*Приложение*

**Раскрытие информации по Отчету аудита**

Содержание:

[I. ОБЩЕЕ ПРЕДСТАВЛЕНИЕ 5](#_Toc522709324)

[1.1. Министерство финансов - мандат и миссия 5](#_Toc522709325)

[1.2.Организация и функционирование Министерства финансов 5](#_Toc522709326)

[II. РЕЗУЛЬТАТЫ АУДИТА 7](#_Toc522709327)

[2.1. Процедура консолидации финансовых отчетов в информационной системе отчетности „ИСФУ” не позволяет внести корректировки при консолидации финансовой информации, в том числе по удалению взаимных операций, таким образом, доходы и расходы были искусственно увеличены на 59,7 млн. МДЛ. 7](#_Toc522709328)

[2.2. Аудиторская группа не может высказать мнение о достоверности стоимости основных средств, представленной в финансовой отчетности. 8](#_Toc522709329)

[2.3. Контрольные мероприятия в отношении регистрации права хозяйственного ведения, реального состояния и стоимости нефинансовых активов были недостаточными, что отрицательно повлияло на достоверность имущественной ситуации в отчетности. 9](#_Toc522709330)

[2.4. Информационная система бухгалтерского учета выдала неправильный расчет износа капитализированных основных средств. 10](#_Toc522709331)

[2.5. Отраженная стоимость активов является ненадежной, ситуация обусловлена несоблюдением прудентности при оценке земельных участков. В то же время, национальная нормативная база по оценке имущества публичного сектора и частного сектора государства не предлагает единых критериев определения справедливой стоимости, что приводит к существенным расхождениям при отражении в отчетности реальной стоимости имущества. 11](#_Toc522709332)

[2.6. Не были зарегистрированы доходы, связанные с активами, поступившими безвозмездно. 11](#_Toc522709333)

[2.7. Фактические расходы на персонал, включая взносы государственного социального страхования и взносы обязательного медицинского страхования, превысили уточненные ассигнования на отчетный год на 28,0 млн. МДЛ, что противоречит действующему законодательству, поскольку были оплачены за счет утвержденного бюджета на 2018 год. 12](#_Toc522709334)

[2.8. По состоянию на 31.12.2017 не были отражены задолженности по соответствующим социальным выплатам работодателя в сумме 3,0 млн. МДЛ. 13](#_Toc522709335)

[2.9. Неодинаковый подход к порядку начисления средней заработной платы при предоставлении материальной помощи обусловил различные размеры этой выплаты. 13](#_Toc522709336)

[III. АСПЕКТЫ, КАСАЮЩИЕСЯ НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ 14](#_Toc522709337)

[IV. ДРУГИЕ СВЕДЕНИЯ 14](#_Toc522709338)

[4.1.Существующая основа финансовой отчетности в государственном секторе не содержит в полном объеме принципы бухгалтерского учета, которые определены IPSAS 14](#_Toc522709339)

[4.2.Нынешняя основа финансовой отчетности не предусматривает требования о консолидации информации из финансовых отчетов в публичном секторе. 15](#_Toc522709340)

[4.3. База по финансовой отчетности, лежащая в основе составления финансовых отчетов, не содержит положений, соответственно, не устанавливает общие правила оценки/переоценки балансовых элементов. 15](#_Toc522709341)

[4.4. Количество форм финансовых отчетов не оправдано и усложняет их качественное составление, а также последующий анализ финансовой информации. 16](#_Toc522709342)

[4.5. Формы отчетности (FD-042 и FD-044) не содержат информацию на уровне консолидированного бюджета, необходимую для анализа и мониторинга исполнения бюджета. 16](#_Toc522709343)

[4.6. Хотя в стоимостном отношении являются незначительными, не все обязательства и долги с просроченным сроком погашения отражаются в Формах финансовой отчетности FD-044 и FD-049 17](#_Toc522709344)

[4.7. Установлены трудности и недостатки в реформировании основ финансовой отчетности в контексте перехода на НСБУПС. 17](#_Toc522709345)

[4.8. Расходы, связанные с износом/амортизацией основных средств, поступивших до 01.01.2016, были отражены необоснованно. 17](#_Toc522709346)

[4.9. Счет „Исправление результатов предыдущих лет бюджетных органов/бюджетных учреждений” используется в качестве регулирующего счета и, соответственно, не представляет достоверную информацию о корректировке результатов предыдущих лет. 18](#_Toc522709347)

[V. РЕКОМЕНДАЦИИ АУДИТА 19](#_Toc522709348)

**СПИСОК АББРЕВИАТУР**

|  |  |
| --- | --- |
| ОЦПУ | Орган центрального публичного управления |
| ГП | Государственное предприятие |
| МСБУПС | Международные стандарты бухгалтерского учета в публичном секторе |
| ISSAI | Международные стандарты Высших органов аудита |
| МФ | Министерство финансов |
| МБП | Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы |
| Org1 | Org1 – центральный или местный орган публичной власти, созданный в соответствии с законом, с государственными функциями или для защиты интересов и решения проблем местных сообществ. К этому организационному уровню относятся и промежуточные учреждения (Org1i), созданные центральным или местным органом публичной власти, который имеет в подчинении бюджетные учреждения |
| Org2 | Org2 - бюджетное учреждение - публичный субъект, учрежденный центральным или местным органом публичной власти, в непосредственном подчинении публичному органу или промежуточному учреждению и управляет бюджетными ресурсами |
| ТКО | Территориальный кадастровый офис |
| ИСФУ | Информационная система финансового управления |
| НСБУПС | Национальные стандарты бухгалтерского учета в публичном секторе |

