*Anexă*

**Dezvăluiri la Raportul de audit**

Cuprins:

[I. PREZENTAREA GENERALĂ 5](#_Toc521664575)

[1.1. Ministerul Finanțelor- mandat și misiune 5](#_Toc521664576)

[1.2. Organizarea și funcționarea Ministerului Finanțelor 5](#_Toc521664577)

[II. REZULTATELE AUDITULUI 7](#_Toc521664578)

[2.1. Procedura de consolidare a rapoartelor financiare în sistemul informațional de raportare „SIMF” nu oferă posibilitatea de efectuare a unor ajustări la consolidarea informațiilor financiare, inclusiv eliminarea tranzacțiilor reciproce, astfel veniturile și cheltuielile fiind majorate artificial cu 59,7 mil. MDL. 7](#_Toc521664579)

[2.2. Echipa de audit este în imposibilitatea de a se expune asupra veridicității valorii mijloacelor fixe prezentate în rapoartele financiare. 7](#_Toc521664580)

[2.3. Măsurile de control la înregistrarea dreptului de gestiune economică, a stării și valorii reale a activelor nefinanciare au fost insuficiente, fapt care a influențat veridicitatea situației patrimoniale raportate. 8](#_Toc521664581)

[2.4. Sistemul informațional contabil a generat calcularea greșită a uzurii mijloacelor fixe capitalizate. 9](#_Toc521664582)

[2.5. Valoarea raportată a activelor nu este credibilă, situație determinată de nerespectarea prudenței la evaluarea terenurilor. Totodată, cadrul normativ național privind evaluarea bunurilor domeniului public și privat al statului nu oferă criterii uniforme de stabilire a valorii juste, fapt ce cauzează divergențe semnificative la raportarea valorii reale a patrimoniului. 9](#_Toc521664583)

[2.6. Nu au fost raportate venituri aferente activelor intrate cu titlu gratuit 10](#_Toc521664584)

[2.7. Cheltuielile efective de personal, inclusiv contribuțiile de asigurări sociale de stat și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală, au depășit alocațiile precizate pentru anul de raportare cu 28,0 mil. MDL, ceea ce contravine cadrului legal în vigoare, fiind achitate din contul bugetului aprobat pentru anul 2018. 10](#_Toc521664585)

[2.8. La situația din 31.12.2017 nu au fost raportate datoriile aferente prestațiilor sociale ale angajatorului în sumă de 3,0 mil. MDL. 11](#_Toc521664586)

[2.9. Abordarea neuniformă privind modul de calculare a salariului mediu la acordarea ajutorului material a determinat cuantumurile diferite ale acestei plăți. 11](#_Toc521664587)

[III. MENȚIUNE PRIVIND CONTINUITATEA ACTIVITĂȚII 12](#_Toc521664588)

[IV. ALTE INFORMAȚII 12](#_Toc521664589)

[4.1. Cadrul de raportare financiară existent în sectorul public nu conține integral principiile contabilității, care sunt definite de IPSAS 12](#_Toc521664590)

[4.2. Cadrul de raportare financiară actual nu stabilește cerințe cu privire la consolidarea informațiilor din rapoartele financiare în sectorul public. 13](#_Toc521664591)

[4.3. Cadrul de raportare financiară, care stă la baza întocmirii rapoartelor financiare, nu conține prevederi, respectiv nu specifică reguli generale de evaluare/reevaluare a elementelor bilanțiere. 13](#_Toc521664592)

[4.4. Numărul formelor de raportare financiară nu este justificat și complică întocmirea calitativă a acestora, precum și analiza ulterioară a informației financiare. 14](#_Toc521664593)

[4.5. Formele de raportare (FD-042 și FD-044) nu conțin informații la nivel de buget consolidat necesare pentru analiza și monitorizarea execuției bugetului. 14](#_Toc521664594)

[4.6. Deși valoric sunt nesemnificative, nu toate creanțele și datoriile cu termenul de achitare expirat se regăsesc în Formele de raportare financiară FD-044 și FD-049 14](#_Toc521664595)

[4.7. Se constată dificultăți și neajunsuri la reformarea cadrului de raportare financiară în contextul trecerii la SNCSP. 14](#_Toc521664596)

[4.8. Cheltuielile aferente uzurii/amortizării mijloacelor fixe intrate până la 01.01.2016 au fost reflectate neîntemeiat. 15](#_Toc521664597)

[4.9. Contul „Corectarea rezultatelor anilor precedenţi ale autorităţilor/instituţiilor bugetare” este utilizat ca fiind un cont de regularizare și, respectiv, nu prezintă o informație fidelă privind corectările rezultatelor din anii precedenți. 16](#_Toc521664598)

[V. RECOMANDĂRILE AUDITULUI 16](#_Toc521664599)

**LISTA ABREVIERILOR**

|  |  |
| --- | --- |
| APC | Autoritate publică centrală |
| Î.S. | Întreprindere de stat |
| IPSAS | Standardele Internaționale de Contabilitate în Sectorul Public |
| ISSAI | Standardele Internaționale ale Instituțiilor Supreme de Audit |
| MF | Ministerul Finanțelor |
| OMVSD | Obiecte de mică valoare și scurtă durată |
| Org1 | Org1 – autoritate publică centrală sau locală, instituită în baza legii cu funcţii de stat, sau pentru promovarea intereselor și soluționarea problemelor colectivităților locale. La acest nivel organizaţional se atribuie şi instituţiile intermediare (Org1i), create de către autoritatea publică centrală sau locală, care au în subordine instituţii bugetare |
| Org2 | Org2 - instituţie bugetară – entitate publică, instituită de către autoritatea publică centrală sau locală, se află în subordinea directă a autorităţii publice sau a instituţiei intermediare şi gestionează resurse bugetare  |
| OCT | Oficiul Cadastral Teritorial  |
| SIMF | Sistemul Informaţional de Management Financiar |
| SNCSP | Standardele Naționale de Contabilitate în Sectorul Public |

