Содержание.

[Введение. 1](#_Toc209709339)

[1. Цель аудита труда и заработной платы. 3](#_Toc209709340)

[2. Основные задачи аудита по учёту труда и заработной платы. 3](#_Toc209709341)

[3. Нормативные документы по учёту труда и заработной платы. 4](#_Toc209709342)

[4. Проверка правильности расчетов по начислению заработной платы и удержанию из заработной платы. 5](#_Toc209709343)

[5.Проверка расчетов с персоналом по прочим операциям. 17](#_Toc209709344)

[6. Проверка правильности ведения аналитического учета расчетных операций. 20](#_Toc209709345)

[7.Проверка налоговой базы, налоговых платежей в бюджетные и внебюджетные фонды. 20](#_Toc209709346)

[Приложение 22](#_Toc209709347)

[Литература. 24](#_Toc209709348)

# Введение.

Высокие требования к уровню профессиональной подготовки специалистов в области аудита предъявляет рыночная экономика. Аудитор должен хорошо разбираться в вопросах бухгалтерского учета, права, налогообложения, умело ориентироваться в хозяйственной обстановке. Для этого он должен обладать теоретическими знаниями и практическими навыками в области аудита

Цель аудита учета труда и заработной платы – основываясь на действующих нормативно-правовых актах, осуществить аудиторскую проверку и выразить мнение о достоверности и порядке ведения бухгалтерского учета труда и заработной платы.

Объектами аудита учета труда и заработной платы являются первичная информация, в качестве которых в основном используются унифицированные формы первичной документации, разработанные НИПИ статинформом Госкомстата России, а также регистры бухгалтерского учета и отчетность.

# 1. Цель аудита труда и заработной платы.

Аудит представляет собой осуществляемую на основе договора проверку состояния бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля, соответствия финансово-хозяйственных операций законодательству, достоверности отчетности, а также консультационные, экспертные и другие услуги, оказываемые аудиторами предприятиям и организациям.

Согласно ФЗ от 7.08.2001г. №119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Под достоверностью понимается степень точности данных (финансовой) бухгалтерской отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

Цель аудита – установление соответствия применяемой в организации методики учета и налогообложения операций по оплате труда и расчетов с персоналом, действующим в Российской Федерации в проверяемом периоде, нормативным документам, для того чтобы выявить имеющиеся ошибки или нарушения и степень их влияния на достоверность бухгалтерской отчетности.

2. Основные задачи аудита по учёту труда и заработной платы.

К числу основных комплексов задач, которые необходимо проверить при аудите расчетов учета труда и заработной платы, относятся следующие:

1. соблюдение положений законодательства о труде, состояние внутреннего контроля по трудовым отношениям;
2. учет и контроль выработки и начисления заработной платы рабочим-сдельщикам;
3. учет и начисление повременных и прочих видов оплат;
4. расчеты удержаний из заработной платы физических лиц;
5. аналитический учет по работающим (по видам начислений и удержаний);
6. сводные расчеты по заработной плате;
7. расчет налогооблагаемой базы с фонда оплаты труда, учет налогов и платежей с фонда оплаты труда;
8. расчеты по депонированной заработной плате.

Объектами аудита учета труда и заработной платы являются первичная информация, в качестве которых в основном используются унифицированные формы первичной документации, разработанные НИПИ статинформом Госкомстата России, а также регистры бухгалтерского учета и отчетность.

# 3. Нормативные документы по учёту труда и заработной платы.

При аудите учета труда и заработной платы необходимо руководствоваться следующими нормативными документами:

1. «Гражданский кодекс Российской Федерации», ч.1 и 2.
2. «Налоговый кодекс Российской Федерации», ч.1 и 2.
3. «Трудовой кодекс Российской Федерации» от 31.12.2001 №197-ФЗ (ред. от 09.05.2005).
4. Комментарий к Трудовому кодексу Российской Федерации.
5. Федеральный закон от 21.11.96г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
6. «Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», утв. приказом Минфина России от 29.07.98г. № 34н.
7. «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению», утв. приказом Минфина России от 31.10.00г. №94н.
8. Постановление Госкомстата РФ от 30.10.97г. №71а «Об утверждении унифицированных форм первичной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве» (ред. от 21.01.2003).
9. Федеральный закон от 19.06.2000 № 82-ФЗ (ред. от 29.12.2004) «О минимальном размере оплаты труда»