# I. ОБЩЕЕ ПРЕДСТАВЛЕНИЕ

## 1.1. Министерство финансов - мандат и миссия

Министерство финансов является центральным отраслевым органом публичного управления, миссией которого является осуществление менеджмента публичных финансов, анализ ситуации и проблем в управляемых областях деятельности, разработка эффективной политики в области публичных финансов, налогов и сборов, таможенного дела; бухгалтерского учета и отчетности в бюджетной системе; бухгалтерского учета и аудита в корпоративном секторе; государственных закупок; внешней финансовой помощи; внутреннего государственного финансового контроля; оплаты труда в бюджетном секторе; в банковском и небанковском финансовых секторах.

## 1.2. Организация и функционирование Министерства финансов

В своей деятельности Министерству финансов помогает **центральный аппарат**[[1]](#footnote-1) министерства и 5 ***публичных административных органов[[2]](#footnote-2), подведомственных министерству***: Таможенная служба и таможенные посты; Государственная налоговая служба и территориальные налоговые органы *(до 31.03.2017)*; Финансовая инспекция; Агентство государственных закупок; Совет по надзору за аудиторской деятельностью.

Кроме того, Министерство ***является учредителем*** следующих государственных учреждений, государственных предприятий и акционерных обществ: Директората кредитных линий; Государственное предприятие „Fintehinform”; Государственное предприятие „Государственная палата по надзору за товарными знаками”.

*Последующие события*

В 2018 году, на основании Постановления Правительства[[3]](#footnote-3) ГП „Fintehinform” (уставный капитал - 1,8 млн. МДЛ) было реорганизовано путем преобразования в государственное учреждение „Центр информационных технологий в финансах” - преемник прав и обязанностей ГП „Fintehinform”. ГП „Fiscservinform” (уставный капитал - 3,3 млн. МДЛ) и ГП „Vamservinform” (уставный капитал - 43,5млн. МДЛ) реорганизуется путем объединения (присоединения) с Государственным учреждением „Центр информационных технологий в финансах”, с полным переходом прав и обязанностей.

**Таблица №1. Финансовое и имущественное положение Министерства финансов**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | (млн. МДЛ) | | |
| **Показатели** | | **Остаток на начало периода** | **Остаток на конец периода, после закрытия года** |
| **НЕФИНАНСОВЫЕ АКТИВЫ** | | **836,2** | **751,8** |
| Основные средства | | 1520,3 | 1580,9 |
| Износ основных средств | | 782,5 | 923,4 |
| Запасы оборотных материалов | | 69,9 | 63,7 |
| Непроизводственные активы (земельные участки) | | 28,6 | 30,6 |
| **ФИНАНСОВЫЕ АКТИВЫ** | | **129,3** | **63,0** |
| Внутренние задолженности | | 124,2 | 55,8 |
| Денежные средства | | 5,1 | 7,2 |
| **ВСЕГО, АКТИВА** | | **965,5** | **814,8** |
|  | |  |  |
| **ДОЛГИ** | | **30,6** | **54,9** |
| Внутренние долги | | 30,6 | 54,9 |
| **ФИНАНСОВЫЙ РЕЗУЛЬТАТ БЮДЖЕТНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ** | | **934,9** | **759,9** |
| Финансовый результат бюджетного учреждения за предыдущие годы | | 934,9 | 759,9 |
| **ВСЕГО, ПАССИВА** | | **965,5** | **814,8** |

***Источник:*** *Выписка из Консолидированного бухгалтерского баланса на 31 декабря 2017 года.*

**Таблица №2. Информация об исполнении бюджета за 2017 год**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| (млн. МДЛ) | | | | | |
| **Показатели** | **Утверждено** | **Уточнено** | **Исполнено** | **Факти-чески** | **Задолжен-ности** | **Долги** |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| **ДОХОДЫ** | **1 031,8** | **1 076,2** | **1 046,5** | **1 117,1** | **1,5** | **2,7** |
| Финансирова-ние из бюджета | 993,9 | 1 036,2 | 1 007,9 | 1 007,9 |  |  |
| **РАСХОДЫ** | **986,9** | **937,5** | **911,0** | **1 285,2** | **1,9** | **50,5** |
| Расходы на персонал | 687,6 | 718,3 | 716,8 | 746,0 | 0,0 | 47,8 |
| Товары и услуги | 270,0 | 185,1 | 160,6 | 194,1 | 1,4 | 2,5 |
| Расходы на обесценение активов | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 150,5 | 0,0 | 0,0 |
| Субсидии | 20,0 | 20,0 | 19,9 | 19,9 | 0,0 | 0,0 |
| Социальные выплаты | 6,6 | 10,8 | 10,4 | 9,9 | 0,0 | 0,3 |
| Прочие расходы | 2,7 | 3,3 | 3,3 | 164,9 | 0,5 | 0,0 |
| **РЕЗУЛЬТАТ ТЕКУЩЕГО ГОДА** |  |  |  | **-168,1** |  |  |

***Источник:*** *Отчет о доходах и расходах (Форма FD-042); Отчет об исполнении бюджета на 31 декабря 2017 года (Форма FD-044).*

# II. РЕЗУЛЬТАТЫ АУДИТА

## 2.1. Процедура консолидации финансовых отчетов в информационной системе отчетности „ИСФУ” не позволяет внести корректировки при консолидации финансовой информации, в том числе по удалению взаимных операций, таким образом, доходы и расходы были искусственно увеличены на 59,7 млн. МДЛ[[4]](#footnote-4).

