

УДК 657.6

DOI: 10.37128/2411-4413-2019-8-15

**ПІДХОДИ ДО РОЗРОБКИ
АУДИТОРСЬКОЮ ФІРМОЮ
КОМЕРЦІЙНОЇ ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО
АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
ПІДПРИЄМСТВА ©**

**ФАБІЯНСЬКА В.Ю.,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри аудиту
та державного контролю
Вінницький національний
аграрний університет
(м. Вінниця)**

У статті розглянуто поняття «комерційна пропозиція» у контексті взаємовідносин, що виникають під час надання аудиторських послуг між двома сторонами: аудитор (аудиторська фірма) та замовник (підприємство), керівництво якого за результатами аналізу даного документа приймає рішення щодо взаємодії із суб'єктом аудиторської діяльності.

Узагальнено погляди економістів-практиків щодо сутності комерційної пропозиції, її структури та підходів до підготовки даного документа. Автором виділено та сформовано перелік основних факторів, що впливають на формат і змістове наповнення комерційної пропозиції, які потрібно врахувати з метою підготовки документації, здатної зацікавити клієнта.

З метою полегшення підготовки комерційної пропозиції аудиторської фірми, автором рекомендується готувати документ за наступною структурою: супровідний лист; профіль аудиторської фірми; змістова частина; заключна частина; короткі резюме членів аудиторської фірми.

У змістовій частині комерційної пропозиції автором рекомендується наводити наступну інформацію: сфери послуг аудиту, що пропонуються; тип розглянутої фінансової інформації; тип впевненості; ціль перевірки; мета аудиту; досвід роботи в рамках відповідної галузі; підхід до аудиту із його детальним описом; часові терміни надання аудиторських послуг; плата за аудиторські послуги; конфіденційність і незалежність аудиторів.

В результаті проведеного дослідження автором сформовано власне визначення: комерційна пропозиція (Proposal) – це документ, який подається замовнику та підготовлений відповідно до внутрішньофірмових стандартів, що містить інформацію про підприємство, пропонувані товари, роботи, послуги, в результаті ознайомлення із якою у замовника складається позитивне враження та очікування щодо якості пропонованих послуг, бажання придбати їх та співпрацювати із суб'єктом господарювання.

Ключові слова: аудит фінансової звітності, аудиторські послуги, пропозиція, комерційна пропозиція, тендерна документація, результати аудиту.

Табл.: 3. Літ.: 9.

**APPROACHES TO THE DEVELOPMENT OF AN AUDIT FIRM COMMERCIAL PROPOSAL
FOR THE AUDIT OF THE FINANCIAL STATEMENTS OF THE COMPANY**

**FABIYANSKA Victoria,
Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor of State Audit and Control Department
Vinnitsia National Agrarian University
(Vinnitsia)**

The article deals with the notion of "commercial offer" in the context of the relations arising in the provision of audit services between two parties: the auditor (audit firm) and the customer (enterprise), whose management, based on the results of the analysis of this document, decides on interaction with the subject of the audit. activities.

The views of economists-practitioners on the essence of the commercial proposal, its structure and approaches to the preparation of this document are generalized. The author identified and formed a list of the main factors that affect the format and content of the commercial proposal, which must be considered in order to prepare documentation that can interest the client.

In order to facilitate the preparation of the business proposal of the audit firm, the author is recommended to prepare a document in the following structure: cover letter; profile of the audit firm; the content part; final part; brief summaries of the members of the audit firm.

In the substantive part of the commercial proposal, the author is recommended to provide the following information: Areas of audit services offered; the type of financial information considered; type of confidence; the purpose of the audit; the purpose of the audit; work experience in the relevant field, approach to the audit with its detailed description; timing of audit services; fees for audit services; the confidentiality and independence of the auditors.

As a result of the research, the author has formed his own definition: a commercial proposal is a document that is submitted to the customer and prepared in accordance with intercompany standards, containing information about the company, products, works, services, as a result of which the customer becomes positive impressions and expectations about the quality of the services offered, desire to purchase them and cooperate with the business entity.

Keywords: audit of financial statements, audit services, proposal, business proposal, tender documentation, audit results.

Tabl.: 3. Lit.: 9.

ПОДХОДЫ К РАЗРАБОТКЕ АУДИТОРСКОЙ ФИРМОЙ КОММЕРЧЕСКОГО ПРЕДЛОЖЕНИЯ ПО АУДИТУ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

ФАБИЯНСКАЯ В.Е.

*кандидат экономических наук,
доцент кафедры аудита и государственного контроля
Винницкий национальный аграрный университет
(г. Винница)*

В статье рассмотрено понятие «коммерческое предложение» в контексте взаимоотношений, возникающих при предоставлении аудиторских услуг между двумя сторонами: аудитором (аудиторской фирмой) и заказчиком (предприятием), руководство которого по результатам анализа данного документа принимает решение по взаимодействию с субъектом аудиторской деятельности.

Обобщены взгляды экономистов-практиков по сущности коммерческого предложения, ее структуры и подходов к подготовке данного документа. Автором выделены и сформирован перечень основных факторов, влияющих на формат и содержательное наполнение коммерческого предложения, которые нужно учесть в целях подготовки документации, способной заинтересовать клиента.

С целью облегчения подготовки коммерческого предложения аудиторской фирмы, автором рекомендуется готовить документ по следующей структуре: сопроводительное письмо; профиль аудиторской фирмы; содержательная часть; заключительная часть; краткие резюме членов аудиторской фирмы.

В содержательной части коммерческого предложения автором рекомендуется приводить следующую информацию: сферы услуг аудита, предлагаемых; тип рассматриваемой финансовой информации; тип уверенности; цель проверки; цель аудита; опыт работы в рамках соответствующей отрасли; подход к аудиту с его подробным описанием; временные сроки предоставления аудиторских услуг; плата за аудиторские услуги; конфиденциальность и независимость аудиторов.