# 4. Проверка правильности расчетов по начислению заработной платы и удержанию из заработной платы.

В процессе решения первой задачи аудитор определяет основные категории работающих, виды начисления и порядок их оформления. Подтверждение достоверности произведенных начислений осуществляется выборочно. В объем выборки включаются различные категории работающих или уволенных (руководители, специалисты, рабочие, служащие и др.), разные временные периоды (обычно один месяц квартала) и основные виды начислений (удельный вес в структуре начисленной заработной платы должен превышать 5%). Если учетная информация обрабатывается вручную, то аудитор по данным книги начислений или по данным расчетных ведомостей подтверждает достоверность произведенных расчетов и используемых в расчетах показателей. При этом изучаются первичные документы, которые являются основанием для начисления заработной платы. Особое внимание обращается на правильность их заполнения, соответствие требованиям нормативных документов по начислению и выплате заработной платы.

При проверке первичных документов устанавливается наличие подписей должностных лиц, ответственных за учет выполненных работ, правильность заполнения всех реквизитов, нет ли в документах подчисток, неоговоренных исправлений. Анализируя наряды на сдельную работу по датам их выдачи, сопоставляя фамилии рабочих в нарядах и табелях учета рабочего времени с данными учета личного состава, аудитор определяет, нет ли случаев включения в них вымышленных лиц, повторного начисления сумм по ранее оплаченным первичным документам. Методом арифметического контроля определяются неточности в подсчетах в первичных документах или расчетных ведомостях.

Различают основную и дополнительную оплату труда. К основной относится оплата, начисляемая работникам за отработанное время, количество и качество выполненных работ: оплата по сдельным расценкам, тарифным ставкам, окладам, премии сдельщикам и повременщикам, доплаты в связи с отклонениями от нормальных условий работы, за работу в ночное время, за сверхурочные работы, за бригадирство, оплата простоев не по вине рабочих и т.п.

К дополнительной заработной плате относятся выплаты за непроработанное время, предусмотренные законодательством по труду: оплата очередных отпусков, перерывов в работе кормящих матерей, льготных часов подростков, за время выполнения государственных и общественных обязанностей, выходного пособия при увольнении и др.

Первичными документами по учету труда работников при повременной оплате труда являются табели.

Простои не по вине рабочего подтверждается листком о простое с указанием причин и виновников простоя, его продолжительности, тарифной ставки рабочего, размера оплаты и суммы. Согласно ст. 157 Трудового Кодекса РФ (далее ТК РФ), время простоя не по вине рабочего оплачивается в размере не ниже 2/3 тарифной ставки (оклада) установленного работнику разряда. Время простоя по вине работника не оплачивается.

На обнаруженный брак продукции должен быть составлен акт, в котором отражаются затраты на брак и сумма потерь. Браком в производстве считаются изделия, детали и узлы, не отвечающие требованиям стандартов или техническим условиям, которые не могут быть использованы по прямому назначению. На основании ст. 156 ТК РФ брак не по вине работника оплачивается наравне с годными изделиями, но не ниже 2/3 тарифной ставки (оклада) установленного работнику разряда. Частичный брак по вине работника оплачивается по пониженным расценкам в зависимости от степени годности продукции. Полный брак по вине работника оплате не подлежит.

Доплата за работу в ночное время осуществляется на основании табеля учета рабочего времени с итоговым количеством за месяц и регулируется ст. 96 и 154 ТК РФ. Ночным считается время с 22 часов до 6 утра (продолжительность работы (смены) в ночное время сокращается на один час). Оплата такого времени производится:

* рабочим повременщикам – не ниже 7/6 дневного часа при 7-часовом рабочем дне и не ниже 6/5 – при 6-часовом рабочем дне;
* рабочим сдельщикам – сверх сдельной заработной платы доплата за каждый час производится не ниже 1/6 или 1/5 тарифной ставки рабочего.