Хотя Закон о бухгалтерском учете устанавливает обязанность центральных публичных органов по составлению консолидированной финансовой отчетности, в настоящее время не существует единой и исчерпывающей нормативной базы по ее консолидации.

В этом контексте аудит отмечает, что финансовые отчеты, составленные подведомственными публичными органами Министерства финансов, были представлены центральному аппарату министерства на бумажном носителе и введены каждым подведомственным учреждением в ИСФУ[[5]](#footnote-5). При генерировании консолидированного отчета в ИСФУ, взаимные счета и операции в рамках подведомственных учреждений не были удалены, а процесс консолидации в действительности представил собой суммирование/агрегирование индивидуальных счетов.

Таким образом, консолидированные финансовые отчеты Министерства финансов содержат необоснованно завышенные доходы и расходы - на 59,7млн. МДЛ, задолженности и долги - на 0,04млн. МДЛ*.*

## 2.2. Аудиторская группа не может высказать мнение о достоверности стоимости основных средств*[[6]](#footnote-6)*, представленной в финансовой отчетности.

* + - * Основные средства на сумму 50,8 млн. МДЛ**[[7]](#footnote-7)** были классифицированы нерегламентировано. Так, были выявлены специальные сооружения, отраженные, как по счету *„Специальные сооружения”*, так и *„Здания*”; машины и оборудование, отраженные по счету *„Инструменты и орудия, инвентарь”*, оборотные материалы, отраженные по счету *„Основные средства”* в сумме 20,2 млн. МДЛ. Кроме того, в регистрах основных средств были зарегистрированы работы по *благоустройству, асфальтированию или мощению территории, фундаментные работы* на сумму 30,6 млн. МДЛ, с начислением износа в сумме 1,05 млн. МДЛ.
* Не соблюдается принцип осторожности при оценке объектов недвижимости. Соответственно, были выявлены 8 зданий, стоимость которых по бухгалтерскому учету меньше, по сравнению с кадастровой стоимостью, на 15,0 млн. МДЛ (из которых 11,5 млн. МДЛ - административное здание центрального аппарата Таможенной службы). Также, по 16 зданиям*(10 из которых - административные здания)[[8]](#footnote-8)* балансовая стоимость более высокая по сравнению с кадастровой стоимостью на 127,8 млн. МДЛ.
* Незавершенные капитальные вложения в активы, отраженные в отчетности (16 активов - 57,7млн. МДЛ) не представляют реальную информацию и должны быть проанализированы[[9]](#footnote-9) .

В бухгалтерском учете зарегистрированы 3 проекта по модернизации на сумму 25,5 млн. МДЛ, отраженные по незавершенным активам, содержащие как работы по строительству новых объектов, так и работы по ремонту существующих объектов. Кроме того, были зарегистрированы 5 объектов, которые должны были быть сданы в эксплуатацию (уровень исполнения - 100%) на сумму 20,3 млн. МДЛ, а также 6 инвестиционных объектов, построенных в 2004-2008 годах, на сумму 1,8 млн. МДЛ, которые представляют только расходы по разработке технических проектов.

Необходимо отметить и тот факт, что Учетная политика не предусматривает правила/процедуры, применяемые при планировании и ведении учета незавершенных активов, с четким разграничением капитального ремонта и капитальных вложений, а также порядок капитализации[[10]](#footnote-10) (увеличения стоимости активов за счет капитального ремонта), которая применяется непоследовательно и дискреционно.

## 2.3. Контрольные мероприятия в отношении регистрации права хозяйственного ведения, реального состояния и стоимости нефинансовых активов были недостаточными, что отрицательно повлияло на достоверность имущественной ситуации в отчетности.

В этом контексте, по проверенной выборке были установлены: 31 объект недвижимости с балансовой стоимостью 7,8 млн. МДЛ и 4 земельные участки с балансовой стоимостью 4,0 тыс. МДЛ, на которые не были зарегистрированы в ТКО права экономического управления[[11]](#footnote-11); изношенные (неисправные), морально-устаревшие и неиспользуемые активы на сумму 14,5 млн. МДЛ, снесенные или проданные основные средства на сумму 4,8 млн. МДЛ.

Таким образом, при инвентаризации незавершенных активов Инвентаризационная комиссия[[12]](#footnote-12), в целях установления реальной ситуации, должна была определить их стоимость согласно смете расходов, фактическую стоимость выполненных работ на дату проведения инвентаризации, степень исполнения (завершения) работ или объема, стоимостную разницу и описание причин приостановки или прекращения работ, а также выявить и предложить меры по исправлению положения.

Вместе с тем, аудиторская группа была ограничена в подтверждении размера первоначального остатка основных средств на начало периода в размере 63,5 млн. МДЛ[[13]](#footnote-13), учитывая отсутствие первичных документов об их признании. Согласно объяснениям субъекта, документы были уничтожены в соответствии с действующими правилами[[14]](#footnote-14).

