

**ЛИСТ- ПОВІДОМЛЕННЯ ТИМ КОГО НАДІЛЕНО
НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ ТА КЕРІВНИЦТВУ
КОМУНАЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА «КОМЕНЕРГОСЕРВІС»
ДНІПРОВСЬКОЇ МІСЬКОЇ РАДИ**

**З ПИТАНЬ, ЩО ПРИВЕРНУЛИ УВАГУ АУДИТОРІВ
ПІД ЧАС АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА ПЕРІОД
ДІЯЛЬНОСТІ З 01.01.2020р. ПО 31.12.2020р.**

ВСТУП

Керівництву КП «Коменергосервіс »

Даний ЗВІТ – ТИМ КОГО НАДІЛЕНО НАЙВИЩИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ ТА КЕРІВНИЦТВУ КОМУНАЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА з питань, що привернули увагу аудиторів у відповідності до договору на надання аудиторських послуг. В процесі надання послуг аудитори вивчили принципи, методи та оцінки, які використовує керівництво Підприємства для ведення обліку та формування фінансових звітів. В наданому звіті викладені виявлені відхилення з окремими коментарями, а також пропозиції аудиторів щодо проведення заходів, спрямованих на виправлення цих відхилень. Однак прийняття рішень про їх усунення належить виключно до компетенції керівництва підприємства.

При підготовці звіту були використані наступні нормативні акти:

При підготовці звіту були використані наступні нормативні акти:

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003р. № 436- IV;
2. Цивільний кодекс України від 16.01.03 № 435- IV;
3. Податковий кодекс України № 2755-IV від 02 грудня 2010р. зі змінами та доповненнями;
4. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. № 996-XIV;
5. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291;
6. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 24.05.1995р. №88;
7. Наказу Мінфіну № 879 від 02.09.2014р. «Про інвентаризацію активів і зобов'язань»;
8. Наказ Мінфіну № 433- Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності(Наказ Мінфіну від 28.03.2013, № 433 "Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності";
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 « Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. N 73;
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Мінфіну України від 27.04.00р. № 92 зі змінами та доповненнями;
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246, зі змінами та доповненнями;
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 10 «Дебіторська заборгованість», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. № 237, зі змінами та доповненнями;
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене наказом Мінфіну України від 31.01.00р. № 20, зі змінами та доповненнями;
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290;
15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 ;
16. Інструкція зі статистики заробітної плати, затверджена наказом Державного комітету статистики України від 13 січня 2004р. № 5;
17. Наказ Мінфіну від 19.12.2006, № 1213 «Про затвердження Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій» і Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку.
18. Кодекс законів про працю від 03.06.72 р. (далі за текстом – Кодекс про працю);
19. Закон України «Про колективні договори та угоди» від 01.07.93 р. № 3356-XII зі змінами та доповненнями (далі за текстом – Закон про колективні договори);

20. Інструкція зі статистики заробітної плати, затверджена наказом Державного комітету статистики України від 13.01.04 р. № 5 (далі за текстом – Інструкція № 5);

21. Постанова Кабінету Міністрів України від 26 квітня 2017 р. N 295 "Деякі питання реалізації статті 259 Кодексу законів про працю України та статті 34 Закону України "Про місцеве самоврядування в Україні"(діє з 16.05.2017р.).

Дані про аудиторську фірму

Аудит КП «Коменергосервіс» проводився незалежною аудиторською фірмою ПП АФ «ГОЛВ-АУДИТ» (далі «Фірма»), у відповідності до договору.

Свідоцтво про внесення до реєстру аудиторських фірм та аудиторів № 0880 затверджено рішенням АПУ № 98 від 26.01.2001 р. Реєстр ведеться Аудиторською палатою України за структурою, передбаченою розділом II Порядку ведення Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19.09.2018 р. № 766 (далі – Порядок), та оприлюднюється у мережі Інтернет на веб-сторінці Аудиторської палати України <https://www.apu.com.ua/>.

ПП АФ «ГОЛВ- АУДИТ» включена до 3 розділу, а саме:

- Розділу «СУБ'ЄКТИ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ, ЯКІ МАЮТЬ ПРАВО ПРОВОДИТИ ОБОВ'ЯЗКОВИЙ АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ».

Якість аудиторських послуг, які ми надаємо, Свідоцтвом про відповідність системи контролю якості ПП АФ «ГОЛВ-АУДИТ», видано рішенням Аудиторської палати України від 05.01.2021р. № 51/6.

Підхід до аудиторської перевірки та її обсяг

Ми провели аудиторську перевірку згідно з Міжнародними стандартами аудиту. Ці стандарти зобов'язують нас планувати і здійснювати аудиторську перевірку з метою одержання обґрунтованої впевненості в тому, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень. Аудит включає перевірку шляхом тестування доказів, які підтверджують суми та розкриття інформації у фінансових звітах. Аудиторська перевірка включає також оцінку застосованих принципів бухгалтерського обліку і суттєвих попередніх оцінок, здійснених управлінським персоналом, а також оцінку загального подання фінансових звітів. В ході проведення аудиту аудиторами проаналізовано фінансову звітність підприємства, бухгалтерський облік та діючу систему контролю. Серед перевіреної інформації до уваги аудиторів потрапили питання, які в цілому можуть вплинути на формування думки аудиторів, а також і такі, які не є суттєвими, але виправлення деяких помилок, вдосконалення управління та покращення середовища контролю могли б поліпшити ситуацію на підприємстві. Так, зокрема, до уваги аудиторів потрапили наступні питання, що викладені далі.