Доплата за работу в сверхурочное время также подтверждается данными табеля. Согласно ст.152 ТК РФ сверхурочная работа оплачивается за первые два часа не менее чем в полуторном размере, а за последующие часы – не менее чем в двойном. Сверхурочные работы не должны превышать для каждого работника четырех часов в течение двух дней подряд и 120 часов в год (ст. 99 ТК РФ). По желанию работника сверхурочная работа вместо повышенной оплаты может компенсироваться предоставлением дополнительного времени отдыха, но не менее времени, отработанного сверхурочно.

Оплата работы в праздничные дни должна подтверждаться приказом на работу в праздничные дни и табелем учета рабочего времени. Работа в выходной и нерабочий праздничный день оплачивается не менее чем в двойном размере (ст. 153 ТК РФ):

* сдельщикам – не менее чем по двойным сдельным расценкам;
* работникам, труд которых оплачивается по дневным и часовым ставкам, в размере не менее двойной дневной или часовой ставки;
* работникам, получающим месячный оклад, в размере не менее одинарной дневной или часовой ставки сверх оклада, если работа в выходной и нерабочий праздничный день производилась в пределах месячной нормы рабочего времени, и в размере не менее двойной часовой или дневной ставки сверх оклада, если работа производилась сверх месячной нормы.

По желанию работника, работавшего в выходной или праздничный день, ему может быть предоставлен другой день отдыха. В этом случае работа в нерабочий праздничный день оплачивается в одинарном размере, а день отдыха оплате не подлежит.

 Согласно ст. 114 ТК РФ штатным работникам ежегодно предоставляются очередные отпуска. Право на использование отпуска за первый год работы возникает у работника по истечении шести месяцев его непрерывной работы в данной организации. По соглашению сторон оплачиваемый отпуск работнику может быть предоставлен и до истечения шести месяцев. Последующие очередные отпуска – по графику, утвержденному администрацией предприятия. Основанием для расчета суммы отпускных является приказ, в котором указывается, кому предоставляется отпуск, с какого числа, продолжительность отпуска. С 01.02.2002 г. минимальная продолжительность отпуска – 28 календарных дней.

При проверке данного объекта аудита необходимо проконтролировать правильность исчисления отпускного пособия. Расчет оплаты за отпуск производится исходя из средней заработной платы и количества дней предоставляемого отпуска. Для исчисления средней заработной платы расчетным периодом является три календарных месяца (с 1 по 1 число), предшествующих месяцу начала отпуска. Организации, кроме бюджетных, могут устанавливать всем или отдельным категориям работников расчетный период в двенадцать календарных месяцев, предшествующих уходу в отпуск. При этом из расчетного периода исключается время, а также начисленные суммы, когда:

* работник получил пособие по временной нетрудоспособности;
* работник был в отпуске без сохранения средней заработной платы (по семейным обстоятельствам);
* работник не работал в связи с простоем не по вине работника, в том числе из-за приостановки деятельности организации;
* работник не участвовал в забастовке, но в связи с ней не имел возможности выполнять свою работу;
* по другим причинам, предусмотренным законодательством.

Кроме того, при расчете средней заработной платы из расчетного периода исключаются праздничные дни, установленные законодательством.

Аудитору необходимо помнить, что если в расчетном периоде или в том месяце, когда работник уходит в отпуск, произошло повышение тарифных ставок или окладов по отрасли или на предприятии, то заработок работника должен корректироваться на коэффициент повышения. Эта корректировка не производится, если тарифная ставка или оклад повышены у конкретного работника.

Перерасчет производится по-разному в зависимости от того, когда произошло повышение тарифных ставок:

* в пределах расчетного периода – повышению подлежат тарифные ставки, и другие выплаты за предшествующий изменению отрезок времени;
* после расчетного периода до начала отпуска – повышению подлежит средняя заработная плата, рассчитанная исходя из расчетного периода;
* во время отпуска – повышению подлежит лишь та часть средней заработной платы, которая приходится на период с момента повышения тарифных ставок.

Необходимо отметить, что замена отпуска компенсацией за него не допускается. Лишь часть отпуска, превышающая 28 календарных дней, по письменному заявлению работника может быть заменена денежной компенсацией (ст. 126 ТК РФ).

Если работник увольняется или переводится на другое предприятие, не использовав очередной отпуск, то ему начисляется компенсация (ст. 127 ТК РФ). Для этого также рассчитывают среднедневной заработок и количество дней неиспользованного отпуска: за каждый месяц работы полагается как минимум 2 дня.