# I. PREZENTAREA GENERALĂ

## 1.1. Ministerul Finanțelor- mandat și misiune

Ministerul Finanțelor este organul central de specialitate al administrației publice, care are misiunea de a realiza managementul finanțelor publice, de a analiza situația şi problemele din domeniile de activitate gestionate, de a elabora politici publice eficiente în domeniul finanțelor publice, impozitelor și taxelor, vamal; contabilității şi raportării în sistemul bugetar; contabilității și auditului în sectorul corporativ; achizițiilor publice; asistenței financiare externe; controlului financiar-public intern; salarizării în sectorul bugetar; sectorului financiar-bancar și non-bancar.

## 1.2. Organizarea și funcționarea Ministerului Finanțelor

În activitatea sa, Ministerul Finanțelor este asistat de **aparatul central**[[1]](#footnote-1) al ministerului și 5 ***autorități administrative publice[[2]](#footnote-2) subordonate***: Serviciul Vamal și Birourile vamale; Serviciul Fiscal de Stat și inspectoratele fiscale teritoriale (*până la 31.03.2017)*; Inspecția Financiară; Agenția Achiziții Publice; Consiliul de supraveghere a activității de audit.

De asemenea, ministerul ***are calitatea de fondator*** în următoarele instituții publice, întreprinderi de stat și societăți pe acțiuni: Directoratul Liniei de Credit; Întreprinderea de Stat „Fintehinform”; Întreprinderea de Stat „Camera de Stat pentru Supravegherea Marcării”.

*Evenimente ulterioare*

În anul 2018, în baza Hotărârii Guvernului[[3]](#footnote-3), Î.S. „Fintehinform” (capital social - 1,8 mil. MDL) este reorganizată, prin transformare, în instituția publică „Centrul de Tehnologii Informaționale în Finanțe” - succesorul de drepturi şi obligaţii al Î.S. „Fintehinform”. Î.S. „Fiscservinform” (capital social - 3,3 mil. MDL) şi Î.S. „Vamservinform” (capital social - 43,5 mil. MDL) se reorganizează prin fuziune (absorbție) cu Instituția publică „Centrul de Tehnologii Informaționale în Finanţe”, cu trecerea integrală a drepturilor și obligațiilor.

**Tabelul nr.1. Poziția financiară și patrimonială a Ministerului Finanțelor**

|  |  |
| --- | --- |
|  |  (mil. MDL) |
| **Indicatori** | **Soldul la începutul perioadei** | **Soldul la sfârșitul perioadei, după închiderea anuală** |
| **ACTIVE NEFINANCIARE** | **836,2** | **751,8** |
| Mijloace fixe | 1520,3 | 1580,9 |
| Uzura mijloacelor fixe | 782,5 | 923,4 |
| Stocuri de materiale circulante | 69,9 | 63,7 |
| Active neproductive (terenuri) | 28,6 | 30,6 |
| **ACTIVE FINANCIARE** | **129,3** | **63,0** |
| Creanțe interne  | 124,2 | 55,8 |
| Mijloace bănești | 5,1 | 7,2 |
| **TOTAL, ACTIV** | **965,5** | **814,8** |
|  |  |  |
| **DATORII** | **30,6** | **54,9** |
| Datorii interne | 30,6 | 54,9 |
| **REZULTATUL FINANCIAR AL INSTITUȚIEI BUGETARE** | **934,9** | **759,9** |
| Rezultatul financiar al instituției publice din anii precedenți | 934,9 | 759,9 |
| **TOTAL, PASIV** | **965,5** | **814,8** |

***Sursă:*** *Extrasul din Bilanțul contabil consolidat la 31 decembrie 2017.*

**Tabelul nr.2. Informație privind executarea bugetului în anul 2017**

|  |
| --- |
|   (mil. MDL) |
| **Indicatori** | **Aprobat** | **Precizat** | **Executat** | **Efective** | **Creanțe** | **Datorii** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| **VENITURI** | **1 031,8** | **1 076,2** | **1 046,5** | **1 117,1** | **1,5** | **2,7** |
| Finanțare de la buget | 993,9 | 1 036,2 | 1 007,9 | 1 007,9 |   |   |
| **CHELTUIELI** | **986,9** | **937,5** | **911,0** | **1 285,2** | **1,9** | **50,5** |
| Cheltuieli de personal | 687,6 | 718,3 | 716,8 | 746,0 | 0,0 | 47,8 |
| Bunuri și servicii | 270,0 | 185,1 | 160,6 | 194,1 | 1,4 | 2,5 |
| Cheltuieli privind deprecierea activelor  | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 150,5 | 0,0 | 0,0 |
| Subsidii  | 20,0 | 20,0 | 19,9 | 19,9 | 0,0 | 0,0 |
| Prestații sociale | 6,6 | 10,8 | 10,4 | 9,9 | 0,0 | 0,3 |
| Alte cheltuieli | 2,7 | 3,3 | 3,3 | 164,9 | 0,5 | 0,0 |
| **REZULTATUL ANULUI CURENT** |   |   |   | **-168,1** |   |   |

***Sursă:*** *Raportul privind veniturile și cheltuielile(Forma FD-042);Raportul privind executarea bugetului la 31 decembrie 2017 (Forma FD-044).*

# II. REZULTATELE AUDITULUI

## 2.1. Procedura de consolidare a rapoartelor financiare în sistemul informațional de raportare „SIMF” nu oferă posibilitatea de efectuare a unor ajustări la consolidarea informațiilor financiare, inclusiv eliminarea tranzacțiilor reciproce, astfel veniturile și cheltuielile fiind majorate artificial cu 59,7 mil. MDL[[4]](#footnote-4).