1.Основні відомості про підприємство

Згідно зі Статутом Комунальне підприємство «Коменергосервіс» Дніпровської міської ради (скорочена назва – КП «Коменергосервіс»), код ЄДРПОУ: 36639101 є комунальним унітарним комерційним підприємством, створеним відповідно до рішення Дніпропетровської міської ради від 15.07.2009 № 39/48 на базі відокремленої частини комунальної власності територіальних громад міста Дніпро. Власником Підприємства є територіальна громада міста Дніпро в особі Дніпровської міської ради.

Дата та номер запису в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців та громадських формувань: 07.08.2009р. № 1 224 102 0000 047180

Остання редакція Статуту затвердження рішенням міської ради від 25.03.2020 р. № 100/55, номер запису 1 224 105 0015 047180.

Виконавчий орган Дніпровської міської ради до сфери управління якого належить підприємство в межах та обсягах визначених Положенням виконавчого органу та є представником Власника.

Майно комунального підприємства знаходиться у комунальній власності і закріплюється за підприємством на праві господарського відання. Майно підприємства складають виробничі та невиробничі фонди та оборотні кошти, статутний капітал а також інші цінності вартість яких відображається у самостійному балансі підприємства.

Зареєстрований Статутний капітал складає 508 146 238,20 грн.,

Місце знаходження: Україна, 49081 Дніпропетровська обл. м. Дніпро вул. Артільна, буд 6

Основним видом діяльності підприємства є транспортування та постачання теплової енергії, а також надання послуг з централізованого опалення та централізованого постачання гарячої води для населення та інших споживачів, (згідно КВЕД 2010:- 35.30-Постачання пари, гарячої води та кондиційованого повітря)

Підприємство здійснює ліцензовану діяльність з постачання теплової енергії відповідно до ліцензії серії АЕ № 522269, та транспортування теплової енергії магістральними та місцевими (розподільчими) тепловими мережами відповідно до ліцензії АЕ № 522268 виданих НКРЕКП рішенням від 23.10.2014 № 169, строк дії з 30.10.2014р., безстрокові

2.Аналіз облікової політики підприємства на відповідність вимогам законодавства.

Спостереження

При проведенні аналізу організації ведення бухгалтерського обліку на КП «Коменергосервіс» за 2020 рік, встановлено, що підприємством застосовувалась журнально-ордерна форма обліку з веденням оборотно-сальдових відомостей по кожному рахунку. Облік вівся з використанням спеціалізованої бухгалтерської програми. Ведення бухгалтерського обліку на підприємстві здійснює бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером. Відповідальність працівників бухгалтерської служби за ведення бухгалтерського обліку регулюється посадовими інструкціями. Кількісний та посадовий склад бухгалтерії визначається штатним розкладом.

Для забезпечення належного ведення бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей діяльності та технології обробки облікових даних підприємство формує облікову політику. Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. №996-XIV (далі - Закон №996), визначено, що облікова політика визначається як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. В ході проведення перевірки встановлено, що Підприємством було затверджено облікову політику № 213 від 28.12.2019р. на 2020р.

З проведеного аналізу наказу, встановлено наступні невідповідності вимогам П(С)БО та іншим законодавчим актам:

- в п.6 Наказу загублено застосування рахунків 1 класу;
- в п.33 вказано, що проводиться списання Дт та Кт заборгованості по рахунках 631,644,377,363 в розмірі 200 грн.. без засідання комісії, необхідно доповнити - хто формує такий документ і дає дозвіл на проведення списання;
- не висвітлено особливості обліку цільового фінансування;
- в п. 37 Наказу, серед іншого, визначено необхідність формування резерву сумнівних боргів, однак не визначено метод формування резерву та критерії його застосування, що не відповідає вимогам П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість».
- Наказом про облікову політику не затверджені первинні документи, які використовує підприємство та які не затверджені державними органами (бухгалтерська довідка, подорожній лист службового автомобіля, акт на списання матеріалів, звіти абонентського відділу), які застосовуються підприємством.
- Наказом не затверджено графік документообігу первинних документів для своєчасного та повного відображення господарських операцій.

- В обліковій політиці не висвітлено особливостей обліку основних засобів отриманих від ОМС згідно вимог „ПОЛОЖЕННЯ ПРО ПОРЯДОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОКРЕМИХ АКТИВІВ ТА ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВ ДЕРЖАВНОГО, КОМУНАЛЬНОГО СЕКТОРІВ ЕКОНОМІКИ І ГОСПОДАРСЬКИХ ОРГАНІЗАЦІЙ, ЯКІ ВОЛОДІЮТЬ ТА/АБО КОРИСТУЮТЬСЯ ОБ'ЄКТАМИ ДЕРЖАВНОЇ, КОМУНАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ”, яке затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 19 грудня 2006 р. № 1213 (далі – Положення №1213).

- Не висвітлено особливості обліку згідно П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів».

- Не внесені зміни згідно вимог П(С)БО 10 Та П(С)БО 11 по визначенню теперішньої вартості довгострокової заборгованості.

Реалізовані принципи та методи підприємства в основному відповідають вимогам П(С)БО та потребують доопрацювання.

Рекомендовано:

Проаналізувати діючу облікову політику підприємства та при необхідності затвердити зміни, з урахуванням всіх необхідних вимог діючих П(С)БО, та інших законодавчих актів України, вимог регулятора. Облікова політика враховує організаційно-правову форму підприємства, галузеві особливості економічної діяльності, обсяги виробництва тощо.

3.Облік необоротних активів

Спостереження

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби підприємств всіх форм власності (крім бюджетних установ) і розкриття цієї інформації в фінансовій звітності регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (далі - П(С)БО 7) і Положення №1213, про нематеріальні активи - Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» (далі - П(С)БО 8).