2.4. Информационная система бухгалтерского учета выдала неправильный расчет износа капитализированных основных средств.

Хотя нормативная база по бухгалтерскому учету[[15]](#footnote-15)предусматривает порядок перерасчета износа при капитализации активов, расчетная база изнашиваемой (истощаемой) стоимости, установленная в системе бухгалтерского учета „1С”, не исключает накопленный износ на дату капитализации, что противоречит прудентности отраженных расходов[[16]](#footnote-16) и определяет увеличение расходов на износ. Эта ошибка является системной[[17]](#footnote-17) и может повлиять на предыдущие периоды, что ограничивает аудит в оценке влияния ошибки.

Кроме того, были выявлены ошибки при расчете и отражении в бухгалтерском учете износа активов, не подлежащих начислению износа в сумме 13,4 млн. МДЛ (пистолеты - 0,1 млн. МДЛ, земельные участки - 1,2 млн. МДЛ, нематериальные активы – 12,1 млн. MDL)*.*

Ошибочное установление срока полезного использования основных средств обусловило уменьшение расходов по их износу/амортизации на **1,9 млн. МДЛ**, что повлияло на формы по отчетности доходов и расходов[[18]](#footnote-18).

## 2.5. Отраженная стоимость активов является ненадежной, ситуация обусловлена несоблюдением прудентности при оценке земельных участков. В то же время, национальная нормативная база по оценке имущества публичного сектора и частного сектора государства не предлагает единых критериев определения справедливой стоимости, что приводит к существенным расхождениям при отражении в отчетности реальной стоимости имущества.

Так, по проверенной выборке были выявлены:

* 40земельных участков - **стоимость занижена**, по сравнению с нормативной ценой[[19]](#footnote-19), на **37,9 млн. МДЛ**;
* 19 земельных участков - **стоимость занижена,** по сравнению с кадастровой стоимостью, на **33,6 млн. МДЛ**;
* балансовая стоимость 4 земельных участков на 3,5 млн. МДЛ больше по сравнению со стоимостью, зарегистрированной в ТКО;
* балансовая стоимость 7 земельных участков на **11,8 млн. МДЛ больше** по сравнению с нормативной ценой.

Вместе с тем, следует отметить, что сведения, представленные Министерством финансов в Регистре объектов недвижимости, являются неполными, а последние кадастровые оценки были проведены в 2009 году.

## 2.6. Не были зарегистрированы доходы, связанные с активами, поступившими безвозмездно.

При поступлении активов безвозмездно, субъект должен был признать их реальную стоимость[[20]](#footnote-20). Кроме того, Таможенная служба не отразила доходы, связанные с получением безвозмездно 4 земельных участков - 2,1 млн. МДЛ, и 3 единиц транспортных средств - 0,9 млн. МДЛ, что, в итоге, повлияло на отраженные доходы субъекта.

## 2.7. Фактические расходы на персонал[[21]](#footnote-21), включая взносы государственного социального страхования и взносы обязательного медицинского страхования, превысили уточненные ассигнования на отчетный год на 28,0 млн. МДЛ, что противоречит действующему законодательству[[22]](#footnote-22), поскольку были оплачены за счет утвержденного бюджета на 2018 год.

Так, в соответствии с существующей нормативной базой, в течении года не могут быть реализованы решения, которые приводят к увеличению бюджетных расходов, если их финансовые последствия не предусмотрены в бюджете, а исполнители бюджета могут взять на себя обязательства только в пределах утвержденных ассигнований[[23]](#footnote-23). В нарушение требований законодательства и с несоблюдением принципов надлежащего управления, Министерство финансов Приказом №148 от 18.12.2017, авторизовало принятие обязательств по оплате труда в отсутствие бюджетных ассигнований, что создает неравные условия по отношению к другим бюджетным учреждениям и предпосылки для обременения бюджета.

Кроме того, за 2017 год установлено неправильное начисление заработной платы за ночные часы работы и в праздничные дни. Ошибка является системной и повлияла на выплаты заработной платы для всех сотрудников Таможенной службы, работающие в ночь и в праздничные дни. Хотя разница не существенна[[24]](#footnote-24), были нарушены права по оплате труда работников.

## 2.8. По состоянию на 31.12.2017 не были отражены задолженности по соответствующим социальным выплатам работодателя в сумме 3,0 млн. МДЛ.

Таким образом, в результате реорганизации центрального аппарата министерства, была сокращена предельная численность персонала на 242 единиц, что обусловило бюджетные расходы в сумме 6,1 млн. МДЛ[[25]](#footnote-25). В нарушение принципа ведения бухгалтерского учета методом начисления, не были отражены расходы и задолженность, связанные с проведенным в 2017 году увольнением персонала, в сумме 3,0 млн. МДЛ. Также необходимо отметить, что соответствующие долги не были запланированы в полном объеме (пособия по безработице, пособия по уходу с государственной службы) на 2017 год.

## 2.9. Неодинаковый подход к порядку начисления средней заработной платы при предоставлении материальной помощи обусловил различные размеры этой выплаты.

