**Приложение**

к Постановлению Счетной палаты

№96 от 18.12.2018



**СЧЕТНАЯ ПАЛАТА РЕСПУБЛИКИ МОЛДОВА**

|  |
| --- |
| MD-2001, mun. Chișinău, bd. Ştefan cel Mare și Sfânt nr.69, tel.: (+373) 22 23 25 79, fax: (+373) 22 23 30 20, [**www.ccrm.md**](http://www.ccrm.md)**;** e-mail: [**ccrm@ccrm.md**](mailto:ccrm@ccrm.md) |

**ОТЧЕТ**

**аудита соответствия „Декларирование заработной платы и платежей в Национальный публичный бюджет и их влияние на социальных правах граждан”**

Содержание:

[СПИСОК АКРОНИМОВ 3](#_Toc535939141)

[ГЛОССАРИЙ 4](#_Toc535939142)

[I. КРАТКИЙ ОБЗОР 5](#_Toc535939143)

[II. ОБЩЕЕ ПРЕДСТАВЛЕНИЕ 6](#_Toc535939144)

[2.1. Общие сведения о недекларировании работодателями труда в области строительства 6](#_Toc535939145)

[2.2.Стратегические политики, направленные на проведение реформ в бюджетной сфере, а также на экономическую поддержку различных областей 7](#_Toc535939146)

[2.3. Нормативно-правовая база 8](#_Toc535939147)

[2.4 Ответственность субъектов, участвующих в проверке этого процесса 9](#_Toc535939148)

[III. СФЕРА И ПОДХОД К АУДИТУ 10](#_Toc535939149)

[3.1 Законный мандат и цель аудита 10](#_Toc535939150)

[3.2 Подход к аудиту 10](#_Toc535939151)

[3.3 Ответственность аудиторской группы 12](#_Toc535939152)

[IV. КОНСТАТАЦИИ АУДИТА 13](#_Toc535939153)

[4.1 На доходы Национального публичного бюджета отрицательно повлияли (5,6 млн.МДЛ) неначисление и неуплата в надлежащем порядке заработной платы работодателями в области строительства на сумму 9.9 млн. МДЛ. Экстраполяция аудитом уровня недекларирования труда на общую стоимость инвестиций и капитального ремонта за аудитируемый период указывает на возможное применение „черного труда” с неуплатой соответствующих платежей в бюджет на сумму 827,7 млн.МДЛ. 13](#_Toc535939154)

[4.2. Допущенные работодателем несоответствия отрицательно влияют на права и интересы работников, для которых не были декларированы и уплачены соответствующие платежи в бюджет государства. 18](#_Toc535939155)

[4.3. Если бы институциональная система усовершенствовала механизмы обеспечения соответствия начисления, уплаты и отчетности заработной платы работодателями в пользу работников, упущенный доход мог бы быть уменьшен. 19](#_Toc535939156)

[V. ОБЩИЙ ВЫВОД 21](#_Toc535939157)

[VI. ПОДПИСИ АУДИТОРСКОЙ ГРУППЫ 21](#_Toc535939158)

[Приложение №1 Анализ отчетов об исполнении капитальных инвестиций (2015-2017 годы) 22](#_Toc535939159)

[Приложение №2 Законодательные и нормативные акты, связанные с аудируемой областью 23](#_Toc535939160)

# СПИСОК АКРОНИМОВ

ОЦПУ - Органы центрального публичного управления;

МпО - Местные публичные органы;

БГСС - Бюджет государственного социального страхования;

МБ - Местный бюджет;

НПБ - Национальный публичный бюджет;

ГБ - Государственный бюджет;

НКСС - Национальная касса социального страхования;

НКПМ - Национальная конфедерация профсоюзов Молдовы;

ВСМ - Высший совет магистратуры;

ФОМС - Фонд обязательного медицинского страхования;

ГИП - Генеральный инспекторат полиции;

НИР - Национальный инспекторат расследований;

НИЮ - Национальный институт юстиции;

ГИТ - Государственная инспекция труда;

МСХРРОС - Министерство сельского хозяйства, регионального развития и окружающей среды;

МВД - Министерство Внутренних Дел;

MОКИ - Министерство образования, культуры и исследований;

МЭИ - Министерство экономики и инфраструктуры;

ГНС - Государственная налоговая служба.

# ГЛОССАРИЙ

**Работник** - сотрудник, принятый на работу работодателем по индивидуальному трудовому договору в соответствии с Трудовым кодексом;

**Работодатель** - физическое или юридическое лицо, которое нанимает персонал за заработную плату в обмен на выполнение определенной работы;

**Предприниматель -** физическое или юридическое лицо, которое обязуется на основании договорных условий и положений выполнять различные работы (промышленные, строительные и т. д.) в интересах другого лица или организации в обмен на согласованную сумму денег;

**Предпринимательство -** процесс выявления и отслеживания бизнес-возможностей, позволяющих извлечь из этого выгоду;

**Договор субподряда -** договор, в соответствии с которым лицо, назначенное субподрядчиком, обязуется перед другим лицом (имеющим качество подрядчика в ранее существовавшем договоре), назначенным основным или генеральным подрядчиком для выполнения некоторых работ из тех, на которых он обязался перед своим клиентом;

**«Черный труд» -** незадекларированная работа, выполняемая физическим лицом за и по поручению работодателя без соблюдения положений Трудового кодекса, касающихся заключения индивидуального трудового договора. Под незадекларированной работой подразумевается прибыльная деятельность, осуществляемая вне правовых рамок;

**”Зарплата в конверте„ -** вознаграждение работника за выполненную работу, которая не зарегистрирована в соответствии с законом и с которой не начисляется подоходный налог согласно налоговому законодательству, взносы социального страхования и взносы обязательного медицинского страхования;

**Субподрядчик** -строительное предприятие, выполняющее часть из общего объема законтрактованных работ.

# КРАТКИЙ ОБЗОР

Неофициально выплачиваемая зарплата это явление, которое влияет как на экономику, так и на общество в целом, имея негативные последствия для работодателя и для работника.

Правовые нормы, касающиеся полного декларирования работодателем заработной платы работников, призваны обеспечить защиту их прав, а также начисление и сбор доходов в Национальный публичный бюджет. Таким образом, экономические агенты несут ответственность за соблюдение законодательства в сфере их деятельности, а государственные учреждения несут ответственность за организацию и проведение мониторинга и контроля за соблюдением нормативной базы, а также за использование по назначению публичных средств.

В то же время, из-за несоблюдения законодательства в данной области, как и недекларирования реального размера заработной платы, работники не смогут воспользоваться льготами, предоставляемыми государством. Таким образом, это явление имеет негативные последствия как в краткосрочной, так и долгосрочной перспективе.

В итоге **работники**, действуя вне законодательных рамок, или получив ,,зарплату в конверте”, подвергаются риску и последствиям необеспечения права на социальную помощь и защиту. С другой стороны **экономические агенты**, путем недекларирования в надлежащем порядке труда работников, не обеспечивают полное и правильное исчисление, отчетность и уплату платежей в Национальный публичный бюджет. Соответственно, **государственные органы**, наделенные правами и обязанностями, должны принять меры по минимизации практики выплаты ,,зарплаты в конверте” и ,,черного труда”.

