Перевод

Приложение №2

к Постановлению Счетной палаты

№18 от 18 мая 2017 года

**ОТЧЕТ**

**финансового аудита по**

**Отчету Правительства об исполнении бюджета государственного социального страхования за 2016 год**

 Содержание

[I. ЗАКЛЮЧЕНИЕ АУДИТА И ОСНОВАНИЕ ДЛЯ ЕГО СОСТАВЛЕНИЯ 3](#_Toc483918539)

[II. КОНСТАТАЦИИ АУДИТА 4](#_Toc483918540)

[2.1. В НКСС отражение по группам счетов доходов от взносов было осуществлено на основании собственного Плана бухгалтерских счетов, который отличается от разработанного и утвержденного Министерством финансов для бюджетной системы. 4](#_Toc483918541)

[2.2. НКСС отразила в отчетности расходы согласно подпрограммам, соответствующим запланированной деятельности, были установлены неопределенные ситуации относительно правильности отражения исполненных расходов. 7](#_Toc483918542)

[2.3. Необходимы улучшения в части организации бухгалтерского учета и совершенствования базы по составлению отчетности. 10](#_Toc483918543)

[III. ОТВЕТСТВЕННОСТИ СТОРОН 15](#_Toc483918544)

[IV. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ АУДИРУЕМОЙ ОБЛАСТИ 16](#_Toc483918545)

[V. СФЕРА И ПОДХОД АУДИТА 17](#_Toc483918546)

[VI. РЕКОМЕНДАЦИИ АУДИТА 19](#_Toc483918547)

[VII. ПОДПИСИ АУДИТОРСКОЙ ГРУППЫ 19](#_Toc483918548)

# ЗАКЛЮЧЕНИЕ АУДИТА И ОСНОВАНИЕ ДЛЯ ЕГО СОСТАВЛЕНИЯ

* 1. **Условное мнение по Отчету Правительства об исполнении бюджета государственного социального страхования**

Счетная палата провела аудит Отчета Правительства об исполнении бюджета государственного социального страхования за 2016 год, составленного и представленного Национальной кассой социального страхования (далее – Национальная касса или НКСС). Он охватывает отчеты об исполнении бюджета государственного социального страхования, а также финансовые отчеты (Бухгалтерский баланс, Отчет о движении денежных средств, Отчет о финансовых результатах, Отчет о движении собственного капитала). Учитывая аспекты, описанные в параграфе 1.2. „Основание для составления условного мнения”, в результате получения доказательств аудит делает вывод, что при отражении в отчетности информаций по некоторым операциям и ситуациям были выявлены неточности. В этой связи аудит составил условное мнение по Отчету Правительства об исполнении бюджета государственного социального страхования.

**1.2 Основание для составления условного мнения**

Аудит был проведен в соответствии с применяемыми положениями в данной области. Аудиторы были независимы перед аудируемыми учреждениями в соответствии с этичными требованиями, релевантными для финансового аудита, ответственности были исполнены, согласно положениям.

В контексте аудита по оценке Отчета Правительства об исполнении бюджета государственного социального страхования, поднятые аспекты, находящиеся в основе составления условного мнения, связаны с утвержденной базой по составлению отчетности.

Составление отчетов об исполнении бюджета государственного социального страхования было осуществлено в соответствии с положениями утвержденной базы по составлению отчетности. Вместе с тем, ее неисчерпывающие требования не позволили оценить правильность отражения НКСС исполненных показателей. Также, при составлении финансовых отчетов не была обеспечена полнота представленной информации в контексте принципа бухгалтерского учета методом начисления[[1]](#footnote-1) по разделу долгов. В этих условиях аудиторы составили условное мнение по Отчету Правительства об исполнении бюджета государственного социального страхования, так как применяемые учетные политики частично соответствуют применяемой общей базе по составлению финансовой отчетности и определяют некоторые резервы по разделу отражения исполненных расходов, а также задолженностей перед бенефициарами пособий. В этом контексте, представленные ситуации не позволяют пользователям отчетов понять влияние операций и событий в процессе принятия решений.

#  КОНСТАТАЦИИ АУДИТА

## **В НКСС отражение по группам счетов доходов от взносов было осуществлено на основании собственного Плана бухгалтерских счетов, который отличается от разработанного и утвержденного Министерством финансов для бюджетной системы.**

Доходы бюджета государственного социального страхования (далее – БГСС) формируются из взносов социального страхования, трансфертов из государственного бюджета и других предусмотренных законом[[2]](#footnote-2) доходов.

Как предусматривает действующее законодательство[[3]](#footnote-3), поступления БГСС осуществляются кассовым методом через казначейскую систему, а их учет обеспечивается Министерством финансов (далее – МФ) посредством казначейских счетов, основанных на Бюджетной классификации и Плане счетов бухгалтерского учета. Поступившие на казначейские счета суммы ежедневно, за некоторыми исключениями, перечисляются МФ на счета НКСС[[4]](#footnote-4) с заполнением и передачей Национальной кассе Реестра доходов[[5]](#footnote-5).