Кроме того, по семейным обстоятельствам и другим уважительным причинам работнику по его письменному заявлению может быть предоставлен отпуск без сохранения заработной платы, продолжительность которого определяется по соглашению между работником и работодателем и регламентируется ст. 128 ТК РФ.

Далее аудитор приступает к проверке пособий по временной нетрудоспособности. Эти пособия выплачивают рабочим и служащим за счет отчислений на социальное страхование согласно «Положению о порядке обеспечения пособиями по государственному социальному страхованию». Основанием для выплаты пособий являются больничные листки, выдаваемые лечебными учреждениями. Размер пособия по временной нетрудоспособности зависит от стажа работы сотрудника и среднего заработка:

при непрерывном стаже работы до 5 лет – 60% заработка;

от 5 до 8 лет – 80% заработка;

более 8 лет – 100% заработка.

Независимо от стажа работы пособие выдается в размере 100% вследствие трудового увечья или профессионального заболевания; лицам, имеющим на своем иждивении трех и более детей, не достигших 16 лет; по беременности и родам и в других случаях.

С 1 января 2005г. изменен порядок ограничения максимального размера пособий, выплаченных за счет средств социального страхования. Согласно ст.15 ФЗ РФ от 11.02.02г. №17-ФЗ «О бюджете Фонда социального страхования РФ на 2002» размер пособия за полный календарный месяц не может превышать 12 480 руб. При этом в районах и местностях, где в установленном порядке к заработной плате применяют районные коэффициенты, максимальный размер пособия по нетрудоспособности определяется с учетом этих коэффициентов (путем умножения 12 480 руб. на коэффициент). Однако здесь следует иметь в виду, что речь идет только о коэффициентах, установленных правительством.

В заключение аудитор проверяет правильность составления бухгалтерских записей. Как известно, синтетический учет по начислению заработной платы ведется по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Поэтому при начислении заработной платы и других выплат аудитору сначала необходимо определить их источники, а затем проверить бухгалтерские записи. Выделяют несколько источников :

1. За счет отнесения зарплаты на себестоимость продукции или реализации товаров, работ, услуг:

Дт 20 «Основное производство» (оплата труда производственных рабочих),

Дт 23 «Вспомогательные производства» (оплата труда рабочим вспомогательных производств),

Дт 25 «Общепроизводственные расходы» (оплата труда цехового персонала), Дт 26 «Общехозяйственные расходы» (оплата труда управленческого персонала),

Дт других счетов издержек (29, 44 и др.)

Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Начисление оплаты труда по операциям, связанным с заготовлением и приобретением производственных запасов, осуществлением капитальных вложений, ликвидацией основных средств и т.п. отражают по Дт 08, 10, 11, 15, 91 Кт 70.

В некоторых организациях ввиду сезонности производства отпуска работникам предоставляют в течение года неравномерно. Поэтому для более правильного определения себестоимости продукции суммы, выплачиваемые работникам за отпуска, относят на издержки производства в течение года равномерными долями независимо от того, в каком месяце эти суммы будут выплачиваться. Тем самым создается резерв для оплаты отпусков. Кроме этого, организация может создать резерв на выплату вознаграждений за выслугу лет. Таким образом, создание резерва отражается: Дт 20, 23, 25, 26 Кт 96 «Резервы предстоящих расходов». А затем начисленные суммы равномерно списывают на уменьшение созданного резерва: Дт 96 Кт 70.

1. Из собственных средств предприятия. Начисленные суммы премий, материальной помощи, пособий, выплаты социального характера, производимые за счет собственных средств предприятия отражают по Дт 91 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и Кт 70. Начисление доходов от участия в капитале организации оформляют записью: Дт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и Кт 70.
2. За счет средств Фонда социального страхования отражают суммы начисленных пособий по социальному страхованию, пенсий и других аналогичных сумм: Дт 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» Кт 70.

Из начисленной работникам организации заработной платы, оплаты труда по трудовым соглашениям, договорам подряда и совместительству производят различные удержания, которые можно разделить на две группы: обязательные и удержания по инициативе организации. Обязательными удержаниями являются налог на доходы физических лиц и удержания по исполнительным листам. По инициативе организации через бухгалтерию из заработной платы работников могут быть произведены следующие удержания: долг за работником; в погашение задолженности по подотчетным суммам; за порчу, недостачу или утерю материальных ценностей; за товары, купленные в кредит; подписная плата за периодические издания; перечисления в филиалы Сберегательного банка и т.п.

