



3.

Scrisoare către Consiliul Societății, organul executiv al "Tutun-CTC" S.A. despre rezultatele controlului de audit al rapoartelor financiare pentru perioada ianuarie – august anul 2009

Prin prezenta, aducem la cunoștința organelor de conducere ale "Tutun-CTC" S.A. rezultatele controlului de audit privind **auditul rapoartelor financiare și a dărilor de seamă fiscale pentru perioada ianuarie-august anul 2009**, precum și recomandări referitor la înlăturarea tuturor neconformităților constatate.

Pentru perioada supusă controlului în calitate de **ordonatori de credite** la "Tutun-CTC" S.A., care **poartă răspundere pentru veridicitatea și autenticitatea documentelor** prezentate auditului la control, au fost:

DI **Pavel Filip** – director general;

DI Serghei Railean – director economic;

DI Grigore Carpovici – șef secție evidență contabilă și gestiune.

Controlului de audit, au fost supuse selectiv documentele primare și centralizatoare, datele evidenței financiare și de gestiune, dările de seamă fiscale și dările de seamă privind activele pe termen lung și activele curente, costul producției finite, capitalul propriu, creanțele și datoriile pe termen lung și pe termen scurt ale "Tutun-CTC" S.A.

Controlul de audit s-a efectuat în conformitate cu Legea privind activitatea de audit, Legea contabilității, Standardele Naționale de Audit și Standardele Naționale de Contabilitate, Codul fiscal și alte acte normative în vigoare pe teritoriul Republicii Moldova aplicabile activității de antreprenariat a agentului economic. Totodată, s-a ținut cont de toate deciziile adunării generale a acționarilor, consiliului de directori, precum și de prevederile regulamentelor și normelor de ordine internă ale Societății.

Controlul s-a desfășurat în baza contractului încheiat între "Tutun-CTC" S.A. și Firma de audit "Audit-Concret" S.R.L., care activează în baza licenței, seria A MM II nr. 024240 din 19 martie 2007, eliberată de Camera de Licențiere de Stat a Republicii Moldova, de către auditorii Natalia Voloșciuc, Victoria Furculița și asistenții auditori Ceban Larisa, Negrescu Svetlana.

INFORMAȚIE GENERALĂ

Societatea pe acțiuni "Tutun-CTC", prescurtat: "Tutun-CTC" S.A. (denumită în continuare – Societatea) este o societate, creată în conformitate cu legislația Republicii Moldova și Declarația de constituire din 16 martie 1998, prin reorganizarea întreprinderii de Stat "Combinatul de Tutun din Chișinău" și este succesoarea de drepturi și obligații patrimoniale ale ei.

Genul principal de activitate este fabricarea și/sau prelucrarea tutunului, fabricarea și comercializarea angro a produselor din tutun, comerțul cu amănuntul al produselor din tutun. Sediul "Tutun-CTC" S.A.: Republica Moldova, or. Chișinău, str. Ismail, 116, 2023, mun. Chișinău.

Societatea are înregistrate:

1. Trei întreprinderi afiliate

- Întreprinderea afiliată S.C. "CTC - Coroana" S.R.L.;
- Fluieraș Baza de odihnă or. Koblevo, raionul Berezani, regiunea Nicolaev, Ucraina.
- "Livov Doina Ucraina" SRL.

2. Un punct de colectare a tutunului – Glodeni

"Tutun-CTC" S.A este înregistrată ca subiect al impunerii cu TVA începînd cu 01.07.1998 certificat nr. 0400226 și ca subiect al impunerii cu acciz la 28.12.2000 certificat nr. 04001. Societății, în baza certificatului seria MD 0006959 din 29.12.2004, i s-a atribuit numărul de identificare de stat - codul fiscal 1002600005141, care se înscrie în toate documentele primare.

Compartimentul I. Controlul de audit în scopuri financiare

Capitolul 1. Auditul mijloacelor fixe și a uzurii lor

În baza ordinului nr. 17 din 12.02.2009 cu privire la recuperarea prejudiciului material a fost determinat mărimea prejudiciului care a fost cauzat societății de către angajatul Vacaru Vitalie în sumă de 36 483,29 lei. Prejudiciul a fost cauzat în rezultatul unui accident de circulație, în urma căruia autoturismul a fost deteriorat complet.

Însă este necesar de subliniat faptul că în evidența contabilă societatea în continuare calculează uzura la acest mijloc fix prin următoarea înregistrare contabilă :

Dt 7147 "Lipsuri și pierderi din deteriorarea valorilor" Ct 124 "Uzura mijloacelor fixe"

Ținînd cont de faptul că mașina este distrusă total și întreprinderea va încasa de la salariat în beneficiul întreprinderii întru recuperarea parțială a prejudiciului suma de 10 500,00 lei, societatea urma să se adreseze la Ministerul Agriculturii și Industriei Alimentare al R.M pentru a primi permisiunea de scoatere de la balanța societății a activului dat.

Concomitent menționăm că în conformitate cu prevederile Codului fiscal și prevederile Regulamentului privind evidența și cacularea uzurii mijloacelor fixe în scopuri fiscale nr. 289 din 14.01.2007, uzura acestui mijloc fix urmează să fie corectată în scopuri fiscale la completarea Declarației cu privire la impozitul pe venit pentru anul 2009.

Capitolul 2. Stocuri de mărfuri și materiale

2.1. Auditul materialelor

În rezultatului controlului foilor de parcurs și decontării combustibilului pentru autovehiculele utilizate la întreprindere s-au constatat următoarele: la îndeplinirea foii de parcurs BD 102361 din 25.008.2009, eliberată pentru autovehicolul GAZ-5201 C BI 212, în rubrica „locul de destinație” nu au fost indicate numerele de facturi, ce contravine prevederilor Instrucțiunilor privind completarea și prelucrarea foilor de parcurs a autocamioanelor și autoturismelor și a facturilor de expediție pentru transportarea încărcăturilor cu transport auto aprobat prin Ordinul Departamentului Analize Statistice și Sociologie al RM nr. 108 din 17.12.1998. În conformitate cu prevederile Instrucțiunilor menționate mai sus, în foile de parcurs este necesar de indicat numerele tuturor facturilor de expediție sau facturilor internaționale, după care s-a efectuat livrarea marfii, din care un exemplar se anexează la foaie de parcurs.

În cazul cînd automobilul se folosește pentru transportarea mărfii sau materialelor pe teritoriul întreprinderii acest moment este necesar de indicat în colonița 40 a foii de parcurs pentru autocamion.

Recomandăm de respectat cerințele Instrucțiunilor privind completarea și prelucrarea foilor de parcurs a autocamioanelor și autoturismelor.

2.2. Auditul obiectelor de mică valoare și scurtă durată

În rezultatul controlului de audit la acest capitol s-au constatat următoarele:

3. 2.2.1. Conform politicii de contabilitate a SA „Tutun-CTC” pentru anul 2009, obiectele de mică valoare și scurtă durată, valoarea unitară a cărora este mai mică de $\frac{1}{2}$ din plafonul stabilit, urmează să fie casate la cheltuieli sau consumuri pe măsura predării acestor obiecte de la depozit în exploatare. Iar pentru obiectele de mică valoare și scurtă durată, valoarea unitară a cărora depășește $\frac{1}{2}$ din plafonul stabilit, se stabilește valoarea rămasă probabilă în mărime de 1,0% din valoarea de intrare și în cazul livrării de la depozit în exploatare uzura se calculează în proporție de 99% din valoarea acestora. Însă în rezultatul controlului s-a constatat că la darea în exploatare a obiectelor de mică valoare și scurtă durată întreprinderea calculează uzura obiectelor în mărime de 99%, indiferent de valoarea unitară a acestora.

Menționăm că această neconformitate a fost stipulată și în scrisoarea către conducerea societății privind rezultatele controlului de audit pentru trimestrul IV anul 2008.

Recomandăm de prevăzut în politica de contabilitate metoda de facto utilizată de societate la evidența obiectelor de mică valoare și scurtă durată.

2.3. Auditul producției finite

În rezultatul controlului prezentului capitol s-au constatat următoarele:

2.3.1. Întreprinderea a repartizat lunar în baza capacității normative toate consumurile indirecte de producție. Însă conform prevederilor SNC 2 “Stocuri de mărfuri și materiale” consumurile indirecte de producție se subdivizează în:

- consumuri variabile, mărimea cărora depinde de modificarea volumului de producție (salariile persoanelor auxiliar, valoarea materialelor consumate, reparația curentă a mijloacelor fixe, uzura mijloacelor fixe după metoda volumului de producere etc.)

- consumuri constante, mărimea cărora relativ nu depinde de volumul de producție (uzura mijloacelor fixe cu destinație generală de producție calculată prin metoda liniară; consumurile de întreținere și exploatare a clădirilor și utilajului etc.). Consumurile indirecte de producție variabile se includ în costul produselor fabricate (serviciilor prestate) în sumă totală, indiferent de gradul de utilizare a capacității de producție. Iar consumurile indirecte de producție constante se raportează în costul produselor (serviciilor) și cheltuielilor perioadei în baza capacității normative a utilajului de producție. Astfel, această situație influențează direct la corectitudinea formării costului produselor fabricate.

Recomandăm de analizat situația creată și de efectuat corectările în conformitate cu prevederile SNC 2 “Stocuri de mărfuri și materiale”.

2.3.2. În perioada supusă controlului societatea a inclus incorect în componența consumurilor indirecte de producție suma de 34 744,50 lei. Această sumă reprezintă consumuri ce țin de calculul uzurii, salariul paznicilor, contribuțiile de asigurări sociale și medicale a secțiilor după cum urmează:

- Depozit Drochia – 33 470,18 lei;
- Uscătoria Gura Galbenă – 316,06 lei;
- Uscătoria Caracuseni – 958,26 lei.

Dat fiind faptul că aceste subdiviziuni pe parcursul perioadei supuse controlului nu au activat și totodată luînd în considerație faptul că conform prevederilor SNC 2 “Stocuri de mărfuri și materiale”, mărimea consumurilor indirecte variabile depinde de volumul producției fabricate și

se repartizează total pe fiecare unitate de produse fabricate, iar cele constante se repartizează la producția de bază în baza capacității normative a utilajului de producție, suma de 34 74,50 lei urma a fi reflectată în componența cheltuielilor perioadei de gestiune, la contul de bilanț 714 „Alte cheltuieli operaționale”. Prin urmare, repartizarea incorectă a consumurilor indirecte constante și variabile influențează costul efectiv al produselor finite, care, pînă la urmă, nu permite întreprinderii să formeze prețuri competitive pe piața de desfacere a produselor.

În contextul celor relatate, **Vă recomandăm** să respectați prevederile Standardului Național de Contabilitate nr. 2 „Stocuri de mărfuri și materiale”.

3. 2.3.3. Tot la acest capitol menționăm că consumurile (uzura mijloacelor fixe de producție, pregătirea și reparația utilajelor) ce țin de pregătirea procesului de activitate a Uscătoriei Glodeni pentru perioada aprilie-iunie anul 2009 în sumă de 742 807,24 lei au fost incluse incorect în componența altor cheltuieli operaționale.

Ținînd cont de caracterul sezonier de activitate al Uscătoriei Glodeni și întru respectarea principiului specializării exercițiului și prevederilor Politicii de contabilitate pentru anul 2009 consumurile menționate mai sus urmează a fi reflectate la contul 251 “Cheltuieli anticipate pe termen scurt”, astfel încît ulterior în perioada de activitate tehnologică aceste consumuri să fie repartizate în costul producției finite (tutun uscat). În acest caz se va întocmi formula contabilă:

Dt 251 “Cheltuieli anticipate pe termen scurt”

Ct 124 “Uzura mijloacelor fixe”

Ct 211 “Materiale”

Ct 213 “Obiecte de mică valoare și scurtă durată”

Ct 531 “Datorii față de personal privind retribuirea muncii”

Ct 533 “Datorii privind asigurările”

Ct 539 “Alte datorii pe termen scurt” etc. - la suma consumurilor suportate în afara perioadei de fabricație.