В результате проведенного исследования автором сформировано собственное определение: коммерческое предложение (Proposal) - это документ, который подается заказчику и подготовлен в соответствии с внутрифирменными стандартами, содержит информацию о предприятии, предлагаемые товары, работы, услуги, в результате ознакомления с которой у заказчика складывается положительное впечатление и ожидания относительно качества предлагаемых услуг, желание приобрести их и сотрудничать с предприятием.

Ключевые слова: аудит финансовой отчетности, аудиторские услуги, предложение, коммерческое предложение, тендерная документация, результаты аудита.

Tabl.: 3. Лит.: 9.

Постановка проблемы. Реформування аудиторської діяльності в Україні, що відбулося у зв'язку із прийняттям Закону України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" від 21.12.2017 року, внесло суттєві зміни щодо регулювання аудиту, нагляду та контролю за аудиторською діяльністю, вимог до аудиторів та аудиторських фірм. Особливо значні нововведення стосуються обов'язкового аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Варто зазначити те, що керівництво суб'єкта господарювання, яке відповідає критеріям великого підприємства відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", зобов'язане створити аудиторський комітет або покласти відповідні функції на ревізійну комісію або наглядову раду, що створюється відповідно до законодавства. В свою чергу, аудиторський комітет підприємства, що становить суспільний інтерес, або орган (підрозділ), на який покладено відповідні функції, має забезпечити: оцінку незалежності суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги з обов'язкового аудиту; проведення прозорого конкурсу з відбору суб'єктів аудиторської діяльності та обґрунтування рекомендацій за його результатами.

Конкурс з відбору аудиторської фірми відбувається на підставі розгляду, аналізу та оцінки конкурсних пропозицій, які готують та подають до аудиторського комітету суб'єкта аудиторської діяльності, які мають намір проводити аудит фінансової звітності підприємства.

Якщо процес підготовки комерційної пропозиції аудиторською фірмою не є налагодженим, то така процедура вимагатиме часу та значних зусиль з боку аудиторів, адже це документ, який відображає обґрунтовані можливості суб'єкта аудиторської діяльності провести аудит, висловлені у пропозиції таким чином, щоб зацікавити керівництво підприємства та виділитися з-поміж конкурентів. З метою полегшення процедури підготовки комерційної пропозиції аудиторської фірми автором розроблено структуру такого документа та її змістове наповнення.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми розвитку незалежного аудиту в Україні досліджуються численними науковцями, зокрема: Здирко Н.Г. [1], Назаровою К.О. [2], Редько О.Ю. [3], та багатьма іншими.

Редько О.Ю. ставить запитання щодо того, яким чином пропозиція аудиторських послуг може бути реалізована? У своїй праці він дає відповідь на це питання: "Насамперед через рекламу суб'єктів аудиту. Проте наразі ми не маємо даних про масову рекламу аудиторських фірм або про ефективність такої реклами. Роздача візиток біля податкових інспекцій відійшла у минуле. Реклама у друкованих засобах масової інформації теж неефективна. Є ознаки поширення реклами аудиторських послуг через соціальні мережі. Тому пропозиція реально надходить або через особисті комунікації керівників аудиторських фірм, або через лобіювання фірм серед потенційних замовників на найвищому рівні державного управління. Отже, пропозиція маловідома і не масова, але вона неврегульована, що дозволяє визнати цю рису ринку як таку, що має місце в Україні" [3].

Назарова К.О., досліджуючи проблеми розвитку аудиту, зазначає, що незважаючи на те, що розвиток аудиту триває протягом багатьох сторіч, періодично змінюється вектор його впливу на суспільство в цілому: від державних пріоритетів до професійної незалежності, та навпаки. Події останніх років в Україні ставлять перед аудиторською професією питання про його соціальну орієнтацію та відповідальність. Вітчизняний аудит розвивається в напрямку соціальної орієнтації, якому притаманні риси не лише професійності, а й високої якості та відповідальності за результати проведеного аудиту перед замовниками, державою, суспільством [2].

Здирко Н.Г. зазначає, що на сучасному етапі формування умов господарювання для економічної діяльності суб'єктів господарювання, а також організації їхньої аудиторської перевірки існує певна нестабільність. Саме тому сучасна економічна діяльність характеризується наявністю цілої системи ризиків, пов'язаних з відсутністю вичерпної інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання у ринковому середовищі, що суттєво впливає на процес прийняття управлінських рішень та їх наслідки [1].

Комерційна пропозиція аудиторської фірми є документом, який представляє її на ринку аудиторських послуг, надаючи майбутньому клієнту інформацію про суб'єкта аудиторської діяльності, його можливості провести аудит на високому рівні, дотримуючись законодавства та принципів професійної етики. Саме тому такий документ є одним зі складників ділового іміджу аудиторської компанії, що здатний донести до потенційного клієнта інформацію про найсуттєвіші переваги аудиторської фірми, що виокремлюють її з-поміж конкурентів.

Варто зазначити, що наразі відсутні дослідження вчених щодо сутності та методики підготовки комерційної пропозиції аудиторської фірми, що посилює актуальність обраної теми та необхідність її розвитку.

Формулювання цілей статті. Метою статті є дослідження сутності поняття «комерційна пропозиція», факторів впливу, вимог та підходів до розробки даного документу аудиторською фірмою.

Виклад основного матеріалу дослідження. Комерційну пропозицію економісти-практики називають візитівкою компанії, здатною привернути увагу потенційних замовників, що дасть можливість виділитися серед конкурентів та донести до потенційного покупця інформацію щодо якості, вартості, інших переваг пропонованих товарів, робіт, послуг.

Цей документ є надзвичайно важливим елементом маркетингової стратегії підприємства, оскільки у ринковому середовищі, де все побудоване на законі попиту та пропозиції, важливо не тільки вміти виробити якісну продукцію, але й не менш важливим моментом є вміння реалізувати її.

Тому управлінському персоналу підприємства необхідно усвідомлювати, що серед інших конкурентних переваг підприємства, якими є якість та доступна ціна продукції, вміння донести замовнику інформацію щодо пропонованих товарів таким чином, щоб у нього виникло бажання їх придбати, є справжнім мистецтвом, якому треба і можна навчитися.