Проверка правильности удержаний из заработной платы осуществляется аудитором выборочно. Причем размеры выборки определяются теми же методами, что и при проверке начислений. Затем по данным свода удержаний определяются виды удержаний из заработной платы, осуществляемые на конкретном экономическом субъекте.

Основным видом удержания, которому при проверке уделяется главное внимание, является налог на доходы физических лиц, который регулируется главой 23 «Налог на доходы физических лиц» части II Налогового кодекса РФ.

Приступая к проверке правильности удержания налога на доходы, аудитору сначала необходимо выявить суммы, которые подлежат обложению данным налогом. Согласно ст.210 НК РФ при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные ими как в денежной, так и в натуральной форме, или право на распоряжение, которыми у них возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со ст.212 НК РФ. При получении дохода в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг), иного имущества, налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг) и иного имущества, исчисленная исходя из рыночных цен. При этом в стоимость таких товаров (работ, услуг) включается соответствующая сумма налога на добавленную стоимость, акцизов и налога с продаж (ст.211 НК РФ).

Необходимо помнить, что в налоговую базу не включаются суммы, указанные в ст.217 НК РФ – это государственные пособия (кроме пособий по временной нетрудоспособности), государственные пенсии и т.п.

Кроме того, при определении размера налогооблагаемой базы налогоплательщик имеет право на следующие налоговые вычеты: стандартные (ст.218 НК РФ), социальные (ст.219 НК РФ), имущественные (ст.220 НК РФ) и профессиональные (ст.221 НК РФ) налоговые вычеты. Наиболее распространенной группой вычетов являются стандартные вычеты, т.к. их производят непосредственно сами организации, в то время как право на остальные группы вычетов налогоплательщики, как правило, подтверждают самостоятельно. Из группы первых наиболее часто встречающиеся – это вычеты в размере 400 руб. в месяц на работника не превышающего 20 000 руб. и 600 руб. в месяц на одного ребенка до 18 лет, а также учащегося дневной формы обучения до 24 лет с дохода, не превышающего 40 000 руб., исчисленного нарастающим итогом. При получении дохода свыше 20 000 руб. и 40 000 руб. соответственно данные вычеты не предоставляются.

Таким образом, после проверки исчисления налоговой базы аудитор проверяет правильность применения тех или иных налоговых ставок. Они устанавливаются ст.224 НК РФ и составляют 13, 30 и 35%. При этом практически все доходы граждан облагаются именно по ставке 13% в то время как ставки 30 и 35% применяются в исключительных случаях, например с сумм выигрышей в лотереях, на тотализаторах и других, основанных на риске игр, стоимости призов и выигрышей в конкурсах и др. мероприятиях.

При проверке удержаний налога на доходы аудитор должен проконтролировать то, что с сумм доходов, в отношении которых применяется ставка 13%, исчисление налога производится налоговыми агентами нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца с зачетом ранее удержанных сумм налога. Причем сумма налога определяется в полных рублях.

Согласно ст.230 НК РФ налоговые агенты ежегодно, не позднее 1 апреля года, следующего за предыдущим, должны представлять в налоговый орган по месту своего учета сведения о доходах физических лиц и суммах начисленных и удержанных в этом налоговом периоде налогов.

В заключение проверки данного объекта аудита, аудитору необходимо удостовериться в правильности составления бухгалтерских записей. На счетах бухгалтерского учета суммы удержанного налога на доходы физических лиц должны отражаться по Дт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и Кт 68 «Расчеты с бюджетом». Перечисление сумм налога на доходы отражается: Дт 68 Кт 51 «Расчетный счет».

Другим видом удержаний является удержание по исполнительным листам. По исполнительным листам судов производятся удержания алиментов (штрафов). Они могут удерживаться и по заявлению работника. Здесь аудитору необходимо проверить наличие полученных исполнительных листов, их регистрации в специальном журнале. Кроме того, необходимо проверить правильное исчисление сумм алиментов и отражение их на счетах бухгалтерского учета.