Основой для расчета материальной помощи составляет средний годовой оклад[[26]](#footnote-26), который должен быть определен в соответствии с порядком исчисления средней заработной платы. Аудиторские доказательства указывают на применение различных способов исчисления материальной помощи (в отсутствие точных критериев расчета, предусмотренных в нормативном акте) в рамках подразделений Таможенной службы, что обуславливает различные результаты. Так, центральный аппарат Таможенной службы определял размер материальной помощи, применяя порядок расчета средней заработной платы за один календарный день[[27]](#footnote-27). Таможня Юг рассчитывала материальная помощь, применяя базу расчета средней заработной платы за *один рабочий день* (по проверенной выборке разница составила, в среднем, 100 МДЛ)*[[28]](#footnote-28)*.

Вместе с тем, Таможня Центр необоснованно занизила сумму материальной помощи в результате невнесения в *базу расчета платежей постоянного характера* (надбавки за часы работы в ночное время и праздничные дни)[[29]](#footnote-29).

# III. АСПЕКТЫ, КАСАЮЩИЕСЯ НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Принцип непрерывности предполагает, что субъект будет продолжать осуществлять свою деятельность в обычном режиме в обозримом будущем и не имеет намерения и потребности в ликвидации или существенном сокращении деятельности.

На протяжении миссии внешнего публичного аудита не были выявлены существенные элементы неуверенности, связанные с событиями, которые могут привести к неспособности министерства продолжать свою деятельность, за исключением наличия неиспользованных дней отпуска в течение длительного периода времени. Так, в конце 2017 года неиспользованные отпуска зарегистрировали в совокупности по учреждению 40,0 тыс. дней, их стоимость оценена в 19,0 млн. МДЛ, что составляет один ежемесячный фонд заработной платы[[30]](#footnote-30). Для сравнения отметим, что в конце 2016 года неиспользованные отпуска составили, в совокупности, 30,0 тыс. дней, на сумму 6,2 млн. МДЛ.

Непредоставление отпусков сотрудникам Таможенной службы и Государственной налоговой службы в течение более 2 лет подряд представляет собой отклонение от действующего законодательства[[31]](#footnote-31) и влечет возможные дополнительные бюджетные расходы с вероятным влиянием на непрерывность деятельности субъекта, в условиях прекращения трудовых отношений или сокращения численности персонала в случае реорганизации.

# IV. ДРУГИЕ СВЕДЕНИЯ

**Основа финансовой отчетности, применяемая в государственном секторе, генерирует неопределенность и требует корректировки, соответственно, улучшения.**

4.1. Существующая основа финансовой отчетности в государственном секторе не содержит в полном объеме принципы бухгалтерского учета, которые определены IPSAS, *такие как****:***

* *прудентность* - предполагает недопущение переоценки активов и доходов и/или недооценки обязательств и расходов;
* *преобладание экономического содержания над правовым -* предполагает, что информация, представленная в финансовой отчетности, должна скорее отражать суть и содержание экономических фактов, чем их правовую форму.

## 4.2. Нынешняя основа финансовой отчетности не предусматривает требования о консолидации информации из финансовых отчетов в публичном секторе.

Хотя Закон о бухгалтерском учете прямо определяет ответственность специализированных центральных органов за составление и подписание консолидированных финансовых отчетов, в настоящее время нет единой и исчерпывающей нормативной базы по их подготовке. Так, финансовые отчеты, подготовленные подведомственными публичными органами/учреждениями, представляются, в соответствии с Ежегодными циркулярами Министерства финансов, центральному аппарату ЦПО на бумажном носителе и в ИСФУ (модуль CNFD), для их компиляции. Соответственно, не выполняется ликвидация взаимных операций в рамках подведомственных учреждений (Org 2, Org. 1i) с приведением в соответствие консолидированных счетов, а процесс консолидации представляет собой просто арифметическое суммирование индивидуальных счетов, что может отрицательно повлиять на достоверность информации из Отчета Правительства.

Следует отметить, что, в контексте внедрения национальных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе (НСБУГС) в соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета для публичного сектора (МСБУПС), в целях реального и достоверного представления финансовой отчетности, необходимо внести соответствующие корректировки при консолидации *(удаление взаимных операций и счетов).*

*Также отмечаем необходимость изменения/корректировки Учетной политики министерств, в целях установления правил и методов консолидации, на основе конкретных операций, других, чем те, которые используются при составлении отдельных финансовых ситуаций.*

## 4.3. База по финансовой отчетности, лежащая в основе составления финансовых отчетов, не содержит положений, соответственно, не устанавливает общие правила оценки/переоценки балансовых элементов.

В декабре 2017 года, Приказом министра финансов №216 от 28.12.2015, были предусмотрены Общие правила оценки и переоценки имущества, которые обеспечивают публичным учреждениям различные способы определения стоимости ввода активов, а также их справедливой стоимости (независимый оценщик, комиссия, созданная бюджетным органом/учреждением, ТКО, Закон о нормативной цене и порядке купли-продажи земли №1308-XIII от 25.07.1997). Несмотря на внесенные изменения, констатируем, что национальная нормативная база по оценке имущества публичного и частного сектора государства не предусматривает единых критериев определения справедливой стоимости, что обусловит субъективное установление справедливой стоимости имущества.

## 4.4. Количество форм финансовых отчетов не оправдано и усложняет их качественное составление, а также последующий анализ финансовой информации.

В настоящее время публичные учреждения составляют 13 финансовых отчетов. Исходя из цели финансовой отчетности, которая состоит в предоставлении информации о финансовом положении, финансовых показателей и денежных потоков определенного бюджетного органа/учреждения, полезной для широкого круга пользователей при принятии экономических решений, их количество не оправдано[[32]](#footnote-32).