Комерційна пропозиція є одним із ефективних методів залучення нових клієнтів, який дає майбутньому замовнику розуміння того, що ваше підприємство виготовляє таку продукцію (послуги), яка йому потрібна і може задовольнити його найвибагливіші потреби. Цей документ може мати назву: “комерційна пропозиція”, “пропозиція” чи “запрошення до співпраці”.

В академічному тлумачному словнику української мови надається наступне визначення поняття “пропозиція” – це те, що пропонується чий-небудь увазі, виноситься на обговорення, розгляд; те, що пропонується кому-небудь замість чогось або на вибір як угода, умова [4].

Тому поняття “комерційна пропозиція” можна трактувати як пропозицію, пропонування кому-небудь з метою подальшої реалізації певних товарів, робіт, послуг.

Економісти-практики по-різному визначають сутність комерційної пропозиції, її структуру та особливості підготовки. Результати аналізу визначень економістами поняття “комерційна пропозиція” та підходів до підготовки даного документа подано у табл. 1.

Таблиця 1

Підходи економістів-практиків до підготовки комерційної пропозиції

Автор	Підходи до підготовки документа
1	2
Володимир Забудський, юрист АО PwC Legal	Пропозиції щодо надання послуг готуються юристами фірми відповідно до єдиних стандартів мережі, але при цьому адаптуються до індивідуальних потреб конкретного клієнта. Оскільки сфера діяльності PwC Україна не обмежується юридичними послугами, і фірма прагне надавати клієнтові рішення у форматі one-stop shop solution, ми часто готуємо комплексні пропозиції, в яких послуги АО PwC Legal пропонується у «тандемі» з іншими професійними послугами, які надають наші колеги з бізнес-консалтингу або ж аудиту
Олена БАТМАНОВА, менеджер з питань розвитку бізнесу київського офісу МЮФ Baker & McKenzie	Як правило, міжнародні фінансові організації мають чіткі вимоги щодо процедури закупівлі послуг, яким мають слідувати постачальники, а також не менш чіткі критерії їх оцінювання. Вся інформація, що подається, має бути належним чином оформлена відповідно до встановлених правил кожної окремої установи. Окрім ціни, у підготовці таких пропозицій має значення комплексний підхід та формування правильної команди з відповідним досвідом роботи над схожими проектами. на складні проекти залучається міжнародна команда, тому в пригоді стає глобальна мережа офісів фірми та залучення додаткових консультантів до консорціуму, що дає більші шанси на перемогу
Олег ШЕВЦОВ, юрист МЮК ALEXANDROV & PARTNERS	Одним із ефективних методів залучення нових клієнтів був, є і буде процес підготовки документа, який дає потенційному клієнту розуміння того, що саме ви є тим помічником, без якого йому не обійтись. І неважливо, яку назву матиме цей документ — «комерційна пропозиція», просто «пропозиція» чи «запрошення до співпраці»
Ірина КВАСКОВА, адвокат ЮК Incanto Lawyers	Юридична фірма та клієнт повинні однаково розуміти суть замовлення та вимоги до результату послуг, для чого і складається комерційна пропозиція. Початок роботи без такого етапу є винятком, який іноді має місце при роботі з давнім клієнтом, коли необхідно дещо розширити поточне завдання. В інших випадках вважаємо за доцільне формалізувати домовленості з клієнтом у формі комерційної пропозиції
Соломія СЛИЖУК, юрист ЮК «Пронін та Партнери»	Комерційна пропозиція — це так звана візитівка юридичної компанії, а грамотно написана комерційна пропозиція — сертифікат на здійснення угоди з клієнтом. Комерційна пропозиція є важливою ланкою для початку роботи з тією чи іншою юридичною фірмою
Євген СМІРНОВ, керуючий партнер АО «Смирнов, Тарасевич і Партнери»	Комерційна пропозиція юридичних послуг — це фактично інформація про можливості юридичної фірми з надання на певних умовах послуг потенційному клієнтові. У нашому адвокатському об'єднанні ми використовуємо формалізовану комерційну пропозицію на період початку взаємовідносин з новими клієнтами чи під час участі в тендерах. При взаємовідносинах з існуючими клієнтами ми надаємо перевагу продажу послуг у ході особистих перемовин, які проводять партнери фірми