Apoi, în perioada de activitate tehnologică a Uscătoriei Glodeni, acestea vor fi trecute lunar la consumurile curente aferente articolului necesar prin formula contabilă:

Dt 813 “Consumuri indirecte de producție”

Ct 251 “Cheltuieli anticipate pe termen scurt”

În scopul formării corecte a costului produselor fabricate și ținînd cont de caracterul sezonier de activitate a Uscătoriei Glodeni, **Vă recomandăm** pe viitor de reflectat la contul 251 “Cheltuieli anticipate pe termen scurt” consumurile (uzura mijloacelor fixe de producție, pregătirea și reparația utilajelor) ce țin de pregătirea procesului de activitate a Uscătoriei Glodeni încît ulterior în perioada de activitate tehnologică aceste consumuri să fie repartizate în costul producției finite (tutun uscat).

2.3.4. În luna august 2009 la fabrica nouă și secția de sosare au fost produse țigarete MARENGO. În cadrul procesului de producere a țigaretelor au fost fabricate țigarete rebutate cu devieri de la normele tehnice. În evidența contabilă societatea a reflectat în componența altor cheltuieli operaționale numai costul materialelor în sumă de 32 057,72 lei, care au fost utilizate la fabricarea țigaretelor rebutate. Consumurile aferente salariului angajaților care au participat în procesul de producere, contribuțiile sociale și medicale precum și energia electrică au fost incluse incorect în costul producției finite. Astfel cu cheltuielile date societatea neîntemeiat a majorat costul producției finite.

Recomandăm de analizat cele expuse și de efectuat corectările corespunzătoare.

Capitolul 3. Auditul creanțelor pe termen scurt

3.1. Auditul creanțelor pe termen scurt aferente facturilor comerciale

Întreprinderea ține evidența decontărilor cu cumpărătorii și clienții pentru mărfuri și alte bunuri materiale expediate, lucrările executate și serviciile prestate la contul 221 “Creanțe pe

termen scurt aferente facturilor comerciale". În rezultatul controlului de audit la acest compartiment s-au constatat următoarele:

3.1.1. În luna februarie 2009 întreprinderea nu a calculat și nu a declarat TVA de la avansuri în sumă de 6 487,92 lei inclusiv:

- SA „Basarabia” 5 787,92 lei (34 727,50 / 6);
- SRL „Unic” 700,00 lei (4 200,00 / 6).

Conform prevederilor art. 108 al Codului fiscal, data obligației fiscale privind TVA este data livrării, iar data livrării se consideră data eliberării facturii fiscale sau data primirii fiecărei plăți regulate, în dependență de ce are loc mai înainte. Pentru luna februarie anul 2009 întreprinderea urma să calculeze și să declare (conform art. 115 al Codului fiscal) la buget suma TVA în mărime de 6 487,91 lei [(34 727,50 lei/6) + (4 200,00 lei/6)]. Astfel, întreprinderea neîntemeiat și-a micșorat datoria față de buget privind taxa pe valoarea adăugată în mărime de 6 487,91 lei pentru luna februarie anul 2009. Conform prevederilor art. 257(1) al Codului fiscal întocmirea incompletă sau neadecvată a dărilor de seamă fiscale se sancționează cu amendă în mărime de 500,00 lei pentru fiecare caz.

Totodată Vă atenționăm că sumele creanțelor menționate mai sus sunt reflectate în evidența contabilă la contul 221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale” la situația din 28.02.2009 cu semnul „-”. Însă conform cerințelor Normelor metodologice de aplicare a Planului de conturi contabile (Ordinul Ministerului de Finanțe al RM nr. 147 din 25.12.1997), mijloacele primite în avans pentru livrarea mărfurilor sau prestarea serviciilor urmează a fi reflectate în evidența contabilă la contul 523 „Avansuri pe termen scurt primite”.

Recomandăm de respectat prevederile Normelor metodologice de aplicare a Planului de conturi contabile.

3.1.2. Tot aici ținem să menționăm că la întreprindere nu corect a fost determinat termenul obligației fiscale privind TVA la livrarea mărfurilor de export. De exemplu, conform facturii de expediție nr CE 663838 din 29.05.2009 s-au eliberat 5000 MB țigarete marca „Jin Ling” în sumă de 389 155,00 lei (25 000,00 euro * 15,5662 lei) transportatorului - Compania „Allendorf Enterprises” LLC șofer Tatarciuc Maxim. Conform declarației vamale nr. LN02967495 din 02.06.2009, rubrica D - „Controlat la biroul de plecare” colaboratorii vamali au efectuat validarea declarației vamale și au confirmat că toate etapele vămuirii au fost îndeplinite prin aplicarea ștampilei vamale și semnătură la data de 04.06.2009. ✓

Această operațiune economică a fost reflectată incorect în evidența contabilă la venituri din vânzări la data de 29.05.2009. Conform cerințelor SNC 18 „Venitul” art. 16 venitul din vânzări de produse finite și mărfuri se consideră în baza metodei calculării în cazul livrării și transmiterii către cumpărător a drepturilor de proprietate asupra acestora. Totodată conform prevederilor contractului de vânzare-cumpărare nr. 27 din 21.04.09, încheiat între compania engleză „Alendorf Enterprises LLP” în calitate de cumpărător și SA „Tutun-CTC” în calitate de producător, eliberarea mărfii se efectuează conform condițiilor FCA (Incoterms 2000) Chișinău. De asemenea conform cerințelor pct. 5.2.2 al contractului sus menționat producătorul se obligă să prezinte cumpărătorului declarația vamală. Tot aici menționăm că conform Regulamentului internațional de interpelare a termenilor comerciali „Incoterms 2000”, FCA (Franco Căraș (locul convenit)) înseamnă că vânzătorul își îndeplinește obligația de livrare în momentul în care livrează mărfurile, vămuite pentru export, cărașului numit de cumpărător, la locul convenit. Conform prevederilor art. 108 (2) al Codului fiscal data livrării la mărfurile de export se consideră data scoaterii lor de pe teritoriul Republicii Moldova. Din cele relatate mai sus rezultă că data scoaterii mărfurilor de pe teritoriul Republicii Moldova este data livrării - 04.06.09.

Această livrare de mărfuri în mărime de 389 155,00 lei a fost declarată incorect în Declarația privind TVA la livrări la cota „0” pentru luna mai anul 2009, însă urma de declarat în declarația privind TVA pentru luna iunie anul 2009. Conform prevederilor art. 257(1) al Codului fiscal întocmirea incompletă sau neadecvată a dărilor de seamă fiscale se sancționează cu amendă în mărime de 500,00 lei pentru fiecare caz.

Recomandăm respectarea cerințelor SNC 18 „Venitul” și prevederile art. 108 al Codului fiscal.

3.1.3. Conform declarațiilor vamale numerele 11380, 11379, 11377 din 18.02.09 și a facturilor de expediție: DL 011068, DL 011066, DL 011067 din 18.02.09 și respectiv scrisorile de transport internaționale, întreprinderea a efectuat export de țigărețe marca „Jin-Ling” în valoare de 2 539 215,00 lei către compania engleză „Alendorf Eneterpraises LLP”. Aceste livrări de mărfuri în evidența contabilă nu au fost reflectate, motivându-se prin faptul că lotul de mărfuri a fost livrat în luna martie anul 2008. În urma studierii documentelor prezentate la control de către șeful sectorului logistică, care nemijlocit a fost responsabil de perfectarea documentelor vamale și exportul producției, s-a constatat:

1. Conform contractului nr. 42 din 19.11.2007, încheiat între compania engleză „Alendorf Eneterpraises LLP” – în calitate de cumpărător și SA „Tutun-CTC” – în calitate de producător, SA „Tutun-CTC” a produs și a comercializat țigărețe marca „Jin Ling” în cantitate 1 500 000 pachete în sumă de 2 539 215,00 lei. Conform condițiilor acestui contract responsabil de perfectarea documentelor vamale și exportul producției a fost SA „Tutun-CTC”. În baza ordonanței organului de urmărire penală din 25.03.08, marfa în cauză a fost recunoscută ca corp delict, a fost ridicată în baza ordonanței de ridicare din 25.03.08 și predată spre păstrare la SA „Tutun-CTC”. În evidența contabilă marfa a fost reflectată la contul extrabilanțier 921 „Valori în mărfuri și materiale primite în custodie”, cont analitic JIN LING, 1 500 000,00 bucăți.

2. În baza Ordonanței Procuraturii Anticorupție din 04 februarie 2009, a fost dispusă restituirea lotului cu țigărețe marca „Jin Ling” în cantitate 1 500 000 pachete către SA „Tutun-CTC” pentru a fi comercializate în conformitate cu contractul nr. 42 din 19.11.2007.

3. SA „Tutun-CTC” printr-o scrisoare din data de 18.02.09 adresată Departamentului Controlului Vamal, roagă să fie anulate declarațiile vamale întocmite pînă la ridicarea mărfii în Portul Giurgiulești și anume declarațiile vamale cu numerele:

3029 I 3149; 3029 I 3159; 3029 I 3173; 3029 I 3184; 3029 I 3190; 3029 I 3194; 3029 I 3203; 3029 I 3206, pentru începerea unei noi proceduri de export a lotului de țigări „Jin Ling”.

4. Conform scrisorii nr. 04/1730 din 17.04.09 de la Centrul pentru combaterea crimelor economice și corupției adresată SA „Tutun-CTC”, au fost restituite documentele anterior ridicate în baza ordonanței de ridicare din 25.03.08 după cum urmează:

a) facturile fiscale:

seria ZX0099188 – 3500 MB țigărețe marca „Jin Ling” cu suma de 296 241,65 lei;

seria ZX0099189 - 3500 MB țigărețe marca „Jin Ling” cu suma de 296 241,65 lei;

seria ZX0099190 - 3500 MB țigărețe marca „Jin Ling” cu suma de 296 241,65 lei;

seria ZX0099191 - 2200 MB țigărețe marca „Jin Ling” cu suma de 186 209,10 lei;

seria ZX0099192 - 3300 MB țigărețe marca „Jin Ling” cu suma de 279 313,65 lei;

seria ZX0099193 - 5000 MB țigărețe marca „Jin Ling” cu suma de 423 202,50 lei;

seria ZX0099194 - 5000 MB țigărețe marca „Jin Ling” cu suma de 423 202,50 lei;

seria ZX0099195 - 4000 MB țigărețe marca „Jin Ling” cu suma de 338 562,50 lei;

Total 30 000 MB (1 500 000 pachete) în suma totală de 2 539 215,00 lei destinatarul fiind compania „Alendorf Eneterpraises LLP” din 07.03.08.

b) declarațiile vamale primare: 3029 I 3149; 3029 I 3159; 3029 I 3173; 3029 I 3184; 3029 I 3190; 3029 I 3194; 3029 I 3203; 3029 I 3206;

c) scrisorile de transport internațional cu numerele: 0007616, 0007623, 0007620, 0007618, 0007617, 0007622, 0007621, 0007619;

d) certificatele fitosanitare cu numerele: 0196514, 0195615, 0195610, 0195616, 0195612, 0195613, 0195617 și 0195611.

Reieșind din cele relatate mai sus concluzionăm că întreprinderea și-a majorat neîntemeiat venitul din vânzări cu suma de 2 539 215,00 lei și costul vânzărilor cu suma de 2 607 094,27 lei pentru anul 2008, care la rîndul său a influențat la corectitudinea determinării rezultatului financiar pentru anul 2008. Astfel, societatea urmează să storneze în evidența contabilă operațiunile economice ce țin de realizarea țigărețelor marca „Jin Ling” către furnizorul „Alendorf Eneterpraises LLP, care au fost reflectate în evidența contabilă în luna martie anul 2008 prin următoarea înscriere contabilă:

3. Dt 2212 „Creanțe pe termen scurt aferent facturilor comerciale din străinătate”
Ct 6111 “Venitul din vânzarea produselor” agentul economic „Alendorf Enterprises LLP”
Dt 711 „Costul vânzării”
Ct 217 „Mărfuri”.