## 4.5. Формы отчетности (FD-042 и FD-044) не содержат информацию на уровне консолидированного бюджета, необходимую для анализа и мониторинга исполнения бюджета.

Доходы, связанные с финансированием из бюджета, отражены в разделе *„Прочие доходы и финансирование”* наряду с доходами от продажи активов, от их переоценки, другими доходами. Таким образом, в Отчете о фактических доходах и расходах (FD-042) не отражена отдельно сумма финансирования из бюджета, соответствующие доходы отражены наряду с другими доходами.

Отчет об исполнении бюджета (FD-044) не консолидируется на уровне ЦПО, в аспекте Экономической классификации, он агрегируется, в аспекте Бюджетной классификации, по программам и мероприятиям, что усложняет анализ и мониторинг исполнения бюджета.

4.6. Хотя в стоимостном отношении являются незначительными, не все обязательства и долги с просроченным сроком погашения отражаются в Формах финансовой отчетности FD-044 и FD-049***,*** учитывая несогласованность срока представления указанных финансовых отчетов[[33]](#footnote-33) с периодом представления/подачи фактур.

Также отмечаем, что основа финансовой отчетности не предусматривает учет безнадежной дебиторской задолженности (в случае, если она является невозмещаемой) и контингентных обязательств.

## 4.7. Установлены трудности и недостатки в реформировании основ финансовой отчетности в контексте перехода на НСБУПС.

В результате перехода на новую основу финансовой отчетности, которая применяется с 01.01.2016, пассив баланса состоит только из долгов и результатов, без элементов капитала. Таким образом, в соответствии с транзитивными нормами[[34]](#footnote-34), публичные учреждения осуществили переход фондов основных средств и инвестиций на финансовый результат[[35]](#footnote-35). Относительно фонда МБП, он перешел на доходы от специальных средств, которые также были отражены на финансовый результат за предыдущие годы.

Отмечаем, что, по своей природе, фонды представляют собой инвестиции в имущество учреждения (капитал учреждения), а финансовый результат предназначен для обобщения информации о финансовых результатах бюджетного учреждения за предыдущие периоды. Следовательно, финансовый результат за предыдущие годы не представляет реальную ситуацию.

## 4.8. Расходы, связанные с износом/амортизацией основных средств, поступивших до 01.01.2016, были отражены необоснованно.

Согласно основе финансовой отчетности, применяемой до 01.01.2016, при приобретении основных средств их стоимость была полностью включена в расходы, а износ исчислялся путем уменьшения фонда основных средств, без отражения затрат за отчетный год. Начиная с 01.01.2016, путем начисления износа/амортизации, происходит поэтапное восстановление стоимости активов, с учетом их физического и морального износа, с ежегодной регистрацией соответствующих расходов. Таким образом, стоимость основных средств, приобретенных до 01.01.2016, была отнесена на расходы и на результаты за предыдущие годы.

С переходом на новую методологию ведения бухгалтерского учета, начиная с 01.01.2016, публичные учреждения начисляют износ всех основных средств на конец года, с его отнесением на расходы текущего года. Этот метод учета износа противоречит принципу постоянства методов, так как происходит „дублирование” расходов и искажение финансового результата текущего года.

По оценкам аудиторской группы, в 2017 году только в рамках Министерства финансов расходы, связанные с износом/амортизацией, были увеличены на сумму, оцененную в 119,6 млн. МДЛ[[36]](#footnote-36) - годовой износ активов, поступивших до 01.01.2016.

Соответственно, финансовый результат за предыдущие годы по состоянию на 01.01.2018 (счет 722) был занижен на 239,0 млн. МДЛ (оценочная сумма) - расходы, рассчитанные повторно, что противоречит принципу прудентности отраженных расходов[[37]](#footnote-37).

Отметим, что в настоящее время мы имеем искусственно увеличенный финансовый результат за предыдущие годы, который будет представлять реальную ситуацию после начисления износа/амортизации основных средств, приобретенных до 01.01.2016, на уровне 100%, и может длиться примерно 40 лет.

## 4.9. Счет „Исправление результатов предыдущих лет бюджетных органов/бюджетных учреждений” используется в качестве регулирующего счета и, соответственно, не представляет достоверную информацию о корректировке результатов предыдущих лет.

Согласно применяемой основе финансовой отчетности[[38]](#footnote-38), группа счетов 723 „Исправление результатов предыдущих лет бюджетных органов/бюджетных учреждений” предназначен для обобщения информации о результатах корректировки в отчетном периоде операций, связанных с предыдущими периодами. С декабря 2017 года[[39]](#footnote-39) база отчетности[[40]](#footnote-40)была дополнена словосочетанием: *„Также на данном подсчете отражается передача/приемка активов и обязательств в случае реорганизации бюджетных органов/бюджетных учреждений.”*, что противоречит экономической природе/сути счета. На „Исправление результатов предыдущих лет” должны были быть отнесены только результаты, полученные в предыдущие годы и *выявленные в отчетном периоде*. В этом контексте, *значение финансового результата, установленного путем исправления операций предыдущих лет, является недостоверной.*