1	2
Оксана СОСІДЕНКО, директор з розвитку бізнесу ЮФ «Антика»	Від вагомості та складності проектів залежать вимоги до фахівців, які будуть залучені до виконання того чи іншого проекту, а також кількість стадій тендеру. Відбір консультантів для масштабних проектів може проводитись у три стадії: 1) виявлення зацікавленості в участі у проекті (претенденти готують документ під назвою Express of Interest (EOI), який включає інформацію про досвід компанії, фахівців тощо); 2) технічна заявка (викладення методології виконання завдання); 3) тендерна пропозиція (викладення цінової/фінансової пропозиції)
Катерина ГРАБОВИК, старший юрист ICF Legal Service	Процес підготовки комерційної пропозиції — це завжди спільна робота практикуючих юристів і відділу маркетингу компанії. Це необхідно для того, щоб пропозиція була актуальною і раціональною та водночас цікавою з точки зору подачі інформації. Завдання юриста — закласти в пропозицію розуміння суті питання та оптимальний шлях вирішення завдання клієнта. У свою чергу, завданням маркетолога є зробити її зручною для читання і сприйняття
Роман ГАЙДАЙ, керуючий партнер АО «Роман Гайдай та Партнери»	Комерційна пропозиція — це лист, в якому наше підприємство розповідає можливого клієнту про послуги, які адвокатське об'єднання може запропонувати, скільки вони коштуватимуть, для чого ці послуги потрібні та корисні потенційному клієнтові. Комерційна пропозиція зазвичай надсилається після того, як дві юридичні (фізичні) особи в загальних рисах познайомилися одна з одною, але до моменту підписання договору
Максим ЗІНЧЕНКО, керівник юридичної служби ТОВ «ЕНЕРДЖІ ГМБХ»	Особисті зустрічі з клієнтом при продажі юридичних послуг є більш важливими та доцільними. Знаходячись віч-на-віч з клієнтом, можна зрозуміти його настрій, потребу та відповідним чином реагувати на будь-які зміни, уточнення чи прохання — залежно від тієї проблематики, яка цікавить клієнта і за що він буде згоден платити кошти. Однак у випадках, коли немає можливості провести ґрунтовну та змістовну зустріч з потенціальним клієнтом, у вас має бути цікава комерційна пропозиція, яка буде тією рятівною паличкою, що допоможе обрати саме вашу компанію
Максим БУГАЙ, юридичний радник TNT Ukraine	Вимоги до форми комерційної пропозиції визначаються розміром проекту, щодо якого необхідно залучати зовнішнього консультанта, та тривалістю співпраці з ним. Великі проекти передбачають проведення тендера на закупівлю юридичних послуг. У цьому випадку доцільним буде підготувати справді інформативну комерційну пропозицію (legal services proposal/pitch). Також потрібно врахувати, що така комерційна пропозиція стане в пригоді для обґрунтування вибору радника при проведенні аудиту чи іншої перевірки в майбутньому
Олег БОРІЙЧУК, заступник директора з правових питань КУА «Октава Капітал»	Для успішного продажу послуг важливо задовольнити очікування клієнта щодо їх якості та ціни. Крім того, консалтингові компанії, як і будь-які інші виконавці на ринку послуг, повинні піклуватися про бездоганність сервісу. Одним із показників рівня сервісу є швидкість реакції на запит. Як правило, замовляючи послуги, клієнт очікує на оперативну відповідь у день надіслання запиту. Найбільш важливе значення для акценту комерційної пропозиції має її зміст, залежно від якого складається враження та очікування щодо якості замовлених послуг

Джерело: сформовано автором на основі [5]

На підставі аналізу табл. 1 можна зробити наступні висновки щодо сутності комерційної пропозиції, а саме, – це документ:

- який надсилається замовнику до підписання договору та є своєрідною візитівкою підприємства;
- у якому підприємство, яке реалізує продукцію, товари, послуги, представляє з найвигіднішої сторони свої послуги, інформацію, скільки вони коштуватимуть, для чого ці послуги потрібні та корисні потенційному клієнтові;
- у якому представляється інформація про якість пропонованих послуг, умови їх надання, та основні моменти, які відрізняють підприємство та його послуги від конкурентів;
- який дає змогу потенційному замовнику послуг та підприємству, яке їх пропонує, однаково зрозуміти суть замовлення та вимоги до результату послуг.

В результаті аналізу численних відзивів керівників та провідних фахівців компаній [5], які мають досвід щодо підготовки комерційної пропозиції, вдалося виділити та сформувати перелік основних факторів, що впливають на її формат і змістове наповнення, які потрібно врахувати з метою підготовки документації, здатної зацікавити клієнта.

Отже, на формат і зміст комерційної пропозиції впливають наступні фактори:

1) статус відносин із клієнтом (існуючий чи потенційний клієнт) - для клієнта, який ще не мав досвіду роботи компанією, доречно підготувати детальну пропозицію з розгорнутою

презентацією послуг, досвіду команди та стандартів роботи. Якщо ж з клієнтом пов'язують тривалі відносини, а часу на реалізацію проекту обмаль, то буде достатньо пропозиції у форматі e-mail, яка містить лише стислий виклад обставин справи та запитуваних послуг;

2) характер та обсяг пропонованих послуг;

3) особливості діяльності самого клієнта;

4) вітчизняний чи іноземний замовник (як правило, міжнародні фінансові організації мають чіткі вимоги щодо процедури закупівлі послуг, яким мають слідувати постачальники, а також не менш чіткі критерії їх оцінювання);

5) вагомість та складність проекту, оскільки від цього залежать вимоги до фахівців, які будуть залучені до виконання того чи іншого проекту, а також кількість стадій тендеру;

6) розмір проекту, щодо якого необхідно залучати зовнішнього консультанта (великі проекти передбачають проведення тендера на закупівлю юридичних послуг, у цьому випадку доцільним буде підготувати справді інформативну комерційну пропозицію; для невеликих запитів повною мірою буде достатньо змістовної стислої відповіді у тілі електронного листа).

Розгляд відзивів керівників та провідних фахівців компаній [5] щодо особливостей підготовки комерційної пропозиції дав можливість виокремити основні вимоги до складання даного документа, якими є наступні:

- інформація, що подається у пропозиції, має бути належним чином оформлена відповідно до встановлених правил кожної окремої установи (тендерної документації);

- документ бажано складати найбільш прийнятною для адресата мовою;

- інформацію необхідно подавати стисло, чітко, але змістовно;

- приклади з портфоліо, наведені у пропозиції, повинні бути коректними;

- при підготовці адресної комерційної пропозиції бажано врахувати особливості конкретного клієнта;

- інформацію про вартість послуг треба надавати достатньо прозоро: яким чином формується ціна послуг, які складові оплачуються окремо, чи враховані податки;

- важливу роль відіграє візуальна подача документа (грамотність, єдине форматування);

- пропозиція повинна бути актуальна, раціональна та водночас цікава з точки зору подачі інформації;

- зручність для читання і сприйняття.

Варто зазначити, що комерційна пропозиція в більшості випадків готується підприємством відповідно до вимог тендерної документації, яка складається замовником з метою проведення конкурсного відбору претендентів на постачання товарів, робіт, послуг, що є предметом проведення публічних закупівель. Тому така документація повинна готуватися чітко у відповідності до вимог тендерної документації замовника та відображати основні умови придбання продукції (терміни надання послуг, можливість відстрочки платежу, цінову політику) та її якісні характеристики, що у сукупності представлятимуть підприємство як надійного партнера, здатного виконати свої зобов'язання на найвигідніших для замовника умовах.