3.2. Auditul avansurilor pe termen scurt acordate

În rezultatul controlului de audit la acest capitol s-a constatat că conform contractului de achiziționare a tutunului nefermentat pentru anul 2009 încheiat la 06 mai 2009 cu producătorul GT “Tatian Tatiana”, producătorul își asumă obligația ca începând cu luna octombrie 2009 să livreze către SA “Tutun-CTC” 20 tone tutun nefermentat în sumă de 370 000,00 lei. La rândul său beneficiarul SA “Tutun-CTC” se obligă să achite conform graficului în trei etape: pentru pregătirea răsadnițelor, la plantarea răsadului de tutun, la recoltarea tutunului până la 1 septembrie 2009 în avans tutunul în cuantum de până la 30% din valoarea acestuia, care constituie nu mai mult de 111 000,00 lei ($370\ 000,00 * 30\%$). Contrar prevederilor graficului și neținând cont de faptul că GT “Tatian Tatiana” la situația din 01.01.2009 conform datelor evidenței contabile avea datorie față de societate în sumă de 190 000,00 lei. Necăținând la acest fapt, în luna mai 2009 întreprinderea achită în avans GT “Tatian Tatiana” suma de 130 000,00 lei. Tot aici menționăm că pentru perioada auditată nu putem analiza integral livrarea tutunului nefermentat, care conform graficului de livrare începe cu luna octombrie 2009. Situația dată va fi studiată definitiv la etapa controlului următor, deoarece controlul a fost efectuat până în luna august 2009 inclusiv.

Recomandăm de intensificat controlul asupra îndeplinirii obligațiilor contractelor de achiziționare a tutunului fermentat și a tutunului verde încheiate cu producătorii referitor la livrarea tutunului nefermentat și frunzelor verzi.

Capitolul 4. Auditul investițiilor pe termen scurt în părți legate

În rezultatul controlului de audit la acest capitol s-a constatat că în baza contractului de împrumut nr. 35-AC din 13.04.2009, **întreprinderea a acordat un împrumut în sumă de 17 940,00 lei** SC „CTC-Coroana” SRL. Împrumutul a fost acordat în două tranșe în luna mai și în luna iunie 2009. Totodată este de menționat faptul că conform procesului verbal nr. 15 al ședinței consiliului SA „Tutun-CTC” din 24.04.2009 s-a hotărât de a sista activitatea SC „CTC-Coroana” SRL prin dizolvarea ei. Dat fiind faptul că **în contractul menționat mai sus nu este prevăzut scopul acordării împrumutului**, nu ne putem expune opinia referitor la operațiunea dată. Totodată, conform condițiilor contractului, Împrumutul (SC „CTC-Coroana” SRL) urma să restituie banii în aceeași sumă până la data de 01.07.2008. Însă până la data de 31.08.2009, împrumutul nu a fost rambursat.

Capitolul 5: Auditul mijloacelor bănești

5.1. Auditul operațiunilor de casă

În rezultatul controlului de audit la compartimentul dat s-au constatat **neconformități la completarea Registrelor mașinilor de casă și control** cu memorie fiscală la magazinele Societății. Și anume:

3. 5.1.1. În coloana 9 "Vărsămînt de serviciu de numerar în caseta de bani a MCC la începutul perioadei de gestiune" se indică soldul de numerar în caseta MCC la începutul perioadei de gestiune (de exemplu: magazinul nr. 11 Hîncești, magazinul nr. 2, magazinul Ștefan Vodă) sau soldul de numerar la sfîrșitul perioadei de gestiune (magazinul nr. 39 Orhei). Corect aici urmează a fi reflectat vărsămîntul de serviciu de numerar în caseta de bani a MCC la începutul perioadei de gestiune. În cazul în care astfel de vărsămînt nu se face – *coloana 9 nu se completează.*

5.1.2. **Nu se calculează corect soldul de numerar la sfîrșitul perioadei de gestiune.** De exemplu:

Tabelul nr. 1

Data	Valoarea totală a rulajului, lei	Suma predată în casierie/încasatorului în timpul perioadei de gestiune, lei	Soldul de numerar în caseta de bani a MCC la sfîrșitul perioadei de gestiune, lei		
			Conform RMCC	Conform datelor auditului	Diferența
1	2	3	4	5	6=4-5
<i>Magazinul Vulcănești</i>					
27.05.2009			486,80		
28.05.2009	852,70	-	1 329,50	1 339,50	-10,00
19.06.2009			996,20		
20.06.2009	210,50	-	1 260,70	1 206,70	+54,00
<i>Magazinul nr. 40 Rîșcani</i>					
01.07.2009			1 924,00		
02.07.2009	858,70	-	2 682,70	2 782,70	-100,00
<i>Magazinul Nisporeni</i>					
19.05.2009			991,00		
20.05.2009	250,00	-	1 271,00	1 241,00	+30,00
<i>Magazinul nr. 68 Vadul-lui-Vodă</i>					
03.01.2009			0		
04.01.2009	450,00	375,00	0	75,00	+75,00
25.01.2009			1 190,00		
26.01.2009	900,00	-	900,00	2 090,00	-1 190,00
08.02.2009			650,00		
09.02.2009	800,00	-	800,00	1 450,00	-650,00
15.02.2009			655,00		
16.02.2009	900,00	-	900,00	1 555,00	-655,00
21.02.2009			500,00		
22.02.2009	500,00	-	500,00	1 000,00	-500,00

Surplusul de numerar în caseta de bani a MCC poate fi calificat de organele de control ca neînregistrare a tranzacției comerciale în MCC.

Menționăm că în conformitate cu prevederile p. 10 e) al Regulamentului cu privire la aplicarea mașinilor de casă și control pentru efectuarea decontărilor în numerar (Anexa nr. 5 la Hotărîrea Guvernului nr. 474 din 28 aprilie 1998), se consideră că tranzacția comercială nu este înregistrată

în MCC, deci decontările bănești în numerar se efectuează fără aplicarea MCC (se desfășoară activitate fără utilizarea MCC), dacă la verificare se depistează existența unei sume de mijloace bănești excedente, care nu poate fi justificată prin datele înscrise în documentele emise de MCC. Pentru această încălcare întreprinderea riscă să fie sancționată de către organele de control, conform art. 254(2) al Codului fiscal, cu amendă în mărime de 6 000.00 lei pentru fiecare caz de încălcare.

Recomandăm de respectat preverile Regulamentului cu privire la aplicarea mașinilor de casă și control pentru efectuarea decontărilor în numerar aprobat prin Hotărîrea Guvernului nr. 474 din 28.04.1998, iar la completarea Registrelor mașinilor de casă și control cu memorie fiscală de ținut cont de prevederile Regulamentului Ministerului Finanțelor cu privire la modul de exploatare a mașinilor de casă și control cu memorie fiscală din 24.07.98.

5.1.3. În rezultatul controlului de audit al compartimentului dat la filiala Glodeni s-a constatat că aceasta a realizat în perioada supusă controlului materiale angajaților săi fără utilizarea mașinei de casă și control. Și anume, conform dispoziției de încasare nr. 6 din 25.02.2009 s-a încasat suma de 371,76 lei de la Antonîșin Vladimir pentru paleți de lemn.

Menționăm că în conformitate cu prevederile p. 1 al Hotărîrii Guvernului RM nr. 474 din 28.04.1998 cu privire la aplicarea mașinilor de casă și control cu memorie fiscală pentru efectuarea decontărilor în numerar, contribuabilii care, potrivit legislației în vigoare, au obligativitatea ținării contabilității, se obligă să efectueze decontările bănești în numerar cu utilizarea mașinilor de casă și control cu memorie fiscală.

Astfel, întreprinderea riscă să fie sancționată în conformitate cu art. 254(1) al Codului fiscal pentru desfășurarea unei activități fără a avea mașină de casă și control, cu amendă de 5 000 lei pentru fiecare caz de încălcare.

Recomandăm de respectat prevederile Hotărîrii Guvernului RM nr. 474 din 28.04.1998 cu privire la aplicarea mașinilor de casă și control cu memorie fiscală pentru efectuarea decontărilor în numerar.

5.2. Auditul mijloacelor bănești la contul de decontare

În rezultatul controlului de audit la acest capitol s-a constatat că întreprinderea reflectă în evidență contabilă cheltuielile privind dobînzile la creditele bancare prin următoarea înscriere contabilă:

Dt 7145 „Cheltuieli privind dobînzile pentru credite și împrumuturi”

Ct 242 „Conturi curente în valuta națională”

Ținînd cont de faptul că conform prevederilor Hotărîrii cu privire la executarea Decretului Președintelui Republicii Moldova nr. 406-II din 23 decembrie 1997 nr. 294 din 17.03.98 cu modificările ulterioare băncile eliberează pentru operațiunile date extrasul din contul bancar – factură, societatea urma să reflecte operațiunea dată prin următoarele înscrieri contabile:

Dt 539 „Alte datorii pe termen scurt” Ct 242 „Conturi curente în valută națională” – în baza extrasului

Dt 714 „Alte cheltuieli operaționale” Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt” – în baza extrasului din contul bancar – factură, care este eliberată de către bancă.

Recomandăm de făcut corectările necesare la acest capitol prevederile Hotărîrii cu privire la executarea Decretului Președintelui Republicii Moldova nr.406-II din 23 decembrie 1997 nr. 294 din 17.03.1998.

5.3. Auditul mijloacelor bănești la conturile curente în valută străină

În rezultatul controlului de audit la acest capitol s-au constatat următoarele:

5.3.1. Pe parcursul perioadei supuse controlului întreprinderea a efectuat un șir de transferuri a mijloacelor bănești agenților economici străini pentru materiale, doar în baza invoice-urilor prezentate de aceștia. Este de menționat faptul că în unele invoice-uri nu este indicat termenul de

livrare a mărfurilor de către furnizorul străin. De exemplu, conform ordinului de plată în valută străină nr. 664 din 17.07.2009 a fost transferată suma de 1 376 163,53 lei (122 852 dolari SUA) furnizorului străin Kannenberg, Barker, Hail Cotton-Tabacos LTDA pentru tutun. În invoice-ul nr. 195/2009 din 23.06.2009 prezentat de furnizor nu este indicat termenul de livrare a mărfurilor. Până la data de 31.08.2009 intrări de materiale de la furnizorul dat nu au fost înregistrate în evidența contabilă a întreprinderii. Astfel la situația din 31.08.2009, datoria Kannenberg, Barker, Hail Cotton-Tabacos LTDA față de „Tutun-CTC” constituie suma de 1 377 625,47 lei (122 852 dolari SUA).

Din cauza lipsei contractelor și nestipulării în invoice-uri a clauzelor referitor la termenii de livrare, obligațiile și drepturile părților contractante, condiții force-majeure, etc., întreprinderea riscă să aibă probleme în cazul neonorării obligațiilor de către furnizorii străini.

Recomandăm de perfectat contracte cu furnizorii străini, iar în cazul lipsei acestora de indicat în invoice-uri toate clauzele prevăzute în contractul de vânzare-cumpărare.

5.3.2. Conform ordinului de plată în valută străină nr. 685 din 05.08.2009 întreprinderea a transferat suma de 21 531,65 lei (1 920,00 dolari SUA) SRL „Pro-Consulting” pentru servicii de consultanță. Întreprinderea a calculat impozitul pe venit în mărime de 10% din suma dată, însă nu a reținut-o din contul nerezidentului. În evidența contabilă această operațiune a fost reflectată prin următoarea înscriere contabilă:

Dt 2242 „Avansuri pe termen scurt acordate în străinătate”	23 684,81 lei
Ct 243 „Conturi curente în valută străină”	21 531,65 lei
Ct 534 „Datorii privind decontările cu bugetul”	2 153,16 lei (21 531,65 lei*10%)

Menționăm că în cazul când întreprinderea a calculat din contul său impozitul pe venit ce urma a fi reținut de la nerezident, suma de 2 153,16 lei urma a fi reflectată la cheltuieli.