Deși Legea contabilității stabilește responsabilitatea autorităților publice centrale privind întocmirea rapoartelor financiare consolidate, la momentul actual nu există un cadru normativ unic și exhaustiv de consolidare a acestora.

În acest context, auditul constată că rapoartele financiare întocmite de autoritățile publice subordonate Ministerului Finanțelor au fost prezentate aparatului central al ministerului pe suport de hârtie și introduse de către fiecare instituție subordonată în SIMF[[5]](#footnote-5). La generarea raportului consolidat în SIMF,conturile și tranzacțiile reciproce în cadrul entităților subordonate nu au fost eliminate, procesul de consolidare fiind, de fapt, o însumare/agregare a conturilor individuale.

Astfel, rapoartele financiare consolidate ale Ministerului Finanțelor conțin venituri și cheltuieli *majorate nejustificat cu 59,7 mil. MDL,* *creanțe și datorii - cu 0,04 mil.MDL.*

## 2.2. Echipa de audit este în imposibilitatea de a se expune asupra veridicității valorii mijloacelor fixe*[[6]](#footnote-6)* prezentate în rapoartele financiare.

* + - * Mijloacelor fixe în valoare de 50,8 mil. MDL**[[7]](#footnote-7)** au fost clasificate neuniform. Astfel, au fost identificate construcții speciale raportate atât la „*Construcții speciale*”, cât și la „*Clădiri*”; mașini și utilajeraportate la *„Unelte și scule de inventar”,* materiale circulante raportate la „*Mijloacele fixe*”, în sumă de 20,2 mil. MDL. De asemenea, în registrele mijloacelor fixe au fost înregistrate lucrări de *amenajare, asfaltare sau pavare a teritoriului, lucrări de fundament*, în sumă de 30,6 mil. MDL, fiind calculată uzura în sumă de 1,05 mil. MDL.
* Nu a fost respectat principiul prudenței la evaluarea imobilelor*.* Respectiv, au fost identificate 8 clădiri a căror valoare contabilă este mai mică, în raport cu valoarea cadastrală,cu 15,0 mil. MDL (din care 11,5 mil. MDL - clădirea administrativă a aparatului central al Serviciului Vamal). De asemenea, pentru 16 clădiri*(10 dintre care - clădiri administrative)[[8]](#footnote-8)* valoarea contabilă este mai mare, în raport cu valoarea cadastrală,cu 127,8 mil. MDL.
* Investițiile capitale în activele în curs de execuție raportate (16 active - 57,7 mil. MDL) nu prezintă o informație reală și necesită a fi expertizate[[9]](#footnote-9).

În evidența contabilă se regăsesc 3 proiecte de modernizare în valoare de 25,5 mil. MDL, reflectate la active în curs de execuție, care conțin atât lucrări de construcție a unor obiecte noi, cât și lucrări de reparație a obiectelor existente. Totodată, au fost raportate 5 obiecte care urmau a fi date în exploatare (gradul de executare - 100%), în valoare de 20,3 mil. MDL, și 6 obiecte investiționale, construite în anii 2004-2008, în sumă de 1,8 mil. MDL, care reprezintă doar cheltuieli de elaborare a proiectelor tehnice.

Evidențiem faptul că Politica de contabilitate nu specifică reguli/procedee aplicate la planificarea și contabilizarea activelor în curs de execuție, cu diferențierea clară dinte reparații capitale și investiții capitale, precum și procedura de capitalizare[[10]](#footnote-10) (majorarea valorii activului din contul reparațiilor capitale), aceasta fiind aplicată în mod neuniform și discreționar.

## 2.3. Măsurile de control la înregistrarea dreptului de gestiune economică, a stării și valorii reale a activelor nefinanciare au fost insuficiente, fapt care a influențat veridicitatea situației patrimoniale raportate.

În acest context, pe eșantionul verificat, au fost identificate: 31 de imobile, cu valoarea contabilă de 7,8 mil. MDL, și 4 terenuri, cu valoarea contabilă de 4,0 mii MDL, pentru care nu s-au înregistrat la OCT drepturile de gestiune economică[[11]](#footnote-11); active uzate (defectate), învechite moral și neutilizate în sumă de 14,5 mil. MDL, mijloace fixe demolate sau vândute în sumă de 4,8 mil. MDL.

Astfel, la inventarierea activelor în curs de execuție, Comisia de inventariere[[12]](#footnote-12), în scopul constatării situației reale, urma să determine valoarea acestora conform devizului de cheltuieli, costul efectiv al lucrărilor executate la data efectuării inventarierii, gradul de executare (finisare) a lucrărilor sau a volumului, diferența valorică și descrierea cauzelor sistării sau încetării lucrărilor, precum și să identifice și să propună măsurile de remediere.

Totodată, echipa de audit a fost limitată la confirmarea valorii soldului inițial al mijloacelor fixe, la începutul perioadei, în valoare de 63,5 mil. MDL[[13]](#footnote-13), având în vedere lipsa documentelor primare privind recunoașterea acestora. Potrivit explicațiilor entității, documentele au fost nimicite în conformitate cu reglementările în vigoare[[14]](#footnote-14).

2.4. Sistemul informațional contabil a generat calcularea greșită a uzurii mijloacelor fixe capitalizate.

Deși cadrul de evidență contabilă[[15]](#footnote-15) prevede modalitatea de recalculare a uzurii la capitalizarea activelor, baza de calculare a uzurii (valoarea uzurabilă) stabilită în sistemul contabil „1C” nu exclude uzura acumulată la data capitalizării, ceea ce contravine prudenței cheltuielilor raportate[[16]](#footnote-16) și determină majorarea cheltuielilor aferente uzurii. Această eroare este sistemică[[17]](#footnote-17) și poate afecta perioadele precedente, fapt care limitează auditul în cuantificarea impactului erorii.