Аудиторами проведено звірку даних обліку та звітності, даних інвентаризаційних відомостей та процедури по перевірці правильності оприбуткування, відображення в обліку та вибуття основних засобів (далі – ОЗ), малоцінних необоротних матеріальних активів (далі – МНМА) і нематеріальних активів (далі – НМА) Підприємства. При проведенні перевірки встановлено наступні недоліки та невідповідності:

3.1.Підприємством було проведено інвентаризацію основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, та розрахунків з контрагентами станом на 30 листопада 2020р. Для перевірки не було надані інвентаризаційні описи незавершених капітальних інвестиції по рахунку 1521 (спец автомобіль та комп'ютер) та 1531 (люки та інше) по кожній матеріально-відповідальній особі.

Станом на 31.12.2020р. сума капітальних інвестицій що обліковується на рахунку 15 «Капітальних інвестицій» та його субрахунках **складає 4 303 672,48 грн.**

Згідно П.2.2 розділ III Положення №879 « Інвентаризаційний опис складається з об'єктів нематеріальних активів ... окремо по кожній матеріально відповідальній особи.»

Інвентаризацію основних засобів та капітальних інвестицій проводити з урахуванням вимог Положення №879, згідно пп. 3.1 п. 3 розд. III

«На побудовані об'єкти, фактично введені в дію повністю або частково, але прийняття і введення в дію яких не оформлено належними документами, а також на завершенні, але з якихось причин не введені в дію об'єкти складається окремий інвентаризаційний опис, в якому додатково вказуються причини затримки оформлення здачі в експлуатацію вказаних об'єктів». В інвентаризаційний описі капітальних інвестицій не вказана ступінь готовності об'єкта.

Рекомендовано:

При проведенні інвентаризації капітальних інвестицій згідно вимог Положення № 879.

Спостереження

3.2. При проведенні аналізу стану основних засобів встановлено, що підприємство має основні засоби які оприбутковані за первісною вартістю 1 грн. а також основні засоби з нульовою вартістю, які продовжуються використовуватися в господарській діяльності підприємства. Первинна вартість таких основних засобів станом на 31.12.2020 р. згідно приміток до річної фінансової звітності складає **7 132** тис. грн.

Той факт, що Підприємство продовжує використовувати такі об'єкти свідчить про те, що такі основні засоби и НМА мають споживчу вартість.

При виявленні придатних для використання об'єктів, залишкова вартість яких дорівнює нулю, постійно діючою (робочою) інвентаризаційною комісією оформлюється пропозиція про визначення їх справедливої вартості. Така пропозиція в протоколах інвентаризаційної комісії відсутня.

Зазначаємо, що у відповідності до пункту 16 П(С)БО 7 підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів або нематеріальний активів (пункт 19 П(С)БО 8) , якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу, а переоцінка ОЗ та НМА тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

Облікові записи Підприємства свідчать про те, що якби управлінський персонал здійснив дооцінку залишкової вартості об'єктів основних засобів та МНА, то можливо б збільшилася сума додаткового капіталу.

Рекомендовано:

За наявності відповідного погодження Уповноваженого органу управління, в подальшому, визначати справедливу вартість об'єктів основних засобів , що мають в обліку нульову вартість, але продовжують використовуватися.

Окремо зазначаємо, що у разі проведення дооцінки основних засобів та нематеріальні активи, їх дооцінена вартість збільшує вартість Капіталу в дооцінках (І розділ пасиву Балансу), що в свою чергу впливає на розрахунок окремих показників, які характеризують ефективність діяльності Підприємства.

Спостереження

3.4. Згідно проведеного аналізу аудиторами встановлено, що в постійному користуванні Підприємства перебувають земельні ділянки загальною площею 0,6097 Га . Ці земельні ділянки не є власністю Підприємства, а передані згідно «Державного акту на право постійного користування землею» для розміщення існуючих об'єктів підприємства.

Відповідно до п. 1 ст. 92 Земельного кодексу право постійного користування земельною ділянкою — це право володіння і користування земельною ділянкою, яка перебуває у державній або комунальній власності, без встановлення строку. Право постійного користування земельною ділянкою виникає з моменту державної реєстрації такого права (ст. 125 Земельного кодексу).

Земельна ділянка, яка перебуває у постійному користуванні, належить державі чи місцевим громадам за законом. А отже, така земля не може бути одночасно у власності суб'єктів, які мають на неї право постійного користування. Але право постійного користування земельною ділянкою, що використовується суб'єктом у його господарській діяльності з метою отримання майбутніх економічних вигід, є ідентифікованим активом, який сам по собі не має матеріальної форми. Отже, відповідно до НП(С)БО 8 таке право підпадає під визначення нематеріального активу.

Таку ж позицію зайняло Міністерство фінансів України у п. 1 розділу III «Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій і Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006 № 12131 – «...Вартість права постійного користування земельними ділянками державні (казенні) та комунальні підприємства відображають у складі нематеріальних активів у порядку, установленому Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи"».

Рекомендовано:

Провести грошову оцінку права постійного користування земельними ділянками незалежним оцінювачем та відобразити вартість права користування земельними ділянками на рахунку 122 «Права користування майном».

4. Облік доходів та дебіторської заборгованості

Спостереження

Облік дебіторської заборгованості Підприємства повинен проводитися у відповідності до П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість». Згідно вимог пункту 5 П(С)БО 10 дебіторська заборгованість визнається активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод та може бути достовірно визначена її сума. Поточна дебіторська заборгованість обліковується за чистою реалізаційною вартістю. Для визначення чистої реалізаційної вартості на дату балансу формується величина резерву сумнівних боргів.

В обліку підприємства дебіторська заборгованість обліковується на рахунку 361 «Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги» на якому відображається заборгованість за надані послуги теплопостачання.

