

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-47-34>

УДК 657.37

# ЗВІТНІСТЬ ЗА СЕГМЕНТАМИ В КОНТЕКСТІ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

## SEGMENT REPORTING UNDER INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

**Грибовська Юлія Миколаївна**  
кандидат економічних наук, доцент,  
Дніпровський державний технічний університет  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5205-9045>

**Hrybovska Yuliia**  
Dniprovsky State Technical University

Метою дослідження є розкриття порядку складання звітності за сегментами відповідно до вимог Міжнародного стандарту фінансової звітності 8 «Операційні сегменти». Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» чітко виокремлено суб'єктів господарювання, які в обов'язковому порядку зобов'язані застосовувати міжнародні стандарти фінансової звітності при складанні звітності, зокрема за сегментами. Автором використано універсальні методи дослідження. Аналіз – за допомогою нього виокремлено і досліджено операційні та звітні сегменти. Встановлено критерій щодо розкриття сегментної інформації: на звітні сегменти має припадати не менше 75 відсотків доходів суб'єкта господарювання від зовнішніх контрагентів. Метод синтезу застосовано при об'єднанні двох та більше операційних сегментів в єдиний операційний сегмент. Окрема увага при формуванні звітності за сегментами приділена порядку розкриття інформації про величину прибутку або збитку за кожним звітним сегментом. Зосереджено увагу на розкритті інформації про виручку від зовнішніх покупців і міжсегментну виручку, фінансові доходи та витрати, амортизацію, суттєві статті доходів і витрат, витрати (дохід) з податку на прибуток, суттєві негрошові статті, відмінні від амортизації. Перелік доходів та витрат, які аналізуються вищим керівником з операційної діяльності суб'єкта господарювання є індивідуальним і залежить від впровадженої системи управлінського обліку. Практична цінність полягає у наведенні порядку розкриття інформації за сегментами публічним акціонерним товариством щодо фінансового результату, активів та зобов'язань у складі фінансової звітності за 2022 рік. Автором проведено узгодження (звірку) даних за сегментами з виокремленням складових, що формують прибуток, активи та зобов'язання. З'ясовано необхідність проявлення професійного судження бухгалтером при поділі інформації на суттєву та несуттєву з метою її подальшого розкриття у фінансовій звітності суб'єкта господарювання, оскільки Міжнародний стандарт фінансової звітності 8 «Операційні сегменти» єдиний міжнародний стандарт, який містить чіткі нормативи суттєвості. Інші стандарти надають право на встановлення кількісних критеріїв суттєвості щодо сум та розкриття їх у фінансовій звітності управлінському персоналу суб'єкта господарювання. За результатами дослідження сформовано таблицю з деталізацією інформації за сегментами з урахуванням видів діяльності публічного акціонерного товариства. Встановлено, що при проведенні узгодження показників суб'єкт господарювання здійснив перехід від загального операційного прибутку за сегментами до сукупного операційного збитку.

**Ключові слова:** звітність за сегментами, операційний сегмент, звітний сегмент, етапи складання звітності за сегментами, узгодження показників звітності.

The given research aims at disclosing procedures for segment reporting under the International Financial Reporting Standard 8 «Operating Segments». The Law of Ukraine «On Accounting and Financial Reporting in Ukraine» strictly defines business entities obliged to apply international financial reporting standards when preparing financial reports and segment reports in particular. The author has applied primary methods of research. The method of analysis has enabled to indicate and analyse operating and reporting segments. The paper identifies criteria for reportable segments: separately reportable segment must cover at least 75 % of total revenue earned by sales to external customers. Synthesis is used to aggregate two and more operating segments into a single operating segment. The research focuses on considering procedures for disclosing information about profit and loss for each separately reportable segment. Required disclosures include information on revenue from external customers and