Отже, комерційна пропозиція (Proposal) – це документ, який подається замовнику та підготовлений відповідно до внутрішньофірмових стандартів, що містить інформацію про підприємство, пропоновані товари, роботи, послуги, в результаті ознайомлення із якою у замовника складається позитивне враження та очікування щодо якості пропонованих послуг, бажання придбати їх та співпрацювати із суб'єктом господарювання.

Поняття тендерної пропозиції визначається Законом України “Про публічні закупівлі”: тендерна пропозиція - це пропозиція щодо предмета закупівлі або його частини (лота), яку учасник подає замовнику відповідно до вимог тендерної документації [6].

Відповідно до Закону України “Про публічні закупівлі”, тендерна документація - документація щодо умов проведення публічних закупівель, що розробляється та затверджується замовником і оприлюднюється для вільного доступу на веб-порталі Уповноваженого органу та авторизованих електронних майданчиках. Тендерна документація не є об'єктом авторського права та/або суміжних прав [6].

Тендерна пропозиція готується учасником процедури закупівлі відповідно до вимог, встановлених замовником у тендерній документації.

Публічна закупівля - придбання замовником товарів, робіт і послуг у порядку, встановленому Законом України “Про публічні закупівлі” [6].

Своє бачення щодо проблем участі в тендерах висловлює Є. Смирнов, керуючий партнер АО “Смирнов, Тарасевич і Партнери”: “незважаючи на те, що наша компанія бере участь у тендерах, ми вважаємо таку форму продажу наших послуг на цей момент малоефективною, адже

підготовка до тендера є невинуватеною трудомісткою, в тому числі й у зв'язку з часто некоректним описом тендерних умов. Прикладом для цього може слугувати наша участь у тендерах, які оголошував Національний банк України, де фактично самі формулювання юридичних послуг, що закуповуються, не дозволяли об'єктивно визначити обсяг передбаченої роботи. За таких "розпливчастих" формулювань існують ризики, що у разі виграну тендера реальний обсяг робіт виявиться більшим, ніж вирахована нами вартість послуг, наведена у комерційній пропозиції" [5].

Як зазначає В. Забудський, юрист АО PwC Legal, компанія регулярно відстежує запити представників публічного сектора на закупівлю юридичних послуг через систему ProZorro та розглядає доцільність участі в них. Водночас варто зауважити, що наразі напрям надання юридичної підтримки у сфері публічних закупівель в Україні не є надто привабливим для провідних міжнародних компаній з комерційної точки зору. Як правило, у таких пропозиціях ключовим критерієм при обранні юридичного радника є мінімальна вартість послуг. Це позбавляє міжнародні юридичні компанії можливості демонструвати свої конкурентні переваги — високу якість послуг та бездоганну репутацію, що, як відомо, не може коштувати дешево [5].

Комерційна пропозиція аудиторської фірми є особливим документом, який має свої суттєві особливості підготовки, оскільки аудиторська діяльність є підприємницькою, незалежною професійною діяльністю аудиторів та аудиторських фірм, що полягає у наданні впевненості щодо достовірності бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності. Важливим аспектом є те, що аудитор зобов'язаний дотримуватися принципів професійної етики, зокрема: незалежності, об'єктивності, доброчесності, конфіденційності, професійної компетентності та належної ретельності, професійної поведінки та технічних стандартів.

Незалежність є основоположним принципом професійної етики аудитора, на дотриманні якого базується унікальність та цінність аудиту, а також довіра до результатів аудиторської перевірки з боку користувачів фінансової звітності.

Відповідно до Кодексу етики професійних бухгалтерів, незалежність – це:

1) незалежність думки – така спрямованість думок, яка дає можливість надати висновок без будь-якого впливу, який може ставити під загрозу професійне судження, і діяти чесно, з об'єктивністю та професійним скептицизмом;

2) незалежність поведінки – уникнення фактів та обставин, настільки суттєвих, що розсудлива та поінформована третя сторона, знаючи всю відповідну інформацію, у тому числі застосовані застережні заходи, обґрунтовано дійшла б висновку, що чесність, об'єктивність чи професійний скептицизм фірми, члена групи з надання впевненості перебувають під загрозою [7].

Для підготовки комерційної пропозиції бажано використовувати визначену структуру, яку необхідно розробити керівництву аудиторської фірми та закріпити на рівні внутрішньофірмових стандартів. У процесі підготовки комерційної пропозиції необхідно дотримуватися чіткості і зрозумілості викладення інформації, що дасть змогу зацікавити потенційного клієнта.

Структура комерційної пропозиції аудиторської фірми щодо аудиту фінансової звітності підприємства може бути побудована наступним чином (табл. 2).

Розглянемо детальніше зміст кожного розділу комерційної пропозиції. Супровідний лист є документом, у якому керівництву аудиторської фірми звертається до потенційного замовника з наміром надати аудиторські послуги. У листі аудитор висловлює своє задоволення щодо можливостей надання якісних аудиторських послуг клієнту. При цьому надається коротка та загальна інформація про досвід, високу кваліфікацію аудиторів, бездоганну репутацію аудиторської фірми, можливість надати аудиторські послуги у терміни та на умовах, які будуть найбільш вигідними для клієнта. У документі аудитором висловлюється намір та сподівання щодо майбутньої співпраці із підприємством, якому адресується лист.

Профіль аудиторської фірми містить докладну інформацію щодо її створення, реєстрації в Єдиному державному реєстрі підприємств і організацій України та в Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, види діяльності, якими відповідно до установчих документів має право займатися фірма, юридична та фактична адреса, контактні телефони. У профілі міститься також інформація щодо керівника аудиторської фірми та інших аудиторів і їх помічників.

Інформація про персонал аудиторської фірми у цій частині комерційної пропозиції подається коротко, зокрема, як показує досвід, містить: фото, посаду, яку займає працівник в аудиторській фірмі, інформацію про сертифікат аудитора та реєстрацію в Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, контактні дані (електронна пошта та контактний телефон). Більш докладна інформація про кожного члена аудиторської фірми надається в резюме, які є складовою частиною комерційної пропозиції.