Как известно, размер алиментов на содержание несовершеннолетних детей составляет:

на одного ребенка – (25%) от заработной платы за вычетом налога на доходы;

на 2 детей – (33%) от заработной платы за вычетом налога на доходы;

на 3 и более детей – (50%) от заработной платы за вычетом налога на доходы.

Причем аудитору необходимо знать, что удержание алиментов происходит со всех видов дохода как по основной, так и по совмещенной работе, со всех видов доплат, с оплаты за время отпуска, с пособий по временной нетрудоспособности, с вознаграждения за общие годовые итоги работы. Исключением являются суммы разовых единовременных премий, компенсационных выплат за работу во вредных условиях, не носящих постоянный характер, разовой материальной помощи.

Удержанные из заработной платы алименты должны быть в трехдневный срок со дня выдачи зарплаты выданы взыскателю из кассы или переведены по почте.

На сумму удержаний по исполнительным листам в бухгалтерском учете должны быть сделаны следующие записи:

Дт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» -- на сумму удержанных алиментов;

Дт 76 Кт 50 «Касса» -- на сумму выданных алиментов;

Дт 76 Кт 51 «Расчетный счет» -- на сумму перечисленных алиментов почтовым переводом.

Другой наиболее распространенный вид удержания – это удержания за причиненный материальный ущерб. Материальная ответственность работников за ущерб, причиненный организации, предусматривается Трудовым Кодексом РФ, а именно главой 39 «Материальная ответственность работника».

Если по решению руководителя (согласно приказа, распоряжения) организации выявленная недостача относится на виновных материально-ответственных лиц, то согласно ст.248 ТК РФ взыскание суммы материального ущерба с виновного работника должно производиться в сумме, не превышающей среднего месячного заработка. Причем распоряжение может быть сделано не позднее одного месяца со дня окончательного установления работодателем размера причиненного работником ущерба. Если месячный срок истек или работник не согласен добровольно возместить причиненный работодателю ущерб, а сумма причиненного ущерба, подлежащая взысканию с работника, превышает его среднемесячный заработок, то взыскание осуществляется в судебном порядке.

При погашении недостачи путем удержания из заработной в бухгалтерии должна быть сделана следующая запись: Дт 70 Кт 73.2 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

Проверка других видов удержаний не представляет сложности. Так, при проверке удержаний за товары, приобретенные в кредит, устанавливают период рассрочки, суммы удержаний и сроки платежей. При проверке погашения ссуд, выданных работникам, устанавливают сроки и внесенные суммы, сумму удержанного подоходного налога за пользование ссудой.

# 5.Проверка расчетов с персоналом по прочим операциям.

При проверке правильности составления учетных регистров аудитор должен быть готов к тому, что на различных предприятиях применяются разнообразные учетные регистры, что не должно осуждаться, если это обеспечивает полноту учетного процесса и удобно для самого предприятия.

При проверке учетных регистров должны быть охвачены следующие вопросы:

* обеспечивает ли совокупность учетных регистров полное отражение хозяйственных операций предприятия;
* удобны ли для использования эти регистры и достаточно ли они наглядны, обладают ли большой информационной емкостью,
* пригодны ли они для составления необходимой отчетности и для пользования в экономическом анализе;
* увязаны ли они друг с другом и с Главной книгой, обеспечивая этим контроль полноты и правильности учетных записей.

Перед тем как приступить к проверке сводных расчетов по оплате труда, аудитору необходимо проверить сводную ведомость по заработной плате, которая представляет собой сводный расчет по начислению заработной платы и удержаний из нее. В сводной ведомости представлены коды (виды) начислений и удержаний и относящиеся к ним суммы. Кроме того, здесь отражается сумма, которая должна быть выдана работникам предприятия. При ее выдаче расчетно-платежная ведомость закрывается вместе со счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

При проверке расчетно-платежной ведомости аудитор построчно проверяет расписки в получении денег и суммирует выданную заработную плату. Против фамилий тех, кто не получил заработную плату, в графе «Расписка в получении» должен быть проставлен штамп или надпись от руки «депонировано». Расчетно-платежная ведомость в этом случае должна закрываться двумя суммами – выданной наличными и депонированной. На сумму депонированной заработной платы в бухгалтерском учете предприятия делается следующая запись: Дт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Остаток денег из кассы должен быть сдан на расчетный счет, поскольку наличные деньги, взятые из банка, расходуются строго по целевому назначению.