В НКСС учет поступлений БГСС производился на основании собственного Плана бухгалтерских счетов[[6]](#footnote-6), с использованием информационной системы, специфичной области деятельности[[7]](#footnote-7). Для обеспечения соответствия отнесения взносов и обязательств на соответствующие группы счетов, а также полноты отраженных сумм аудит сравнил данные о начисленных и поступивших доходах БГСС с данными из бухгалтерских регистров и Главной книги. Результаты показывают, что применяемые НКСС счета не соотнесены с экономической классификацией и не отражают экономическое содержание операций, таким образом, не воспроизводят точно порядок формирования доходов.

Например, на счете 121.04 „Счет распределения взносов экономических агентов” в течение года централизованно записываются суммы взносов государственного социального страхования, перечисленные 5 категориями плательщиков и застрахованных лиц (2121,2 млн. леев), а именно:

* индивидуальные взносы обязательного государственного социального страхования (работодатели для работающих лиц) (2033,6 млн. леев);
* взносы обязательного государственного социального страхования, перечисленные физическими лицами, осуществляющими деятельность за собственный счет (46,5 млн. леев);
* индивидуальные взносы государственного социального страхования, перечисленные физическими лицами, которые заключили индивидуальные контракты (6,1 млн. леев);
* взносы обязательного государственного социального страхования, перечисленные владельцами предпринимательского патента (34,8 млн. леев);
* взносы обязательного государственного социального страхования, перечисленные физическими лицами, являющимися собственниками сельскохозяйственных земель (0,2 млн. леев).

Соответственно, на счете 122.03 „Счет распределения по штрафным санкциям за задержку платежей” (33,0 млн. леев) в отчетном периоде были совокупно отражены штрафные санкции за несвоевременную оплату работодателем просроченных взносов работодателя (24,0 млн. леев), а также индивидуальных взносов (9,0 млн. леев).

Для учета кратковременной дебиторской задолженности, связанной со взносами обязательного государственного социального страхования, применяемые субъектом подсчета не соответствуют категориям плательщиков и застрахованных лиц, предусмотренным в Законе о бюджете государственного социального страхования[[8]](#footnote-8).

Так, хотя МФ утвердило Новый план бухгалтерских счетов в бюджетной системе с целью установления единого механизма бухгалтерского учета и финансовой отчетности для бюджетных органов/учреждений, эти положения не были распространены и на учет БГСС, и не была произведена их корреляция.

Далее аудит сравнил данные из Реестров доходов БГСС (Формы FI 006), генерируемых МФ, и из мемориальных ордеров с данными, отраженными в Отчетах об исполнении БГСС согласно экономической классификации (Форма FE-009), составленных НКСС. Результаты показывают, что сумма исполненных и отраженных МФ доходов отличается от суммы, ежемесячно отражаемой в отчетности НКСС по коду 121100 „Взносы обязательного государственного социального страхования, перечисленные работодателями” (на 27,9 тыс. леев - 5628,2 тыс. леев).

Согласно объяснениям субъекта, по соответствующему коду размер доходов является различным, так как НКСС отразила в отчетности ожидаемую сумму пособий за временную нетрудоспособность, которая должна быть оплачена работодателем на рабочем месте за счет взносов государственного социального страхования, а не реально выплаченную сумму. Эта ситуация была объяснена тем, что в соответствии с положениями МФ[[9]](#footnote-9) срок ежемесячного представления Отчета об исполнении БГСС, согласно экономической классификации, установлен до 15 числа месяца, следуемого за отчетным, в ситуации, когда плательщики обязаны представить до 25 числа Декларации по Форме BASS, которая предоставляет информацию относительно пособий за временную нетрудоспособность[[10]](#footnote-10).

Аудит отмечает, что согласно требованиям МФ[[11]](#footnote-11), в Отчетах об исполнении БГСС по показателю „исполнено” должны быть отражены операции по счетам доходов и расходов НКСС, в том числе платежи, осуществленные на рабочем месте. Отражение в отчетности пособий за временную нетрудоспособность в ожидаемом размере противоречит нормам и особенностям бухгалтерского учета, которые предусматривают, что бухгалтерский учет исполнения бюджетов, компонентов национального публичного бюджета (далее – НПБ), осуществляется кассовым методом. Все вышеуказанное свидетельствует о том, что НКСС не обеспечивает точное отражение в отчетности операций/сделок, связанных с доходами, поступившими от плательщиков взносов в БГСС. Эта ситуация не повлияла на годовое отражение в отчетности доходов БГСС, они были отражены соответствующим образом.

В данном контексте, аудит сравнил начисленные и оплаченные в 2016 году суммы взносов обязательного государственного социального страхования с соответствующими остатками, отраженными в бухгалтерских регистрах, балансе остатков и в финансовых отчетах. Результаты аудиторской деятельности свидетельствуют, что суммы взносов обязательного государственного социального страхования, отраженные в бухгалтерских регистрах, Главной книге и в финансовых отчетах, совпадают.

*НКСС отразила доходы соответствующим образом в бухгалтерском учете, а также в Годовых отчетах об исполнении БГСС. Используемые счета не соотнесены с экономической классификацией и не отражают экономическое содержание операций, так как они отчетливо не предоставляют источники формирования доходов, исходя из вида плательщиков. Вместе с тем, по причине некорреляции сроков представления некоторых отчетов не было обеспечено точное отражение в месячной отчетности операций, характеризующих доходы БГСС.*

## НКСС отразила в отчетности расходы согласно подпрограммам, соответствующим запланированным видам деятельности, были установлены неопределенные ситуации относительно правильности отражения исполненных расходов.