Структура комерційної пропозиції щодо аудиту фінансової звітності підприємства

Структурні елементи (розділи)	Зміст розділів
Супровідний лист	є документом, у якому керівництво аудиторської фірми звертається до потенційного замовника з наміром надати аудиторські послуги
Профіль аудиторської фірми	містить наступну інформацію: - щодо реєстраційних даних аудиторської фірми; - її керівництво та персонал; - внутрішню систему контролю якості аудиторських послуг; - страхування професійної відповідальності аудиторів перед третіми особами (страхова сума та страховий сертифікат); - стратегічні переваги аудиторської фірми, які суттєво відрізняють її від конкурентів, що дадуть змогу задовольнити усі очікування клієнта щодо якісного проведення аудиту та отримання рекомендацій з удосконалення системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю підприємства
Змістова частина	розкривається інформація щодо: - сфери послуг аудиту, що пропонуються; - типу розглянутої фінансової інформації; - типу впевненості; - цілей перевірки; - мети аудиту; - досвіду роботи аудиторів в рамках відповідної галузі; - підходу до аудиту із його детальним описом; - часових термінів надання аудиторських послуг; - плати за аудиторські послуги; - конфіденційності і незалежності аудиторів
Заключна частина	надається інформація щодо процедур, які виконуватимуться аудиторами перед видачею аудиторського звіту та інформація про результати аудиту
Короткі резюме членів аудиторської фірми	наводиться детальна інформація про кожного члена аудиторської фірми із зазначенням як загальної для такого документа інформації, так і характеристик, що стосуються аудиту, зокрема, досвід роботи та досягнення в аудиторській діяльності

Джерело: розроблено автором

У профілі аудиторської фірми надається також інформація про внутрішню систему контролю якості аудиторських послуг та працівника, на якого покладені обов'язки щодо підтримання її на належному рівні та виконання усіх заходів, передбачених системою. Як показує досвід, зазвичай такі обов'язки покладаються на керівника аудиторської фірми, однак відповідальною особою може бути також інший висококваліфікований сертифікований аудитор.

Відповідно до Міжнародного стандарту контролю якості 1 "Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги" (далі - МСКЯ 1), система контролю якості аудиторських послуг складається із наступних елементів:

1) прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом, і виконання специфічних завдань (фірма зобов'язана перш ніж прийняти завдання, мати достатню впевненість з наступних питань: чесність клієнта; чи персонал фірми достатньо компетентний для виконання завдання; можливість дотримання етичних вимог);

2) виконання завдання (політика й процедури контролю якості виконання завдання мають охоплювати всі етапи планування й виконання завдання);

3) етичні вимоги (фірма зобов'язана впровадити таку політику та процедури, які б надали їй достатню впевненість, що фірма та її персонал дотримуються відповідних етичних вимог);

4) моніторинг (має включати постійний розгляд та оцінку системи контролю якості фірми, а також періодичну перевірку окремих завершених завдань);

5) людські ресурси (фірма зобов'язана впровадити таку політику та процедури, які б надали їй обґрунтовану впевненість у тому, що фірма має достатньо персоналу, здібності, компетентність та відданість етичним принципам якого дають змогу надавати аудиторські послуги згідно з професійними стандартами, законодавчими і нормативними вимогами);

6) відповідальність керівництва за організацію контролю якості (політика та процедури контролю якості встановлюються фірмою для підвищення внутрішньої культури й розуміння персоналом того, що якість – це головне при наданні аудиторських послуг) [8].

Відповідно до Закону України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”, суб’єкт аудиторської діяльності, який провадить обов’язковий аудит фінансової звітності, зобов’язаний мати чинний договір страхування цивільно-правової відповідальності суб’єкта аудиторської діяльності перед третіми особами [9].

Тому важливою інформацією, яка має бути розкрита у профілі аудиторської фірми, є повідомлення про наявність укладеного договору страхування професійної відповідальності аудиторів перед третіми особами (страхова сума та страховий сертифікат).

У профілі аудиторської фірми повідомляється також інформація, яка повинна зацікавити потенційного замовника та створити усі передумови вибору саме цієї аудиторської фірми для надання аудиторських послуг із майбутнім продовженням співпраці. Аудитор розкриває стратегічні переваги аудиторської фірми, які суттєво відрізняють її від конкурентів, що дадуть змогу задовольнити усі очікування клієнта щодо якісного проведення аудиту та отримання рекомендацій з удосконалення системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю підприємства, зокрема:

- досвід роботи на ринку аудиторських послуг;
- надійна система контролю якості аудиторських послуг, сформована на фірмі;
- професійна відповідальність аудиторів, що підтверджено договором страхування;
- широке залученням партнера до участі у кожній перевірці;
- менеджер або партнер приймає участь у кожному етапі під час надання аудиторських послуг, що підвищує їх якість;
- постійний та досвідчений персонал фірми;
- кожен працівник фірми відповідає вимогам безперервної освіти та зовнішнього контролю якості, що містяться в Законі України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” та Міжнародних стандартах аудиту;
- своєчасність комунікацій із замовником;
- використання сучасних технологій та технічних комунікацій, здатних забезпечити високу якість аудиту, збереження та конфіденційність інформації.

Рекомендуємо завершувати інформацію, наведеному у профілі аудиторської фірми, приблизно наступним висловом: “Ми вважаємо, що унікальне поєднання знань та навичок персоналу нашої фірми та технічних комунікацій забезпечить клієнтам найвищу якість аудиторських послуг”.

У змістовій частині комерційної пропозиції пропонуємо відображати інформацію за наступною структурою (табл. 3).