4.1. При проведенні аналізу формування та відображення в обліку заборгованості, встановлено, що облік реалізації послуг теплопостачання проводиться відділом збуту теплової енергії, який проводить облік постачання ТЕ для юридичних осіб та облік з абонентського обслуговування фізичних осіб. Облік нарахування доходів проводиться в окремих програмних продуктах, а в програмі ІС відображаються дані по споживачах юридичних особах та узагальнені дані по споживачах - населенню.

При проведенні звірки даних дебіторської заборгованості відділу збуту юридичних та фізичних осіб та відображених даних в обліку підприємства встановлено, що для обліку надається зведений звіт «Заборгованість за тепловою енергією по підприємству» по кожній категорії споживачів в якому відображається інформація по проведеному нарахуванню доходів за місяць та отриманій оплаті та відображається заборгованість за надані послуги теплопостачання (в згорнутому вигляді).

Аудиторами проведено звірку показників нарахування доходу ТЕ відділом збуту з даними бухгалтерського обліку і відхилень по нарахуванню доходу за надані послуги за 2020р. не встановлено.

Однак, аудиторами встановлено, що в бухгалтерському обліку підприємства відображається згорнуте сальдо по споживачу «населення» а при формуванні Звіту про фінансовий стан – вказується розгорнуте сальдо і ДТ і КТ,

Дані звітності повинні базуватися на даних обліку, тому підприємству необхідно в обліку відображати розгорнуте сальдо (і ДТ і КТ) по споживачу «населення».

Рекомендовано:

Відображати в бухгалтерському обліку **розгорнуте сальдо** по споживачу - населення для відповідності даних обліку та звітності. Обліковувати заборгованість по пільгах відповідно до облікової політики та первинних документів.

Спостереження

4.2. При проведенні аналізу стану дебіторської заборгованості встановлено, що, станом на 31.12.2020р. обліковується дебіторська заборгованість за надані послуги тепlopостачання, в сумі **ДТ 107 885** тис. грн. в тому числі населення в сумі **98 236 тис. грн.**, таким чином, 91 % відповідно - це заборгованість населення.

Підприємством було сформовано резерв сумнівних боргів за 2020р. в сумі **24 055 126,81** грн., сума резерву сумнівних боргів станом на 31.12.2020р. складає **34 825 791,68** грн. Згідно наданих підприємством даних по розрахунку резерву, загальна сума резерву облікована вірно, однак, підприємством в 2019р. було не повністю сформовано резерв сумнівних боргів, а саме на суму 12 694 423,07 грн. що було вказано в аудиторському звіті.

В 2020р. ця сума була врахована в обліку, але відображена у витратах 2020р. а не витратах 2019р., таким чином підприємством завищено витрати періоду, 2020р. що вплинуло на результати фінансової діяльності за 2020р. та можливо і оподаткування підприємства.

Підприємство не формує резерв сумнівних боргів на дебіторську заборгованість юридичних осіб. З проведеного аналізу встановлено що існує значна кількість абонентів, яким не надаються послуги протягом останніх 3х років, однак позовів від підприємства до них немає. Приклад таких підприємств наведено нижче:

ЖБК №227(абон)	224 194,19
ЖБК №277	9 008,40
ЖБК №301(абон)	4 250,00
ЖБК №339(абон)	16 757,34
ЖБК №355(абон)	51 727,20
ЖБК №357	520 501,02
ЖБК №358(абон)	113 298,43
ЖБК №377(абон)	5 299,97
ЖЕЛІЗНЯК	7 907,18
М.дог.раст	
ЖЕП АНД району	433 374,44
ЖИЛСЕРВІС-3(раст))	271 144,31
ЗОРЯ (общ.)	17 275,68
ІВОЯ ПРЕМІУМ	1 274,63
ІВАНОВА В.А.	14 806,69
ІЗУМРУД-60	34 376,34
КЖЕП - №32	4 982,60
КЖЕП - №43	66 302,97
КЖЕП - №50	31 944,67
КЖЕП - №53	12 746,13
КЖЕП №26	53 350,00
КЗ ДСШМД	75,70
КОМБАЙНОВИЙ (абон)	396 396,90
МІАМ	185 169,25
ПОБУТОВІ ПОСЛУГИ	5 925,70
ПОДАТКОВА МІЛІЦІЯ	25 668,58
Всього:	2 507 758,46 грн.

Враховуючи норми ЦКУ щодо позовної давності, а саме статті 257 загальна позовна давність встановлюється тривалістю у три роки, тому підприємство має значний ризик не

отримати повністю свою заборгованість. Аудиторам не надана інформація по проведені роботи по отриманню заборгованості за послуги теплопостачання з юридичними особами.

Також існує інформація, що частина підприємств, які обліковуються боржниками вже ліквідовано, а саме:

1. Колективне (народне) виробниче підприємство «Дніпропетровський комбайновий завод» м. Дніпро, вул. Ударників, 27 ЄДРПОУ 05793181

Справа № Б38/250-10, Ухвала про ліквідацію підприємства від 11.12.2018
Ліквідовано - сума заборгованості - 109 341,28 грн.

2. Комунальне підприємство «Житлово-експлуатаційне підприємство № 19» Справа № 904/479/15, Ухвала про ліквідацію підприємства від 19.12.2018р., сума заборгованості 22 967,00 грн.;

3. Виробниче ремонтне житлово-експлуатаційне підприємство Амур-Нижньодніпровського району Справа № 38/5005/6637/2012, Стадія ліквідації, сума заборгованості - 2 574,98 грн 12.06.2015 ліквідатором розглянуті та відхилені в повному обсязі грошові вимоги.

Всього: **134 886,26 грн.**

Підприємством не проведено списання цих заборгованостей.

Інвентаризації дебіторської заборгованості для перевірки надавалась, однак в ній майже вся дебіторська заборгованість визнана як не підтверджена.?