De asemenea, s-au constatat erori la calcularea și reflectarea în evidența contabilă a uzurii pentru activele nepasibile calculării uzurii în sumă de 13,4 mil. MDL (pistoale - 0,1 mil. MDL, terenuri - 1,2 mil. MDL, active nemateriale – 12,1 mil. MDL)*.*

Stabilirea eronată a duratei de funcționare utilă a unor mijloace fixe a determinat micșorarea cheltuielilor privind uzura/amortizarea acestora cu **1,9 mil. MDL**,ceea ce a afectat formele aferente raportării veniturilor și cheltuielilor[[18]](#footnote-18).

## 2.5. Valoarea raportată a activelor nu este credibilă, situație determinată de nerespectarea prudenței la evaluarea terenurilor. Totodată, cadrul normativ național privind evaluarea bunurilor domeniului public și privat al statului nu oferă criterii uniforme de stabilire a valorii juste, fapt ce cauzează divergențe semnificative la raportarea valorii reale a patrimoniului.

Astfel, pe eșantionul verificat, au fost identificate:

* 40 de terenuri **subevaluate,** în comparație cu prețul normativ[[19]](#footnote-19), cu **37,9 mil. MDL**;
* 19 terenuri **subevaluate,** comparativ cu valoarea cadastrală, cu **33,6 mil. MDL**;
* valoarea contabilă a 4 terenuri este cu 3,5 mil. MDL **mai mare** în comparație cu valoarea înregistrată la OCT;
* valoarea contabilă a 7 terenuri este cu **11,8 mil**. MDL **mai mare** în comparație cu prețul normativ.

Totodată, menționăm că informațiile prezentate de către Ministerul Finanțelor în Registrul bunurilor imobilele nu sunt complete, iar ultimele evaluări cadastrale au fost efectuate în anul 2009.

## 2.6. Nu au fost raportate venituri aferente activelor intrate cu titlu gratuit

La intrarea activelor cu titlu gratuit, entitatea urma să recunoască valoarea reală a acestora[[20]](#footnote-20). La fel, Serviciul Vamal nu a reflectat venituri aferente primirii cu titlu gratuit a 4 terenuri - 2,1 mil. MDL, și a 3 mijloace de transport - 0,9 mil. MDL, în consecință fiind afectate veniturile raportate ale entității.

## 2.7. Cheltuielile efective de personal*[[21]](#footnote-21)*, inclusiv contribuțiile de asigurări sociale de stat și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală, au depășit alocațiile precizate pentru anul de raportare cu 28,0 mil. MDL, ceea ce contravine cadrului legal în vigoare*[[22]](#footnote-22)*, fiind achitate din contul bugetului aprobat pentru anul 2018.

Respectiv, în conformitate cu cadrul normativ existent, pe parcursul anului, nu pot fi puse în aplicare decizii care duc la majorarea cheltuielilor bugetare, dacă impactul financiar al acestora nu este prevăzut în buget, iar executorii de buget pot să-și asume angajamente doar în limita alocațiilor aprobate[[23]](#footnote-23)*.* Contrar prevederilor legale și cu nerespectarea principiilor de bună guvernare, Ministerul Finanțelor, prin Ordinul nr.148 din 18.12.2017, a autorizat asumarea angajamentelor de remunerare în lipsa alocațiilor bugetare, ceea ce creează condiții inechitabile față de celelalte instituții bugetare și premise pentru împovărarea bugetului.

De asemenea, pentru anul 2017, s-a constatat calcularea eronată a drepturilor salariale pentru orele de muncă de noapte și de sărbători. Eroarea este una de sistem și a afectat plățile salariale pentru tot personalul Serviciului Vamal care prestează munca noaptea și în zile de sărbători. Deși diferența nu este semnificativă[[24]](#footnote-24), au fost lezate drepturile salariale ale angajaților.

## 2.8. La situația din 31.12.2017 nu au fost raportate datoriile aferente prestațiilor sociale ale angajatorului în sumă de 3,0 mil. MDL.

Astfel, urmare reorganizării aparatului central al ministerului, a fost redus efectivul-limită cu 242 de unități, ceea ce a condiționat cheltuieli bugetare în sumă de 6,1 mil. MDL[[25]](#footnote-25). Contrar principiului contabilității de angajamente, n-au fost reflectate cheltuielile și datoriile aferente disponibilizărilor efectuate în anul 2017, în sumă de 3,0 mil. MDL. De asemenea, menționăm că datoriile respective nu au fost planificate în sumă integrală (indemnizația de șomer, indemnizația de eliberare din serviciu public) pentru anul 2017.

## 2.9. Abordarea neuniformă privind modul de calculare a salariului mediu la acordarea ajutorului material a determinat cuantumurile diferite ale acestei plăți.

Baza pentru calculul ajutorului material o constituie un salariu mediu anual[[26]](#footnote-26), care urmează a fi determinat în conformitate cu modul de calculare a salariului mediu. Probele de audit indică diferite modalități de calculare a ajutorului material (în lipsa unor criterii exacte de calculare stipulate într-un act normativ) în cadrul subdiviziunilor Serviciului Vamal, ceea ce generează rezultate diferite. Astfel, aparatul central al Serviciului Vamal a determinat cuantumul ajutorului material aplicând modul de calculare a salariului mediu pe o zi calendaristică[[27]](#footnote-27). Biroul vamal Sud a calculat ajutorul material aplicând baza de calcul a salariului mediu pe o *zi lucrătoare* (pe eșantionul verificat, diferența a constituit, în medie, 100 MDL)*[[28]](#footnote-28)*.

