиту, викладене у Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [14] та в Господарському кодексі України [15] може розкривати зміст підходу, що передбачає визначення мети аудиту шляхом її ідентифікації за ознакою змісту контрольних заходів. При цьому, відповідно до наведеного визначення пропонується оцінювати звітність суб'єктів господарювання, вид яких не конкретизований. Водночас, наведені в Законах і Кодексі визначення обмежують мету аудиту необхідністю дослідження інформації, що має історичний характер, у зв'язку з чим не враховується можливість застосування в інтересах користувачів перспективної та гіпотетичної інформації.

Такий підхід передбачає, що метою аудиту має бути визнано саме процес виконання заходів аудиту, а не їх очікуваний результат та способи його використання. Зважаючи на це, саме процес виконання аудиторських процедур визначає характеристику мети аудиту замість способів її досягнення шляхом вирішення відповідних завдань, що не може вважатися обґрунтованим.

Аналізуючи пропозицію О.А. Петрик щодо визначення мети аудиту, слід звернути увагу на комплексну характеристику відповідного терміну, наведену у [6,



Рис. 1. Модель ідентифікації мети аудиту фінансової інформації [розробка автора]

с. 8]. Автор визначає мету аудиту у виявленні та оцінюванні різноманітних характеристик системи бухгалтерського обліку, відхилень в ній, якісних характеристик фінансових звітів, ефективності та значимості господарських операцій, управління рівнем інформаційного ризику в інтересах користувачів. Проте, значене визначення доцільно розглядати, виходячи зі змісту завдань аудиту, зміст яких визначається та узгоджується клієнтом та аудитором, що дозволить конкретизувати мету виконуваного завдання, виходячи зі змісту очікуваного результату роботи аудитора. Такий підхід до визначення мети аудиту стосується лише процесів формування самої інформації, але не може адекватно охарактеризувати її зміст, оскільки оціночні характеристики процесів не можуть бути виключною підставою для оцінювання результатів їх реалізації. Варто також врахувати суб'єктивну природу такого оцінювання, що певним чином може вплинути на адекватність професійного судження аудитора і, як наслідок, на результати його роботи.

Зважаючи на викладене, а також результати опитувань суб'єктів господарювання, інформація яких була перевірена аудиторами, вважаємо за доцільне запропонувати модель ідентифікації мети аудиту фінансової інформації (рис. 1).

Застосування наведеної моделі дає можливість обґрунтувати наступне визначення мети аудиту фінансової інформації: метою аудиту фінансової інфор-

мації є надання впевненості користувачам фінансової інформації шляхом висловлення думки аудитора, що ґрунтується на оцінюванні відповідності результатів виконання завдань їх очікуванням.

Висновки та подальші дослідження. Таким чином, проведене дослідження дозволило розробити підхід щодо ідентифікації та формалізації мети аудиту фінансової інформації з урахуванням аспектів існування та функціонування аудиту як форми контролю, так і інтересів й очікувань користувачів його результатів. Запропоноване формалізоване визначення мети аудиту, на нашу думку, враховує аспекти її ідентифікації незалежно від джерел отримання фінансової інформації, що вирішує проблему обмежень аудиту та застосування користувачами інформації перспективного та гіпотетичного характеру. Її застосування дозволить удосконалити процес ідентифікації видів завдань, що виконуються під час аудиту фінансової інформації. Водночас, такий підхід щодо визначення мети аудиту фінансової інформації сприяє отриманню аудитором розуміння відповідних категорій, що сприятиме підвищенню якості його роботи.

Зважаючи на це, існує потреба уточнення завдань аудиту фінансової інформації, вирішення яких сприятиме досягненню визначеної мети. Таке уточнення може стати предметом подальшого дослідження, результати якого, на наше переконання, дозволять в подальшому вирішити низку теоретичних і практичних проблем аудиторської діяльності.

Література

1. Адамс Р. Основы аудита: пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова / Р. Адамс. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. — 398 с.
2. Арнс А. Аудит: пер с англ. / А. Арнс, Дж. Лоббек / Гл. редактор серии проф. Я. В. Соколов. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 560 с.
3. Бардаш С. В. Теоретико-методологічний і праксеологічний підходи до визначення мети та завдань господарського контролю / С. В. Бардаш // Науковий вісник ДАСОА. — К., Вип. № 3. — 2008. — С. 26–30.
4. Дорош Н. І. Аудит: теорія і практика [монографія] / Н. І. Дорош — К.: Знання, 2006. — 495 с.
5. Закалінська К. О. Методика аудиторської оцінки системи бухгалтерського обліку: автореф. дис. ... канд. екон. наук: [спец.] 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Закалінська Катерина Олександрівна; Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. — К., 2006. — 20 с.
6. Петрик О. А. Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти: автореф. дис. ... докт. екон. наук: [спец.] 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Петрик Олена Анатоліївна; Київський національний економічний університет. — К., 2004. — 34 с.
7. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія: монографія / О. Ю. Редько. — К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2008. — 493 с.
8. Робертсон Дж. Аудит: пер. с англ. — М.: КРМГ, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. — 456 с.
9. Рядська В. В. Аудит в економічній системі України: сучасний стан та концепція розвитку: монографія / В. В. Рядська. — Чернігів: Видавець Лозовий В. М., 2014. — 472 с.
10. Сметанко О. В. Проблеми і перспективи розвитку внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах України: монографія / О. В. Сметанко. — К.: КНЕУ, 2014. — 461 с.
11. Головащенко О. М. Інформаційні та структурно-методичні засади формування фінансової звітності: автореф. дис. ... канд. екон. наук: [спец.] 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Головащенко Олена Михайлівна; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. — К., 2006. — 23 с.