Основная цель аудиторской миссии состояла в оценке **соответствия декларирования заработной платы и платежей в Национальный публичный бюджет, а также их влияния на социальные права граждан**. Для достижения Основной цели, аудитом были реализованы следующие конкретные цели аудита:

1. Влияет ли на Национальный публичный бюджет несоответствие начисления и выплаты заработной платы работодателями?
2. Влияют ли несоответствия, допущенные работодателем, на льготы, предоставляемые / гарантируемые бенефициарам государством?
3. Имеются ли в институциональной системе механизмы для обеспечения соответствия начисления, выплаты и отражения в отчетности заработной платы работодателями в пользу работников?

В результате аудиторской деятельности было установлено, что проблемы и факторы, обуславливающие недекларирование в надлежащем порядке труда экономическими агентами в области инвестиций и капитального ремонта сохраняются и актуальны, они оказывают негативное влияние на социальные права и льготы работников, а также приводят к мошенничеству в отношении **Национального публичного бюджета**. Так,

* финансовые средства, предназначенные для капитальных вложений и капитального ремонта, которые были выделены из бюджета и в структуру которых были предусмотрены средства на оплату труда (9,9 млн.МДЛ) и осуществление платежей в бюджет, в некоторых случаях (7 экономических агентов (126,1 млн. МДЛ) из 27 экономических агентов (1 159.8 млн. МДЛ)) не были декларированы. В этих случаях аудитом установлено необоснованное использование финансовых средств и наличие показателей мошенничества на сумму 5,6 млн.МДЛ. Экстраполяция этих ситуаций на общую стоимость инвестиций и капитального ремонта за аудируемый период свидетельствует о возможном недекларировании и неуплате в бюджет платежей в сумме 827.7 млн.МДЛ;
* недекларирование работодателями заработной платы работников, а также недекларирование и неуплата платежей в бюджет отрицательно влияют и будут влиять на права около 458 работников, исходя из данных экономических агентов, которые, в конечном итоге, будут лишены некоторых социальных пособий, а по достижении пенсионного возраста они будут получать минимальные пособия заработной платы работников, заявленных работодателями и недекларирование и неуплату платежей в бюджет и будут затронуты права около 458 сотрудников, исходя из данных экономических агентов, которые, соответственно, будут лишены некоторые социальные пособия, а по достижении пенсионного возраста они будут получать минимальные пенсии;
* несмотря на то, что органы, ответственные за минимизацию последствий недекларирования труда и оплаты ,,зарплаты в конверте” предприняли различные меры и действия, тем не менее они являются недостаточными для области инвестиций и капитального ремонта, в частности, финансируемых из бюджетов всех уровней.

В этом контексте аудит представил рекомендации по улучшению процесса проверки недекларирования труда, а также приведению в соответствие правовой базы в данной сфере.

# ОБЩЕЕ ПРЕДСТАВЛЕНИЕ

# 2.1. Общие сведения о недекларировании работодателями труда в области строительства

Явление недекларированного труда в области строительства, который предполагает использование „черного труда” и вылату ,,зарплаты в конверте”, представляет собой серьезный риск, который проявляется в недекларировании в полной мере заработной платы работников по отношению к объему выполненных и оплаченных работ, с использованием труда неофициально нанятых работников, иначе говоря, в отсутствие трудовых договоров.

„Зарплата в конверте” предполагает оплату труда в более крупных суммах, чем те, которые предусмотрены в индивидуальных трудовых договорах. Таким образом, ненадлежащая оплата труда является одним из способов уклонения экономических агентов от декларирования и уплаты сових обязательств перед государственным бюджетом. Сиюминутная „выгода” для налогоплательщика в результате недекларирования официально полученной заработной платы заключается в уменьшении их обязательств перед Национальным публичным бюджетом.

Налоговое воздействие явления недекларированного труда состоит в занижении налогооблагаемой базы при определении налоговых обязательств по подоходному налогу, удерживаемому у источника выплаты с заработной платы работников, взносов обязательного государственного социального страхования и взносов обязательного медицинского страхования.

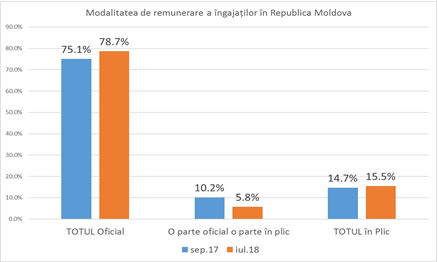
Работники, которые не знают свои права и действуют вне правовых рамок, рискуют не получать пособие по материнству, а низкие доходы из-за неофициальной выплаты заработной платы будут влиять на их пенсионный возраст, размер пенсии.

Использование „черного труда” - это явление, которое порождает негативные последствия для государственного бюджета, бюджета социального страхования, фондов обязательного медицинского страхования, но и непосредственно для работников и работодателей. Соглашаясь на „зарплату в конверте”, работники рискуют быть лишены достойной пенсии, мотивирующего социального пакета, качественного медицинского страхования, социальной защиты их семей, оплачиваемых ежегодных отпусков, приличных пособий. В то же время, „зарплата в конверте” снижает возможности работника продвинуться в карьере, получать кредиты и стабильности на рабочем месте.

В результате аудиторской миссии Счетной палаты были установлены факты занижения фонда оплаты труда в бухгалтерском учете[[1]](#footnote-2).

По данным некоторых исследований[[2]](#footnote-3), заработная плата "в конверте” наносит ущерб Национальному публичному бюджету на сумму 3,5 млрд. МДЛ в год, из которых Бюджет государственного социального страхования недополучает более 2,2 млрд. МДЛ, Фонды обязательного медицинского страхования - почти 700 млн. МДЛ, а Государственный бюджет и местные бюджеты недополучают доходов в размере 550 млн. МДЛ от подоходных налогов с физических лиц.

**Диаграмма №1**



***Источник:*** *Опрос IDIS "Viitorul", проведенный "CBS-AXA".*

# 2.2.Стратегические политики, направленные на проведение реформ в бюджетной сфере, а также на экономическую поддержку различных областей

Необходимость реформ, осуществляемых путем усиления действий, посвященных нескольким важнейшим компонентам менеджмента публичных финансов, отражена в стратегической политике государства в сфере экономического развития, основанного на государственных инвестициях. Отмечаются ухудшение ситуации и проблемы Национального публичного бюджета, вызванные дефицитом бюджета и усилиями по восстановлению налоговой стабильности. Кроме того, она предусматривает снижение текущих расходов и увеличение расходов на социальную помощь и публичные инвестиции для поддержки будущего экономического роста[[3]](#footnote-4).