Recomandăm de efectuat corectări corespunzătoare la acest capitol.

5.3.3. În luna august 2009 întreprinderea a importat peliculă de polimeri de la furnizorul străin PT ARGHA KARYA Prima Industry TBK. Achitarea a fost efectuată în luna iulie 2009 în baza acreditivului documentar nr. IMP710/09/0125. În evidența contabilă a întreprinderii această operațiune a fost reflectată prin următoarea înscriere:

Dt 2242 „Avansuri pe termen scurt acordate în străinătate”	
Ct 243 „Conturi curente în valută străină”	710 689,15 lei (63 394,39 Dolari SUA).

Menționăm că în conformitate cu prevederile Planului de conturi contabile operațiunea dată urma a fi reflectată corect prin următoarea înscriere contabilă:

Dt 2441 „Acreditiv”	
Ct 243 „Conturi curente în valută străină”	710 689,15 lei (63 394,39 Dolari SUA).

Această neconformitate ține de metodologie și nicidecum nu a influențat asupra rezultatului financiar.

5.4. Auditul altor mijloace bănești

În rezultatul controlului de audit la acest capitol s-au constatat că soldul contului 2453 “Transferuri bănești în expediție” la situația din 31.08.2009 constituie suma de 32,30 lei. Soldul dat a fost format în luna februarie 2009 din cauza nereflectării corecte a comisionului bancar pentru comercializarea valutei. Comisionul dat a fost calculat și reflectat în evidența contabilă conform cursului cumpărării USD preventiv (10,64 lei), care a fost dat de BC „Moldova-Agroindbank” SA. Dar conform extrasului bancar cursul de cumpărare a valutei (USD) a constituit 10,65 lei.

Recomandăm de analizat situația dată și de efectuat corectări la capitolul dat, deoarece această neconformitate a influențat la corectitudinea determinării rezultatului financiar și anume cu suma de 32,30 lei au fost micșorate cheltuielile activității financiare.

Capitolul 6. Auditul creditelor bancare pe termen lung

În rezultatul controlului surselor de finanțare atrase din exterior sub formă de credite pe termen lung s-a constatat că la situația din 30.06.2009 conform datelor evidenței contabile soldul datoriilor financiare privind creditul bancar în valută străină (EUR) conform contractului de credit nr. C06066 din 23.03.2006 cu termenul de rambursare pînă la 20.03.2011 încheiat cu BC „Moldova - Agroindbank” SA în suma de 900 000,00 EUR, constituie suma de 14 534 100,00 lei.

3. Însă, conform cursului valutar oficial stabilit de Banca Națională a Moldovei la data de 30.06.2009, echivalentul sumei creditului pe termen lung în valută străină constituie suma de 14 217 480,00 lei (900 0000,00 EUR * 15,7972). Astfel, cu suma de 316 620,00 lei (14 534 100,00 – 14 217 480,00) au fost majorate cheltuielile privind diferențele de curs valutar.

Dat fiind faptul că creditul a fost achitat integral de către întreprindere în luna august 2009, aceasta neconformitate nu a influențat asupra corectudinii determinării rezultatului financiar, însă cu suma dată a fost denaturat soldul acestui cont reflectat în raportul financiar pentru semestrul II anul 2009.

Conform cerințelor SNC 21 „Efectele variațiilor cursurilor valutare” p.14 (a) la data întocmirii bilanțului contabil se efectuează evaluarea posturilor monetare în valuta străină care se reflectă în valuta națională a Republicii Moldova prin aplicarea cursului de schimb valutar la data încheierii perioadei de gestiune.

Recomandăm de respectat cerințele SNC 21 „Efectele variațiilor cursurilor valutare”.

Capitolul 7. Auditul veniturilor anticipate pe termen lung

7.1. Întreprinderea ține evidența informației privind veniturile pe termen lung la contul 422 „Venituri anticipate pe termen lung”. Aceste venituri se obțin în rezultatul achitărilor în rate pe termen de 3 ani a autoturismelor “Dacia-Logan” de către salariații întreprinderii. Achitarea se efectuează conform contractelor de vânzare-cumpărare și graficului de achitare a sumei. De exemplu, conform contractului de vânzare-cumpărare cu achitare în rate nr. 60 din 20.01.07 salariatul Sergiu Cojocaru a achitat pentru procurarea autoturismului “Dacia-Logan” pînă în luna ianuarie 2009 suma în mărime de 23 277,00 lei. În data de 13.01.09, printr-o notă de serviciu, șeful secției marketing Sergiu Cojocaru roagă să i se restituie suma de bani achitată pentru răscumpărarea autoturismului, din motivul eliberării din funcție. Administrația întreprinderii aprobă restituirea sumei de 23 277,00 lei din casieria întreprinderii. Ținem să menționăm că conform pct. 6.4. și pct. 6,5 a contractului de vânzare-cumpărare, la încetarea anticipată a contractului individual de muncă și atunci cînd cumpărătorul refuză să primească Autoturismul în proprietate după expirarea termenului de trei ani de folosire, precum și în toate cazurile cînd autoturismul primit în posesie și folosință urmează a fi restituit Vînzătorului, el se restituie în stare bună de funcționare și la gradul corespunzător de uzură pentru întreaga perioadă de folosire, în baza unui act de predare-primire și sumele introduse de cumpărător nu se restituie. În situația dată salariatul Sergiu Cojocaru a avut în posesie și folosință pentru necesități de serviciu și proprii autoturismul (conform pct. 1.4 a contractului) pentru perioada 20 ianuarie 2007 -13 ianuarie 2009 (doi ani). La restituire nu s-a ținut cont de uzura autoturismului și au fost ignorate condițiile pct. 6.5 ale contractului sus menționat.

Dat fiind faptul că întreprinderea restituie angajatului suma de 23 277,00 lei pentru procurarea autoturismului, rezultă că angajatul a utilizat proprietatea întreprinderii în scopuri personale. Astfel, conform prevederilor art. 19 e) din Codul fiscal această reprezintă o facilitate impozabilă acordată de patron și urma a fi impozitată la salariat conform art. 88 alin. (1) din Codul fiscal.

7.2. Conform contractului de vânzare-cumpărare cu achitare în rate nr. 41 din 22.02.07 salariatul Postu Andrei în luna iulie 2009 a achitat integral suma de 35 400,00 lei pentru autoturismul

marca "Dacia-Logan" conform graficului de achitare dar nu s-a transmis dreptul de proprietate asupra autoturismului de la Vînzător la Cumpărător pînă la sfîrșitul lunii august 2009.

Vă recomandăm de perfectat documentele necesare privind transmiterea bunului de la Vînzător la Cumpărător.

Capitolul 8. Auditul datoriilor pe termen scurt privind facturile comerciale

3. 8.1. Pe parcursul perioadei auditate s-a constatat că conform declarației vamale nr. TA03280693 din 31.03.09 întreprinderea a importat 2 cutii de carton și 5 canistre din plastic cu amestecuri de substanțe pentru industria prelucrătoare de tutun în valoare de 1 742,80 euro de la furnizorul străin „Hertz Flavors International GmbH & Co.KG”, Germania. Conform prevederilor contractului de vînzare-cumpărare încheiat cu furnizorul străin, întreprinderea a importat bunuri materiale în baza condițiilor FCA (livrarea bunurilor pînă la Reinbek “punctul de frontieră Reinbek”). Conform facturii de expediție internațională (CMR) prezentată de transportator la “punctul de frontieră Reinbek” este înregistrată data de 26.03.09. În evidența contabilă întreprinderea a evaluat și a reflectat bunurile materiale importate conform cursului valutar la ziua întocmirii declarației vamale, neținîndu-se cont de Regulile internaționale de explicare a termenilor comerciali „INCOTERMS-2000” și de condițiile de comercializare prevăzute în contract. Și anume, conform declarației vamale din 31.03.09 a fost procurate bunuri materiale în sumă de 25 152,62 lei (1 742,80 euro), cursul leului moldovenesc în raport cu valuta străină, indicat în declarația vamală constituie 14,4323 lei, însă întreprinderea urma să evalueze bunurile materiale la data trecerii dreptului de proprietate de la vînzător la cumpărător, adică la data de 26.03.09. Cursul leului moldovenesc în raport cu valuta străină stabilit de Banca Națională a Moldovei la această dată constituie 14,7808 lei, astfel valoarea bunurilor materiale trebuia să constituie suma de 25 759,98 lei (1 742,80 euro * 14,7808 lei). Prin urmare, întreprinderea în cazul dat și-a micșorat neîntemeiat costul de intrare a bunurilor materiale cu suma de 607,36 lei (25 759,98 – 25 152,62).

Astfel de situații au mai fost constatate pe parcursul perioadei auditate, pe care **Vă recomandăm** să le verificați și să efectuați corectările corespunzătoare pentru fiecare caz în parte.

În acest context, Vă atenționăm că, în conformitate cu prevederile Codului civil al Republicii Moldova, Titlul I, cap. II, art.8, alin.(2), drepturile și obligațiile civile apar: a) din contracte și alte acte juridice; d) în urma dobîndirii de patrimoniu în temeiuri neinterzise de lege. Din cele expuse concluzionăm că data care se ia drept bază pentru reflectarea activelor în contabilitatea financiară va fi data din momentul în care drepturile trec de la vînzător (furnizor) la cumpărător (client), conform documentelor justificative prevăzute de legislația în vigoare, în cazul dat de la hotarul de trecere punctul Reinbek.

Determinarea condițiilor de comercializare, inclusiv locul și data convenită pentru comercializarea bunurilor (serviciilor) importate, sunt reglementate de “INCOTERMS” - Reguli internaționale de explicare a termenilor comerciali.

Recomandăm de respectat condițiile de comercializare a bunurilor importate reglementate de “INCOTERMS” - Reguli internaționale de explicare a termenilor comerciali.

8.2. Conform facturii fiscale SX7781866 din 14.02.08 filiala Glodeni a întreprinderii a procurat inventar gospodăresc (topor, lopată, fereastră, lacăte) de la furnizorul „Petmacon” SRL în sumă de 1 262,13 lei inclusiv TVA, care au fost reflectate incorect la contul 211 “Materiale”. Conform cerințelor pct. 35 al SNC 2 „Stocuri de mărfuri și materiale”, inventarul gospodăresc, îmbrăcămintea și încălțămîntea specială urmează a fi reflectate în componența obiectelor de mică valoare și scurtă durată.

Recomandăm de respectat cerințele SNC 2 „Stocuri de mărfuri și materiale”.

Capitolul 9. Auditul datorilor pe termen scurt calculate

9.1. Auditul decontărilor privind remunerarea muncii, contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și individuale și fondul asigurării obligatorii de asistență medicală

Evidența contabilă a decontărilor privind retribuirea muncii, contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și individuale și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală, se ține în corespundere cu prevederile Hotărârii Guvernului nr. 152 din 19.02.2004 cu modificările ulterioare, Legii bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2009, Legii fondurilor asigurării obligatorii de asistență medicală pentru anul 2009 și altor acte normative.

3. 9.1.1. Pe parcursul perioadei auditate s-a constatat că la filiala Glodeni a întreprinderii nu se achită munca de noapte la salariații la care programul muncii include munca prestată între orele 22.00 și 6.00 conform prevederilor art. 103 al Codului muncii al Republicii Moldova. De exemplu: conform tabelelor de pontaj durata de muncă a paznicului Stelea Oleg în luna iulie este de 16 ore consecutive după care urmează 8 ore de muncă. Total în luna iulie salariatul Stelea Oleg are lucrate 248 ore fără a fi indicat numărul de ore de noapte. Salariul calculat pentru luna iulie 2009 este în mărime de 1330,00 lei - salariul tarifar lunar aprobat în contractul colectiv de muncă. Conform prevederilor art. 159 al Codului muncii al Republicii Moldova pentru munca prestată în program de noapte se stabilește un adaos în mărime de cel puțin 0,5 din salariul tarifar pe unitate de timp stabilit salariatului. Salariul tarifar pe unitate de timp (o oră) al salariatului Stelea Oleg constituie 5,36 lei (1 330,00 lei / 248 ore). Însă conform prevederilor Codului muncii, salariul pentru munca prestată pentru o oră de noapte urma să constituie cel puțin 8,04 lei (5,36 lei*1,5).