from transactions within other customers, financial revenues and expenses, depreciation, significant revenues and expenses, income tax expense, and significant non-monetary items other than depreciation. The list of revenues and expenses analysed by an operational manager of a particular business entity is unique and depends on an implemented system of managerial accounting. The practical value refers to presenting procedures for segment reporting by a public joint-stock company with the purpose of disclosing a financial result, assets, and liabilities for the 2022 accounting period. The author has verified segment information by separating items, which build up profit, assets, and liabilities. The paper substantiates the necessity of applying professional judgment while classifying information as significant and non-significant one with the purpose of its further disclosure in a business entity's financial reports, so far as International Financial Reporting Standard 8 «Operating Segments» is considered to be the only international standard that contains strict standards for significance. Other standards enable decision makers to identify qualitative criteria of significance for certain figures and their disclosure in financial reports of a business entity. The research results in preparing a table, which contains detailed segment information with reference to business activities of a public joint-stock company. A business entity has made a transfer from the overall operating profit by segments to the total operating profit in the process of cohering the indicators.

**Keywords:** segment reporting, operating segment, reporting segment, segment reporting stages, coherence of reporting indicators.

**Постановка проблеми.** Міжнародна інтеграція економічних відносин та специфіка діяльності суб'єктів господарювання зумовила поглиблення впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ) в Україні. Формування інформації про звітні сегменти є невід'ємною складовою фінансової звітності підприємства та його управління. Інформація за сегментами забезпечує можливість зовнішнім користувачам оцінювати діяльність господарюючого суб'єкта, його перспективи розвитку, управлінські ризики та приймати рішення щодо інвестування та кредитування його діяльності. У зв'язку з цим важливим є формування інформації про кожний сегмент, та в першу чергу про доходи, витрати і грошові потоки суб'єкта господарювання з урахуванням вимог Міжнародного стандарту фінансової звітності 8 «Операційні сегменти» (далі – МСФЗ 8).

В Україні суб'єкти господарювання, що ведуть облік за міжнародними стандартами фінансової звітності (далі – МСФЗ) при розкритті інформації за сегментами: використовують МСФЗ 8 «Операційні сегменти», який містить вимоги до складання фінансової звітності, які є конструктивним компромісом між потребами користувачів фінансової інформації та необхідністю дотримання суб'єктами господарювання конфіденційності щодо показників управлінського обліку.

Дані управлінського обліку призначені для вирішення внутрішніх завдань, значна частина управлінської інформації є конфіденційною. Доступ до інформації третіх сторін (в тому числі конкурентів) може негативно вплинути на показники діяльності підприємства. При цьому ефект підвищення якості фінансової звітності від розкриття інформації не завжди буде досягнуто.

При складанні звітності за сегментами завжди присутній конфлікт інтересів, оскільки користувачі публічної фінансової звітності вимагають розкриття все більш повної та детальної інформації щодо діяльності підприємств, тоді як суб'єкти господарювання зацікавлені у формальному виконанні вимог стандартів та розкривають мінімальний обсяг управлінської інформації.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Нормативно-правовою базою для дослідження слугували положення МСФЗ 8 [4]. Інформаційною базою – підручник М. П. Войнаренка [2] та праці А. Алексєєвої [1], Т. Ігнатенко [3] та І. О. Пономаренко [5], в яких розкрито особливості формування звітності за сегментами суб'єктами господарювання у відповідності до МСФЗ 8.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Незважаючи на наявну кількість наукових доробок, присвячених темі складання звітності за сегментами, питання узгодження даних загального операційного прибутку або збитку за сегментами з сукупним прибутком або збитком у цілому по підприємству потребують додаткового дослідження.

**Формулювання цілей статті.** Дослідити основні положення МСФЗ 8 щодо порядку складання звітності за сегментами з метою виокремлення трьох варіантів розкриття інформації за сегментами.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** МСФЗ 8 є результатом спільного проекту Ради з МСФЗ та Ради зі стандартів фінансового обліку США, спрямованого на зближення МСФЗ та Національних стандартів США.

МСФЗ 8 є обов'язковим до застосування для суб'єктів господарювання, боргові або пайові фінансові інструменти яких розміщені

на відкритих фінансових ринках, а також для підприємств, що перебувають у процесі випуску таких інструментів. Інші суб'єкти господарювання можуть застосовувати МСФЗ 8 при складанні своєї фінансової звітності добровільно, причому як у повному обсязі, так і частково.