Totodată, Biroul vamal Centru a diminuat nejustificat suma ajutorului material,  ca rezultat al neincluderii *în baza de calcul a unor plăți cu caracter permanent* (adaosul pentru orele de muncă de noapte și de sărbători)[[29]](#footnote-29).

# III. MENȚIUNE PRIVIND CONTINUITATEA ACTIVITĂȚII

Principiul continuității presupune că entitatea își poate continua în mod normal funcționarea, fără a intra în stare de lichidare sau reducere semnificativa a activității.

Pe parcursul misiunii de audit public extern nu au fost constatate elemente semnificative de nesiguranță legate de evenimente care pot duce la incapacitatea ministerului de a-și continua activitatea, cu excepția existenței zilelor de concediu nefolosite pentru o perioadă îndelungată de timp. Astfel, la finele anului 2017, concediile nefolosite au înregistrat cumulativ pe entitate 40,0 mii de zile, costul acestora estimându-se la 19,0 mil. MDL, ce constituie un fond lunar de salarizare[[30]](#footnote-30). Pentru comparație, menționăm că la finele anului 2016 concediile nefolosite au constituit, cumulativ, 30,0 mii de zile, în valoare de 6,2 mil. MDL.

Neacordarea concediilor angajaților Serviciului Vamal și Serviciului Fiscal de Stat pentru o perioadă mai mare de 2 ani consecutivi reprezintă o abatere de la norma legală în vigoare[[31]](#footnote-31) și atrage după sine eventuale cheltuieli bugetare suplimentare, cu posibil impact asupra continuității activității entității în condițiile încetării raporturilor de muncă sau reducerii unităților în cazul reorganizării.

# IV. ALTE INFORMAȚII

**Cadrul de raportare financiară aplicabil în sectorul public generează incertitudine și necesită a fi ajustat, respectiv îmbunătățit.**

4.1. Cadrul de raportare financiară existent în sectorul public nu conține integral principiile contabilității, care sunt definite de IPSAS***, cum ar fi:***

* *prudența* - prevede neadmiterea supraevaluării activelor și veniturilor și/sau a subevaluării datoriilor și cheltuielilor;
* *prevalența economicului asupra juridicului* - presupune că informațiile prezentate în situațiile financiare trebuie să reflecte mai curând esența și conținutul faptelor economice, decât forma juridică a acestora.

## 4.2. Cadrul de raportare financiară actual nu stabilește cerințe cu privire la consolidarea informațiilor din rapoartele financiare în sectorul public.

Deși Legea contabilității stabilește expres responsabilitatea autorităților centrale de specialitate pentru întocmirea și semnarea rapoartelor financiare consolidate, la momentul actual nu există un cadru normativ unic și exhaustiv privind întocmirea acestora. Astfel, rapoartele financiare întocmite de autoritățile/instituțiile publice subordonate sunt prezentate, în conformitate cu Circularele anuale ale Ministerului Finanțelor, aparatului central al APC, pe suport de hârtie și în SIMF (modulul CNFD), cu scopul de a fi compilate. Prin urmare, nu se efectuează eliminarea tranzacțiilor reciproce în cadrul entităților subordonate (Org 2, Org 1i), cu ajustarea conturilor consolidate, procesul de consolidare fiind doar o însumare aritmetică a conturilor individuale, ceea ce poate afecta veridicitatea informațiilor din Raportul Guvernului.

Menționăm că, în contextul implementării standardelor naționale de contabilitate în sectorul public (SNCSP) în conformitate cu standardele internaționale de contabilitate pentru sectorul public (IPSAS), în vederea prezentării unei imagini reale și fidele a situațiilor financiare, este necesar de a efectua ajustările corespunzătoare la consolidare *(eliminarea tranzacțiilor și conturilor reciproce).*

*De asemenea, enunțăm necesitatea modificării/ajustării Politicilor de contabilitate ale ministerelor, în scopul stabilirii regulilor și tehnicilor de consolidare, bazate pe operații specifice, altele decât cele utilizate la elaborarea situațiilor financiare individuale.*

## 4.3. Cadrul de raportare financiară, care stă la baza întocmirii rapoartelor financiare, nu conține prevederi, respectiv nu specifică reguli generale de evaluare/reevaluare a elementelor bilanțiere.

În decembrie 2017, prin Ordinul ministrului finanțelor nr.216 din 28.12.2015, au fost prevăzute Reguli generale de evaluare și reevaluare a patrimoniului, care oferă instituțiilor publice diferite modalități de determinare a valorii de intrare a activelor, precum și a valorii juste (evaluatorul independent, comisia creată de autoritatea/instituţia bugetară, OCT, Legea privind prețul normativ şi modul de vânzare-cumpărare a pământului nr.1308-XIII din 25.07.1997). În pofida modificărilor operate, constatăm că cadrul normativ național privind evaluarea bunurilor domeniului public și privat al statului nu oferă criterii uniforme de stabilire a valorii juste, fapt care va determina stabilirea subiectivă a valorii justea patrimoniului.

## 4.4. Numărul formelor de raportare financiară nu este justificat și complică întocmirea calitativă a acestora, precum și analiza ulterioară a informației financiare.

În prezent, instituțiile publice întocmesc 13 rapoarte financiare*.* Pornind de la obiectivul rapoartelor financiare, care constă în oferirea informației despre poziția financiară, performanţa financiară şi fluxurile de numerar ale unei autorităţi/ instituţii bugetare, utilă pentru o gamă largă de utilizatori la luarea deciziilor economice, numărul acestora nu este justificat[[32]](#footnote-32).

## 4.5. Formele de raportare (FD-042 și FD-044) nu conțin informații la nivel de buget consolidat necesare pentru analiza și monitorizarea execuției bugetului.