Анализ эволюции экономических инвестиций, утвержденных ежегодными законами о государственном бюджете свидетельствует о их значимости и важности, они в 2015 году составили 2309,0 млн. МДЛ, а в 2016-2017 годах составили, соответственно, 959,9 млн. МДЛ и 824,4 млн. МДЛ. Ситуация отражена в Приложении №1 к настоящему Отчету аудита.

Таким образом, объем капитальных вложений, оплаченных государством публичным учреждениям и, соответственно, исполнителям работ указывает на важность оценки составляющих расходов при заключении договоров и оплате выполненных работ, средств, предназначенных для оплаты труда работников, а также платежей в Национальный публичный бюджет (БГСС, ФОМС, ГБ, МБ).

Значительными являются и расходы, выделенные публичными учреждениями на капитальный ремонт, которые за аудируемый период увеличились на 403,6 млн. МДЛ или на 34,66% по сравнению с 2015 годом.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Публичные органы | **2015 год** | **2016 год** | **2017 год** |
| ЦПУ (ГБ) | 73 069,6 | 257 105,6 | 360 449,2 |
| МПУ (МБ) | 687 548,9 | 476 280,1 | 803 789,2 |
| **Всего** | **760 618,5** | **733 385,7** | **1 164238,4** |

**Таблица №1 (тыс. леев)**

***Источнк:*** *Министерство финансов, Государственное казначейство.*

# **2.3. Нормативно-правовая база**

Нормативно-правовая база, которая определяет критерии аудита для использования и оценки степени обеспечения соответствия в этой области (Приложение №2 к настоящему Отчету), состоит из следующих источников:

* законодательство и нормативные акты, регулирующие заключение договоров услуг капитальных вложений, порядок расчета, выплаты и отражения в отчетности выплат по заработной плате работодателем, а также нынешние и будущие права работников;
* регулирующие нормы, применяемые государственными органами с правом администрирования публичных доходов в контрольной деятельности.

В этом контексте отмечается, что правовые нормы устанавливают обязанность юридических и физических лиц участвовать в государственной системе, для которых права социального обеспечения и медицинского страхования осуществляются в зависимости от выполнения обязательств.

Кроме того, законодательство[[4]](#footnote-5) предусматривает, что занижение или сокрытие фонда оплаты труда и других выплат, на которые подлежат начислению взносы обязательного государственного социального страхования, влечет наложение штрафа в размере двойной суммы взносов, начисленных на сумму занижения или сокрытия. Помимо налагаемого штрафа, с плательщиков взимается сумма взносов обязательного государственного социального страхования, начисленных на сумму, на которую была занижена расчетная база, и начисляется ***пеня за несвоевременное перечисление*** соответствующей суммы в БГСС.

Правильность исчисления взносов государственного социального страхования обеспечивается ГНС в соответствии с назначенными правами и в порядке, установленном налоговым законодательством, одновременно являясь и уполномоченным органом на применение мер принудительного взыскания в случае неуплаты.

В то же время, НКСС имеет полномочия[[5]](#footnote-6) контроля достоверности отчетов, относящихся к БГСС. Контроль финансовой информации субъектов осуществляется путем проверки документов бухгалтерского учета относительно достоверности произведенных расходов за счет взносов социального страхования, декларированных в Форме 4 - БГСС, а также расчетной базы при установлении пособия по временной нетрудоспособности. В случае, если работодатель не здекларирует или не уплачивают взносы обязательного государственного социального страхования, работник рискует быть лишен социальных прав или чтобы их размер был уменьшен.

Полномочиями по осуществлению контроля в аудируемой области наделена и Государственная инспекция труда.

# 2.4 Ответственность субъектов, участвующих в проверке этого процесса

Институциональная система, связанная c деятельностью по минимизации практики недекларирования труда с выплатой „зарплаты в конверте”, состоит из государственных учреждений, которые, согласно нормативной базе, наделены необходимыми для этого рычагами мониторинга и контроля. Таким образом,

* ***Государственная налоговая служба*** регламентирует общие принципы налогообложения, в том числе порядок и условия определения объекта налогообложения подоходным налогом. Также выполняет основную функцию по надлежащему администрированию налогов, сборов и других доходов в НПБ, а также по мониторингу процесса соблюдения налогоплательщиками законодательства. ГНС наделена правом контролировать достоверность данных из учетных документов и отчетов налогоплательщиков;
* ***Национальная касса социального страхования*** регламентирует принципы обеспечения учета на национальном уровне взносов застрахованных лиц и реализации их социальных прав, выполняя функцию по предоставлению услуг в области государственного социального страхования граждан и экономических агентов, в соответствии с действующим законодательством, основанные на прозрачности, законности и эффективности;
* ***Государственная инспекция труда*** обеспечивает применение положений законодательных и других нормативных актов, относящихся к условиям труда и защите работников при выполнении своих обязанностей. Имеет функцию осуществлять государственный контроль в сфере соблюдения законодательства о трудовых отношениях.

# СФЕРА И ПОДХОД К АУДИТУ

# 3.1 Законный мандат и цель аудита

Настоящая аудиторская миссия была проведена на основании ст.31 и ст.32 Закона №260 от 07.12.2017 и в соответствии с Программой аудиторской деятельности на 2018 год[[6]](#footnote-7). Аудит соответствия „Декларирование заработной платы и платежей в Национальный публичный бюджет и их влияние на социальных правах граждан” был инициирован[[7]](#footnote-8) с целью оценки созданных механизмов для мониторинга правильности начисления, уплаты и отчетности платежей по заработной плате и, соответственно, платежей в Национальный публичный бюджет за 2015-2017 годы.

Основная цель аудиторской миссии состояла в оценке **соответствия декларирования заработной платы и платежей в Национальный публичный бюджет, а также их влияния на социальные права граждан**. Для достижения Основной цели, аудитом были реализованы следующие **конкретные цели**:

1. *Влияет ли на Национальный публичный бюджет несоответствие начисления и выплаты заработной платы работодателями?*
2. *Влияют ли несоответствия, допущенные работодателем, на льготы, предоставляемые / гарантируемые бенефициарам государством?*
3. *Имеются ли в институциональной системе механизмы для обеспечения соответствия начисления*, выплаты и отражения в отчетности заработной платы работодателями в пользу работников?

# 3.2 Подход к аудиту

Исходя из важности области как для Государственного бюджета, так и для работников, аудиторская миссия была направлена на оценку соответствия данных, представленных работодателями в ГНИ и НКСС, по сравнению с принятыми на себя обязательствами согласно договорам о инвестициях/ремонте, сметам расходов, актам приемки выполненных работ.

Поскольку ранее (из опыта аудита Счетной палаты) были установлены факты занижения некоторыми экономическими агентами фонда оплаты труда, по сравнению с его объемом согласно документам подтверждающие оплату труда работникам (например, актам приемки работ в рамках инвестиций/капитального ремонта), а также в целях обеспечения социальной и медицинской защиты застрахованных лиц и выполнения работодателями своих обязательств по уплате взносов социального и медицинского страхования, аудит, на основе отобранной выборки, проверил базу расчета взносов, отраженных за аудируемые периоды (2015 - 2017 годы) в НКСС и ГНС, чтобы сопоставлять их данные с данными, извлеченными из актов приемки выполненных работ, представленных публичными учреждениями.