Таблиця 3

Змістова частина комерційної пропозиції аудиторської фірми

Структурні елементи	Зміст
1	2
Сфери послуг аудиту, що пропонуються	аудит фінансової звітності компанії за рік, що минув, з можливістю продовження на наступні роки, і буде включати аудит фінансової звітності на відповідність вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності
Тип розглянутої фінансової інформації	пакет річної фінансової звітності компанії, складеної відповідно до МСФЗ за рік, що минув, з можливістю продовження на наступні роки
Тип впевненості	аудит повного пакету річної фінансової звітності, складеної відповідно до МСФЗ за рік, що минув, з можливістю продовження на наступні роки
Ціль перевірки	висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності
Мета аудиту	метою аудиту є надання таких висновків та звітів: незалежна думка аудитора щодо відповідності фінансової звітності компанії вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності
Досвід роботи в рамках відповідної галузі	наводиться інформація щодо роботи із клієнтами, що працюють у подібній галузі, подібної організаційно-правової форми господарювання та власності. Інформація наводиться із представленням переліку клієнтів, яким надавались аудиторські послуги

1	2
Підхід до аудиту із його детальним описом	1. Початкові процедури підготовки та планування аудиту. 2. Попередні аналітичні процедури, збір підтверджень та інші методи збору аудиторських доказів. 3. Процедури, що стосуються фактичної перевірки наявності, стану активів компанії на місці. 4. Заходи узагальнення аудиторських доказів. 5. Доопрацювання звіту та завершальні аналітичні процедури. 6. Подання звітів та презентація раді директорів компанії.
Часові терміни надання аудиторських послуг	часові терміни та етапи аудиту подаються у вигляді попереднього плану аудиту компанії
Плата за аудиторські послуги	визначається плата, виходячи зі складності виконаної роботи, обсягу послуг, оцінки витраченого часу та рівня компетентності персоналу
Конфіденційність і незалежність аудиторів	надається інформація щодо політик і процедур, що забезпечують конфіденційність, безпечне зберігання, цілісність, доступність та відновлюваність документації із завдання

Джерело: сформовано автором

У заключній частині комерційної пропозиції надається інформація щодо процедур, які виконуватимуться аудиторами перед видачею аудиторського звіту, зокрема:

- оцінка зобов'язань та непередбачених ситуацій, подальших подій та пов'язаних із ними транзакцій, які можуть поставити під сумнів припущення про безперервність діяльності компанії;
- оцінка фінансового стану компанії та схильності її до банкрутства;
- оцінка впливу суттєвої невизначеності на фінансову звітність компанії;
- оцінка викривлень, виявлених під час аудиту, що матимуть суттєвий вплив на фінансову звітність;
- визначення факту, що фінансова звітність подається відповідно до загальноприйнятих стандартів обліку.

Також у заключній частині комерційної пропозиції надається інформація про результати аудиту, зокрема: "Результатом проведеного аудиту буде аудиторський звіт щодо фінансової звітності, складеної відповідно до МСФЗ станом на та за рік, що закінчується 31 грудня 2018 року, надання листа-рекомендацій керівництву компанії за результатами проведеного аудиту, додаткового звіту для аудиторського комітету діяльність".

Резюме членів аудиторської фірми оформляються в кінці комерційної пропозиції у вигляді додатків, у яких розкривається інформація щодо кожного працівника, його освіти, досвіду роботи, досягнень, в тому числі у сфері незалежного аудиту.

Комерційна пропозиція аудиторської фірми може подаватися замовнику як у паперовій, так і в електронній формі, при цьому варто зазначити, що оформлення документа та його візуальний вигляд також мають важливу роль для встановлення взаємовідносин між суб'єктом аудиторської діяльності та підприємством.

Висновки. В результаті аналізу визначень, наданих економістами-практиками щодо поняття "комерційна пропозиція", автором сформовано власне визначення: комерційна пропозиція (Proposal) – це документ, який подається замовнику та підготовлений відповідно до внутрішньофірмових стандартів, що містить інформацію про підприємство, пропонувані товари, роботи, послуги, в результаті ознайомлення із якою у замовника складається позитивне враження та очікування щодо якості пропонованих послуг, бажання придбати їх та співпрацювати із суб'єктом господарювання.

Найважливішими факторами, які необхідно врахувати при підготовці комерційної пропозиції є статус відносин із клієнтом, характер та обсяг пропонованих послуг, особливості діяльності самого клієнта, вітчизняний чи іноземний замовник, вагомість, складність та розмір проекту, кількість стадій тендеру.

Вимоги, забезпечення виконання яких дозволить підготувати максимально якісну комерційну пропозицію, є наступні: належне оформлення відповідно до встановлених правил тендерної документації; найбільш прийнятна для адресата мова; стисле, чітке, але змістовне подання; врахування особливостей конкретного клієнта; прозоре подання інформації щодо вартості послуг; грамотність, єдине форматування документа; зручність для читання і сприйняття.

Вважаємо, що для підготовки комерційної пропозиції бажано використовувати визначену структуру, яку необхідно розробити керівництву аудиторської фірми та закріпити на рівні внутрішньофірмових стандартів. Структура комерційної пропозиції аудиторської фірми щодо аудиту фінансової звітності підприємства може бути побудована наступним чином: супровідний лист, профіль аудиторської фірми, змістова частина, заключна частина, короткі резюме членів аудиторської фірми. У кожній із зазначених частин аудитор розкриває інформацію щодо можливостей аудиторської фірми, її особливостей, що вигідно відрізняють її від конкурентів, використання яких дасть можливість клієнту отримати аудиторські послуги найвищої якості.

Перспективи подальших розвідок вбачаємо у дослідженні особливостей підготовки підсумкових документів аудитора за результатами обов'язкового аудиту у контексті вимог Закону України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність".