Recomandăm de respectat prevederile articolelor 103 și 159 al Codului muncii al RM.

9.1.2. Tot aici ținem să menționăm, că întreprinderea, inclusiv și Filiala Glodeni, încorect efectuează calculul pentru indemnizațiile de concediu nefolosit salariaților a căror muncă este în schimburi și anume pe o zi calendaristică. Însă conform prevederilor pct. 6 alin. 3) al Hotărârii privind aprobarea Modulului de calculare a salariului mediu nr. 426 din 26.04.2004 salariul mediu în cazul evidenței globale a timpului de muncă pentru salariații a căror muncă este în schimburi trebuie să se calculeze pe oră. Întru confirmarea celor expuse anexăm copia scrisoarii de la Ministerul Economiei și Comerțului al RM (anexa nr. 1).

9.1.3. Conform ordinului nr. 32 RU din 13.01.09 privind premierea pentru îndeplinirea indicilor principali anuali de producere și comercializare și în conformitate cu punctul 2.2 din regulamentul privind retribuirea muncii la întreprindere s-a calculat prima salariaților pentru anul 2008 în perioada ianuarie - martie anul 2009 în sumă de 5 522 004,99 lei lei. De asemenea au fost calculate contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii în sumă de 1 270 061,15 lei (5 522 004,99 lei*23%) și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală în mărime de 193 270,17 lei (5 522 004,99 lei*3,5%).

Tot aici menționăm că în luna ianuarie 2009 conform Regulamentului de premiere pe anul 2008 a fost calculată prima salariaților PCT Glodeni pentru îndeplinirea planului de uscare a tutunului pentru lunile iulie-decembrie 2008 în sumă de 780 458,19 lei, inclusiv contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii în sumă de 141 901,49 lei (616 963,00 lei*23%) și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală în mărime de 21 593,70 lei (616 963,00 lei*3,5%).

În total a fost atribuită încorect la cheltuielile și consumurile privind retribuirea muncii a perioadei de gestiune suma de 7 765 794,50 lei. Dat fiind faptul că aceste cheltuieli și consumuri privind retribuirea muncii nu sunt aferente desfășurării activității de întreprinzător pentru anul 2009 dar pentru anul precedent, întreprinderea a majorat neîntemeiat cheltuielile și consumurile perioadei de gestiune, care la rândul său a influențat la corectitudinea determinării costului producției finite.

Întru corectitudinea determinării perioadei fiscale în care aceste cheltuieli urmează a fi deduse, este necesar de ținut cont de prevederile p. 2(b) art. 44 din Codul fiscal. Conform prevederilor articolului sus menționat, deducerea se permite în anul fiscal pe parcursul căruia au fost suportate

cheltuielile, cu excepția cazurilor când aceste cheltuieli trebuie raportate la un alt an fiscal, în scopul reflectării corecte a venitului. Dat fiind faptul că aceste plăți au fost calculate și achitate angajaților pentru rezultatele anului 2008, adică legate de veniturile obținute în anul 2008, aceste plăți urmau a fi deduse la determinarea impozitului pe venit în anul 2008.

Astfel societatea neîntemeiat a majorat cheltuielile și consumurile perioadei de gestiune care la rîndul său au influențat la formarea costului producției finite.

3. **Recomandăm de respectat prevederile S.N.C. 1 „Politica de contabilitate” și de reflectat cheltuielile date la contul 331 „Corectarea rezultatelor perioadelor precedente”, în caz contrar aceste cheltuieli urmează să fie ajustate la completarea Declarației cu privire la impozitul pe venit pentru anul 2009.**

9.1.4. În luna februarie anul 2009 întreprinderea a reflectat indemnizațiile la concediere pentru salariații concediați din sectorul de marketing în sumă de 104 100,30 lei la contul 712 „Cheltuieli comerciale”. Conform cerințelor SNC 3 „Componenta consumurilor și cheltuielilor întreprinderii” Anexa nr. 1 plata indemnizației la concediere se reflectă la contul 713 „Cheltuieli generale și administrative”.

Recomandăm de efectuat corectările corespunzătoare la acest capitol.

9.2. Auditul datoriei față de personal privind alte operații

În rezultatul controlului de audit la acest capitol s-au constatat următoarele:

9.2.1. Conform decontului de avans nr. 04 din 03.03.2009 angajatul Capcea Vladimir a fost detașat în perioada de la 25.02.2009 pînă la 01.03.2009 în Italia și Croația.

Aici este de menționat faptul că întreprinderea a plătit diurnele în conformitate cu normele stabilite pentru Italia în sumă de 1 361,49 lei (25 euro*4zile*13,6149). Însă, dat fiind faptul că angajatul a fost detașat în două țări, diurna urma să i se achite conform normelor stabilite pentru fiecare țară în parte. De asemenea conform prevederilor p. 27 al Regulamentului cu privire la detașarea salariaților întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor din Republica Moldova aprobat prin Hotărîrea Guvernului RM nr. 836 din 24.06.2002, la detașarea unei persoane în două și mai multe țări, diurna pentru ziua deplasării dintr-o țară în alta se plătește în mărime de 100 procente în valută și în conformitate cu normele țării în care se deplasează detașatul.

Conform anexei nr. 2 la Regulamentul menționat mai sus, norma diurnei pentru Italia constituie 25 euro, iar la detașarea în Croația norma diurnei constituie 25 dolari SUA și plafonul-limită de cazare – 80 dolari SUA.

În documentul ce confirmă cheltuielile pentru cazare în hotelul Park din Croația (26.02.2009-28.02.2009) este inclusă printr-un singur rînd costul serviciilor de închiriere a locuinței și plata dejunului în sumă totală de 2 043,52 lei (1 107,00 kune croate*1,846). Vă atenționăm că în conformitate cu prevederile p. 20 al Regulamentului, cheltuielile pentru hrană și alte servicii personale, incluse în conturile pentru închirierea încăperii, se achită din contul diurnelor și nu sînt supuse recuperărilor. De asemenea conform prevederilor punctelor 21 și 26 ale Regulamentului, în cazurile în care salariatul pleacă în misiune de serviciu în străinătate, el este asigurat gratuit cu hrană de țara-gazdă, plata diurnei se efectuează în mărime de 30 la sută din norma diurnei. Dacă salariatului detașat în țara-gazdă i se pune la dispoziție doar o masă sau două pe zi, în funcție de posibilitățile financiare ale întreprinderii și decizia conducătorului, lui i se poate plăti, suplimentar la sumele prevăzute mai sus, diferența dintre cotele diurnelor, preconizate pentru hrană (70 la sută din diurnă) și hrana pusă la dispoziție reieșind din calculele: 15 la sută – dejunul, 50 la sută – prînzul și 35 la sută – cina.

Reieșind din cele menționate, suma diurnelor care urma a fi achitată de către întreprindere constituie suma de 1 080,53 lei, conform calculului prezentat mai jos:

1. pentru perioada 25.02.2009-26.02.2009:
 $25,00 \$ * 1 \text{ zi} * 10,6101 = 265,25 \text{ lei}$
2. pentru perioada 26.02.2009-28.02.2009:

$(30\% * 25,00 \$ + 70\% * 25,00 \$ * 50\% + 70\% * 25,00 \$ * 35\%) * 2 \text{ zile} * 10,6101 = 22,38 \$ * 2 \text{ zile} * 10,6101 = 474,91 \text{ lei}$

3. pentru perioada 28.02.2009-01.03.2009:

$25 \text{ €} * 1 \text{ zi} * 13,6149 = 340,37 \text{ lei}$

4. suma totală a diurnelor:

$265,25 \text{ lei} + 474,91 \text{ lei} + 340,37 \text{ lei} = 1\,080,53 \text{ lei}$.

Astfel, întreprinderea a achitat supranormă cheltuielile de diurnă în sumă de 280,96 lei (1 361,49 lei - 1 080,53 lei).

3. Tot aici este de menționat faptul că întreprinderea a achitat cheltuieli supralimită de cazare pentru perioada aflării în Croația în sumă de 290,30 lei ($2\,043,52 - (25,00 \$ - 22,38 \$) * 2 * 10,6101 - 80,00 \$ * 2 \text{ zile} * 10,6101$).

În acest caz întreprinderea urma să rețină și să calculeze din suma diurnei și a cheltuielilor de cazare achitate supralimită, prime de asigurare obligatorie de asistență medicală în mărime de 6% (3% de la angajator și 3% de la angajat), în conformitate cu prevederile Legii cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală nr. 1593-XV din 26.12.2002.

De asemenea, menționăm că în conformitate cu prevederile art. 18 c) și art. 19 ale Codului Fiscal, întreprinderea urma de asemenea să calculeze impozitul pe venit din suma cheltuielilor de diurnă compensată supralimită salariatului Capcea Vladimir.

Astfel de cazuri au mai fost constatate pe parcursul perioadei supuse controlului.

Recomandăm de efectuat corectările corespunzătoare la acest capitol.

9.2.2. Conform facturii fiscale seria, nr. RU 1982501 din 13.02.2009 de la SRL „Actual Service” filiala Glodeni a societății a procurat rechizite de birou în sumă de 155,00 lei inclusiv TVA în sumă de 25,83 lei. Achitarea a fost efectuată în numerar, conform bonului fiscal anexat la decontul de avans fără număr din 13.02.2009, prezentat de Bogdan Svetlana. În evidența contabilă filiala Glodeni a înregistrat această operațiune de două ori:

1) Dt 813 „Consumuri indirecte de producție”

Ct 532 „Datorii față de personal privind alte operații” 155,00 lei

2) Dt 813 „Consumuri indirecte de producție” 129,17 lei

Dt 534 „Datorii privind decontările cu bugetul” 25,83 lei

Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt” 155,00 lei.

Astfel, cu suma de 155,00 lei au fost majorate nejustificat consumurile indirecte de producție.

Recomandăm de efectuat corectări la acest capitol.

9.3. Auditul altor datorii pe termen scurt

În rezultatul controlului prezentului capitol s-au constatat următoarele:

9.3.1. În baza facturilor fiscale seria WT nr. 0573588 din 16.03.2009 și seria WT 0850765 din 25.03.2009 prezentate de către SRL „Alcedo Grup” și Î.M. „OLD City Summer HALL” S.R.L. a fost reflectată la cheltuieli de reprezentare suma de 10 460,17 lei, ceea ce reprezintă cheltuielile de transport (tur-retur) și de deservire a reprezentantului companiei elvețiene „P.Lehman Consulting”.

Astfel de cazuri au fost constatate pe toată perioada supusă controlului.

În conformitate cu prevederile Hotărârii Guvernului cu privire la limitarea unor tipuri de cheltuieli permise spre deducere din venitul brut nr. 130 din 6.02.1998 la cheltuielile de reprezentanță, ce țin de activitatea de antreprenariat a întreprinderii, se raportează: cheltuielile pentru primirea oficială a delegațiilor, inclusiv celor străine, pentru frecventarea manifestațiilor culturale și reprezentațiilor teatralizate, achitarea serviciilor traducătorilor neîncadrați în procesul întreprinderii, pentru tratații în timpul și locul unde decurg negocierile de afaceri și manifestațiile culturale respective, precum și alte cheltuieli similare. De asemenea la cheltuielile de

reprezentanță se raportează cheltuielile pentru primirea delegațiilor, suportate de către partenerii de afaceri – pentru încheierea diverselor acorduri, contracte.