Кроме того, аудитору необходимо проконтролировать ведение аналитического учета депонированной заработной платы по каждой невостребованной сумме в реестре не выданной заработной платы или на депонентских карточках.

Если не выданная ранее сумма заработной платы так и не была востребована в течение трех лет, предприятие перечисляет ее в состав прибылей: Дт 76 Кт 99.

После проверки сводной ведомости по заработной плате, а также бухгалтерского учета сумм депонированной зарплаты аудитор осуществляет проверку данных по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и корреспондирующих с ним счетов.

Необходимо отметить, что проверка записей на счетах бухгалтерского учета является одним из ответственных вопросов при проведении аудита предприятия, ибо она служит делу обеспечения достоверности показателей форм бухгалтерской отчетности, с которой и снимается основная информация, характеризующая показатели хозяйственно-финансовой деятельности предприятия и дающая основу для принятия управленческих решений.

При сплошной или выборочной проверке аудитору следует оценить правильность указания в учетных регистрах корреспонденции бухгалтерских счетов исходя из экономического содержания отраженных в указанных регистрах хозяйственных операций и выявить случайные арифметические ошибки и случайные неправильные бухгалтерские записи (проводки) – для их устранения в дальнейшем, а также сознательные ошибки, т.е. бухгалтерские записи, произведенные в целях вуалирования и фальсификации отчетных данных.

В заключение аудита расчетов по оплате труда необходимо сверить обороты по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» с данными журналов-ордеров корреспондирующих счетов.

 При журнально-ордерной форме учета обороты по кредиту этого счета (начисление заработной платы) проверяют по данным журналов-ордеров № 10 и 10/1, а дебетовые данные по счету 70 (выдача заработной платы, удержания и др.) – по данным журналов-ордеров № 1 «Касса» и № 2 «Расчетный счет», № 8 (по счетам учета расчетов с бюджетом, депонентами и др.). При автоматизированной форме учета контролю подвергаются записи в ведомостях дебетовых и кредитовых оборотов соответствующих счетов.

Затем сводные данные проверяют по Главной книге (счета 70 и 69). Сальдо по этим счетам должны быть тождественны показателям как Главной книги, так и бухгалтерского баланса (ф. № 1) по ст. «Задолженность перед персоналом организации» и «Задолженность перед государственными внебюджетными» раздела V пассива и по ст. «Прочие дебиторы» раздела II актива (в части долгов за работающими и органами страхования).

# 6. Проверка правильности ведения аналитического учета расчетных операций.

Аналитический учет расчетов по оплате труда ведется по физическим лицам, как состоящим, так и не состоящим в списочном составе предприятия, по всем видам заработной платы, премиям, пособиям и другим выплатам и удержаниям (налогам, платежам и др.)

Для этой цели необходимые данные накапливаются в лицевых счетах (накопительных документах), расчетно-платежной документации, а при использовании ПК могут хранится в виде отдельных файлов.

Аудитор должен проверить ведется ли такой учет, и обратить внимание на сохранность и формирование на каждого работающего совокупного годового дохода. По мимо прямых начислений в совокупный доход должны быть включены: стоимость натуральной оплаты работника, вознаграждения по результатам работы за год, стоимость проезда к месту отдыха работников предприятия, единовременные пособия за выслугу лет и др.

Наряду с проверкой аналитических и синтетических данных расчетов по труду и заработной плате важное значение приобретает работа по улучшению организации этого участка учета. Для этой цели аудиторская фирма может порекомендовать:

* автоматизировать расчеты, использовать унифицированные формы документов, уточнить правильность выполнения расчетов, применять наиболее рациональные системы ведения аналитического учета по работающим и др.

# 7.Проверка налоговой базы, налоговых платежей в бюджетные и внебюджетные фонды.

Помимо контроля расчетов по оплате труда необходимо проверить правильность расчетов по начислению налогов и платежей в бюджет и внебюджетные фонды. С этой целью уточняют базу налогообложения для определения налогов и платежей, перечисляемых в бюджет и внебюджетные фонды по социальному страхованию, пенсионному обеспечению, медицинскому страхованию, по фонду занятости.