Основною особливістю МСФЗ 8 є застосування управлінського підходу до визначення операційних сегментів. На відміну від національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами», в якому передбачено поділ сегментів на господарські та географічні, МСФЗ 8 вимагає від компаній розкриття у фінансовій звітності інформації щодо тих сегментів, які дійсно аналізуються керівництвом компанії як компоненти бізнесу.

МСФЗ 8 вимагає розкриття інформації, яка генерується підприємствами для своїх внутрішніх цілей з метою оперативної оцінки фінансових показників окремих сегментів їх діяльності в рамках прийняття рішень щодо розподілу ресурсів між такими сегментами. Така інформація дозволяє зовнішнім користувачам фінансової звітності зрозуміти, яким чином той чи інший компонент бізнесу збільшує вартість суб'єкта господарювання [4].

Відповідно до МСФЗ 8 операційний сегмент – це компонент суб'єкта господарювання:

- який бере участь у господарській діяльності, що приносить дохід та призводить до виникнення витрат (включаючи нові напрямки, які ще не приносять доходів, але від яких доходи обґрунтовано очікуються в майбутньому);

- результати операційної діяльності якого регулярно аналізуються вищим керівником з операційної діяльності (генеральним директором, правлінням, іншим вищим керівним органом) для прийняття рішень щодо виділення ресурсів сегмента й оцінки його діяльності;

- щодо якого завжди є доступною фінансова інформація [4].

Не всі види діяльності суб'єкта господарювання належать до операційних сегментів або їх частин. Зокрема, головний офіс корпорації чи функціональний підрозділ можуть не отримувати доходи або можуть отримувати їх лише супутньо щодо діяльності суб'єкта господарювання. Такі підрозділи не є операційними сегментами [2].

Не є операційними сегментами пенсійні програми суб'єкта господарювання, облік яких ведеться відповідно до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 26 «Облік та звіт-

ність щодо програм забезпечення» та управлінські підрозділи, які не створюють доходи або у яких доходи виникають періодично.

МСФЗ 8 вимагає розкриття у фінансовій звітності інформації щодо операційних сегментів, які відповідають встановленим критеріями. Такі операційні сегменти називають «звітні сегменти».

Звітний сегмент – це операційний сегмент або об'єднання двох і більше операційних сегментів, що відповідає хоча б одному з наступних кількісних критеріїв:

- доходи сегменту (в тому числі від продажу товарів, робіт, послуг іншим сегментам компанії) становлять 10 або більше відсотків від сукупного доходу всіх операційних сегментів (в тому числі міжсегментного);

- активи сегменту становлять 10 або більше відсотків сукупних активів усіх операційних сегментів;

- абсолютна величина прибутку або збитку сегмента становить 10 або більше відсотків від найбільшої з двох величин: сукупного прибутку всіх прибуткових сегментів або сукупного збитку всіх збиткових сегментів [4].

За своєю суттю перелічені умови є критеріями суттєвості. МСФЗ 8 – єдиний міжнародний стандарт фінансової звітності, який містить чіткі нормативи суттєвості. Всі інші МСФЗ делегують право встановлення кількісних критеріїв суттєвості щодо сум та розкриття їх у фінансовій звітності управлінському персоналу суб'єкта господарювання.

МСФЗ 8 визначає ще один додатковий кількісний критерій щодо розкриття сегментної інформації: на звітні сегменти має припадати не менше 75 відсотків доходів суб'єкта господарювання від зовнішніх контрагентів.

Якщо сукупний зовнішній дохід, відображений в звітності за операційними сегментами, становить менше 75 відсотків доходу суб'єкта господарювання, тоді необхідно визначити додаткові операційні сегменти як звітні сегменти, навіть якщо вони не відповідають кількісним критеріям [5].

Максимальна кількість звітних сегментів не повинна перевищувати десяти, якщо ж перевищення, суб'єкт господарювання повинен оцінити та визначити чи є практична доцільність такого детального розкриття.

Інформація щодо іншої діяльності та інших нерозкритих операційних сегментів об'єднується в окремий блок «всі інші сегменти».