**Рисунок №1. Институциональная система мониторинга и контроля**

**Мониторинг и контроль**

* **Государственная налоговая служба**
* **Национальная касса социального страхования**
* **Государственная инспекция труда**
* **Агентство по техническому надзору**

**?**

**?**

В целях соблюдения законодательства в сфере трудовых отношений и защиты законных прав налогоплательщиков, а также для противодействия феномену „черного труда” и практике выплаты „зарплаты в конверте” в сфере ремонта/капитальных вложений, аудиторы провели ряд мероприятий, чтобы убедиться в правильности начисления, уплаты и отчетности взносов в НПБ.

**Рисунок №2**

**Процесс распределения и осуществления инвестиций/капитального ремонта, с оценкой подтверждения соответствия начисления, уплаты и отражения в отчетности заработной платы и связанных с ней платежей работников работодателем**

**Акты приемки**

Структура расходов

**Работодатель**

**Инвестиции Ремонт**

Исходя из рисунка выше, отмечается, что аудируемая область реализуется посредством ряда процессов, характерных для институциональной системы мониторинга соответствия соблюдения соответствующего законодательства, и имеет свой особый способ надлежащего исполнения и отчетности работодателя об инвестициях и ремонте. Таким образом, вышеизложенное указывает на обоснование подхода к аудиту, ориентированного на систему, проблемы и результат.

Публичный аудит очень важен для этой области, поскольку явление недекларирования труда и практика „зарплаты в конверте” сохраняются и распространяются. Аудиторская миссия была проведена с целью повышения доверия бенефициаров путем предоставления информации и независимых и объективных оценок, проведенных в соответствии со Стандартами аудита[[8]](#footnote-9). Подход аудита с ***элементами соответствия*** основывался на процедурах по существу, которые включали тесты проведенные аудитом для получения уместных доказательств, связанных с реализацией цели проверки соответствия операций, а также выявления существенных искажений в отчетах работодателей.

В рамках аудиторского подхода была проанализирована и оценена эффективность механизмов и инструментов, применяемых государственными учреждениями и сторонами, вовлеченными в этот процесс.

Таким образом, накопление аудиторских доказательств проводилось на местах методом рассмотрения первичных документов, договоров, заключенных субъектом с экономическими агентами, местных смет к договору, актов приемки выполненных работ, а также путем обсуждения и сопоставления с данными, имеющимися у от экономических агентов, законтрактованных публичными органами.

Также, аудит запросил и изучил информацию об отчетах, представленных экономическими агентами в ГНС, НКСС, о деятельности и отчетности по заработной плате работников в аспекте правильности начисления и уплаты соответствующих платежей в бюджет.

# **3.3. Ответственность аудиторской группы**

Ответственность аудиторской группы состояла в получении достаточных и уместных аудиторских доказательств для подтверждения констатаций и общего вывода аудита относительно соответствия начисления и выплаты заработной платы работодателями работникам в области строительства. Вместе с тем, аудиторы не несут ответственность за предотвращение мошенничества и ошибок.

Аудиторская миссия была проведена в соответствии с соответствующими Международными стандартами аудита, применяемыми Счетной палатой[[9]](#footnote-10) (в частности, ISSAI 400 и ISSAI 4000).

# КОНСТАТАЦИИ АУДИТА

# 4.1. На доходы Национального публичного бюджета отрицательно повлияли (5,6 млн.МДЛ) неначисление и неуплата в надлежащем порядке заработной платы работодателями в области строительства на сумму 9.9 млн. МДЛ. Экстраполяция аудитом уровня недекларирования труда на общую стоимость инвестиций и капитального ремонта за аудитируемый период указывает на возможное применение „черного труда” с неуплатой соответствующих платежей в бюджет на сумму 827,7 млн.МДЛ.

Обязанность юридических лиц участвовать в государственной системе, в рамках которой права на социальное и медицинское страхование осуществляются во взаимосвязи с выполнением обязательств, обеспечивается принципом обязательства.

В соответствии с ежегодными Законами о Государственном бюджете, Бюджете социального страхования и Законом о фондах обязательного медицинского страхования, плательщики взносов, в том числе финансируемые за счет публичных средств, обязаны начислять и перечислять в соответствующем размере, платежи в Национальный публичный бюджет.

Категории плательщиков, которые имеют обязательства по уплате взносов в отчетном периоде, представляют ежемесячно в ГНИ отчет по подоходному налогу, в отношении удержанных страховых взносов на обязательное медицинское и о взносах обязательного государственного социального страхования, исчисленных в порядке, утвержденном Министерством финансов[[10]](#footnote-11).

В предусмотренных законодательством случаях, налогоплательщик обязан представлять в установленные сроки отчеты для каждого вида налогов или сборов, страховых взносов обязательного медицинского страхования и взносов обязательного государственного социального страхования [[11]](#footnote-12).

Для достижения этих целей, были проанализированы данные, представленные Министерством финансов/Государственным казначейством об исполнении этих сумм за период 2015-2017 годов.

При анализе динамики капитальных инвестиций, утвержденных законами о государственном бюджете на год был установлен значительный объем капитальных вложений, оплаченных государством публичным учреждениям, и, соответственно, исполнителям работ, а также отмечается важность оценки составляющих расходов при контрактации и оплате выполненных работ, средств, предназначенных для оплаты труда работникам, а также платежей, подлежащих уплате в НПБ (БГСС, ФОМС, ГБ, МБ). В этой связи, аудит провел анализ, оценку и сверку существенной финансовой информации, специфичной для этой области, на уровне 63% (МЭИ, МСХРРОС, МОКИ, ВСМ, НИЮ). Ситуация представлена в Диаграмме №2**.**

**Диаграмма №2**

***Источник:*** *Отчет об исполнении капитальных вложений по ЦПО за период 2015-2017 годов.*

В результате анализа отчетов об исполнении капитальных инвестиций было установлено, что выборка, которая охватила 5 центральных и подведомственных публичных органов (МЭИ – 46%, МСХРРОС – 9%, МОКИ – 4%, ВСМ – 4%, НИЮ – 0,4% от общего объема 4093,2 млн.МДЛ) ЦПУ и множество публичных учреждений МПУ.