# V. РЕКОМЕНДАЦИИ АУДИТА

***В целях реализации положений Закона о государственных финансах и бюджетно-налоговой ответственности №181 от 25 июля 2014 года и Закона о бухгалтерском учете №113-XVI от 27 апреля 2007 года, рекомендуем Министерству финансов:***

1. Разработать методологию консолидации информации из финансовых отчетов в государственном секторе, на уровне Org1i и Org1 (п. 2.1., п. 4.2.);

2. Принимая во внимание природу счета *„финансовый результат прошлых лет”*, необходимо переосмысление плана счетов, с введением счетов „капитала”, а также исправление результата прошлых лет с соответствующими формулами, в целях восстановления инвестиций государства в публичное учреждение (фонд основных средств, инвестиционный фонд) (п. 4.7.);

3. Дополнить основу финансовой отчетности, применяемую в публичном секторе[[41]](#footnote-41), принципами бухгалтерского учета, определяемыми экономической реальностью, в целях достоверного представления финансового и имущественного положения[[42]](#footnote-42) (п. 4.1.);

4. Переосмыслить механизм оценки/переоценки государственного имущества на основе единых критериев, в целях исключения субъективизма при признании и отчетности его справедливой стоимости (п. 2.5., п. 4.3.);

5. Четко установить метод расчета среднегодового оклада при определении материальной помощи государственным служащим[[43]](#footnote-43) (п. 2.9.);

6. Исправить формулу расчета изнашиваемой базы и срока полезной эксплуатации, пересчитанной при капитализации основных средств, с перерасчетом расходов, связанных с износом, и составлением бухгалтерских справок о корректировке (п. 2.4.);

7. Сократить количество финансовых отчетов для облегчения использования финансовой информации, а также провести анализ и мониторинг исполнения бюджета с точки зрения Экономической классификации (п. 4.4.).