Список використаних джерел

1. Здирко Н. Г., Гордєєва К.В. Теоретичні аспекти сутності аудиторського ризику в Україні. *Економічні науки. Серія : Облік і фінанси*. 2010. Вип. 7(1). С. 502-508. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2010_7\(1\)_65](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2010_7(1)_65).
2. Назарова К.О. Причини та генезис розвитку українського аудиту в напрямку його соціальної орієнтації. *Культура народів Причорномор'я*. 2013. № 256. С. 23-26. URL: <http://dspace.nbuv.gov.ua/handle/123456789/92332>.
3. Редько О.Ю. Основні ілюзії щодо ринку аудиту в Україні. *Статистика України*. 2018. №1. С. 93-97.
4. Словник української мови: в 11 томах. — Том 5, 1974. — Стор. 547. URL: <http://sum.in.ua/s/propozycja>.
5. Руженцева Є., Сисоєнко М. Заробити пропозицію. *Український юрист. Журнал сучасного правника*. 2016. № 11. URL: <http://jurist.ua/?article/1184>.
6. Про публічні закупівлі: Закон України від 25.12.2015 р. № 922-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/922-19>.
7. Кодекс етики професійних бухгалтерів : редакція від 2012 р. – Київ, 2014. – 172 с.
8. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [Текст]. Частина I : Видання 2016-2017 років / Пер. з англ. мови О.Л. Ольховікова, М.К. Шульман. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів. 2016. Аудиторська палата України. 2017. 1142 с. URL: http://www.apu.com.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82.pdf.
9. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.

References

1. Zdyrko, N.H. & Hordieeva, K.V. (2010). Teoretychni aspekty sutnosti audytorskoho ryzyku v Ukraini [Theoretical aspects of essence of auditor risk in Ukraine]. *Ekonomichni nauky. Seriya : Oblik i finansy - Economic sciences. Series: Accounting and finances*, 7(1), 502-508. Retrieved from [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2010_7\(1\)_65](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2010_7(1)_65) [in Ukrainian].
2. Nazarova, K.O. (2013) Prychyny ta henezys rozvytku ukrainskoho audytu v napriamku yoho sotsialnoi oriientatsii [The reasons and genesis of the development of Ukrainian audit in the direction of its social orientation]. *Kultura narodov Prychornomorja - Culture of the peoples of the Black Sea*, 256, 23-26. Retrieved from <http://dspace.nbuv.gov.ua/handle/123456789/92332> [in Ukrainian].
3. Redko, O.Iu. (2018) Osnovni iliuzii shchodo rynku audytu v Ukraini [The main illusions about the audit market in Ukraine] *Statystyka Ukrainy - Statistics of Ukraine*. 1. 93-97 [in Ukrainian].
4. Slovnyk ukrainskoi movy: v 11 tomakh [Dictionary of the Ukrainian language: in 11 volumes] (1974), Tom 5, 575 Retrieved from <http://sum.in.ua/s/propozycja> [in Ukrainian].
5. Ruzhentseva, Ye. & Sysoienko, M. (2016) Zarobyty propozytsiiu [Earn an offer]. *Ukrainskyi yuryst. Zhurnal suchasnoho pravnyka - Ukrainian lawyer. The Journal of Modern Lawyer*. 11. Retrieved from <http://jurist.ua/?article/1184>. [in Ukrainian].
6. Pro publichni zakupivli: Zakon Ukrainy vid 25.12.2015 r. № 922-VIII. [About the audit of financial reporting and audit activity: Law of Ukraine dated December 25, 2015, No. 922-VIII]. (n.d.). [zakon2.rada.gov.ua](https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/922-19). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/922-19> [in Ukrainian].
7. Kodeks etyky profesiinykh bukhhalteriv [Codex of Ethics for Professional Accountants]. (2012) Kyiv [in Ukrainian].
8. Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh poslug, vydannia 2016-2017 roku [International Standards on Quality Control, Audit, Review, Other Assurance and Related Services, Edition 2016-2017]. (n.d.) www.apu.net.ua. Retrieved from

<https://www.apu.net.ua/component/content/article/2-uncategorised/1151-miznarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017> [in Ukrainian].

9. Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist: Zakon Ukrainy vid 21.12.2017 r. № 2258-VIII [About the audit of financial reporting and audit activity: Law of Ukraine dated December 21, 2017, No. 2258-VIII]. (n.d.). *zakon2.rada.gov.ua*. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> [in Ukrainian].

Інформація про автора

ФАБИАНСЬКА Вікторія Юхимівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри аудиту та державного контролю, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: Viktoriafab@ukr.net).

FABIYANSKA Victoria – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of State Audit and Control Department, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, Soniachna str. 3, e-mail: Viktoriafab@ukr.net).

ФАБИЯНСКАЯ Виктория Ефимовна – кандидат экономических наук, доцент кафедры аудита и государственного контроля, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: Viktoriafab@ukr.net).



UDC 336.2:33

DOI: 10.37128/2411-4413-2019-8-16

ORGANIZATIONAL AND METHODOLOGICAL
FUNDAMENTALS OF AN ENTERPRISE
ENVIRONMENTAL COSTS ACCOUNTING ©

LEPETAN Inna,
PhD in Economics, Associate Professor,
Associate Professor of Accounting
Department,
Vinnytsia National Agrarian University
(Vinnytsia)

A rational organization of accounting for environmental costs is a system of elements and means of optimal construction of the accounting process in order to obtain and provide reliable, operational, analytical and qualitative information for the management of environmental costs and control of the resources used in the field of environmental protection. Due to the rational organization of accounting of environmental costs, an information base is formed for a comprehensive analysis of environmental costs, effective management of environmental costs and environmental activities, reliable statistical indicators of the activities of enterprises in the field of environmental protection.

The article deals with the economic concept of "environmental costs", and its interpretation by various domestic and foreign scientists. The nature of the origin of environmental costs has been investigated. The cost of environmental protection in the total volume and at the own funds of enterprises, organizations and institutions is analyzed. The environmental costs of sources of funding in 2017 are examined. The problems of image in accounting and reporting of environmental costs are considered.

Key words: environmental activities, environmental costs, environmental accounting.

Fig. 3. Tab. 2. Lit. 13.

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЕКОЛОГІЧНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

ЛЕПЕТАН І.М.,
кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку
Вінницький національний аграрний університет
(м. Вінниця)

Раціональна організація обліку екологічних витрат є системою елементів і засобів оптимальної побудови облікового процесу з метою отримання і надання достовірної, оперативної, аналітичної і якісної інформації для управління екологічними витратами й контролю за