Весьма существенны расходы, выделенные публичными учреждениями на капитальный ремонт. Так, за аудируемый период они увеличились на 403,9 млн. МДЛ, или 34,7% по сравнению с 2015 годом. Ситуация представлена в Диаграмме №3**.**

**Диаграмма №3**

***Источник:*** *Информация, представленная Государственным казначейством.*

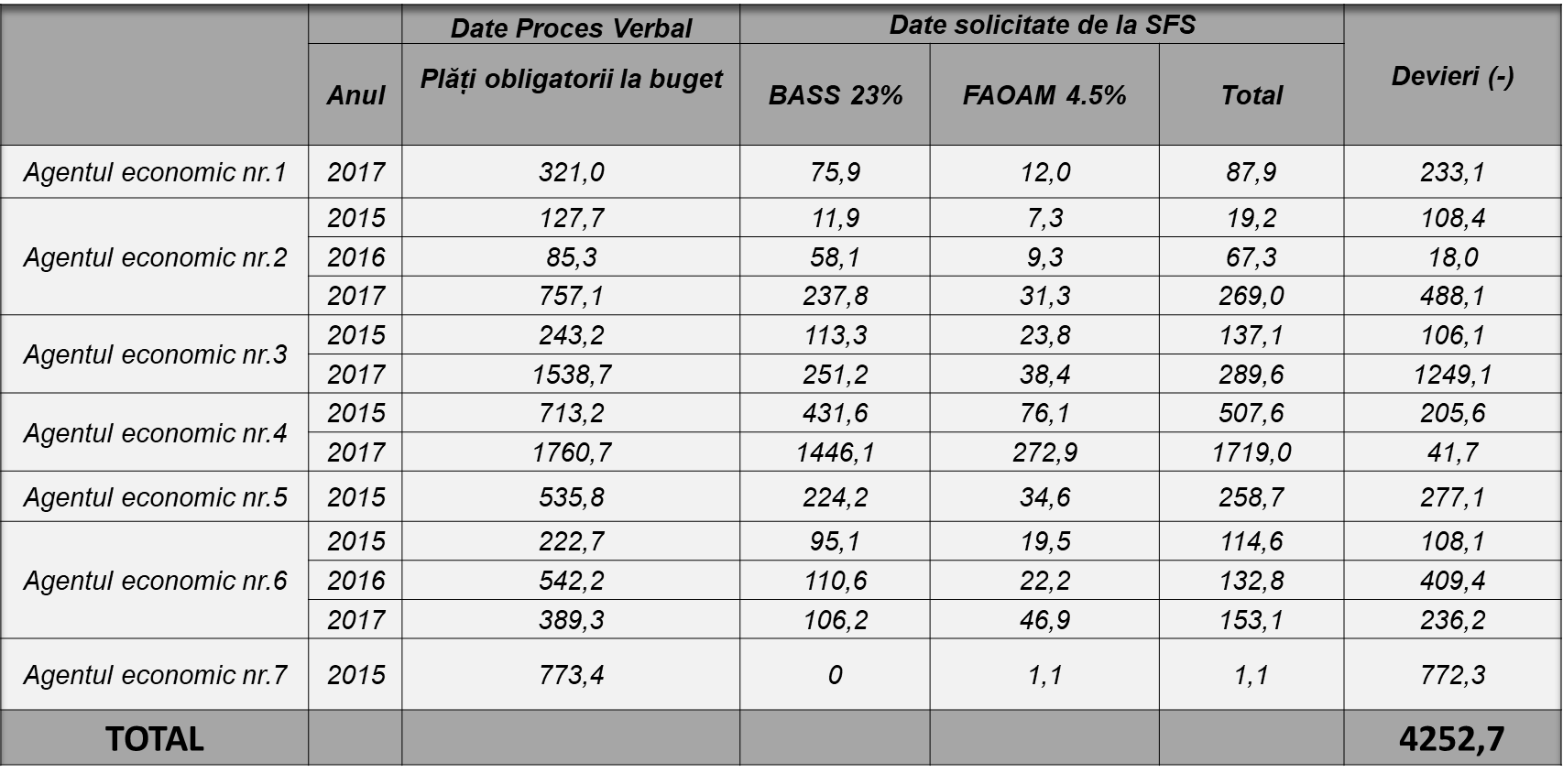
Из информации, предоставленной Государственным казначейством о договорах, связанных с капитальным ремонтом, были также выбраны и договоры, заключенные с другими государственными учреждениями МПУ (примэриями - 131, районными / муниципальными советами - 38 и другими - 38 субъектов). Информация о договорах и протоколах выполнения работ запрашивалась у публичных органов, в зависимости от обстоятельств.

Кроме того, от НКСС и ФСБ была запрошена информация по отобранным экономическим агентам, для сопоставления их данных с данными, накопленными из протоколов о выполнении работ, представленных публичными учреждениями.

Впоследствии, от экономических агентов были запрошены: Отчет об исчислении взносов обязательного медицинского страхования (Форма MED 08) и Декларация о начислении и использовании взносов обязательного государственного социального страхования (Форма БГСС), чтобы подтвердить процент, который был взят в расчет для взноса медицинского страхования, и сопоставлять суммы с данными, полученными от ГНИ (Сводный текущий счет) по каждому экономическому агенту.

Далее, в результате сопоставления указанных выше данных с данными из протоколов о выполнении работ, которые явились основанием для представления публичным органам платежного поручения, аудитом были установлены существенные расхождения, ситуация представлена в Таблице №2 **.**

**Таблица №2 (тыс. леев)**

****

***Источник:*** *Доказательства, собранные из актов приемки работ экономическими агентами. Информация, представленная НКСС и ГНС.*

Данные из таблицы показывают, что расчетная база взносов, отраженная в Форме БГСС/Форме MED 08, на 4 252,7 тысяч.МДЛ меньше по сравнению с данными, отраженными в актах приемки выполненных работ, сумма начисленных социальных взносов представляет 23%, а сумма начисленных взносов медицинского страхованияих - 4.5%. Для этих расхождений аудит потребовал от экономических агентов представить объяснения и дополнительные/подтверждающие документы.

Согласно информации экономических агентов, расхождения между суммами расчетной базы и взносов возникли из-за бухгалтерских ошибок или по причине проведения работ в более сжатые сроки, однако такие ситуации не освобождают экономических агентов от уплаты взносов в НПБ[[12]](#footnote-13).

Эти действия привели к неуплате в надлежащем порядке сумм обязательных взносов социального страхования, начисляемых и уплачиваемых в БГСС, и взносов обязательного медицинского страхования, начисляемых и уплачиваемых в ФОМС.

Так, по недекларированным и неуплаченным платежам (4 252,7 тыс. леев) за 2015-2017 годы, согласно расчетам аудита, экономические агенты не задекларировали и не отразили в отчетности сумму оплаты труда в размере 9 866,86 тыс. МДЛ, которая фактически является заработной платой ,,в конверте”. Таким образом, подоходный налог с этих недекларированных сумм составляет около 1 345,5 тыс. МДЛ или 12%[[13]](#footnote-14) от общей суммы.

Несоответствия, допущенные экономическими агентами путем недекларирования труда работников, обусловили показатели мошенничества в отношении НПБ, выраженные в недоимке доходов в сумме 5 598,2 тыс. МДЛ, ситуация отражена в таблице №3.