На підставі наведеного вважаємо, що станом на 31.12.2020 року стаття дебіторська заборгованість в фінансовій звітності завищена на суму не сформованого резерву сумнівних боргів на споживачів- юридичних осіб і на суму не списаної дебіторської заборгованості по ліквідованим підприємствах.

Відсутність відображення належної суми в фінансовій звітності резерву сумнівних боргів по «інші споживачі» призводить до викривлення інформації про фінансові результати в частині відображення витрат від іншої операційної діяльності та визначення результатів діяльності підприємства – величини чистого прибутку (збитку).

Звертаємо увагу на те, що на дату проведення аудиту надійшли не всі відповіді на наші запити від дебіторів, що мали підтверджувати дебіторську заборгованість з вітчизняними покупцями. Тому наші висновки базувались на проведених альтернативних процедурах, а саме, на аналізі стану розрахунків зі споживачами в січні 2020р. та актах звірок наданих підприємству в ході проведення інвентаризації розрахунків.

Рекомендовано:

Виправлення помилок за минулі періоди проводити згідно вимог НП(С)БО 6.

До формувати резерв сумнівних боргів станом на 31.12.2020р. для відображення більш реальної дебіторської заборгованості підприємства.

Погодити з засновником КП систему списання безнадійних боргів і внести відповідні зміни до наказу про облікову політику в частині застосування методів нарахування резерву сумнівних боргів.

4.3. Облік довгострокової дебіторської заборгованості

Спостереження

Аудиторами було отримано відповідь на запит наданий підприємству про те що підприємство проводить підписання угод про реструктуризацію простроченої дебіторської заборгованості за надані послуги теплопостачання населенню та станом на 31.12.2020р. має угоди по реструктуризації боргу з погашенням більше 12 місяців . Підприємство відображає заборгованість по реструктуризованим договорах в обліку на рахунку 361 «Дебіторська заборгованість за надані послуги теплопостачання» і в балансі в

складі рядка 1125 « дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги» як поточну.

Наказом Міністерства фінансів України N 379 від 16.09.2019р. було внесено зміни в П(С)БО 10 « Дебіторська заборгованість, які діють з 29.10.2019 р.

« П.12... Довгострокова дебіторська заборгованість відображається в балансі за її **теперішньою вартістю**. Визначення теперішньої вартості залежить від виду заборгованості та умов її погашення...»

Теперішня вартість це дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

Таким чином, підприємству необхідно було внести зміни до наказу про облікову політику в частині відображення довгострокових заборгованостей за теперішньою вартістю. Визначити теперішню вартість по кожному договору з урахуванням прийнятої ефективної ставки, про дисконтувати і відобразити в обліку та звітності отримані результати.

В зв'язку з відсутністю у підприємства затвердженої облікової політики по визначенню ефективної ставки відсотка для визначеної дебіторської заборгованості аудитори не мають змоги оцінити її вплив на фінансову звітність в абсолютному вимірі.

Рекомендовано:

Внести відповідні зміни до наказу про облікову політику. Визначити методика визнання ефективної ставки для формування теперішньої вартості. Всі довгострокові заборгованості про дисконтувати та відобразити по теперішній вартості як в обліку так і в фінансовій звітності в складі необоротних активів.

4.4.Облік довгострокової кредиторської заборгованості.

Спостереження

Підприємство має реструктуризовану довгострокову кредиторську заборгованість згідно договору №14859 з КП «Дніпроводоканал» на суму загальну суму станом на 31.12.2020р.- 6 536 618,57грн. по даних отриманої відповіді на запит сума заборгованості складає 6531790,60 , різниця складає 4827,97 грн. та потребує уточнення (акт звірки з КП « Дніпроводоканал» надається).

Підприємством проведено визначення теперішньої вартості боргу з урахуванням середньої ставки НБУ по депозитах в розмірі 13,7% річних та виділено довгострокову частину поточної заборгованості та дохід в сумі дисконту – 1537 611,46 грн., який є контр рахунком до рахунку довгострокової заборгованості.

При формуванні звітності, підприємством відображено розгорнуті сальдо по Дт рахунку 684 та Кт 55 рахунків без урахування суми дисконту, що привело до завищення сальдо в балансі по рядку 1190 « Інші оборотні активи» та 1515 « Інші довгострокові зобов'язання» на суму 1538 тис. грн..

Рекомендовано:

Формувати фінансову звітність згідно вимог П(С)БО.

5. Облік власного капіталу.

Спостереження

Відповідно до редакції Статуту, яка діяла на дату формування фінансової звітності, майно підприємства становлять основні фонди, обігові кошти а також інші матеріальні цінності, вартість яких відображається у самостійному балансі підприємства і закріплена за ним на праві повного господарського віддання. Станом на 31.12. 2020р. в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності обліковувався наступний власний капітал:

Статутний капітал – 508 146 тис. грн.
Внески до незареєстрованого статутного капіталу 20683 тис. грн.
Додатковий капітал – 5 071 тис. грн.
Непокритий збиток – (488 854) тис. грн.

5. Статутний капітал

В статуті підприємства затверджено статутний капітал в сумі 508 146 238,20 грн який було сформовано в період діяльності підприємства.

В 2020р. було проведено зміни до статуту і визначено суму статутного капіталу в сумі 508 146 238,20 грн. також було згідно рішення Дніпровської міської ради було внесено грошові кошти, як внесок у статутний капітал на загальну суму 20 683 500 грн.

Рекомендовано:

Своєчасно вносити зміни до Статуту підприємства при прийнятті рішення про внесення змін до статутного капіталу.

5.2. Непокриті збитки

Спостереження

Непокриті збитки Комунального підприємства станом на 31.12.2019р. склали 429 770 тис. грн. а станом на 31.12.2020р. 488 854 тис. грн.