Составление отчетности по подпрограммам БГСС осуществлялось на основании процесса мониторинга результативности программ. Отчеты о достигнутой результативности по программам/подпрограммам, согласно положениям, составляются по полугодиям и за год и представляются одновременно с финансовыми отчетами в установленные для их представления сроки. Форма этого отчета (Форма FD-053) была первоначально утверждена Методологическими указаниями, которые устанавливают разработку и утверждение бюджета, впоследствии, начиная с 20.01.2017, была включена и в Приказ МФ №216 от 28.12.2015.

При составлении отчетов о результативности по подпрограммам, одновременно с заполнением общей информации, цель должна быть указана как в запланированном объеме, так и в реализованном за отчетный бюджетный год. Фактически, при составлении отчетности по подпрограммам БГСС была включена лишь запланированная цель. Необходимо отметить, что по установленным в рамках подпрограмм БГСС целям не указаны сроки и они не являются измеряемыми, соответственно, не предоставляют возможность осуществлять мониторинг прогресса. Более подробные констатации содержатся в Отчете аудита соответствия, в сочетании с аудитом эффективности (подраздел 4.2.1).

*На оценку результативности подпрограмм влияет нынешняя структура подпрограмм БГСС по мотиву неотражения реального влияния политик. Так, полученная в процессе мониторинга информация не может быть использована в процессе анализа и принятия решений на различных уровнях администрирования с целью улучшения результативности государственных политик.*

В рамках проверки аудита отражения расходов по подпрограммам установлено, что они были отнесены в соответствии с подпрограммами, с некоторыми замечаниями. Общие расходы БГСС на 2016 год были включены в Программу 90 ,,Социальная защита”. Эта программа включает подпрограммы, администрируемые НКСС, которые предусматривают виды деятельности, финансируемые как из общих средств БГСС, так и за счет трансфертов из государственного бюджета. В рамках этой Программы НКСС определила 10 подпрограмм, которые распределены в соответствии с функциональной классификацией и идентифицированы релевантные им виды деятельности.

В ходе анализа и оценки, проведенных аудитом, установлено, что НКСС отнесла некоторые расходы по подпрограммам, которые не являются специфичными для функциональной подгруппы. Так, в некоторые подпрограммы были включены виды деятельности, которые охватывают широкий спектр пособий путем кумулятивного отнесения расходов без распределения по категориям бенефициаров. План счетов НКСС предусматривает счета по видам выплат, установленных законодательством, однако не был проведен анализ и распределение по видам деятельности и подпрограммам. Оценка аудитом структуры Плана счетов НКСС свидетельствует, что он не обеспечивает единообразие отражения в бухгалтерском учете расходов по социальным выплатам, так как по некоторым видам они предусматривают по одному отдельному счету для каждого вида бенефициаров, в то время как другие - лишь обобщенно. Этот факт обуславливает непоследовательность при отражении расходов по подпрограммам, в некоторых случаях они включаются в отчетность по категории бенефициара, а в других случаях отражаются в соответствии с функциями и задачами.

Необходимо отметить, что НКСС отразила расходы, учитывая планирование их по подпрограммам, будучи отнесенными на виды деятельности в соответствии с наибольшим удельным весом видов бенефициаров. Более подробно порядок отнесения видов деятельности и, соответственно, расходов по подпрограммам изложен в Отчете аудита соответствия, в сочетании с аудитом эффективности (подраздел 4.2.1).

*Отражение в отчетности расходов, согласно их удельному весу в подпрограмме, определяет влияние на ситуацию в подпрограмме в целом путем повышения и, соответственно, занижения расходов по каждой подпрограмме. Таким образом, по мнению аудита, считаем целесообразным отражать их соответствующим образом для возможной оценки реального влияния политик на каждую область.*

Порядок организации бухгалтерского учета расходов по социальным выплатам обуславливает трудности при проверке правильности отражения показателей по исполненным расходам и, соответственно, составления отчетов о результативности по подпрограммам БГСС по причине отсутствия установленных процедур касательно порядка обобщения информации.

Так, аналитический учет бенефициаров и выплаченных социальных пособий ведется в информационной системе ,,Социальная защита” (далее - ИС), в то время как в бухгалтерии ведется лишь синтетический учет. Система бухгалтерского учета не имеет прямой связи с ИС ,,Социальная защита”. Ответственные за пособия управления составляют ежемесячные отчеты на основании данных, представленных поставщиками услуг (почтовыми отделениями и банковскими учреждениями), по начислению и выплате по каждому виду пособий и представляют их в бухгалтерию.

Необходимо отметить, что эти отчеты распределены по видам поставщиков услуг (почтовые отделения и банковские учреждения), будучи сгруппированными в отчете по множеству видов пособий (с указанием бухгалтерского счета, к которому относятся).

Управление, ответственное за бухгалтерский учет, на основании отчетов, генерируемых из ИС по видам платежей, составляет соответствующие мемориальные ордера (в Excel). Впоследствии, эти данные вручную вводятся в систему бухгалтерского учета и генерируется Баланс остатков, а также составляется Главная книга. Остатки и обороты из Главной книги используются при составлении отчетов.