Два та більше операційних сегментів можуть бути об'єднані в єдиний операційний сегмент, якщо:

– об'єднання не суперечить зазначеним вище вимогам, у тому числі кількісним характеристикам;

– сегменти є подібними за більшістю з наступних економічних характеристик: за характером товарів чи послуг, за характером виробничих процесів, за типами споживачів (корпоративні клієнти або фізичні особи), за методами збуту (інтернет-торгівля, роздрібна або оптова торгівля), за способами регулювання.

Розглянемо порядок визначення звітних сегментів.

Товариство має 2 основні напрямки діяльності, які забезпечують близько 72 відсотків сукупного доходу, та 4 другорядних напрямків, на кожен з яких припадає близько 7,5 відсотків сукупного доходу.

Основні напрямки діяльності є звітними сегментами, інформація щодо їх показників повинна бути розкрита у фінансовій звітності. Оскільки доходи двох основних сегментів складають менше 75 відсотків сукупного доходу товариства, необхідно класифікувати як звітні та інші операційні сегменти, навіть якщо вони не задовольняють кількісним критеріям [5].

Можливі наступні варіанти розкриття інформації за сегментами:

1. Якщо хоча б один з другорядних сегментів задовольняє критеріям об'єднання, то він може бути об'єднаний з одним із звітних сегментів. Тоді розкриття інформації буде здійснюватися за двома операційними сегментами, на які припадає 79,5 відсотків сукупного доходу товариства, та за окремим блоком «всі інші сегменти».

2. Якщо кілька другорядних сегментів будуть задовольняти критеріям об'єднання, то їх можна об'єднати в більш великий звітний сегмент, на який припадає 15 відсотків сукупного доходу товариства, тоді сегментна інформація буде представлена за трьома сегментами, на які припадатиме 85 відсотків сукупного доходу суб'єкта господарювання, та за окремим блоком «всі інші сегменти».

3. Якщо жоден з другорядних сегментів не задовольняє критеріям об'єднання, то, незважаючи на невиконання кількісних критеріїв, за будь-яким з таких сегментів повинна бути представлена сегментна інформація. Тоді розкриття інформації буде здійснюватися за чотирма операційними сегментами, в тому числі блок «всі інші сегменти» та «сегмент з доходом менше 10 відсотків».

Відповідно до МСФЗ 8 щодо кожного звітного сегмента суб'єкт господарювання повинен розкрити:

– загальну інформацію про те, як визначено операційні сегменти, види продукції та послуг, від яких кожен операційний сегмент отримує доходи;

– інформацію про прибуток чи збиток звітного сегмента, його активи та зобов'язання, порядок їх оцінки;

– узгодження даних за звітними сегментами з даними суб'єкта господарювання у цілому щодо доходів, прибутку або збитку до оподаткування і припинення діяльності.

Сегментні дані про рух грошових коштів розкриваються тільки за бажанням керівництва суб'єкта господарювання, оскільки інформація може бути використана з корисливими цілями іншим підприємством.

Загальна інформація про кожен звітний сегмент повинна включати:

– стислий опис чинників, які були використані для визначення звітних сегментів, включаючи основу організації таких сегментів: відмінності продуктів та послуг, географічні регіони, правове середовище, або комбінації декількох чинників;

– дані про об'єднання сегментів, якщо воно мало місце;

– види продукції та послуг, від яких кожен звітний сегмент отримує доходи.

Значна частина господарюючих суб'єктів у складі звітних сегментів виділяє види діяльності, зокрема: надання послуг з утримання території; надання послуг з водопостачання; інвестиційна нерухомість.

Обов'язком кожного господарюючого суб'єкта є розкриття інформації про величину прибутку або збитку за кожним звітним сегментом.

Крім того, розкривають також інформацію про:

– виручку від зовнішніх покупців та між-сегментну виручку;

– фінансові доходи та витрати;

– амортизацію;

– суттєві статті доходів та витрат;

– частку в прибутку чи збитку асоційованих та спільних підприємств, облік яких ведеться за методом участі в капіталі;

– витрати (дохід) з податку на прибуток;

– суттєві негрошові статті, відмінні від амортизації.