КП «Коменергосервіс» за результатами роботи у 2020 році є збитковим підприємством, зокрема фінансовим результатом діяльності за рік є збиток у розмірі – **54 172 тис. грн.**

Підприємством проведено в обліку виправлення помилок минулих періодів в частині несвоєчасного відображення в обліку первинних документів на суму, збільшено збитки (4912) тис. грн.

Рекомендовано:

- Своєчасно відображати в обліку та звітності первинні документи, розробити графік документообігу та відслідковувати його виконання.

5.3. Додатковий капітал

Спостереження

До складу додаткового капіталу у фінансовій звітності підприємства віднесено дані по ОЗ, що передані підприємству згідно рішень ОМС та безкоштовно станом на 31.12.2020р. в сумі 4 520 718,26 грн.

З проведеного аналізу встановлено, що підприємством проводиться нарахування амортизації, яка відноситься до складу витрат, та одночасно проводить формування інших доходів на суму нарахованої амортизації **що впливає на фінансовий результат підприємства і як наслідок – на оподаткування.** Таке відображення відповідає вимогам НП(С)БО 15 «Дохід».

Однак, для уникнення нарахування доходів від амортизації безоплатно отриманих основних засобів та відображення їх в обліку та звітності, підприємству необхідно ініціювати перед ОМС внесення цих основних засобів до складу статутного капіталу.

Рекомендовано:

Для того, щоб не визнавати дохід у сумі **пропорційній нарахованій амортизації** необхідно проводити передачу основних засобів за рішенням органів місцевого самоврядування з формулюванням: в господарське відання Комунального підприємства на поповнення статутного капіталу.

Доцільно звернути увагу органів місцевого самоврядування, які являються власниками комунальних підприємств, що підприємства діють на основі комунальної власності територіальних громад (ст. 63 «Види та організаційні форми підприємств» Господарського кодексу України, далі — ГКУ).

У відповідності до ст. 78 ГКУ комунальні унітарні підприємства утворюються компетентним органом місцевого самоврядування в розпорядчому порядку на базі відокремленої частини комунальної власності і входять до сфери його управління.

Орган, до сфери управління якого входить комунальне унітарне підприємство, є представником власника - відповідної територіальної громади і виконує його функції у межах, визначених ГКУ та іншими законодавчими актами. **Майно комунального унітарного підприємства перебуває у комунальній власності і закріплюється за таким підприємством на праві господарського відання** (комунальне комерційне підприємство) **або на праві оперативного управління** (комунальне некомерційне підприємство). І в ст. 78 не йде мова про безкоштовну передачу.

Згідно вимог розділ III «Облік активів» Порядку № 1213 «Отримання (з балансу на баланс) державними (казенними) та комунальними підприємствами з метою формування статутного капіталу за рішенням органу, уповноваженого управляти державним майном, або органу місцевого самоврядування у випадках, передбачених законодавством, цілісних майнових комплексів підприємств, їх структурних підрозділів, нерухомого майна (будівлі, споруди, у тому числі об'єкти незавершеного будівництва, приміщення), іншого окремого індивідуально визначеного майна підприємств, житлового фонду та інших об'єктів соціальної інфраструктури відображають за дебетом рахунку обліку таких активів (тобто 10, 11 тощо) і кредитом:

- рахунку **13** "Знос необоротних активів" - на суму зносу отриманих об'єктів;
- рахунок **46** "Неоплачений капітал" - на суму залишкової вартості отриманих об'єктів;
- **субрахунку 425 "Інший додатковий капітал" - на залишкову вартість отриманих об'єктів, якщо активи передаються до внесення змін в статутні документи (до моменту внесення відповідних змін).**

Таким чином в Наказі № 1213 наголошено, що основні засоби передаються комунальному підприємству в господарське відання до статутного капіталу.

Це ще раз підтверджує, що всі основні засоби, що передаються комунальному підприємству органами місцевого самоврядування повинні передаватися до статутного капіталу. При цьому амортизація таких основних засобів у відповідності до ПКУ відноситься до податкових витрат і враховується при формуванні тарифів

6. Відображення витрат в обліку

6.1. Формування виробничий собівартості продукції (робіт, послуг)

Спостереження

Згідно облікової політики підприємства до виробничої собівартості робіт (послуг) відносяться прямі витрати, пов'язані з виконанням робіт, наданням послуг і розподілені загальновиробничі витрати.

Облік витрат на виробництво ведеться на рахунку 23 «Виробництво» окремо по видах діяльності з застосуванням субрахунку 231 «Основне виробництво» по номенклатурних групах «Виробництво», «Транспортування», «Постачання», «Послуги з постачання» (виробництво теплової енергії), «Техумови» (видача технічних умов), «Комерційний облік» та субрахунку 235 «Обслуговування та ремонт необоротних активів».

Як показує аналіз виробничої собівартості, значну її частину складають витрати на оплату послуг сторонніх організацій – 89 509 тис.грн або 83,6% від загальної суми, основними з них є послуги постачання теплової енергії.

Для підтвердження цих витрат було перевірено акти приймання-передачі теплової енергії від АТ "ДТЕК ДНІПРОЕНЕРГО".

Згідно наданих актів в 2020р. у АТ "ДТЕК ДНІПРОЕНЕРГО" було придбано теплової енергії на суму 63 919 тис.грн (без ПДВ), що відповідає даним бухгалтерського обліку підприємства.

Підприємством проведено розподіл витрат по видах діяльності згідно вимог Порядку, затвердженого постановою КМУ від 01.06.2011р. № 869 «Про забезпечення єдиного підходу до формування тарифів на житлово-комунальні послуги» та облікової політики підприємства.