Исходя из того, что в отчетах о результативности расходы структурированы по видам деятельности, должно существовать соотношение между ними и видами выплаченных пособий и, вместе с тем, с бухгалтерскими счетами, на которых ведется учет. Некоторые виды деятельности включают в себя множество видов пособий или множество категорий бенефициаров, пособие разделено на множество счетов, а при составлении отчетности должно быть кумулятивно отражено со всех соответствующих счетов.

Необходимо отметить, что НКСС не имеет подробного описания относительно видов платежей, которые должны быть отражены по виду деятельности, и корреляции с соответствующими счетами. Тем более, что для некоторых видов пособий привлечены и дополнительные счета, то есть не только по их начислению и выплате, а и по расчету переплат, возвратов и прочих корректировок. Таким образом, для проверки движения с целью определения ,,выполненного” показателя, по определенным бухгалтерским счетам необходимо обобщить ряд мемориальных ордеров.

Например, для определения показателей, связанных с исполнением расходов по пенсии по достижению возраста, необходимо аккумулировать суммы, отраженные в мемориальных ордерах по начислению и выплате пенсий посредством банковских учреждений, почтовых отделений и учитывать возвраты, обработанные поставщиками услуг, а также выявленные переплаты. Вместе с тем, из этих сумм могут быть произведены и другие виды удержаний (исполнительные листы). Таким образом, Главная книга не служит в качестве базы при проверке исполненных расходов.

Процедуры по определению исполненных расходов точно не установлены в рамках бухгалтерского учета НКСС, и они отличаются от одного вида выплат к другому и, соответственно, точно не установлено в Учетной политике, какие бухгалтерские счета были использованы при составлении отчетности, в частности, в случаях, когда по одному виду деятельности должно быть аккумулировано множество счетов.

Основной целью Плана счетов является облегчить составление финансовых отчетов и занести в учет достаточные данные, чтобы позволить пользователям отчетов понять ситуацию и деятельность НКСС. В этом контексте, Инструкция по бухгалтерскому учету НКСС не была актуализирована со всеми вновь открытыми счетами по выплате социальных пособий в своем Плане счетов для определения правильности отнесения расходов по счетам. Необходимость ее актуализации следует и из различий некоторых выплат, с названием счетов и, соответственно, с видами деятельности. Вместе с тем, учитывая изменение метода отчетности, составление по видам деятельности, нынешняя структуризация счетов приводит к дополнительной деятельности по определению показателей, которые должны быть отражены в отчетности.

*Таким образом, в НКСС не организован учет пособий и связь их с видами деятельности, а также с репрезентативными бухгалтерскими счетами. Этот факт обуславливает неопределенности при отражении расходов по социальным выплатам, было трудно проверить связь с видами деятельности, к которым относятся, исходя из того, что бухгалтерская система НКСС автоматически не генерирует их соответствующим образом.*

## Необходимы улучшения в части организации бухгалтерского учета и совершенствования базы по составлению отчетности.

При отражении в отчетности исполнения бюджета государственного социального страхования, НКСС столкнулась с препятствиями вследствие необеспечения Министерством финансов базой по составлению отчетности. Аудит установил, что в течение 2016 года создалась ситуация неопределенности относительно формата и порядка составления отчетности об исполнении БГСС. Так, одновременно с введением в действие с 1 января 2016 года Бюджетной классификации[[12]](#footnote-12), формы отчетов об исполнении БГСС, утвержденные ранее МФ[[13]](#footnote-13), не были актуальными и не соответствовали показателям из годового Закона о БГСС. МФ Приказом №215 от 28.12.2015[[14]](#footnote-14), одновременно с утверждением Методологических норм кассового исполнения бюджетов, составляющих национальный публичный бюджет, через систему органов казначейства Министерства финансов утвердило и Отчет об исполнении бюджета в соответствии с экономической классификацией (Форму FE-009), разработанный на основании новой бюджетной классификации. Соответственно, МФ 15.02.2016 сообщило Национальной кассе о необходимости составления ежемесячной отчетности об исполнении БГСС по этой форме. Вместе с тем, Приказом №222 от 31.12.2015 МФ внесло изменения в Приказ №156 от 01.11.2013, а именно, относительно замены некоторых форм отчетности и порядка их составления, не учитывая наложение ежемесячных отчетов (Формы FE-009 „Отчет об исполнении бюджета в соответствии с экономической классификацией” и Формы №1 НКСС „Оперативный отчет об исполнении БГСС”), несмотря на то, что существующий порядок составления отчетности БГСС не был в формате, сравнимом с форматом утвержденного бюджета.

Необходимо отметить, что требования к формату Отчетов, относящиеся к исполнению БГСС и их составляющих, которые должны быть представлены НКСС в МФ и Правительство, утвержденные Приказом МФ №156 от 01.11.2013, действовали до 24.03.2017.