Reieșind din cele menționate relatăm că cheltuielile ce țin de procurarea biletelor de avion (tur-retur) și de cazare ale reprezentanților companiei elvețiene pe care le suportă S.A. "Tutun-CTC" nu reprezintă cheltuieli de reprezentanță.

Astfel cheltuielile date urmează a fi reflectate în componența cheltuielilor generale și administrative.

Tot aici menționăm că în Contractul de consultanță nr. 19-SV din 2.03.2009 încheiat între SA "Tutun-CTC" și „P.Lehman Consulting” este prevăzută și compensarea cheltuielilor de deplasare și cazare ale reprezentanților companiei elvețiene pe care le suportă SA "Tutun-CTC".

În conformitate cu prevederile p.1) art. 970 al Codului civil prin contractul de prestări de servicii, o parte (prestator) se obligă să presteze celeilalte părți (beneficiar) anumite servicii, iar această se obligă să presteze retribuția convenită.

Prin urmare, dacă contractul prevede deplasarea prestatorului în altă localitate și prestarea serviciilor conform contractului într-o perioadă de timp, atunci cheltuielile de transport și alte cheltuieli reprezintă cheltuielile prestatorului care sunt legate nemijlocit de respectarea îndeplinirii condițiilor contractului. Reieșind din cele menționate, compensarea cheltuielilor de transport și cazare ale reprezentanților companiei elvețiene suportate de către beneficiar (S.A. „Tutun-CTC”) nu reprezintă restituirea cheltuielilor de deplasare dar o parte de retribuție a serviciilor prevăzute conform prevederilor contractului de prestare a serviciilor de consultanță.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 93(6) și 97(1) ale Codului fiscal, aceste cheltuieli se includ în costul serviciilor prestate de „P.Lehman Consulting” și în conformitate cu art. 111 e) din Codul fiscal de la valoarea lor de asemenea urma de calculat și de declarat TVA. Totodată în conformitate cu prevederile art.71 (b) din Codul fiscal din aceste plăți întreprinderea urma să rețină și să declare la buget un impozit în mărime de 10%.

Recomandăm de calculat și de declarat la buget suma TVA aferentă serviciilor prestate și totodată de reținut și de declarat bugetului suma impozitului pe venit în mărime de 10%.

9.3.2. Conform facturii fiscale seria XT nr. 1027826 din 28.05.2009 primită de la „Pares Net” SRL societății i-au fost prestate servicii de design a ciocolatei medalie Marengo, ciocolata Marengo și cartuș Marengo în sumă de 8 943,27 lei. În evidența contabilă această operațiune a fost reflectată incorect prin următoarele înregistrări contabile:

Dt 2112 „Semifabricate cumpărate și articole de completare”

Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt” – 3 832,83 lei;

Dt 2114 „Ambalaje și materiale pentru ambalat”

Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt” – 5 110,44 lei.

Astfel cu suma dată a fost majorat costul ambalajelor la țigăretele Marengo.

Ținând cont de faptul că întreprinderea a procurat de la S.A. „Bucuria” ciocolata Marengo deja ambalată cheltuielile ce țin de design cicolata Marengo și desing cartuș cicolata Marengo urmează a fi reflectate în componența cheltuielilor comerciale.

Notă: În timpul controlului au fost efectuate corectările corespunzătoare la acest punct.

9.3.3. În baza facturii fiscale seria SX nr. 7839294 din 21.04.2009 primită de la „Grafic-Prim” SRL societății i-au fost prestate servicii de reparație a dispenserelor în sumă de 2 760,00 lei. În evidența contabilă această operațiune a fost reflectată incorect prin următoarea înscriere contabilă:

Dt 2131 „Obiecte de mică valoare și scurtă durată în stoc”

Ct 539 „Alte datorii pe termen scurt”

Ținând cont de faptul că această sumă reprezintă cheltuieli de reparație a dispenserilor, prin urmare societatea urma să reflecte această cheltuială în componența cheltuielilor comerciale.

Notă: În timpul controlului au fost efectuate corectările corespunzătoare la acest punct.

9.3.4. În baza facturii fiscale primită de la ICS „Leogrant” SRL societății i-au fost prestate servicii de deservire a manifestării EVENT MARENGO în sumă de 79 425,00 lei inclusiv TVA

în sumă de 13 237,50 lei. Conform prevederilor contractului de locațiune încheiat între ICS "Leogrant" SRL și S.A. "Tutun-CTC" prețul contractului include plata pentru:

- locațiunea sălii, inclusiv amenajarea, curățirea și asigurarea securității;
- oferirea echipamentului tehnic;
- servicii suplimentare – mîncare și băuturi, inclusiv deservirea evenimentului de către chelneri, pregătirea și servirea bucatelor și băuturilor.

În evidența contabilă această operațiune a fost reflectată în componența **cheltuielilor de reclamă.**

În conformitate cu prevederile Legii cu privire la publicitate nr. 1227-XII din 27.06.1997 și subclasa 74.40.0 din Clasificatorul Activităților din Economia Moldovei (CAEM) ediție oficială a Departamentului Statistică și Sociologie al R. Moldova, subclasa publicitate include:

- proprietatea și realizarea companiilor publicitare, crearea și amplasarea reclamelor pe străzi (pe panouri pentru reclamă, tablele de anunțuri);
- amenajarea vitrinelor, proiectarea sălilor de expoziții, amplasarea mijloacelor de reclamă în mașini autobuze, etc;
- realizarea de mesaje publicitare pentru radio, televiziune, adică cumpărarea timpului și locul pentru reclamă efectuată prin intermediul mijloacelor de informare în masă;
- reclamă aeriană, răspîndirea sau distribuirea materialelor sau mostrelor pentru reclamă, închirierea locurilor pentru scopuri publicitare.

Tot aici menționăm că conform prevederilor SNC nr. 2 „Stocuri de mărfuri și materiale” marketing reprezintă un serviciu informațional de studiere a pieței (studierea cererii, întrebărilor de formare a prețurilor, reclamei, stimulării realizărilor, planificării sortimentului) necesare pentru adoptarea unor anumite decizii de administrare – dirijare în scopul activizării fabricării și realizării producției.

Reieșind din cele menționate, relatăm că cheltuielile ce țin de servicii suplimentare – mîncare și băuturi, inclusiv deservirea evenimentului de către chelneri, pregătirea și servirea bucatelor și băuturilor **nu reprezintă cheltuieli de marketing.**

Astfel cheltuielile date urmează a fi reflectate în componența **cheltuielilor generale și administrative și ajustate în scopuri fiscale în Declarația cu privire la impozitul pe venit pentru anul 2009.**

9.3.5. Conform facturii fiscale seria WT nr. 1027827 din 28.05.2009 primită de la S.R.L. "Pares Net" societății i-au fost acordate servicii de publicitate în revista "AQUARELLE" în sumă de **96 587,19 lei** inclusiv TVA în sumă de 16 097,87 lei sub titlu " Яна Япиева в жизни мне встречаются только хорошие люди". Reieșind din prevederile Legii cu privire la publicitate nr. 1227-XII din 27.06.1997 și subclasa 74.40.0 din Clasificatorul Activităților din Economia Moldovei (CAEM) ediție oficială a Departamentului Statistică și Sociologie al R. Moldova și prevederile SNC nr. 2 „Stocuri de mărfuri și materiale” concluzionăm că **cheltuielile date nu reprezintă cheltuieli de reclamă.**

De asemenea menționăm că cheltuielile date **nu sunt deductibile în scopuri fiscale,** deoarece nu se conformă întocmai prevederilor art. 24 alin. (1) din Codul fiscal. Totodată Vă atenționăm faptul că conform prevederilor art. 19 din Codul fiscal, plățile date sînt considerate ca facilități acordate de patron și urmează a fi impozitate la salariat conform art. 88 alin. (1) din Codul fiscal. Concomitent menționăm că în conformitate cu prevederile art. 102(4) suma TVA achitată sau care urmează a fi achitată, pe valorile materiale, serviciile procurate care nu sînt folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător nu se trece în cont și se raportează la cheltuielile perioadei. Astfel suma TVA trecută în cont în momentul procurării serviciilor care nu au fost folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător urmează a fi reflectată în Registrul de evidență a procurărilor pentru perioada de gestiune cu semnul minus și în boxele 12, 13 din declarația privind TVA.

Recomandăm de analizat cele expuse și de efectuat corectările corespunzătoare.

9.3.6. În luna aprilie anul 2009 a fost reflectată la cheltuieli suma de 2 000,00 lei, pentru cotizații de membru Asociației Naționale a Producătorilor din Moldova în baza unei scrisori adresate societății. Însă menționăm că în rezultatul modificărilor efectuate în Hotărîrea Guvernului RM

nr. 294 din 17.03.98 cu privire la executarea Decretului Președintelui Republicii Moldova nr. 406-II din 23.12.1997, începînd cu data de 01.07.2008 formularul tipizat al facturii se utilizează și la livrările de servicii.

Întru confirmarea cheltuielilor date, **Vă recomandăm** să interveniți la Asociația menționată mai sus pentru a vă elibera factura pe serviciile date.

3. 9.3.7. În rezultatul controlului de audit a acestui capitol la filiala Glodeni s-a constatat că în baza contractelor de arendă încheiate cu persoanele fizice în perioada supusă controlului întreprinderea a reflectat în componența consumurilor indirecte de producție costul de arendă a mijloacelor de transport și a terenurilor agricole în sumă de 3 372,70 lei. Însă este necesar de subliniat faptul că în conformitate cu modificările introduse în poziția 8 din anexa nr. 1 a Hotărîrii Guvernului nr. 294 din 17.03.1998 formularul tipizat al actului de achiziție a serviciilor de locațiune și a cheltuielilor aferente se utilizează în cazul operațiunilor economice ce țin de primirea serviciilor, precum și la refacturarea cheltuielilor aferente serviciilor de locațiune, obținute de la persoanele fizice (cetățeni), neînregistrate în calitate de subiecți ai activității de antreprenariat. Întru executarea Hotărîrii Guvernului R.M. nr. 762 din 24.06.2008 cu privire la aprobarea modificărilor și completărilor ce se operează în Hotărîrea Guvernului nr. 294 din 17.03.1998 și conform Ordinului Biroului Național de Statistică al R.M. nr. 88/106 din 06.10.2008 a fost aprobat formularul tipizat de document primar cu regim special „Actul de achiziție a serviciilor de locațiune și a cheltuielilor aferente” și Instrucțiunea privind completarea formularului tipizat cu regim special „Actul de achiziție a serviciilor de locațiune și a cheltuielilor aferente”.

Reieșind din cele relatate, menționăm că Actul de achiziție a serviciilor de locațiune și a cheltuielilor aferente se utilizează în cazul operațiunilor economice ce țin de primirea serviciilor, precum și la refacturarea cheltuielilor aferente serviciilor de locațiune, obținute de la persoanele fizice (cetățeni).

Întru confirmarea cheltuielilor de arendă obținute de la persoanele (cetățenii) neînregistrate în calitate de subiecți ai activității de antreprenariat, **Vă recomandăm** să întocmiți formularul tipizat de document primar cu regim special „Actul de achiziție a serviciilor de locațiune și a cheltuielilor aferente” aprobat conform Ordinului Biroului Național de Statistică al R.M. nr. 88/106 din 06.10.2008, în caz contrar aceste cheltuieli urmează a fi corectate în rîndul 03026 din anexa 2 D a Declarației cu privire la impozitul pe venit pentru anul 2009 forma VEN 08 ca cheltuieli neconfirmate documentar.

Capitolul 10. Auditul cheltuielilor de reclamă

În rezultatul controlului de audit la acest capitol s-au constatat următoarele:

10.1. În scopul majorării gradului de loialitate a magazinelor, ce comercializează țigaretile SA „Tutun-CTC”, fidalității acestora față de întreprindere, mercantizării locurilor de vînzare, de la depozitul materiale al întreprinderii se eliberează materiale și obiecte de mică valoare și scurtă durată în gestiunea specialistului cordonator, care mai apoi le repartizează magazinelor.