Перелічені вище показники розкриваються у розрізі сегментів в тому випадку, якщо вони регулярно надаються вищому керівнику з операційної діяльності для аналізу діяльності сегментів.

Господарюючий суб'єкт повинен відображати в звітності оцінку сукупних активів

і зобов'язань за кожним звітним сегментом, якщо суми регулярно надаються керівництву підприємства.

У розрізі сегментів в обов'язковому порядку розкриттю підлягає інформація про:

– інвестиції в асоційовані та спільні підприємства, які обліковуються за методом участі в капіталі;

– суми приросту необоротних активів (за винятком фінансових інструментів, відстрочених податкових активів, активів програм виплат по завершенню трудової діяльності та прав, що виникають за страховими договорами).

Розглянемо порядок розкриття інформації за сегментами публічним акціонерним товариством щодо фінансового результату, активів та зобов'язань у складі фінансової звітності за 2022 р.

Результати діяльності сегментів оцінюються товариством на основі операційного прибутку або збитку у фінансовій звітності. Фінансові операції товариства (включаючи витрати на фінансування та дохід від нього),

доходи і витрати від зміни справедливої вартості фінансових активів, а також податки на прибуток розглядаються в цілому і не розподіляються на операційні сегменти, оскільки управління ними здійснюється на рівні товариства у цілому. Інформація за сегментами ПАТ «Сузір'я» наведена у табл. 1.

Аналогічне розкриття інформації за сегментами щодо фінансового результату, активів та зобов'язань господарюючий суб'єкт (ПАТ «Сузір'я») також повинен зробити за рік, що передує звітному.

Суб'єкт господарювання (товариство) зобов'язаний також провести узгодження даних щодо показників:

– сукупних доходів звітних сегментів із сукупним доходом;

– сукупного прибутку чи збитку звітних сегментів із сукупним прибутком або збитком до оподаткування та припиненої діяльності;

– сукупних активів звітних сегментів із активами товариства;

– сукупних зобов'язань звітних сегментів із зобов'язаннями товариства;

Таблиця 1

## Інформація за сегментами ПАТ «Сузір'я» на 31.12.2022 р., тис. грн

Показники	Послуги з утримання території	Послуги з водопостачання	Інвестиційна нерухомість	Всього за сегментами	Коригування та виключення <sup>1</sup>	Всього, тис. грн
Виручка від зовнішніх клієнтів	591	699	-	1290	-	1290
Амортизація необоротних активів	20	161	-	181	-	181
Збитки від знецінення необоротних активів	-	-	-	-	-	-
Операційний прибуток сегмента	423	(76)	-	347	-	347
Операційні активи	164	2467	2159	4790	687	5477
Капітальні витрати <sup>2</sup>	-	20	972	992	-	992
Операційні зобов'язання	-	221	375	596	2208	2804

Примітки:

<sup>1</sup> Коригування та виключення є частиною звірок, які детально розкриті нижче.

<sup>2</sup> Капітальні витрати складаються з приросту за статтями основних засобів, нематеріальних активів та інвестиційної нерухомості.

– сукупних показників звітних сегментів за кожною іншою суттєвою статтею розкритої інформації з відповідним показником товариства у цілому.

При проведенні узгодження показників ПАТ «Сузір'я» здійснило перехід від загального операційного прибутку за сегментами (347 тис. грн) до сукупного операційного збитку (174 тис. грн).

Товариством розкрито інформацію щодо доходів та витрат, які розглядаються у цілому по підприємству та не приймають участі у формуванні операційного прибутку за сегментами.

Узгодження (звірку) даних за сегментами наведено у табл. 2.

Перелік доходів та витрат, які аналізуються вищим керівником з операційної діяльності у цілому по товариству, є індивідуальним для кожного суб'єкта господарювання і залежить від впровадженої системи управлінського обліку.

**Висновки.** Узагальнена інформація про сегменти суб'єкта господарювання відображається у звітності відповідно до вимог МСФЗ 8 «Операційні сегменти». Дотримання МСФЗ 8 вимагає використання професійного судження щодо суттєвої та несуттєвої інформації, та її подальшого розкриття у фінансовій звітності суб'єкта господарювання.