**Таблица №3 (тыс. леев)**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| БГСС, ФОМС | Подоходный налог | Заработная плата „в конверте” | Всего |
| 4 252,7 | 1 345,5 | 9 866,8 | 15 465,0 |

В этой связи отмечается, что так называемый феномен заработной платы „в конверте” не гарантирует полное и надлежащее начисление, уплату и отчетность платежей в НПБ, что представляет собой вероятность мошенничества в отношении его бюджетов-компонентов.

Экстраполяция этих ситуаций на общую стоимость капитальных вложений и капитального ремонта указывает на возможное недекларирование заработной платы работников экономическими агентами и упущение доходов в ВНП в размере 827,7 млн. МДЛ. Так, для недекларированных и неуплаченных платежей (227,6 млн. МДЛ) за 2015-2017 годы, согласно подсчетам аудита, экономические агенты не задекларировали и не отразили в отчетности оплату труда на сумму 500,7 млн. МДЛ, которая является зарплатой „в конверте”. Соответственно, подоходный налог с этих незаявленных сумм составляет около 99,3 млн. МДЛ или 12%[[14]](#footnote-15) от общей суммы.

В другой ситуации аудит был ограничен в проведении анализа и оценки подтверждающих документов, поскольку экономический агент не смог подтвердить расходы на оплату труда и платежи в НПБ. По объяснениям экономического агента, расхождения между суммой, указанной в актах приемки выполненных работ и платежей в бюджет возникли в результате передачи экономическими агентами отдельных работ для выполнения третьим лицам (субподрядчикам). В этом контексте аудит сопоставил протоколы, составленные экономическим агентом, с данными субподрядчиков, в результате чего было отмечено неуказание и неподтверждение суммы расходов по заработной плате и платежей в бюджет. Таким образом, анализ данных, относящихся к этой ситуации, свидетельствует о недекларировании заработной платы и значительной недоимке платежей в бюджет в сумме 1,4 млн.МДЛ, ситуация отражена в Таблице №4**.**

**Таблица №4 (тыс. леев)**** ***Источник:*** *Доказательства, собранные из актов приемки работ экономическими агентами. Информация, предоставленная в НКСС и ГНИ.*

Анализ данного процесса, с привлечением субподрядчиков и других экономических агентов, указывает на отсутствие нормативных положений, обязующих их обеспечить непрерывность надлежащего документирования и отчетности, для минимизации рисков недекларирования заработной платы и недоимки платежей в бюджет. График этого процесса представлен на Рисунке №3**.**

**Рисунок №3**

Договор Местная смета Фактура Протокол

Фактура

Договор Местная смета

Фактура

Протокол

**?**

Фактура

**?**

Кроме того, одно общество с ограниченной ответственностью, которое проводило в 2015 году ремонтные работы за счет публичных средств посредством субподрядчиков на сумму 8,9 млн. МДЛ, указало в части расходов на оплату труда (2,5 млн. МДЛ), сметную прибыль (0,6 млн. МДЛ) и взносы на социальное страхование (0,6 млн. МДЛ), в то время как в отчетах, представленных государственным органам, эти показатели составили „ноль”.

В этом контексте аудит проанализировал ситуацию передачи для исполнения работ субподрядчикам, и отмечает их значительный удельный вес 31% (2282 протоколов, представленных предпринимателями, и 711, выполненных субподрядчиками). Ситуация представлена в Таблице №5**.**

**Таблица №5 (тыс. леев)**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Период/ год** | **Кол-во договоров** | **Стоимость** | **Генеральный подрядчик** | | **Субподрядчик** |
| **Кол-во протоколов** | **Стоимость** | **Кол-во протоколов** |
| **2015** | 91 | 410 284,3 | 639 | 384 728,5 | 229 |
| **2016** | 85 | 301 314,3 | 634 | 310 863,1 | 292 |
| **2017** | 156 | 440 985,9 | 1 009 | 463 683,1 | 190 |
| **TOTAL** | **332** | **1 152 584,5** | **2 282** | **1 159 274,7** | **711** |

***Источник:*** *Доказательства, собранные аудиторской группой.*

По значительным объемам капитальных вложений, законтрактованных экономическими агентами из-за пределов Республики Молдова, выполнение которых было передано экономическим агентам из Республики Молдова, у аудита не было возможности сопоставить и проверить расходы, связанные с оплатой труда и платежами в бюджет из-за отсутствия их документальной расшифровки. Эта ситуация была вызвана отсутствием нормативных актов, связанных с обязательством отражать стоимость работы, выполненных субподрядчиками, с расшифровкой расходов.

# 4.2. Допущенные работодателем несоответствия отрицательно влияют на права и интересы работников, для которых не были декларированы и уплачены соответствующие платежи в бюджет государства.

Путем надлежащего декларирования заработной платы работодателем, работникам защищены права на медицинские услуги и социальные пособия.

Аудиторская группа проанализировала порядок обеспечения проверки и соблюдения законодательства, и, соответственно, защиты прав работников в сфере строительства, с точки зрения практики выплаты заработной платы „в конверте”.

Так, аудиторская миссия установила, что сумма 15 465,9 млн.МДЛ, не оплаченная и не отраженная в отчетности экономическими агентами, представляет риски для 458 работников, права которых были нарушены, и впоследствии приведет к снижению социальных выплат при расчете их пенсий, поскольку в среднем недоимки по взносам в бюджет для каждого работника составляют 12,2 тыс. леев, учитывая, что заработная плата „в конверте” составляет около 21,3 тыс. леев.

# 4.3. Если бы институциональная система усовершенствовала механизмы обеспечения соответствия начисления, уплаты и отчетности заработной платы работодателями в пользу работников, упущенный доход мог бы быть уменьшен.

В целях снижения воздействия „зарплаты в конверте” в рамках трудовых отношений и защиты прав работников, а также принятия мер противодействия явлению „черного труда”, ГНИ совместно с другими публичными органами разработали совместный Регламент деятельности мультидисциплинарных групп[[15]](#footnote-16). Так, за аудируемый период были проведены прямые и косвенные налоговые проверки, совместно с представителями других публичных учреждеий, в результате которых были начислены дополнительные платежи и санкции за незаконную деятельность.

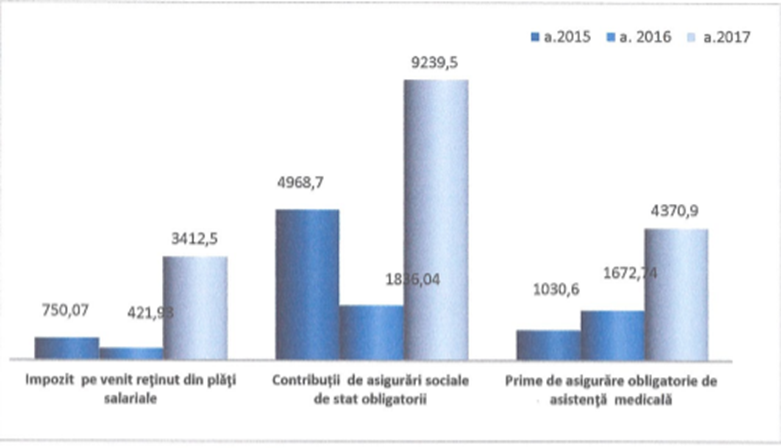
Кроме того, были организованы и проведены информативные заседания и мероприятия, в том с участием средств массовой информации.