Veniturile aferente finanțării de la buget sunt reflectate în compartimentul „*Alte venituri și finanțări”*, împreună cu veniturile din realizarea activelor, din reevaluare, alte venituri. Astfel, în Raportul privind veniturile și cheltuielile efective (FD-042) nu este prezentă separat suma finanțării de la buget, veniturile respective fiind raportate împreună cu alte venituri.

Raportul privind executarea bugetului (FD-044) nu este consolidat la nivel de APC, în aspectul Clasificației economice, acesta agregându-se, în aspectul Clasificației bugetare, pe programe și activități, ceea ce face dificile analiza și monitorizarea executării bugetului.

4.6. Deși valoric sunt nesemnificative, nu toate creanțele și datoriile cu termenul de achitare expirat se regăsesc în Formele de raportare financiară FD-044 și FD-049***,*** dat fiind necorelarea termenului de prezentare a rapoartelor financiare menționate[[33]](#footnote-33) cu perioada de prezentare/livrare a facturilor.

De asemenea, menționăm că cadrul de raportare financiară nu prevede evidența creanțelor compromise (în cazul în care acestea nu sunt recuperabile) și a datoriilor contingente.

## 4.7. Se constată dificultăți și neajunsuri la reformarea cadrului de raportare financiară în contextul trecerii la SNCSP.

Urmare trecerii la cadrul noul de raportare financiară, aplicabil din 01.01.2016, pasivul bilanțului este format doar din datorii și rezultate, fără elemente de capital. Astfel, potrivit normelor tranzitive[[34]](#footnote-34), entitățile publice au efectuat trecerea fondurilor de mijloace fixe și investițional la rezultatul financiar[[35]](#footnote-35). Referitor la fondul de OMVSD, acesta a fost trecut la venituri din mijloace speciale, care, de asemenea, au fost reflectate la rezultatul financiar din anii precedenți.

Menționăm că, după natura lor, fondurile reprezintă  învestiții în patrimoniul instituției (capitalul instituției), iar rezultatul financiar este destinat generalizării informației privind performanța financiară a instituției bugetare din perioadele precedente. Prin urmare, rezultatul financiar din anii precedenți nu prezintă o situație reală.

## 4.8. Cheltuielile aferente uzurii/amortizării mijloacelor fixe intrate până la 01.01.2016 au fost reflectate neîntemeiat.

Conform cadrului de raportare financiară aplicabil până la 01.01.2016, la procurarea mijloacelor fixe, valoarea acestora era inclusă integral în cheltuieli, uzura fiind calculată prin micșorarea fondului de mijloace fixe, fără reflectarea cheltuielilor din anul de gestiune. Din 01.01.2016, prin calcularea uzurii/amortizării, are loc recuperarea eșalonată a valorii activelor, ținându-se cont de uzura fizică și morală, cu înregistrarea anuală a cheltuielilor aferente. Astfel, valoarea mijloacelor fixe procurate până la 01.01.2016 a fost reflectată la cheltuieli și în rezultatul anilor precedenți.

Odată cu trecerea la noua metodologie de evidență contabilă, din 01.01.2016, instituțiile publice calculează uzura pentru toate mijloacele fixe la sfârșit de an, cu reflectarea acesteia la cheltuielile anului. Această metodă de contabilizare a uzurii contravine principiului permanenței metodelor, deoarece are loc „dublarea” cheltuielilor și denaturarea rezultatului financiar al anului.

Potrivit estimărilor echipei de audit, în anul 2017, doar în cadrul Ministerului Finanțelor, cheltuielile aferente uzurii/amortizării au fost majorate cu suma estimativă de 119,6 mil. MDL[[36]](#footnote-36) - uzura anuală a activelor intrate până la 01.01.2016.

Respectiv, rezultatul financiar din anii precedenți la 01.01.2018 (contul 722) a fost micșorat cu 239,0 mil. MDL (sumă estimativă) - cheltuieli calculate repetat, fapt ce contravine prudenței cheltuielilor raportate[[37]](#footnote-37).

Remarcăm că în prezent avem un rezultat financiar al anilor precedenți majorat artificial, care va prezenta o situație reală după calcularea uzurii/amortizării mijloacelor fixe procurate până la 01.01.2016 la 100% și poate dura în timp aproximativ 40 de ani.

## 4.9. Contul „Corectarea rezultatelor anilor precedenţi ale autorităţilor/instituţiilor bugetare” este utilizat ca fiind un cont de regularizare și, respectiv, nu prezintă o informație fidelă privind corectările rezultatelor din anii precedenți.

Potrivit cadrului de raportare financiară aplicabil[[38]](#footnote-38), grupa de conturi 723 „Corectarea rezultatelor anilor precedenţi ale autorităţilor/instituţiilor bugetare” este destinată generalizării informaţiei privind rezultatele corectărilor efectuate în perioada de gestiune în operaţiile aferente perioadelor precedente. Din decembrie 2017[[39]](#footnote-39), cadrul de raportare[[40]](#footnote-40) a fost completat cu: *„Tot la subcontul respectiv se reflectă transmiterea/primirea activelor şi pasivelor, în cazul reorganizării autorităţilor/instituţiilor bugetare.”,* ceea ce vine în contradicție cu natura/esența economică a contului. La „Corectarea rezultatelor anilor precedenţi” urmau a fi înscrise doar rezultatele obținute în anii precedenți și *depistate în perioada de gestiune.* În acest context, *valoarea rezultatului financiar stabilit prin corectarea tranzacțiilor din anii precedenți nu este veridică.*

# V. RECOMANDĂRILE AUDITULUI

***Pentru executarea prevederilor Legii finanţelor publice şi responsabilităţii bugetar-fiscale nr.181 din 25 iulie 2014 şi Legii contabilităţii nr.113-XVI din 27 aprilie 2007, recomandăm Ministerului Finanțelor:***