1. Постановление Правительства №696 от 30.08.2017 об организации и функционировании   
   Министерства финансов. [↑](#footnote-ref-1)
2. Постановление Правительства №1265 от 14.11.2008 о регламентировании деятельности   
   Министерства финансов. [↑](#footnote-ref-2)
3. Постановление Правительства №125 от 06.02.2018 о государственном учреждении   
   „Центр информационных технологий в финансах”. [↑](#footnote-ref-3)
4. Из общего объема искусственно увеличенных доходов и расходов - 58,8млн. МДЛ относятся к Таможенной службе. [↑](#footnote-ref-4)
5. Информационная система финансового управления, модуль CNFD. [↑](#footnote-ref-5)
6. Согласно Консолидированному бухгалтерскому балансу министерства на 31.12.2017, первоначальная стоимость основных средств составляет 1580,9 млн. МДЛ, из которых 1200,5 млн. МДЛ (или 76%) отражены Таможенной службой; 194,2 млн. МДЛ (или 12,2%) - ГНС; 170,9 млн. МДЛ (или 11,3%) приходится на центральный аппарат Министерства финансов; 8,0 млн. МДЛ (или 0,5 %) – на Финансовую инспекцию и 7,5 млн. МДЛ (или 0,5%) – на Агентство по государственным закупкам. [↑](#footnote-ref-6)
7. Выявленное нарушение было допущено Таможенной службой. [↑](#footnote-ref-7)
8. Административное здание: *кадастровый №: 9420105.311.01, р-н Кахул, с. Джурджулешть, площадью 361,5 м2*, **балансовая стоимость - 43,6 млн. МДЛ, кадастровая стоимость - 0,2 млн. МДЛ**; Административное здание: кадастровый №: 5340109.298.01, р-н Хынчешть, ком. Леушень, с. Леушень; площадь 1130.0 м2; **балансовая стоимость - 42,5 млн. МДЛ, кадастровая стоимость - 1,0 млн. МДЛ.** [↑](#footnote-ref-8)
9. Незавершенные капитальные вложения в активы, отраженные Таможенной службой. [↑](#footnote-ref-9)
10. Для узаконивания увеличения стоимости основных средств составляется протокол об увеличении стоимости основных средств и перерасчете годового износа, форма MF-6 (Приказ министра финансов №216 от 28.12.2015). [↑](#footnote-ref-10)
11. Ст.5 Закона о кадастре недвижимого имущества №1543-XIII от 25.02.1998. [↑](#footnote-ref-11)
12. Приложение №8 к Положению о порядке проведения инвентаризации, утвержденного Приказом министра финансов №60 от 29.05.2012. [↑](#footnote-ref-12)
13. здания стоимостью 21,8 млн. МДЛ - отраженные центральным аппаратом Министерства финансов, и незавершенные активы предыдущих периодов стоимостью 41,7 млн. МДЛ - отраженные Таможенной службой. [↑](#footnote-ref-13)
14. Приказ Государственной архивной службы №57 от 27.07.2016 об утверждении Справочника типовых документов и сроков их хранения для органов публичного управления, акт об уничтожении от 17.12.2015 (Таможенная служба); акт уничтожения (МФ) от 26.04.2018. [↑](#footnote-ref-14)
15. MF-6 из Приложения №3 к Приказу министра финансов №216 от 28.12.2015. [↑](#footnote-ref-15)
16. П. 3.3.169, п.4.1.3. c) Приложения №1 к Приказу министра финансов №216 от 28.12.2015. [↑](#footnote-ref-16)
17. Ошибка, характерная для всех субъектов, подвергнутых аудиту. [↑](#footnote-ref-17)
18. FD-042, FD-044. [↑](#footnote-ref-18)
19. Закон о нормативной цене и порядке купли-продажи земли №1308-XIII от 25.07.1997. [↑](#footnote-ref-19)
20. При получении безвозмездно 3 автомобилей, Таможенная служба должна была установить стоимость активов с учетом суммы, указанной в краткой таможенной декларации от 27.07.2017 (48 000 USD, или 0,87 млн. МДЛ), с начислением соответствующего износа, и не отражать стоимость, указанную в акте дарения - 116,2 тыс. USD, или 2,1 млн. МДЛ, которая является первоначальной стоимостью активов с 2008 года, с отражением накопленного износа 100%. [↑](#footnote-ref-20)
21. Согласно консолидированному Отчету о доходах и расходах (FD-042) Министерства на 31.12.2017, расходы на оплату труда составили 745,9 млн. МДЛ, из которых 318,2 млн. МДЛ (или 42,7%) отражены Таможенной службой; 340,6 млн. МДЛ (или 45,6%) - Государственной налоговой службой; 58,4 млн. МДЛ (или 7,8%) приходятся на аппарат Министерства финансов; 23,7 млн. МДЛ (или 3,2 %) – на Финансовую инспекцию; и 4,7 млн. МДЛ (или 0,6%) – на Агентство по государственным закупкам. [↑](#footnote-ref-21)
22. Ст.17, ст.66 (2), ст. 67 (6) Закона о публичных финансах и бюджетно-налоговой ответственности №181 от 25.07.2014; ст. 4, ст.71 (3), ст.82, арт.11 Закона о системе оплаты труда государственных служащих №48 от 22.03.2012. [↑](#footnote-ref-22)
23. Ст.17 Закона о публичных финансах и бюджетно-налоговой ответственности №181 от 25.07.2014 [↑](#footnote-ref-23)
24. по выборке из 15 человек, проверенных аудиторской группой, начисленные платежи были уменьшены на 61,0 тыс. МДЛ. [↑](#footnote-ref-24)
25. Начисленное единовременное пособие - 1,4 млн. МДЛ, выходное пособие (2,4,6 среднемесячных заработных плат) - 3,0 млн. МДЛ, компенсация за неиспользованный отпуск - 0,9 млн. МДЛ. [↑](#footnote-ref-25)
26. П.8 4) Постановления Правительства№331 от 28.05.2012 об оплате труда государственных служащих. [↑](#footnote-ref-26)
27. П.6 1) Приложения №1 к Постановлению Правительства №426 от 26.04.2004 об утверждении Порядка исчисления средней заработной платы. [↑](#footnote-ref-27)
28. П.6 2) Приложения №1 к Постановлению Правительства №426 от 26.04.2004 об утверждении Порядка исчисления средней заработной платы.   [↑](#footnote-ref-28)
29. П.3 Постановления Правительства №426 от 26.04.2004 об утверждении Порядка исчисления средней заработной платы. [↑](#footnote-ref-29)
30. Большинство неиспользованных дней отпуска было обнаружено в Таможенной службе и Государственной налоговой службе. [↑](#footnote-ref-30)
31. Ст.118 Трудового кодекса №154 от 28.03.2003. [↑](#footnote-ref-31)
32. Информация, необходимая для анализа, мониторинга имущества, бюджета для принятия управленческих решений, отражается в формах, FD (041) - FD (044), остальные отчеты содержат дополнительную информацию. [↑](#footnote-ref-32)
33. FD-049 представляется до 10 января, а FD-044 - до 20 февраля. [↑](#footnote-ref-33)
34. Таблица перехода остатков субсчетов бухгалтерского учета из Плана счетов, утвержденного Приказом №93 от 19.07.2010, на субсчета нового Плана счетов, утвержденного Приказом № 216 от 31.12.2015, <http://old.mf.gov.md/actnorm/contabil/evidenta>. [↑](#footnote-ref-34)
35. В рамках Министерства финансов были перенесены остатки в общей сумме 815,2 млн. МДЛ. [↑](#footnote-ref-35)
36. Сумма расходов, связанных с начисленным износом в 2015 году. [↑](#footnote-ref-36)
37. п.3.3.169, п. 4.1.3. c) Приложения №1 к Приказу министра финансов№ 216 от 28.12.2015. [↑](#footnote-ref-37)
38. Приказ министра финансов № 216 от 28.12.2015. [↑](#footnote-ref-38)
39. П.2.3.15 Приказу министра финансов №163 от 28.12.2017 об изменении и дополнении   Плана счетов бюджетного учета и Методологических норм организации бухгалтерского учета и финансовой отчетности бюджетных учреждений,  утвержденных Приказом министра финансов  
     №  216 от 28 декабря 2015 года. [↑](#footnote-ref-39)
40. П. 3.7.11 Приложения №1 к Приказу министра финансов №216 от 28.12.2015. [↑](#footnote-ref-40)
41. Закон о бухгалтерском учете№113-XVI от 27.04.2007; Приказ министра финансов№163 от 28.12.2017. [↑](#footnote-ref-41)
42. Принцип прудентности, принцип преобладания экономического содержания над правовым, принцип независимости. [↑](#footnote-ref-42)
43. П.8, подпункт4) Постановления Правительства №331 от 28.05.2012 об оплате труда государственных служащих. [↑](#footnote-ref-43)