В аудируемый период, в целях снижения и реализации мер по минимизации практики выплаты „зарплаты в конверте”, были разработаны и внесены предложения по изменению и корректировке законодательства.

* В 2015 году, в результате взаимодействия мультидисциплинарных групп в целях обеспечения постоянного мониторинга соблюдения законодательства в сфере трудовых отношений для защиты прав работников и пресечения случаев „черного труда”, были проведены налоговые проверки на местах. По их результатам были начислены дополнительные платежи [[16]](#footnote-17) по:
* подоходному налогу, удержанному из заработной платы - в сумме 750,0 тыс. МДЛ;
* взносам социального страхования - 4968,7 тыс. МДЛ;
* взносам обязательного медицинского страхования - 1030,6 тыс. МДЛ.
* В 2016 году были проведены налоговые проверки на местах, в результате которых было начислено дополнительных платежей[[17]](#footnote-18) по:
* подоходному налогу, удержанному из заработной платы, в сумме 421,93 тыс. МДЛ;
* взносам социального страхования - 1836,04 тыс. МДЛ;
* взносам обязательного медицинского страхования - 1672,74 тыс. МДЛ.
* В 2017 году были проведены налоговые проверки на местах, в результате которых были начислены дополнительные платежи[[18]](#footnote-19) по:
* подоходному налогу, удержанному из заработной платы, в сумме 3 412,5 тыс. МДЛ;
* взносам социального страхования - 9 239,5 тыс. МДЛ;
* взносам обязательного медицинского страхования - 4 371,0 тыс. МДЛ.

Начисление дополнительных платежей в результате проверок (Диаграмма №4) свидетельствует о наличии случаев недекларирования в надлежащем порядке труда экономическими агентами, с присутствием показателей мошенничества.

**Диаграмма №4 (тыс. леев)**

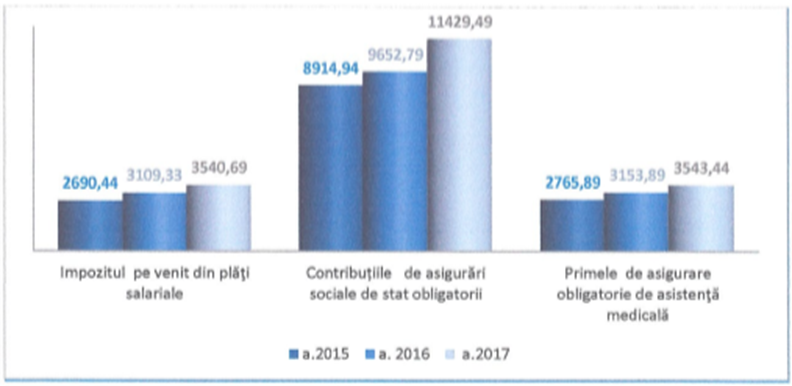


***Источник:*** *Общий отчет о деятельности по минимизации практики выплаты зарплат „в конверте” и „черного труда”, проведенной многопрофильными группами за 2017 год*

В этом контексте отмечается, что осуществляемые ГНС меры и контроли проводились в отношении экономических агентов, занимающихся предпринимательской деятельностью в различных областях, в области строительства были выявлены несоответствующие виды деятельности.

Вместе с тем, за аудируемый период увеличивались поступления, связанные с выплатой заработной платы (подоходный налог с заработной платы, взносы обязательного государственного социального страхования, взносы на обязательное медицинское страхование), ситуация отражена в диаграмме №5.

**Диаграмма №5 (тыс. леев)**



***Источник:*** *Общий отчет о деятельности по минимизации практики выплаты зарплат „в конверте” и „черного труда”, проведенной многопрофильными группами за 2017 год*

Следует также отметить, что увеличение поступлений от доходов, отмеченное в информации, представленной аудиту публичными органами, в основном было вызвано увеличением минимального гарантированного размера заработной платы в реальном секторе в 2015 году - на 15,2%, в 2016 году - на 10,5%, а в 2017 году - на 13,3%.

Для сокращения практики выплаты „зарплаты в конверте” НКСС, ГИТ, подведомственные учреждения МВД, совместно с ГНИ, провели контрольные мероприятия у экономических агентов, в результате которых были восстановлены обязательные платежи.

Проведенные проверки завершились составлением актов контроля, в которых инспекторы труда предоставили предписания для устранения случаев нарушения правовых норм и распорядились о необходимых мерах для обеспечения соблюдения норм трудового законодательства.

# ОБЩИЙ ВЫВОД

Несмотря на то, что законодательство обязывает работодателей декларировать заработную плату и оплачивать соответствующие платкжи в бюджет, эти нормы не соблюдаются, тем самым оказывая негативное влияние как на граждан, так и на бюджет.

Недостаточность контрольных мероприятий со стороны экономических агентов, выполняющих капитальные вложения и капитальный ремонт, привела к недекларированию фактического труда работников (9,9 млн. МДЛ) и, соответственно, к неначислению и неуплате в бюджет 5,6 млн. МДЛ, исходя из проверенной выборки, что влияет на права, интересы и социальные льготы 458 работников в краткосрочной и долгосрочной перспективе. Воздействие от недекларирования заработной платы и платежей в бюджет, начисленных из общего объема инвестиций и капитального ремонта, исполненных за аудируемый период, может быть значительным, а именно это означает уменьшение доходов в НПБ на 827,7 млн. МДЛ.

Отсутствие нормативных положений, касающихся обязательности расшифровки расходов, связанных с инвестициями и капитальным ремонтом в случае их передачи субподрядчикам, создает благоприятные условия для практики ненадлежащего декларирования труда и не дает возможности следить за назначением государственных денег, выделенных и используемых экономическими агентами. Эти обстоятельства существенно влияют на интересы граждан и государства.

**РЕКОМЕНДАЦИИ**

1. Государственной налоговой службе, Государственной инспекции труда в соответствии с установленными полномочиями и рисками, обеспечить организацию и проведение контрольных мероприятий у экономических агентов, осуществляющих инвестиционные и ремонтные работы, в отношении недекларированных расходов на оплату труда, особенно по контрактам субподряд (п.4.3.);
2. Государственной налоговой службе, в соответствии с имеющимися полномочиями, обеспечить контроли у 7 экономических агентов (согласно данным аудиторских документов), которые занизили расчетную базу оплаты труда с, соответственно, подоходного налога, взносов в БГСС, ФОМС с заработной платы (9,9 млн. МДЛ) и поступлений в бюджет (5,6 млн. МДЛ) (п.4.1.; п.4.2.);
3. Министерству экономики и инфраструктуры обеспечить разработку и предложение по корректировке в установленном порядке нормативной базы для работ капитальных вложений и капитального ремонта, переданных для исполнения субподрядчикам, в частности требования относительно обязательства расшифровать расходы (п. 4.3).