Для проверки правильности формирования базы налогообложения аудитор пользуется Инструкцией Госкомстата РФ № 89 от10.07.95 «О составе фонда заработной платы и выплат социального характера» инструкциями соответствующих внебюджетных фондов.

**8. Типичные ошибки и порядок их устранения.**

Для аудитора очень важно значение наиболее распространенных ошибок и нарушений:

* Не применяются типовые формы первичных документов по расчетам заработной платы (Затрудняется проверка данных)
* Не ведутся табели учета рабочего времени (Нельзя проверить правильность начисления повременных и других видов оплат)
* Включение в себестоимость продукции , работ, услуг для целей налогообложения расчетов по заработной плате за проведение строительных работ (Завышение себестоимости продукции, занижение налогооблагаемой прибыли)
* Не включались в совокупный доход работающих суммы премий и выданных подарков (Занижение базы налогообложения по подоходному налогу и другим видам удержаний)
* Неверно производилось начисление подоходного налога (Занижение суммы подоходного налога)
* Неверно рассчитывались суммы по прочим видам оплат (Занижение базы налогообложения).

# Приложение

Задача № 1:

Организация по итогам работы за прошедший год начислила своим работникам премию за счет средств, остающихся у организации после уплаты налога на прибыль.

С суммы выплат произведены отчисления:

В ПФ (20%) – 18000руб,

В ФСС (3,2%) – 2880руб,

В ФОМС (2,8%) – 2520руб.

В бухгалтерском учете сделаны записи:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Дата | Содержание операции | Документ | Корреспонденция | Сумма |
|  Д-т |  К-т |
| 31.12 | Начислена премия | Приказ |  84 | 70 |  90000 |
| 31.12 | Начислено в ПФ | Расчет |  20 |  69-1 |  18000 |
| 31.12 | Начислено в ФСС | Расчет |  20 |  69-2 |  2880 |
| 31.12 | Начислено в ФОМС | Расчет |  20 |  69-3 |  2520 |

Каковы выводы аудитора при анализе данной ситуации?

Ответ:

В соответствии с п.4 ст. 236 НК РФ суммы, выплаченные за счет средств, оставшихся в распоряжении организации после уплаты налога на прибыль, не являются объектом налогообложения единым социальным налогом. В данной ситуации организация излишне начислила единый социальный налог, соответственно завышена себестоимость, что привело к занижению прибыли.

**Задача № 2:**

Согласно выписке банка за 15 октября базе стройматериалов оплачен счет за материалы на сумму 34000руб. накладная к счету не приложена. На указанную сумму в учетном регистре по расчетному счету сделана запись: Д-т 76 К-т 51, в регистрах по учету материальных ценностей и материальных отчетах склада сведений об оприходовании материалов по данному счету нет, а в регистре по счету 76 на эту сумму имеется запись: Д-т 26 К-т 76. документы, подтверждающие эту запись не приложены.

Каковы выводы аудитора при анализе данной ситуации?

Ответ:

В данной ситуации произведено списание материальных ценностей без оприходования. Аудитору необходимо сделать запрос на предоставление документов, подтверждающих факт списания строительных материалов для производственных нужд. В случае отсутствия подтверждающих документов списание на затраты считается не обоснованным. Следует получить объяснения должностных лиц о правомерности производственной записи. В случае если должностные лица не обоснуют правомерность данной записи, то списание строительных материалов на счет 26 «Общехозяйственные расходы» является не обоснованным. Себестоимость завышена, соответственно занижена прибыль и недоначислен налог на прибыль.

# Литература.

1. Федеральный закон «об аудиторской деятельности» №119-ФЗ, 7 августа 2001г.
2. В.И. Подольский Учебник «Аудит» М.Экономист 2005г.
3. А.Д. Шеремет, В.П. Суин. Учебник «Аудит» М.ИНФРА-М 2003г
4. И.П. Василевич, Е.И. Ширкина Сборник задач по аудиту. М. «Финансы и статистика»
5. С.И. Василевич «Аудит». М. «Финансы и статистика» 2007г.
6. Камзолов В.А. «Аудит». – М.: Аллель2000, 2007г.
7. Радачинский В.И. «Аудит». – М.: Аллель2000, 2007г.