Вместе с тем, согласно Закону о БГСС на 2016 год (введен в действие с 26.07.2016), показатели БГСС были утверждены в объединенной форме (например: по расходной части социальные выплаты без дифференциации по источникам финансирования), а некоторые показатели были изменены по сравнению с предыдущим годом (например: трансферты из государственного бюджета в БГСС). Соответственно, положения о формах отчетности (Приказы №156 от 01.11.2013 и №215 от 28.12.2015) не содержат четких указаний для БГСС относительно состава и формата Отчета об исполнении бюджета в соответствии с экономической классификацией*.*

В течение 2016 года НКСС поднимала проблему относительно неопределенности форм отчетности путем направления множества писем в адрес МФ, запрашивая создание смешанной рабочей группы, сформированной из специалистов министерства и НКСС, с целью разработки форматов отчетности об исполнении БГСС.

Приказом №38[[15]](#footnote-15) МФ утвердило формуляры Отчетов об исполнении БГСС и Методологические нормы о порядке их составления лишь 17.02.2017. Этот приказ вступил в действие с даты опубликования в Официальном мониторе, то есть с 24.03.2017, в этой связи был аннулирован предыдущий приказ (№156 от 01.11.2013). Необходимо отметить, что срок представления отчетности НКСС, утвержденный МФ, был предусмотрен 17.02.2017, будучи продлен до 24.02.2017. В данном контексте аудит отмечает, что МФ вынудил НКСС отчитываться об исполнении БГСС за 2016 год согласно некоторым формулярам, которые не были введены в действие.

В контексте оценки Отчета Правительства об исполнении бюджета государственного социального страхования установлено, что законодательная база[[16]](#footnote-16) указывает на информацию, которая должна содержаться в годовых отчетах об исполнении бюджетов, однако точно не предусматривает ее содержание, а также отчеты, являющиеся их компонентами.

Так, исходя из Отчета, направленного НКСС для аудитирования, аудит рассмотрел включенные составляющие отчеты и использованные при его составлении, которые были как об исполнении БГСС, так и финансовые. В рамках анализа установлено, что отчеты об исполнении были составлены с неточностями, связанными с недостатками регулирующей базы, а формат финансовых отчетов не был предусмотрен.

Методологические нормы, утвержденные Приказом министра финансов №38 от 17.02.2017, исчерпывающе не регламентируют метод отражения показателей БГСС по разделу исполнено, выплачено и фактически. По некоторым видам пособий НКСС отражает ту же сумму по показателям ,,исполнено” и ,,выплачено”, а по другим учитывает их реальный размер. Этот факт обусловлен различным порядком отражения их в отчетности НКСС в зависимости от вида пособия, несмотря на то, что внутренние нормы не предусматривают четко формы расчета и перечень бухгалтерских документов, составленных для каждого вида пособия, а также их оборот. Так, по пенсиям, выплаченным из БГСС, НКСС отражает идентично показатели ,,выплачено” и ,,фактически”, а по некоторым пособиям социальной помощи (выплаченным из государственного бюджета) расходы по графам ,,исполнено”, ,,выплачено” и ,,фактически” отражает в том же размере. Все вышеуказанное не позволило оценить аудитом правильность отражения НКСС исполненных показателей в отчетах об исполнении БГСС.

Эта ситуация была отмечена Счетной палатой и в рамках предыдущего аудита[[17]](#footnote-17), Министерству финансов было направлено требование принять, совместно с Национальной кассой социального страхования, меры с целью приведения в соответствие нормативных положений, касающихся методов представления отчетности об исполнении БГСС.

В этом контексте отмечается, что хотя были утверждены новые формуляры Отчетов об исполнении БГСС и Методологические нормы о порядке их составления, с аннулированием Приказа №156 от 01.11.2013, в действующих Методологических нормах не была решена проблема их исчерпывающего регулирования.

Этим же приказом МФ[[18]](#footnote-18) был утвержден и перечень финансовых отчетов, которые должны быть представлены НКСС (Бухгалтерский баланс, Отчет о движении денежных средств, Отчет о финансовых результатах, Отчет о движении собственного капитала) без установления формата и порядка их заполнения. Необходимо отметить, что Приказ №156 от 01.11.2013 предусматривал не только перечень этих отчетов, но и их форму. Таким образом, финансовая отчетность для 2016 года была составлена на основании не утвержденных регламентировано форм, не была обеспечена совместимость с форматом консолидированного отчета о национальном публичном бюджете.

В этом контексте отмечается, что составление финансовой отчетности НКСС осуществляется в соответствии с собственным Планом счетов, который не коррелирован с общим планом, будучи структурирован в различном формате. Инструкция по бухгалтерскому учету в НКСС была согласована с Министерством финансов. Так, бухгалтерский учет исполнения бюджета государственного социального страхования ведется Национальной кассой социального страхования в соответствии с утвержденными Министерством финансов нормами[[19]](#footnote-19), которые не содержат порядок транспонирования счетов НКСС к действующему Плану счетов и которые не совпадают как по разделу названий, так и по содержанию. Также, не были разработаны и описаны внутренние процедуры относительно процесса обобщения информации, представляемой Министерству финансов в соответствии с действующей бюджетной классификацией.

Вместе с тем, при составлении финансовых отчетов НКСС не обеспечила полноту представленной информации. В Главной книге и в Бухгалтерском балансе остатки задолженности соответствуют данным из отчетов, представленных поставщиками услуг, однако они не соответствуют аналитическому учету из ИС. Инструкция по бухгалтерскому учету в НКСС предусматривает, что задолженности отражаются в периоде, в котором они были начислены, а не выплачены. НКСС различно отражает начисление и выплату по видам пособий, а остатки по задолженности, связанные с бенефициарами пособий, из Бухгалтерского баланса не отражают достоверно ситуацию на дату составления отчетности.