6.2.Облік та документальне відображення витрат на оплату праці.

Спостереження

У складі витрат на оплату праці відображають витрати, пов'язані з оплатою праці фізичних осіб, які перебувають у трудових відносинах з платником податків або працюють за договорами цивільно-правового характеру, а також вказуються суми обов'язкових виплат і компенсацій, в тому числі оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності.

При перевірці правильності формування витрат з оплати праці, проведено аналіз формування первинних документів, на основі яких проведено нарахування заробітної плати співробітникам, та встановлено наступне.

Наявність розрахункових документів по нарахуванню заробітної плати та їх відповідність посадовим окладам за штатним розкладом, відпрацьованому часу та вимогам законодавства відповідно розміру мінімальної заробітної плати.

Підприємство має в наявності накази по особовому складу, табеля обліку робочого часу та штатні розписи за період, що перевірявся.

Наказом Держкомстату України № 489 від 05.12.2008 року рекомендовано до використання типова Форма П-5 табеля обліку робочого часу. У разі потреби можна застосовувати іншу форму Табеля, але при цьому обов'язковим є наявність первинного обліку показників щодо використання робочого часу, явок та неявок працівників (лист Державної служби статистики від 12.01.2012р. № 9/4-10/9).

На підприємстві використовуються табеля довільної форми, які в основному відповідають типовій Формі П-5.

Штатні розписи відповідають галузевої угоди між Міністерством регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України, Об'єднанням організацій роботодавців "Всеукраїнська конфедерація роботодавців житлово-комунальної галузі України" та Центральним комітетом профспілки працівників житлово-комунального господарства, місцевої промисловості, побутового обслуговування населення України на 2017 - 2018 роки зі змінами та доповненнями від 04.12.2018 року № 26 та від 29.07.2019р.

Структура оплати працівників складається з основної та додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат згідно Колективному договору, Положення про преміювання, Положень про надбавки та інші виплати.

При вибірковій перевірці (квітень, грудень 2020р.) нарахування заробітної плати, інших виплат працівникам відповідає посадовим окладам (тарифам), встановлених штатним розкладом, наказам по підприємству, відпрацьованому часу та вимогам законодавства відповідно розміру мінімальної заробітної плати.

Правильність нарахування та утримань із заробітної плати (ЄСВ, соціальної пільги, ПДФО, військового збору).

Вибірковою перевіркою (квітень, грудень 2020р.) утримань із заробітної плати податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) і військового збору (ВЗ) порушень не встановлено. Нарахування Єдиного соціального внеску (ЄСВ) відображено в звітності підприємства відповідно нарахованій оплаті праці та встановленим розмірам відрахувань.

6.3.Формування забезпечень на виплату відпусток

Спостереження

Відповідно до пункту 7 П(С)БО 26 «Виплати працівникам» та пункту 13 П(С)БО 11 «Зобов'язання» підприємство протягом року створює забезпечення виплат відпусток, що є необхідним для цілей бухгалтерського обліку, а саме для планомірного формування собівартості продукції (робіт, послуг).

В 2020 році підприємство формувало резерв відпусток на рахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток», і за даними статті 1660 Балансу (Звіту про фінансовий стан) на 31.12.2020р. його сума склала **939 тис.грн.**

По даним річної інвентаризації підприємства кількість невикористаних днів основної та додаткової відпустки станом на 31.12.2020р по підприємству склала 1 649 днів.

Згідно ч. 2 ст. 9 закону України «Про відпустки» № 504/96-ВР від 15.11.1996 р. до стажу роботи, що дає право на щорічні *додаткові відпустки*, зараховуються:

- 1) час **фактичної роботи** із шкідливими, важкими умовами **або з особливим характером праці**, якщо працівник зайнятий у цих умовах не менше половини тривалості робочого дня, встановленої для працівників даного виробництва, цеху, професії або посади;
- 2) час щорічних основної та додаткових відпусток за роботу із шкідливими, важкими умовами і за особливий характер праці;
- 3) час роботи вагітних жінок, переведених на підставі медичного висновку на легшу роботу, на якій вони не зазнають впливу несприятливих виробничих факторів.

Періоди тимчасової непрацездатності, перебування у додатковій соціальній відпустці працівників, які мають дітей, у відпустці без збереження заробітної плати, в інших видах відпусток (крім щорічної основної та додаткової), а також решта періодів, коли за працівником зберігається місце роботи, до стажу, що дає право на щорічну додаткову відпустку, не зараховуються.

На підприємстві для окремих категорій працівників встановлено неповний робочий час на умовах неповного робочого тижня. В цьому випадку працівники мають право на додаткові відпустки за особливі умови праці, передбачені Колективним договором.

Кількість днів відпустки необхідно розраховувати, згідно ст. 9 ЗУ «Про відпустки» та листа Міністерства соціальної політики України від 11.08.2014 р. № 348/13/116-14, пропорційно фактично відпрацьованого часу в особливих умовах. Облік часу, відпрацьованого в зазначених умовах, здійснюється власником або уповноваженим ним органом.

За усним роз'ясненням співробітника відділу кадрів підприємства, норми ст.2 ЗУ «Про відпустки» при розрахунку додаткових відпусток не враховувалися.

Перерахунок кількості днів додаткових відпусток аудитором не проводився через відсутність даних для розрахунку.

Рекомендувано:

Провести перерахунок кількості додаткових днів відпусток по співробітникам підприємства, при необхідності перерахувати резерв відпусток та відобразити в обліку і звітності уточнене забезпечення шляхом коригування фінансового результату за 2020р.

Зауваження.

У наданому розрахунку резерву відпусток середньоденна заробітна плата склала 466,85грн, і була розрахована з урахуванням святкових днів (11дней в 2020р), що призвело до заниження суми забезпечення виплат відпускних. Аудиторами було проведено перерахунок середньоденної заробітної плати і суми резерву відпусток.