1. Elaborarea metodologiei de consolidare a informațiilor din rapoartele financiare în sectorul public, la nivel de Org1i și Org1 (pct. 2.1., pct. 4.2.);

2. Ținându-se cont de natura contului „*rezultatul financiar din anii precedenți”*, se impune regândirea planului de conturi, cu introducerea conturilor „*de capital”*, precum și corectarea rezultatului din anii precedenți cu formulele corespunzătoare, în vederea restabilirii investițiilor statului în entitatea publică (fondul mijloacelor fixe, fondul investițional) (pct. 4.7.);

3. Completarea cadrului de raportare financiară aplicabil în sectorul public[[41]](#footnote-41) cu principii ale contabilității determinate de realitatea economică, în vederea prezentării unei imagini fidele a poziției financiare și celei patrimoniale[[42]](#footnote-42) (pct. 4.1.);

4. Regândirea mecanismului de evaluare/reevaluare a patrimoniului statului în baza unor criterii unice, în vederea excluderii subiectivismului la recunoașterea și raportarea la valoarea justă a acestuia (pct. 2.5., pct. 4.3.);

5. Stabilirea expresă a modalității de calculare a salariului mediu anual la determinarea ajutorului material pentru funcționarii publici[[43]](#footnote-43) (pct. 2.9.);

6. Corectarea formulei de calculare a bazei uzurabile și duratei de funcționare utilă recalculată la capitalizarea mijloacelor fixe, cu recalcularea cheltuielilor aferente uzurii și întocmirea notelor contabile de corectare (pct. 2.4.);

7. Reducerea numărului de rapoarte financiare în vederea facilitării utilizării informației financiare, precum și analiza și monitorizarea executării bugetului în aspectul Clasificației economice (pct. 4.4.).