12. Кудрицький Б. В. Методичні та організаційні аспекти аудиту фінансової звітності в умовах сучасних інформаційних технологій: автореф. дис. ... канд. екон. наук: [спец.] 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Кудрицький Богдан Валерійович; Вищий державний навчальний заклад «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». — К., 2007. — 22 с.

13. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22 квітня 1993 № 3125-XII: станом на березень 2017 р. [із змін. та допов.]: [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>. — Назва з екрану (22.03.2017).

14. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16 квітня 1991 № 959-XII: станом на березень 2017 р. [із змін. та допов.]: [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/959-12>. — Назва з екрану (22.03.2017).

15. Господарський кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 № 435-IV: станом на березень 2017 р. [із змін. та допов.]: [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15>. — Назва з екрану (22.03.2017).

References

1. Adams, R. (1995), *Osnovy audyta [Audit Framework]* (Yu. Arinenko, A. Kozlova, N. Lebedeva, D. Lukicheva, Trans). Ya. V. Sokolov (Ed.), Audit, YuNYTY, Moscow, Russian Federation.

2. Arens, A. A. & Lobbek, J. K. (2001), *Audyt [Auditing: An Integrated Approach]* (M. Terekhova, Trans). Ya. V. Sokolov (Ed.), *Finansy i Statistika*, Moscow, Russian Federation.

3. Bardash, S.V. (2008). «Theoretical and methodological and praxeological approaches to definition of the goals and objectives of economic control» / S. V. Bardash // *Naukovyi visnyk of State Academy of Statistics, Accounting and Audit*, vol. 3, pp. 26–30.

4. Dorosh, N.I. (2006), *Audyt: teoriia i praktyka [Audit: Theory and Practice]*, Znannia, Kyiv, Ukraine.

5. Zakalinska, K.O. (2006), «The method of audit estimation of accounting system», Ph.D Thesis, Accounting, analysis and audit, Kyiv, National Academy of Statistics, Accounting and Audit, Kyiv, Ukraine.

6. Petryk, O.A. (2004), «Status and perspectives of audit in Ukraine: methodological and organizational aspects», PHD Thesis, Accounting, analysis and audit, Kyiv National Economics University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine.

7. Redko, O. Yu. (2008), *Audyt v Ukraini [Audit in Ukraine. Morphology]*, DP «Inform.-analit. ahentstvo», Kyiv, Ukraine.

8. Robertson, J. (1993), *Audyt [Audit]*, KPMG, AF «Kontakt», Moscow, Russian Federation.

9. Riadska, V.V. (2014), *Audyt v ekonomichnii systemi Ukrainy: suchasnyi stan ta kontseptsiiia rozvytku [Audit in the economic system of Ukraine: Current state and concept of development]*, Vydavets Lozovyi V.M, Chernihiv, Ukraine.

10. Smetanko, O.V. (2014), *Problemy i perspektyvy rozvytku vnutrishnoho audytu v aktsionernykh tovarystvakh Ukrainy [Problems and prospects of internal audit in joint stock companies in Ukraine]*, Kyiv National Economics University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine.

11. Holovashchenko, O.M. (2006), «Informational and structurally and methodical foundations of financial reporting formation», Ph.D Thesis, Accounting, analysis and audit, Kyiv National University of Trade and Economics, Kyiv, Ukraine.

12. Kudrytskyi, B.V. (2007), «Methodical and organizational aspects of the audit of financial statements in modern information technology», Ph.D Thesis, Accounting, analysis and audit, Kyiv National Economics University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine.

13. Verkhovna Rada of Ukraine: Official WEB Portal (1991), «On Auditing Activity», available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3125-12> (Accessed 22 March 2017).

14. Verkhovna Rada of Ukraine: Official WEB Portal (1991), «On Foreign Economic Activities», available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12> (Accessed 22 March 2017).

15. Verkhovna Rada of Ukraine: Official WEB Portal (2003), «The Commercial Code of Ukraine», available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/main/436-15> (Accessed 22 March 2017).