Данная ситуация была обусловлена тем, что НКСС не ведет синтетический учет остатка задолженности перед бенефициаром по социальным выплатам, они начисляются заново в каждом месяце, остаток закрывался на конец месяца.

НКСС аргументировала это тем, что на конец отчетных периодов, как установлено в положениях касательно отношений с ГП ,,Poșta Moldovei”, оно обязано возвратить неиспользованный остаток на счет НКСС, что приводит к занижению задолженности, а бухгалтерский учет НКСС не обеспечивает аналитический учет бенефициаров и соответствующих задолженностей, а лишь суммарно по каждой категории выплаты. Одновременно с возвратом средств на счет НКСС сторнируется задолженность, несмотря на то, что все операции по отмене используются лишь в случае корректировки ошибок. Вместе с тем аудит отмечает, что НКСС не владеет аналитическим бухгалтерским учетом ни по одной категории бенефициаров, однако по некоторым пособиям сохраняется остаток задолженности благодаря тому, что обязательство возвратить остаток по некоторым пособиям истекает в конце 3 и, соответственно, 6 месяцев. Таким образом, остаток задолженности, отраженный в Бухгалтерском балансе, является частичным, что влияет и на отражение фактических расходов. Этот факт приводит к несоблюдению принципа бухгалтерского учета методом начисления[[20]](#footnote-20) при отражении начисления расходов по социальным выплатам.

*На учет БГСС не были распространены положения по установлению единого механизма бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Отсутствие единых положений по структуризации и учету бюджетов усложняет процесс составления отчетности БГСС и влияет на правильность составления отчетов*.

*Вместе с тем, применение Плана счетов, отличного от общего применяемого Плана и не унифицированного, в ситуации, когда БГСС является компонентом НПБ, может создать трудности при обобщении информации и отчетности НПБ, в том числе при введении данных в ИСФМ (информационную систему финансового менеджмента).*

# ОТВЕТСТВЕННОСТИ СТОРОН

***Ответственность Национальной кассы социального страхования состояла в:***

- администрировании бюджета государственного социального страхования и внедрении программ в соответствии с принятыми задачами и показателями результативности;

- обеспечении управления средствами бюджета государственного социального страхования и администрирования публичного имущества, находящегося в управлении, в соответствии с принципами надлежащего правления;

- осуществлении мониторинга и анализа исполнения бюджета государственного социального страхования, с составлением и представлением Министерству финансов и Министерству труда, социальной защиты и семьи ежемесячных, квартальных и годовых отчетов об исполнении бюджета в объеме и сроки, установленные Министерством финансов, в том числе относительно результативности в рамках программ и обеспечением их публикации;

- составлении и представлении финансовых отчетов на основании Закона о бухгалтерском учете и в соответствии со сроками и требованиями, установленными Министерством финансов;

- составлении годового отчета об исполнении бюджета государственного социального страхования, согласовании его с Министерством труда, социальной защиты и семьи, Министерством финансов и представлении в установленные сроки Правительству для рассмотрения и утверждения, а также обеспечения его публикации.

***Ответственность*** ***Министерства труда, социальной защиты и семьи*** заключается в осуществлении мониторинга и анализа исполнения бюджета государственного социального страхования, а также результативности в рамках программ.

***Ответственность Министерства финансов состояла в:***

* разработке и утверждении на основании Закона о бухгалтерском учете и в соответствии с Планом бухгалтерских счетов методологии по бухгалтерскому учету в бюджетной системе, в том числе по бухгалтерскому учету исполнения бюджета государственного социального страхования;
* разработке и утверждении методологии, необходимой для внедрения законодательно-нормативной базы в области публичных финансов, а также в оказании методологической помощи в бюджетном процессе центральным и местным публичным органам.

***Ответственность аудиторской группы*** заключалась в оценке того, что Отчет Правительства об исполнении бюджета государственного социального страхования был разработан в соответствии с утвержденной базой по составлению отчетности путем применения процедур аудита, способствующих получению достаточных и адекватных аудиторских доказательств, с целью предоставления разумной базы для составления заключения. Отраженные показатели могут повлиять на принятие решений пользователей, взятых на основании этих отчетов, поэтому была оценена применимость базы по составлению отчетности в аспекте комплексности и полноты.

При проведении аудита был использованы профессиональные навыки и профессиональный скептицизм касательно:

* применения и осуществления процедур аудита, как ответа на выявленные риски, для получения достаточных и адекватных аудиторских доказательств с целью предоставления базы для аудиторского заключения;
* оценки базы по составлению отчетности, в том числе порядка представления операций и событий, и измерения, в котором она обеспечивает всестороннее и полное предоставление информаций;
* информирования ответственных за управление лиц касательно запланированной сферы и сроках проведения аудита, а также об основных констатациях, выводах и рекомендациях аудита, в том числе о любых существенных недостатках внутреннего контроля, выявленных в ходе аудита[[21]](#footnote-21).