1. Hotărârea Guvernului nr. 696 din 30.08.2017 cu privire la organizarea și funcționarea Ministerului Finanțelor. [↑](#footnote-ref-1)
2. Hotărârea Guvernului nr.1265 din 14.11.2008 cu privire la reglementarea activității Ministerului Finanțelor. [↑](#footnote-ref-2)
3. Hotărârea Guvernului nr. 125 din 06.02.2018 cu privire la Instituţia publică „Centrul de Tehnologii Informaţionale în Finanţe”. [↑](#footnote-ref-3)
4. Din totalul veniturilor și cheltuielilor majorate artificial - 58,8 mil. MDL aparțin Serviciului Vamal. [↑](#footnote-ref-4)
5. Sistemul Informațional de Management Financiar, modulul CNFD. [↑](#footnote-ref-5)
6. Potrivit bilanțului contabil consolidat al ministerului la 31.12.2017, valoarea de intrare a mijloacelor fixe constituie 1580,9 mil. MDL, din care 1200,5 mil. MDL (sau 76 %) sunt raportate de Serviciul Vamal; 194,2 mil. MDL (sau 12,2%) - de SFS; 170,9 mil. MDL (sau 11,3%) revin aparatului central al Ministerului Finanțelor; 8,0 mil. MDL (sau 0,5 %) – de Inspecția Financiară, și 7,5 mil. MDL (sau 0,5%) – de Agenția Achiziții Publice. [↑](#footnote-ref-6)
7. Neregularitatea constatată a fost admisă de către Serviciul Vamal. [↑](#footnote-ref-7)
8. Clădirea administrativă: *nr. cadastral: 9420105.311.01, r-nul Cahul, s. Giurgiuleşti, suprafața 361,5 m*2, **valoarea contabilă** **43,6 mil. MDL, valoarea cadastrală 0,2 mil. MDL**; Clădirea administrativă: nr. cadastral: 5340109.298.01, r-nul Hânceşti, com. Leușeni, s. Leuşeni; suprafața 1130.0 m2; **valoarea contabilă** **42,5 mil. MDL, valoarea cadastrală 1,0 mil. MDL.** [↑](#footnote-ref-8)
9. Investiții capitale în active în curs de execuție raportate de către Serviciul Vamal. [↑](#footnote-ref-9)
10. Pentru legalizarea majorării valorii mijloacelor fixe se întocmeşte procesul-verbal privind majorarea valorii mijloacelor fixe şi recalcularea uzurii anuale, formularul MF-6. (Ordinul ministrului finanțelor nr.216 din 28.12.2015). [↑](#footnote-ref-10)
11. Art.5 din Legea cadastrului bunurilor imobile nr.1543-XIII din 25.02.1998. [↑](#footnote-ref-11)
12. Anexa nr.8 la Regulamentul privind inventarierea, aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 60 din 29.05.2012. [↑](#footnote-ref-12)
13. clădiri în valoare de 21,8 mil. MDL - raportate de către aparatul central al Ministerului Finanțelor, și active în curs de execuție pentru perioadele precedente în valoare de 41,7 mil. MDL - raportate de către Serviciul Vamal. [↑](#footnote-ref-13)
14. Ordinul Serviciului de Stat de Arhivă nr. 57 din 27.07.2016 cu privire la aprobarea Indicatorului documentelor- tip și al termenelor lor de păstrare pentru organele administrației publice, actul de nimicire din 17.12.2015 (Serviciul Vamal); actul de nimicire (MF) din 26.04.2018. [↑](#footnote-ref-14)
15. MF-6 din Anexa nr.3 la Ordinul ministrului finanţelor nr.216 din 28.12.2015. [↑](#footnote-ref-15)
16. Pct. 3.3.169, pct.4.1.3. c) din Anexa nr.1 la Ordinul ministrului finanțelor nr.216 din 28.12.2015. [↑](#footnote-ref-16)
17. Eroare caracteristică pentru toate entitățile auditate. [↑](#footnote-ref-17)
18. FD-042, FD-044. [↑](#footnote-ref-18)
19. Legea privind preţul normativ şi modul de vânzare-cumpărare a pământului nr.1308-XIII din 25.07.1997. [↑](#footnote-ref-19)
20. La primirea cu titlu gratuit a 3 automobile, Serviciul Vamal urma să stabilească valoarea activelor ținând cont de valoarea indicată în declarația vamală sumară din 27.07.2017 (48 000 USD, sau 0,87 mil. MDL), cu calcularea corespunzătoare a uzurii, și să nu reflecte valoarea indicată în actul de donație - 116,2 mii USD, sau 2,1 mil. MDL, care este valoarea inițială a activelor din anul 2008, cu reflectarea uzurii acumulate de 100%. [↑](#footnote-ref-20)
21. Potrivit Raportului privind veniturile și cheltuielile (FD-042) consolidat al Ministerului la 31.12.2017, cheltuielile pentru remunerarea muncii constituie 745,9 mil. MDL, din care 318,2 mil. MDL (sau 42,7%) sunt raportate de Serviciul Vamal; 340,6 mil. MDL (sau 45,6%) - de Serviciul Fiscal de Stat; 58,4 mil. MDL (sau 7,8%) revin aparatului Ministerului Finanțelor; 23,7 mil. MDL (sau 3,2 %) – de Inspecția Financiară; și 4,7 mil. MDL (sau 0,6%) – de Agenția Achiziții Publice. [↑](#footnote-ref-21)
22. Art.17, art.66 alin.(2), art.67 alin.(6) din Legea finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale nr.181 din 25.07.2014; art. 4, art.71 alin.(3), art.82, art.11 din Legea privind sistemul de salarizare a funcționarilor publici nr.48 din 22.03.2012. [↑](#footnote-ref-22)
23. Art.17 din Legea finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale nr.181 din 25.07.2014. [↑](#footnote-ref-23)
24. pe un eșantion de 15 persoane verificate de către echipa de audit, plățile calculate au fost micșorate cu 61,0 mii MDL. [↑](#footnote-ref-24)
25. Indemnizația unică calculată - 1,4 mil. MDL, indemnizația de eliberare (2,4,6 salarii medii) - 3,0 mil. MDL, compensația pentru concediul nefolosit - 0,9 mil. MDL. [↑](#footnote-ref-25)
26. Pct.8, subpct.4) din Hotărârea Guvernului nr. 331 din 28.05.2012 privind salarizarea funcționarilor publici. [↑](#footnote-ref-26)
27. Pct.6, subpct.1) din Anexa nr.1 la Hotărârea Guvernului nr.426 din 26.04.2004 privind aprobarea Modului de calculare a salariului mediu. [↑](#footnote-ref-27)
28. Pct.6, subpct.2) din Anexa nr.1 la Hotărârea Guvernului nr.426 din 26.04.2004 privind aprobarea Modului de calculare a salariului mediu.   [↑](#footnote-ref-28)
29. Pct.3 din Hotărârea Guvernului nr.426 din 26.04.2004 privind aprobarea Modului de calculare a salariului mediu. [↑](#footnote-ref-29)
30. Majoritatea zilelor de concediu neutilizate au fost constatate la Serviciul Vamal și Serviciul Fiscal de Stat. [↑](#footnote-ref-30)
31. Art.118 din Codul muncii nr.154 din 28.03.2003. [↑](#footnote-ref-31)
32. Informația necesară pentru analiza, monitorizarea patrimoniului, bugetului în vederea luării deciziilor manageriale se regăsește în formele FD(041)- FD(044), celelalte rapoarte conținând informații complementare. [↑](#footnote-ref-32)
33. FD-049 se prezintă până la 10 ianuarie, iar FD-044 - până la 20 februarie. [↑](#footnote-ref-33)
34. Tabelul de trecere a soldurilor subconturilor contabile din Planul de conturi, aprobat prin Ordinul nr.93 din 19.07.2010, la subconturile noului Plan de conturi, aprobat prin Ordinul nr.216 din 31.12.2015, <http://old.mf.gov.md/actnorm/contabil/evidenta>. [↑](#footnote-ref-34)
35. În cadrul Ministerului Finanțelor au fost trecute solduri în sumă totală de 815,2 mil. MDL. [↑](#footnote-ref-35)
36. Valoarea cheltuielilor aferente uzurii calculate în anul 2015. [↑](#footnote-ref-36)
37. pct.3.3.169, pct. 4.1.3. c) din Anexa nr.1 la Ordinul ministrului finanțelor nr.216 din 28.12.2015. [↑](#footnote-ref-37)
38. Ordinului ministrului finanțelor nr.216 din 28.12.2015. [↑](#footnote-ref-38)
39. Pct.2.3.15 din Ordinul ministrului finanţelor nr.163 din 28.12.2017 privind modificarea şi completarea Planului de conturi contabile în sistemul bugetar şi a Normelor metodologice privind evidenţa contabilă şi raportarea financiară în sistemul bugetar, aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor nr.216 din 28.12. 2015. [↑](#footnote-ref-39)
40. Pct. 3.7.11 din Anexa nr. 1 la Ordinul ministrului finanțelor nr.216 din 28.12.2015. [↑](#footnote-ref-40)
41. Legea contabilității nr.113-XVI din 27.04.2007; Ordinul ministrului finanțelor nr.163 din 28.12.2017. [↑](#footnote-ref-41)
42. Principiul prudenței, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, principiul independenței. [↑](#footnote-ref-42)
43. Pct.8, subpct.4) din Hotărârea Guvernului nr. 331 din 28.05.2012 privind salarizarea funcţionarilor publici. [↑](#footnote-ref-43)