De exemplu în luna iulie au fost repartizate la magazine 300 de standuri de mercantizare. În evidența contabilă această operațiune a fost reflectată prin următoarele formule contabile:

Dt 2132 “Obiecte de mică valoare și scurtă durată în exploatare”

Ct 2131 “Obiecte de mică valoare și scurtă durată în stoc”

Dt 7124 “Cheltuieli privind reclama”

Ct 214 “Uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată”

Dt clasa 9 (cont extrabilanțier) – se ține evidența cantitativă a standurilor de mercantizare după agenții de vînzării care sunt angajații întreprinderii.

Ulterior în baza actelor de casare întreprinderea confirmă scoaterea din uz și casarea obiectelor folosite conform destinației stipulate în Ordinile întreprinderii. În evidența contabilă această operațiune este reflectată prin următoarea formulă contabilă:

Dt 214 "Uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată"

Ct 2132 "Obiecte de mică valoare și scurtă durată în exploatare"

Concomitent întreprinderea calculează incorect TVA de la valoarea acestor standuri de mercantizare. Dat fiind faptul că asupra obiectelor date nu a trecut dreptul de proprietate, în acest caz lipsește obiectul impunerii cu TVA.

Astfel întreprinderea își majorează cheltuielile perioadei de gestiune cu suma TVA care este calculată de la valoarea standurilor de mercantizare.

3. În scopul calificării uzurii calculate la obiectele de mică valoare și scurtă durată ca cheltuieli de reclamă este necesar ca societatea să elibereze unităților de comerț standurile de mercantizare în baza facturilor de expediție și în baza contractelor încheiate cu unitățile date. În contractele date urmează să fie stipulat următorul moment: că pe obiectele date urmează să fie plasate numai producția societății, în cazul în care pe aceste obiecte vor fi plasate mărfurile unităților de comerț, atunci aceste bunuri (standurile de mercantizare) pot fi calificate ca transmise unităților de comerț în folosință cu titlu gratuit. Este de menționat faptul că în conformitate cu prevederile art. 24(1) al Codului fiscal se permite deducerea cheltuielilor ordinare și necesare achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul anului fiscal exclusiv în cadrul activității de întreprinzător. Iar conform prevederilor art. 5 p. 16) al Codului fiscal, activitatea de întreprinzător reprezintă orice activitate conform legislației, desfășurată de către o persoană având drept scop obținerea veniturilor sau în urma desfășurării căreia, indiferent de scopul activității se obține venit. Însă transmiterea în folosință cu titlu gratuit a bunurilor nu prevede obținerea veniturilor, în legătură cu aceasta cheltuielile de uzură a obiectelor transmise cu titlu gratuit nu se permit spre deducere în scopuri fiscale deoarece nu se conformă prevederilor art. 24(1) din Codul fiscal.

Concomitent întreprinderea urmează să țină evidența analitică a obiectelor la un cont extrabilanțier pe fiecare unitate comercială.

Întru intensificarea controlului asupra ținerii evidenței bunurilor materiale transmise în folosință cu titlu gratuit, recomandăm de ținut evidența analitică a obiectelor la un cont extrabilanțier pe fiecare unitate comercială.

Tot aici este de menționat faptul că conform prevederilor contractelor pentru plasarea dispenserelor încheiate între SA „Tutun-CTC” (în continuare beneficiar) și agenții economici din R.M. (în continuare executori) beneficiarul transmite dispensele, iar executorul se obligă să presteze servicii pentru plasarea materialelor publicitare și a utilajului. Utilajul se plasează și se folosește pentru expunerea producției sub mărcile comerciale ale companiei „Tutun-CTC” în volum minim de 50% din suprafața totală. Conform prevederilor p. 2.1. din contract dispenserul rămâne proprietatea Beneficiarului pe parcursul valabilității prezentului contract. Totodată conform p. 4.4. din prezentul contract după expirarea termenului contractului sau după rezilierea lui, utilajul trebuie să fie înapoiat Beneficiarului, în stare bună, ținând cont de uzură. Dat fiind faptul că în contractele menționate este stipulat că numai 50% din suprafața totală a dispenserelor este destinată pentru amplasarea mărfii SA „Tutun-CTC”, atunci cheltuielile de uzură a dispenserelor se vor permite spre deducere numai în mărime 50% din valoarea lor și vor urma a fi corectate în declarația cu privire la impozitul pe venit pentru anul 2009. Astfel, valoarea bunului în mărime de 50% poate fi calificată de către organele de control ca bun transmis în folosință cu titlu gratuit. În scopul calificării uzurii calculate la dispense ca cheltuieli de reclamă, recomandăm:

- a) de stipulat în contractele menționate faptul că dreptul de a utiliza 50% din suprafața totală a dispenserelor se acordă de către SA „Tutun-CTC” contra dreptului de a plasa dispensele în unitățile comerciale ale agenților economici sau
- b) de stipulat în contractele menționate că dispensele se plasează și se folosesc pentru expunerea producției comerciale ale companiei „Tutun-CTC” SA în volum de 100% din suprafața totală.

10.2. În scopul promovării producției proprii, societatea decontează în baza actelor de casare materiale în scop de publicitate. Menționăm că în conformitate cu prevederile stipulate în

Scrisoarea nr. 05/1-06/252 din 22.06.2001 privind particularitățile aplicării unor prevederi ale Codului fiscal la organizarea acțiunilor în scop de publicitate, precum și în scopul reflectării corecte a acestor materiale ca cheltuieli de reclamă, este necesar ca întreprinderea să poată demonstra că aceste cheltuieli au avut un caracter public: de exemplu, de indicat data și locul organizării în masă a reclamei pentru un cerc nelimitat de persoane. Concomitent menționăm că în conformitate cu prevederile art.1 din Legea cu privire la publicitate nr. 1227-XIII din 27 iunie 1997, publicitatea (reclama) reprezintă informația publică despre persoane, mărfuri (lucrări, servicii), idei sau inițiative (informație publicitară, material publicitar) menită să suscite și să susțină interesul public față de acestea, să contribuie la comercializarea lor și să ridice prestigiul producătorului.

Dat fiind faptul că în actele normative nu este stipulată definiția de "masă", întru corectitudinea reflectării materialelor în scop de publicitate, **Vă recomandăm** să elaborați Regulamentul cu privire la desfășurarea reclamei în care să stipulați următorul moment: începînd cu cîți participanți reclama se va considera organizată în masă.

Compartimentul II. Auditul datoriilor privind decontările cu bugetul

Capitolul 1. Reținerea finală a impozitului din unele tipuri de venituri, art. 90¹ (3¹)

În rezultatul controlului de audit la acest capitol s-a constatat că **întreprinderea nu reține impozitul pe venit la sursa de plată în mărime de 15% din sumele de compensare a pagubei cauzate angajaților în urma mutilării sau a altor vătămări ale sănătății în timpul exercitării obligațiilor de serviciu achitate angajaților.** Menționăm că în conformitate cu prevederile art. 90¹ (3¹) din Codul fiscal întreprinderea urmează să rețină și să achite la buget un impozit în mărime de 15% din plățile îndreptate spre achitare persoanelor fizice, în formă monetară și nemonetară, a căror sumă nu este deductibilă în scopuri fiscale și nu este calificată ca venit impozabil pentru persoanele fizice, în conformitate cu art. 18, inclusiv patrimoniul transmis către persoanele fizice cu titlu de donație.

Recomandăm de efectuat corectările corespunzătoare, în caz contrar Societatea riscă să fie amendată în conformitate cu prevederile art. 228 alin (1) și art. 261 alin. (4) din Codul Fiscal Titlul V "Administrarea Fiscală".

Capitolul 2. Reținerile din veniturile nerezidentului obținute în Republica Moldova

În rezultatul controlului de audit la acest capitol dat s-au constatat următoarele:
Conform invoice-ului nr. 5021 din 16.01.2009 întreprinderii i-au fost acordate servicii de transport de către „Symetal Aluminium Foil Converting” SA Grecia în sumă de 33 356,50 lei (2 450,00 Euro).

De asemenea de către furnizorul străin „Nasta” SRL, conform invoice-ului 25899-28/05/2009, au fost acordate servicii de transport în sumă de 7 078,68 lei (450,00 Euro).

Menționăm că **întreprinderea nu a reținut impozitul pe venit** la sursa de plată din sumele achitate în folosul nerezidentului.

Însă în conformitate cu prevederile art. 71 lit. m) din Codul fiscal, veniturile nominalizate, se consideră venituri ale nerezidentului obținute în Republica Moldova. Potrivit art. 91 din Codul fiscal, la efectuarea plății în folosul nerezidentului pentru serviciile date, se reține un impozit în mărime de 10%. Prin urmare, **întreprinderea și-a micșorat datoria față de buget cu suma impozitului care urma a fi reținut.**

Astfel de cazuri s-au constatat pe toată perioada supusă controlului.

Recomandăm de efectuat corectările corespunzătoare, în caz contrar Societatea riscă să fie amendată în conformitate cu prevederile art. 228 alin (1) și art. 261 alin. (4) din Codul Fiscal Titlul V "Administrarea Fiscală".

Capitolul 3. Taxa pe valoarea adăugată

3.1. În rezultatul controlului s-a constatat că în baza Autorizației de comercializare eliberată de Ministerul Agriculturii și Industriei Alimentare al R.M. în luna ianuarie anul 2009 întreprinderea a realizat complexul de uscare și prelucrare a tutunului situat în R. Moldova r. Cimișlia s. Gura Galbenă și terenul cu suprafața de 1,0387 ha agentului economic S.R.L. „Ghiocel Negru”. Valoarea de bilanț a activelor a constituit suma de 841 043,49 lei, iar prețul de realizare a acestor active a constituit 770 833,33 lei. Astfel întreprinderea în rezultatul acestei operațiuni economice a înregistrat pierderi în sumă de 70 210,16 lei.

Însă menționăm că întreprinderea contrar prevederilor alin.(5) art. 97 din Codul fiscal nu a calculat TVA de la diferența negativă dintre valoarea de piață și valoarea de bilanț a activelor date. Conform prevederilor articolului menționat mai sus valoarea impozabilă a livrării impozabile a activelor supuse uzurii reprezintă valoarea cea mai mare dintre valoarea lor de bilanț și valoarea de piață.

Tot aici menționăm că în evidența contabilă întreprinderea a reflectat valoarea de bilanț a suprafeței de pământ la contul 721 „Cheltuieli ale activității de investiții” în sumă de 18 044,00 lei, însă menționăm că societatea nu a reflectat în evidența contabilă valoarea de piață a pământului. Cu atât mai mult în factura fiscală seria 0023156 din 31.01.2009 eliberată agentului economic SRL „Ghiocel Negru” este reflectat lotul de pământ (1,0387) ha fără sumă.

Recomandăm de analizat situația creată și de efectuat corectările corespunzătoare la acest capitol.

Capitolul 4. Auditul datoriilor privind accizele

4.1. În rezultatul controlului de audit la acest capitol s-a constatat că întreprinderea nu a calculat accizele la mărfurile exportate în anul 2008 și pentru care a expirat termenul de repatriere a valutei. Conform datelor evidenței contabile în luna februarie 2008 a fost efectuată livrarea de mărfuri furnizorului străin SC “Doina-Ukraina” SRL, Ucraina. La situația din 31.08.09 datoria SC “Doina-Ukraina” SRL față de SA “Tutun-CTC” constituie suma de 188 100,09 lei (18 086,20 \$). Însă, conform prevederilor art. 123 (4) în cazul exportului de mărfuri supuse accizelor, obligația de achitare a accizelor este valabilă pînă la momentul repatrierii valutei și prezentării documentelor justificative specificate la art. 125 alin (4):

- contractul încheiat cu partenerul străin privind livrarea mărfurilor supuse accizelor;
- documentele de plată și extrasul băncii care confirmă casarea de facto pe contul întreprinderii a sumei rezultate din vânzarea mărfurilor supuse accizelor partenerului străin;
- declarația vamală a încărcăturii sau copia ei certificată de conducătorul și de contabilul-șef cu mențiunile organului vamal al Republicii Moldova care a eliberat marfa pentru export.