# ПРЕДСТАВЛЕНИЕ АУДИРУЕМОЙ ОБЛАСТИ

Роль Национальной кассы[[22]](#footnote-22) заключается в управлении бюджетом государственного социального страхования и внедрении программ в соответствии с принятыми задачами и показателями результативности. Согласно Уставу[[23]](#footnote-23), НКСС администрирует и управляет государственной системой социального страхования Республики Молдова и составляет годовой отчет об исполнении бюджета государственного социального страхования, согласовывает с Министерством труда, социальной защиты и семьи, Министерством финансов и представляет его в установленные сроки Правительству для рассмотрения и утверждения.

Законодательная база[[24]](#footnote-24) предусматривает, что бухгалтерский учет в бюджетной системе организуется на основании Закона о бухгалтерском учете и в соответствии с Планом бухгалтерских счетов и методологией, разработанной и утвержденной Министерством финансов. Вместе с тем, учет поступлений и выплат бюджету государственного социального страхования обеспечивается на основании собственного Плана бухгалтерских счетов с использованием информационных систем, специфичных для областей деятельности.

Так, бухгалтерский учет исполнения бюджета государственного социального страхования ведется Национальной кассой социального страхования согласно нормам, утвержденным[[25]](#footnote-25) Министерством финансов. НКСС имеет собственный План бухгалтерских счетов, а Инструкция по бухгалтерскому учету в НКСС была согласована с Министерством финансов письмом №02/4-17 от 26.10.2001. НКСС составляет и ежемесячно[[26]](#footnote-26) публикует отчеты об исполнении администрируемого ею бюджета. Порядок составления и представления отчетов об исполнении бюджетов - компонентов национального публичного бюджета установлен Министерством финансов. Также, Национальная касса представляет финансовые отчеты**[[27]](#footnote-27)** на основании Закона о бухгалтерском учете и в соответствии со сроками и требованиями, установленными Министерством финансов.

По завершению бюджетного года НКСС составляет и представляет Правительству[[28]](#footnote-28) Годовой отчет об исполнении бюджета государственного социального страхования в формате, сравнимом с форматом утвержденных бюджетов.

# СФЕРА И ПОДХОД АУДИТА

Счетная палата на основании мандата, предусмотренного ст.28 и ст.31 Закона №261-XVI от 05.12.2008, а также в соответствии с Программами аудиторской деятельности Счетной палаты на 2016 и, соответственно, на 2017 годы[[29]](#footnote-29) провела аудит Отчета Правительства об исполнении бюджета государственного социального страхования за 2016 год.

**Цель аудиторской миссии** состояла в оценке составления Отчета Правительства об исполнении бюджета государственного социального страхования в соответствии с утвержденной базой по составлению финансовой отчетности[[30]](#footnote-30), в аспекте правильного отражения доходов и расходов.

**Сфера и задачи аудита.** Счетная палата изложила свое мнение относительно формирования, использования и отчетности средств бюджета государственного социального страхования сквозь призму применения Национальной кассой социального страхования (НКСС) Бюджетной классификации, Плана бухгалтерских счетов и Методологических норм организации бухгалтерского учета и финансовой отчетности бюджетных учреждений.

Так, аудиторские доказательства были получены в рамках Национальной кассы социального страхования.

Цели аудита были установлены в результате применения аналитических процедур и изучения аудируемой области и состоят в:

* получении подтверждения того, что НКСС отразила соответствующим образом и полностью доходы от взносов обязательного государственного социального страхования;
* получении подтверждения того,что НКСС отчиталась надлежащим образом об исполненных расходах в соответствии с подпрограммами.

Аудиторская миссия была запланирована и реализована в соответствии со Стандартами аудита, применяемыми Счетной палатой[[31]](#footnote-31), и передовыми практиками в области финансового аудита.

Аудиторские доказательства, поддерживающие констатации, выводы и рекомендации касательно подтверждения того, что информации из отчетов являются полными и точными, были получены путем проверки первичных документов, карточек бухгалтерских счетов, бухгалтерских регистров, сопоставления с базами данных, в том числе путем наблюдения, рассмотрения, сравнения, перерасчета и интервьюирования и др. в зависимости от областей, отобранных для аудитирования.

# РЕКОМЕНДАЦИИ АУДИТА

В рамках аудита было проверено выполнение полномочий НКСС по администрированию БГСС. Учитывая выявленные резервы, рекомендуется:

***Национальной кассе социального страхования:***

*обеспечить связь/корреляцию видов деятельности в рамках подпрограмм БГСС с бухгалтерскими счетами НКСС путем проведения анализа и структуризации существующих выплат, учитывая их назначение и вид бенефициара.*

Вместе с тем, исходя из констатаций аудита относительно резервов и недостатков из области бухгалтерского учета, и отчетности, должны быть направлены рекомендации по пересмотру и корректировке нормативной базы, которая связана с компетенцией других субъектов (Министерства финансов, Министерства труда, социальной защиты и семьи). В этом контексте требования будут направлены в Постановлении Счетной палаты по утверждению Отчета аудита.