Розкриття інформації за сегментами щодо фінансового результату, активів та

Таблиця 2

**Узгодження (звірка) даних за сегментами ПАТ «Сузір'я» на 31.12.2022 р., тис. грн**

Показник	Тис. грн
<b>Звірка прибутку</b>	
Операційний прибуток сегментів	347
Інші операційні доходи	469
Адміністративні витрати	(470)
Витрати на збут	-
Інші операційні витрати	(619)
Фінансові витрати	(211)
Фінансові доходи	311
Інші витрати	(1)
Прибуток / збиток від зміни справедливої вартості фінансових активів, що переоцінюються за справедливою вартістю через прибуток /збиток	-
Операційний прибуток товариства	(174)
<b>Звірка активів</b>	
Операційні активи сегментів	4790
Операційні активи на рівні товариства	687
Відстрочені податкові активи	-
Видані позики	-
Похідні інструменти	-
Активи, класифіковані як утримувані для продажу	-
Операційні активи товариства	5477
<b>Звірка зобов'язань</b>	
Операційні зобов'язання сегментів	596
Відстрочені податкові зобов'язання	154
Поточний податок до сплати	-
Кредити	1924
Конвертовані привілейовані акції	-
Інші операційні зобов'язання	130
Зобов'язання, класифіковані як утримувані для продажу	-
Операційні зобов'язання товариства	2804

зобов'язань господарючі суб'єкти проводять у кінці року станом на 31 грудня. Суб'єкт господарювання в обов'язковому порядку повинен провести узгодження даних загального опе-

раційного прибутку або збитку за сегментами з сукупним прибутком або збитком у цілому по підприємству. Також узгодження показників відображають за рік, що передує звітному.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Алексєєва А., Ігнатенко Т. Розкриття інформації за сегментами діяльності підприємства у міжнародних і національних стандартах. *Вісник КНТЕУ*. 2009. № 5. С. 109–116.
2. Войнаренко М.П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту. Київ : Центр учбової літератури, 2010. 485 с.
3. Ігнатенко Т. Побудова управлінського обліку за сегментами діяльності на підприємствах торгівлі. URL: <https://scholar.google.com.ua/citations?user=1oFT6PYAAAAJ&hl=uk> (дата звернення: 06.02.2023).
4. Міжнародний стандарт фінансової звітності 8 «Операційні сегменти». *Міністерство фінансів України*. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%A4%D0%97%208\\_ukr\\_2020.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%A4%D0%97%208_ukr_2020.pdf) (дата звернення: 06.02.2023).
5. Пономаренко І. О. Звітність за сегментами. *Аудитор України*. 2013. № 8 (213). С. 44–48.

#### REFERENCES:

1. Aleksieieva A., Ihnatenko T. (2009) Rozkryttia informatsii za sehmentamy diialnosti pidpriumstva u mizhnarodnykh i natsionalnykh standartakh [Disclosing information about operating segments under international and national standards]. *Herald of KNTEU*. No 5. P. 109–116.
2. Voinarenko M.P. (2010) Mizhnarodni standarty finansovoi zvitnosti ta audytu [International standards of financial reporting and auditing]. Kyiv: Center for Educational Literature, 485 p.
3. Ihnatenko T. Pobudova upravlinskoho obliku za sehmentamy diialnosti na pidpriumstvakh torhivli [Building managerial accounting by segments at trading enterprises]. Available at: <https://scholar.google.com.ua/citations?user=1oFT6PYAAAAJ&hl=uk> (Last accessed: 06.02.2023).
4. Mizhnarodnyi standart finansovoi zvitnosti 8 «Operatsiini sehmenty» [International financial Reporting Standard 8 «Operational Segments»]. *The Ministry of Finance of Ukraine*. Available at: [https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%A4%D0%97%208\\_ukr\\_2020.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%A4%D0%97%208_ukr_2020.pdf) (Last accessed: 06.02.2023).
5. Ponomarenko I.O. (2013) Zvitnist za sehmentamy [Segment Reporting]. *The Auditor of Ukraine*. No. 8 (213). P. 44–48.