# ПОДПИСИ АУДИТОРСКОЙ ГРУППЫ

**Ответственный за мониторинг и обеспечение**

**качество аудиторской миссии,**

**Начальник Главного управления аудита социальной сферы Чувальски София**

**Руководитель аудиторской группы,**

**главный государственный контролер**

**Главного управления аудита социального сектора Винтилэ Ион**

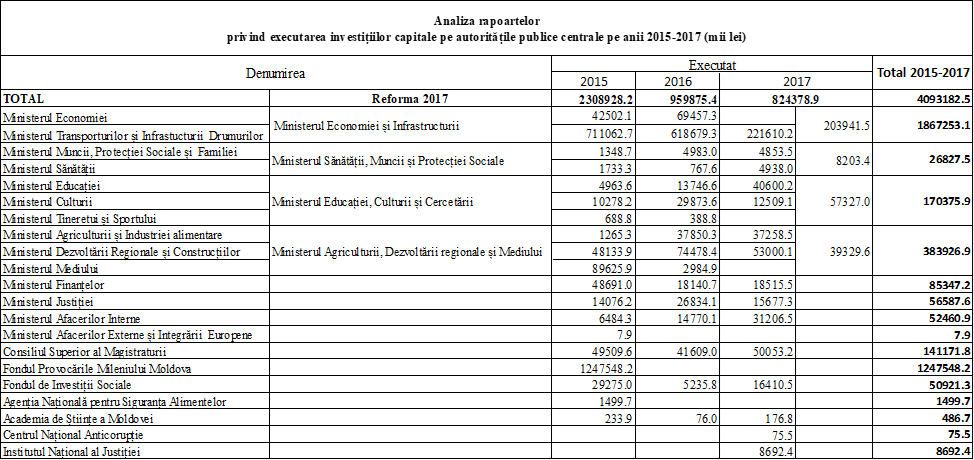
**Члены**

**аудиторской группы:**

**главный государственный контролер Корновану Виталие**

**старший государственный контролер Чеботарь Елена**

# Приложение №1 Анализ отчетов об исполнении капитальных инвестиций (2015-2017 годы)



# Приложение №2 Законодательные и нормативные акты, связанные с аудируемой областью:

1. Законы о государственном бюджете на 2015–2017 годы:

* Закон №72 от  12.04.2015;
* Закон №154 от 01.07.2016;
* Закон №279 от 16.12.2016;

1. Законы о бюджете государственного социального страхования на 2015-2017 годы:

* Закон №73 от  12.04.2015;
* Закон №156 от  01.07.2016;
* Закон №286 от 16.12.2016;

1. Законы фондов обязательного медицинского страхования на 2015-2017 годы:

* Закон №74 от  12.04.2015;
* Закон №157 от  01.07.2016;
* Закон №285 от  16.12.2016;

1. Закон о размере, порядке и сроках уплаты взносов обязательного медицинского страхования №1593 от 26.12.2002;
2. Закон о предпринимательстве и предприятиях №845 от 03.01.1992;
3. Налоговый кодекс Республики Молдова №1163 от 24.04.1997;
4. Трудовой кодекс Республики Молдова №154 от 28.03.2003;
5. Закон об оплате труда №847 от 14.02.2002;
6. Закон о государственном контроле предпринимательской деятельности №131 от 08.06.2012;
7. Закон о Государственной инспекции труда №140 от 10.05.2001;
8. Постановление Правительства №1265 от 14.11.2008 „О регламентировании деятельности Министерства финансов”;
9. Постановление Правительства №696 от 17.08.2017 „Об организации и функционировании Министерства финансов”;
10. Приказ Министерства финансов №215 от 28.12.2015 „Об утверждении Методологических норм кассового исполнения бюджетов, составляющих национальный публичный бюджет и внебюджетных средств, через казначейскую систему Министерства финансов”;
11. Приказ Министерства финансов №216 от 28.12.2015 „Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Методологических норм организации бухгалтерского учета и финансовой отчетности бюджетных учреждений”.

1. Аудит Отчета Правительства об исполнении бюджета государственного социального страхования за 2012 год. [↑](#footnote-ref-2)
2. Опрос IDIS „Viitorul”, проведенный „CBS-AXA”. [↑](#footnote-ref-3)
3. Стратегия развития менеджмента публичных финансов на 2013-2020 годы. [↑](#footnote-ref-4)
4. Ст.10 Закона о бюджете государственного социального страхования на 2017 год, №286 от 16.12.2016. [↑](#footnote-ref-5)
5. Ст.49 f) Закона о системе социального страхования №489-XIV от 08.07.1999. [↑](#footnote-ref-6)
6. Программа аудиторской деятельности Счетной палаты на 2018 год, утвержденная Постановлением Счетной палаты №75 от 29.12.2017. [↑](#footnote-ref-7)
7. В соответствии с положениями ст.31 и ст.32 Закона об организации и функционировании Счетной палаты Республики Молдова №260 от 07.12.2017. [↑](#footnote-ref-8)
8. ISSAI 100 „Основополагающие принципы аудита публичного сектора”, ISSAI 400 „Основополагающие принципы аудита соответствия”. [↑](#footnote-ref-9)
9. Постановление Счетной палаты №60 от 11.12.2013 „О применении Международных стандартов аудита Высших органов аудита 3 уровня – ISSAI 100, ISSAI 200, ISSAI 300, ISSAI 400 в рамках аудиторских миссий Счетной палаты” и Постановление Счетной палаты №7 от 10.03.2014 „О применении Руководящих принципов аудита (ISSAI 1000-9999) в рамках публичного аудита”. [↑](#footnote-ref-10)
10. Ст.26 (1) Закона о размере, порядке и сроках уплаты взносов обязательного медицинского страхования №1593-XV от 26.12.2002. [↑](#footnote-ref-11)
11. Ст.187 (1) Налогового кодекса №1163-XIII от 24.04.1997 (далее – Налоговый кодекс). [↑](#footnote-ref-12)
12. Ст.967 Гражданского кодекса Республики Молдова №1107-XV от 06.06.2002. [↑](#footnote-ref-13)
13. Ст.15 Налогового кодекса. [↑](#footnote-ref-14)
14. Ст.15 Налогового кодекса. [↑](#footnote-ref-15)
15. Общий приказ ГГНИ №393, ГИТ №12, ГИП №82, НКПМ №150 от 05.05.2015. [↑](#footnote-ref-16)
16. Общий отчет о деятельности по минимизации практики выплаты зарплат „в конверте” и „черного труда”, проведенной многопрофильными группами за 2015 год. [↑](#footnote-ref-17)
17. Общий отчет о деятельности по минимизации практики выплаты зарплат „в конверте” и „черного труда”, проведенной многопрофильными группами за 2016 год. [↑](#footnote-ref-18)
18. Общий отчет о деятельности по минимизации практики выплаты зарплат „в конверте” и „черного труда”, проведенной многопрофильными группами за 2017 год. [↑](#footnote-ref-19)