# ПОДПИСИ АУДИТОРСКОЙ ГРУППЫ

***Члены аудиторской группы:***

|  |  |
| --- | --- |
| Начальник управления в рамках Главного управления, руководитель группы  | Чокинэ Елена |
| Начальник управления в рамках Главного управления, ответственный за составление отчета аудита  | Джуренко Олеся |

***Ответственный за аудит:***

|  |  |
| --- | --- |
| Начальник Главного управления аудитасоциального сектора   | Чувалски София |

1. Закон о бухгалтерском учете №113-XVI от 27.04.2007 (далее - Закон о бухгалтерском учете). [↑](#footnote-ref-1)
2. Ст.11 Закона о государственной системе социального страхования №489-XIV от 08.07.1999. [↑](#footnote-ref-2)
3. Ст.63 Закона о публичных финансах и бюджетно-налоговой ответственности №181 от 25.07.2014 (далее - Закон о публичных финансах и бюджетно-налоговой ответственности). [↑](#footnote-ref-3)
4. Приказ министра финансов №216 от 28.12.2015 „Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Методологических норм организации бухгалтерского учета и финансовой отчетности бюджетных учреждений” (далее – Приказ МФ №216 от 28.12.2015). [↑](#footnote-ref-4)
5. Приказ министра финансов №215 от 28.12.2015 „Об утверждении Методологических норм кассового исполнения бюджетов, составляющих национальный публичный бюджет, через систему органов казначейства Министерства финансов (далее - Приказ МФ №215 от 28.12.2015); Реестр доходов государственного бюджета/бюджета государственного социального страхования/фондов обязательного медицинского страхования/местных бюджетов (Форма FI-006). [↑](#footnote-ref-5)
6. План счетов, приложенный к Инструкции по бухгалтерскому учету в НКСС, согласованной с Министерством финансов письмом №02/4-17 от 26.10.2001. [↑](#footnote-ref-6)
7. Ст.63 Закона о публичных финансах и бюджетно-налоговой ответственности №181 от 25.07.2014. [↑](#footnote-ref-7)
8. Закон о бюджете государственного социального страхования на 2016 год №156 от 01.07.2016 (далее –Закон о БГСС на 2016 год). [↑](#footnote-ref-8)
9. Письма Министерства финансов №24/4-4-21 от 15.02.2016 и №24/4-4-56 от 15.04.2016. [↑](#footnote-ref-9)
10. Приложение №3 „Категории плательщиков, тарифы и сроки декларирования и платы взносов обязательного государственного социального страхования” к Закону о БГСС на 2016 год. [↑](#footnote-ref-10)
11. Приказ министра финансов №156 от 01.11.2013 ,,Об утверждении форм Отчетов об исполнении бюджета государственного социального страхования и порядка их составления” (далее – Приказ МФ №156 от 01.11.2013). [↑](#footnote-ref-11)
12. Приказ министра финансов №208 от 24.12.2015 „О бюджетной классификации”. [↑](#footnote-ref-12)
13. Приказ министра финансов №156 от 01.11.2013. [↑](#footnote-ref-13)
14. Приказ министра финансов №215 от 28.12.2015. [↑](#footnote-ref-14)
15. Приказ министра финансов №38 от 17.02.2017 „Об утверждении формуляров Отчетов об исполнении бюджета государственного социального страхования и Методологические нормы о порядке их составления” (далее – Приказ МФ №38 от 17.02.2017). [↑](#footnote-ref-15)
16. Ст.73 (4) Закона о публичных финансах и бюджетно-налоговой ответственности. [↑](#footnote-ref-16)
17. Постановление Счетной палаты №11 от 19.05.2016 ,,Об Отчете аудита по Отчету Правительства об исполнении бюджета государственного социального страхования за 2015 год”. [↑](#footnote-ref-17)
18. Приказ министра финансов №38 от 17.02.2017 [↑](#footnote-ref-18)
19. Ст.26 Закона о бухгалтерском учете. [↑](#footnote-ref-19)
20. Закон о бухгалтерском учете. [↑](#footnote-ref-20)
21. ISSAI 1260 „Информирование руководящих ответственных лиц субъекта об аспектах аудита”, утвержденный Постановлением Счетной палаты №7 от 10.03.2014. [↑](#footnote-ref-21)
22. Ст.22 Закона о публичных финансах и бюджетно-налоговой ответственности. [↑](#footnote-ref-22)
23. Постановление Правительства №937 от 13.11.2014 „Об утверждении Устава Национальной кассы социального страхования”. [↑](#footnote-ref-23)
24. Ст.71 Закона о публичных финансах и бюджетно-налоговой ответственности. [↑](#footnote-ref-24)
25. Ст.26 Закона о бухгалтерском учете. [↑](#footnote-ref-25)
26. Ст.72 Закона о публичных финансах и бюджетно-налоговой ответственности [↑](#footnote-ref-26)
27. Ст.74 Закона о публичных финансах и бюджетно-налоговой ответственности. [↑](#footnote-ref-27)
28. Ст.73 Закона о публичных финансах и бюджетно-налоговой ответственности. [↑](#footnote-ref-28)
29. Постановление Счетной палаты №46 от14.12.2015 ,,Об утверждении Программы аудиторской деятельности Счетной палаты на 2016 год”; Постановление Счетной палаты №47 от 05.12.2016 ,,Об утверждении Программы аудиторской деятельности Счетной палаты на 2017 год”. [↑](#footnote-ref-29)
30. Закон о бухгалтерском учете. [↑](#footnote-ref-30)
31. 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”. [↑](#footnote-ref-31)