În cazul neprezentării în termenele stabilite de Inspectoratul Fiscal principal de Stat de pe lângă Ministerul Finanțelor a documentelor specificate mai sus subiectul impunerii achită accizele, amenzile și penalitățile în mărimea și modul prevăzut la art. 260 alin (5) și art. 225 alin.(2)

Conform legii “Cu privire la reglementarea repatrierii mijloacelor bănești, mărfuri și servicii provenite din tranzacțiile externe” nr. 1466-XIII din 29.01.1998 repatrierea se efectuează în termen de nu mai mult de un an. Prin urmare, întreprinderea urma să calculeze și să achite accizele în sumă de 34 764,28 lei pînă la 28 februarie 2009.

Recomandăm de declarat și de achitat accizele sus menționate.

4.2. Conform contractului de vânzare-cumpărare nr. 27 din 21.04.09, încheiat între compania engleză „Alendorf Eneterpraises LLP” în calitate de cumpărător și SA „Tutun-CTC” în calitate de producător, SA „Tutun-CTC” se obligă să producă și să livreze mărfuri, țigarete dar cumpărătorul se obligă să achite la timp conform contractului aceste mărfuri. Printr-o scrisoare din 28.05.09 adresată SA „Tutun-CTC”, reprezentantul companiei „Alendorf Eneterpraises LLP” roagă să se efectueze livrarea țigaretelor de marca „Jin-Ling” în mărime de 500 cutii către compania „Steel Deal LTD” Zona Liberă Curtici Arad, România. În factura de expediție CE 663838 din 29.05.09 în coloana „transportator” este indicată compania „Alendorf Eneterpraises LLP”, în coloana „destinatar” este indicată Compania „Steel deal LTD”, loc descărcare - Curtici Arad, România. La perfectarea declarației vamale din 02.06.09 țara de destinație este indicată România. **Factura de expediție îndeplinită în modul menționat mai sus nu corespunde cu cerințele contractului de vânzare-cumpărare nr. 27 din 21.04.09, conform căruia compania „Alendorf Eneterpraises LLP” are obligațiuni de „cumpărător” dar nu de „intermediar” sau „comisioner”. Reieșind din cele menționate relatăm că societatea a perfectat factura de expediție contrar cerințelor contractului de vânzare-cumpărare.**

În conformitate cu prevederile art. 124 (4) titlul IV al Codului fiscal, accizele nu se achită în cazul în care subiectul impunerii exportă mărfuri supuse accizelor în mod independent sau în baza contractului de comision.

Recomandăm de analizat toate livrările de mărfuri de acest fel efectuate în perioada anului 2009 conform contractului sus numit și de efectuat corectările respective.

Capitolul 5. Auditul taxei pentru unitățile comerciale și/sau de prestări servicii de deservire socială

În rezultatul controlului de audit la capitolul dat s-au constatat următoarele:

5.1. În evidența contabilă a întreprinderii suma taxei pentru unitățile comerciale și/sau de prestări servicii de deservire socială la magazinul nr. 17 din or. Ceadăr-Lunga pentru primul și al doilea trimestru a fost calculată în mărime de 450,00 lei (900,00 lei anual / 4 trimestre*2trimestre), însă conform Deciziei Consiliului Orășenesc Ceadăr-Lunga nr. XVI/4 din 09 decembrie 2008, suma taxei pentru magazinele specializate se calculează reieșind din calculul a 60,00 lei anual pentru 1 m.p. Conform Autorizației pentru amplasarea obiectului comercial suprafața comercială a magazinului nr. 17 constituie 23,22 m². Astfel, suma anuală a taxei constituie suma de 1 393,20 lei (23,22 m²*60,00 lei).

Respectiv, întreprinderea nu a declarat 246,60 lei, pentru magazinul nr. 17 din or. Ceadăr-Lunga, câte 123,30 lei (1393,30 : 4 – 900 : 4) pentru trimestrul I și II a anului 2009. Cu suma dată au fost micșorate cheltuielile perioadei de gestiune și datoria față de bugetul local.

5.2. În același context este necesar de menționat că întreprinderea a comercializat mărfuri la unele magazine, pentru care nu a prezentat și nu a declarat taxa pentru unitățile comerciale și/sau de prestări servicii de deservire socială, și anume:

Nr.	Denumirea magazinului	Data ultimei încasări	Data scoaterii/luării de la evidența în IFS a aparatului de casa	Suma taxei anuale, lei
1.	Magazinul № 2 or.Chișinău, b-d Decebal, 63	26.02.2009	01.04.2009	5400,00
2.	Magazinul № 11 or.Chișinău, str. Kiev, 16	18.02.2009	30.03.2009	5400,00
3.	Magazinul № 15 or.Bălți	Martie 2009	-	1440,00
4.	Magazinul № 16 or.Căușeni	Ianuarie 2009	-	3600,00
5.	Magazinul № 23 or.Hincești	Martie 2009	-	3600,00

Total:

23040,00

3. Reieșind din datele reflectate în tabel, la magazinele nr. 2 și nr. 11 din or. Chișinău ultima încasare a fost înregistrată în luna februarie a anului 2009. Tot atunci a avut loc și transferarea interioară a tuturor mărfurilor rămase în aceste magazine la depozitul nr. 10 al societății, însă este necesar de menționat că unitatea comercială se consideră închisă numai după prezentarea Certificatului privind lichidarea unității comerciale la Inspectoratul Fiscal de Stat. Acest certificat este eliberat de Primăria localității drept răspuns la cererea agentului economic la care se anexează originalul Autorizației pentru amplasarea obiectului comercial.

La solicitarea noastră de a prezenta documentele ce confirmă lichidarea magazinelor nr. 2 or. Chișinău și nr. 11 or. Chișinău, ne-a fost prezentată scrisoarea adresată Direcției generale comerț, alimentație publică și prestări servicii a Consiliului municipal Chișinău nr. 40/207 din 27.05.2009 fără mențiuni privind recepționarea de către destinatar, precum și Registrul mașinii de casă și control cu memorie fiscală cu data scoaterii/luării de la evidența IFS a aparatului de casă.

Cât privește închiderea magazinelor nr. 15 din or. Bălți, nr. 16 din or. Căușeni, nr. 23 din or. Hâncești și nr. 52 or. Leova în timpul controlului de audit nu a fost prezentat nici un document ce atestă lichidarea acestor magazine.

De asemenea, în rezultatul examinării Certificatului privind atribuirea codurilor subdiviziunilor eliberat de Inspectoratul Fiscal de Stat s-a constatat, că magazinele indicate în tabelul menționat mai sus, precum și magazinele închise în anul 2008 - nr. 27 din or. Rezina, nr. 37 din or. Fălești, nr. 53 din or. Dubăsari au fost reflectate în contul personal al întreprinderii. Întru evitarea conflictelor din partea organelor de control, **Vă recomandăm** să Vă adresați la Inspectoratul Fiscal de Stat pentru a închide unitățile date cu prezentarea certificatelor privind lichidarea unităților comerciale eliberate de Primăria localității unde este amplasată unitatea comercială.

5.3. Tot aici, Vă atragem atenția asupra faptului că magazinul nr. 16 din or. Căușeni indicat în tabelul de mai sus, **nu a fost declarat în Darea de seamă privind taxa** pentru unitățile comerciale și/sau de prestări servicii de deservire socială pentru trimestrele I și II ale anului 2009, însă în evidența contabilă a întreprinderii au fost reflectate formulele contabile privind calcularea impozitului la contul 713 „Cheltuieli generale și administrative” în sumă de 1 800,00 lei (cîte 900,00 lei pentru trimestrul I și II a anului 2009)

Recomandăm de prezentat Dările de seamă corectate pentru unitățile comerciale și/sau de prestări servicii de deservire socială pentru trimestrele I și II a anului 2009, în caz contrar întreprinderea riscă să fie sancționată cu o amendă în mărime de 500,00 pentru întocmirea incompletă sau neadecvată a dărilor de seamă fiscale.

5.4. La solicitarea de a prezenta la control Autorizația pentru magazinul nr. 2 din mun. Chișinău, ne-a fost prezentată în primul rând, scrisoarea adresată Primăriei mun. Chișinău, nr. de ieșire 40/507 din 18.10.2007 privind prelungirea termenului Autorizației nr. 3951 din 30.10.2000, cu mențiunea Primăriei sect. Botanica din 29.10.2007 începînd cu 23 decembrie 2008, iar în al doilea rând un document de ordine interioară a întreprinderii „Lista magazinelor de firma din or. Chișinău” cu indicarea termenelor de acțiune a autorizațiilor magazinelor, conform căruia termenul de valabilitate a Autorizației la magazinul nr. 2 expiră la 23.12.2008. Respectiv magazinul nr. 2 pe parcursul anului 2009 a activat fără Autorizația pentru amplasarea unităților comerciale.

Întru evitarea sacțiunilor din partea organelor de control, **recomandăm** de analizat situația privind **existența valabilității Autorizațiilor la toate magazinele.**

Capitolul 6. Auditul taxei pentru apă

În rezultatul controlului de audit la capitolul dat s-au constatat următoarele:

Întreprinderea nu a declarat în volum deplin taxa pentru apă în dările de seamă privind taxa pentru apă. Reieșind din datele reflectate în tabelul de mai jos, întreprinderea a efectuat extragerea apei din sonde, în trimestrele I și II a anului 2009, în volum total de 35340 m³, însă o parte din apă a fost distribuit pentru producere – 34917 m³, iar altă parte – arendatorilor – 423 m³.

În dările de seamă privind impozitul pe apă întreprinderea a reflectat doar volumul de apă folosit în procesul de producere, fapt ce contravine cerințelor art. 303 lit (a) a Codului fiscal, care prevede că obiect al impunerii în cazul taxei pentru apă îl constituie volumul de apă extras din fondul apelor.

Perioada	Captarea reală de apă TUTUN CTC SA, m ³			Distribuirea apei, m ³		Reflectat în dări de seamă	Diferența
	În total	or.Chîșină	or.Glodeeni	Producere	Arendatori		
TOTAL	35340	35034	296	34917	423	34917	423
I	19224	19094	130	19084	140	19084	140
II	16116	15950	166	15833	283	15833	283

Respectiv, întreprinderea a micșorat suma taxei pentru apă cu 126,90 lei (423 m³ * 0,3), inclusiv:

- 1) Trimestrul I a anului 2009 - 42,00 lei,
- 2) Trimestrul II a anului 2009 – 84,90 lei.

Recomandăm, de prezentat dările de seamă privind taxa pentru apă corectate pentru trimestrele I și II a anului 2009, în caz contrar întreprinderea riscă să fie sancționată cu o amendă în mărime de 500,00 pentru întocmirea incompletă sau neadecvată a dărilor de seamă fiscale.

GENERALIZARE

Ținem să menționăm că controlului a fost supusă toată activitatea economico-financiară a Societății pentru 8 luni ale anului 2009, dar în prezentul raport au fost reflectate numai acele compartimente la care au fost constatate neconformități și care în opinia noastră, contravin actelor normative și legislative în vigoare.

În scopul sporirii nivelului controlului intern recomandăm să examinați propunerile expuse în scrisoarea către conducere privind rezultatele controlului de audit.

Firma de audit „Audit-Concret” SRL

Șeful echipei – auditor

Certificat nr. 000153 din 08.02.2008

Natalia Voloșciuc

Auditor

Certificat nr. 000178 din 08.02.2008

Victoria Furculița

Aaiatent auditor

Negrescu Svetlana

Asistent auditor

Ceban Larisa