1. Середньоденна заробітна плата склала:

(Середньомісячна заробітна плата * 12 місяців): (366кал.дн. - 11свят.дн.)= (14 211грн*12) : 355 = 480,37грн.

2. Сума резерву відпусток:

середньоденна заробітна плата * кількість днів невикористаної відпустки = 480,37грн * 1 649дн. = 792 130,13грн.

3. Сума резерву відпусток з урахуванням ЄСВ:

792 130,13грн + 792 130,13грн * 22% = 966 398,76грн.

Таким чином, заниження витрат 2020р склало:

966тис.грн – 939 тис.грн = **27 тис.грн**

Рекомендовано:

Для більш точного обліку витрат на формування резерву відпусток, з урахуванням сезонного характеру роботи, розрахувати суму резерву за даними кожного працівника. Відобразити в обліку і звітності уточнене забезпечення шляхом коригування фінансового результату за 2020р.

7.Стан розрахунків за податками, обов'язковими платежами та зборами.

Спостереження

Для звірки розрахунків за податками, обов'язковими платежами та зборами аудиторами отримано зовнішні підтвердження даних з електронного сервісу, розміщеного на офіційному веб-порталі ДФС «Електронний кабінет», та встановлено наступне.

Стаття 1135 в балансі «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» станом на 31.12.2020р. становить **35 526 тис.грн** і складається із дебіторської заборгованості:

- з податку на додану вартість у сумі 35 095 тис.грн,
- за іншими податками (земельний та екологічні податки, рентна плата за спеціальне використання води, податок на нерухомість) у сумі 36 тис.грн,
- з внеску на регулювання у сумі 108 тис.грн,
- з податку на прибуток у сумі 287 тис.грн.

Стаття 1620 в балансі «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» станом на 31.12.2020р. становить **355 тис.грн** і складається із кредиторської заборгованості:

- з податку на доходи фізичних осіб у сумі 313 тис.грн,
- з військового збору у сумі 16 тис.грн,
- за іншими податками (земельний податок) у сумі 2 тис.грн,
- по сплати 70% орендної плати за державне майно у сумі 4 тис.грн

Стаття 1625 в балансі «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування» станом на 31.12.2020р. становить **34 тис.грн** і відображає поточну кредиторську заборгованість по єдиному соціальному внеску.

Розбіжностей з даними сервісу «Електронний кабінет» по статтям 1135, 1620, 1625 не встановлено.

Стаття 1630 в балансі «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці» станом на 31.12.2020р. становить **846 тис.грн** і є сумою поточної заборгованості по заробітній платі співробітникам підприємства за грудень 2020р.

8.Формування фінансової звітності.

В Балансі (Звіті про фінансовий стан) порушена класифікації статей дебіторської заборгованості, так до складу показника рядка 1615 «Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» Балансу (Звіту про фінансовий стан) Підприємством включено поточну кредиторську заборгованість за авансами одержаними за надані послуги теплопостачання станом на 31.12.2020 р. – в розмірі 4 569 тис. гри. Дані суми мали би бути відображені в рядку 1635 «Поточну кредиторську заборгованість за авансами одержаними».

Дане викривлення не впливає на фінансовий результат діяльності підприємства, але не відповідає вимогам формування фінансової звітності згідно НП(С)БО-1.

Рекомендовано:

Формувати звітність згідно вимог НП(С)БО-1.

ВИСНОВКИ:

Аудит проводиться згідно вимог Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Аудит передбачає виконання аудиторських процедур для отримання аудиторських доказів щодо сум і розкритті в у фінансовій звітності. Вибір процедур залежить від судження аудитора, включаючи оцінку ризиків суттєвих викривлень фінансової звітності внаслідок шахрайства або помилки.

Аудитор несе відповідальність за формулювання та висловлення думки, щодо фінансової звітності, яка була складена управлінським персоналом під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

Аудит фінансової звітності не звільняє управлінський персонал або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, від їх відповідальності. Управлінський персонал комунального підприємства несе відповідальність за підготовку та достовірне подання цієї звітності, що складена у відповідності до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р №996-XIV та національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

З вище наведеного листа – повідомлення визначені **суттєві питання, що можуть привести до модифікації аудиторського висновку, а саме:**

- не проведення переоцінки основних засобів з нульовою вартістю
- не вірне відображення в обліку витрат минулих періодів.

Аудитори пропонують внести зміни до фінансової звітності підприємства, які наведені вище

Висловлення думки

При висловленні аудиторської думки, керуючись Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, зокрема №700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності», № 705 (переглянутий)

«Модифікації думки у звітності незалежного аудитора», та зважаючи на те, що виконані необхідні процедури:

- надана інформація достатня для відображення реального стану справ підприємства; Однак, під час проведення аудиту виникли значні труднощі, так несподівано великі зусилля були необхідні для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі в зв'язку зі зміною провідного управлінського персоналу підприємства (директора, головного бухгалтера, юриста) та - аудитори, в основному, отримали всю інформацію і пояснення, необхідні для цілей аудиту;

Очікувані типи модифікації думки аудитора

Думка із застереженням

Аудитор висловлює думку із застереженням, якщо:
аудитор, отримавши прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, доходить висновку, що взяті окремо або в сукупності викривлення є суттєвими, проте не всеохоплюючими щодо фінансової звітності; або
аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для обґрунтування думки, проте доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути суттєвим, проте не всеохоплюючим.

З повагою,

Директор АФ «ГОЛВ-АУДИТ»

Гонтар Л.В.

Сертифікат: Серія А № 002044,
виданий рішенням АПУ № 27 від 02.03.1995р.

