**1.** **Оценка системы бухгалтерского учета и контроля в ОАО «Икар»**

* 1. **Проверка обоснованности принятой учетной политики и ее соблюдение в отчетном периоде**

Под учетной политикой ОАО «Икар» понимается принятая совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

К способам ведения бухгалтерского учета ОАО «Икар» относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров бухгалтерского учета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

Учетная политика ОАО «Икар» сформирована главным бухгалтером в соответствии с требованиями Федерального закона от 21.11.1997 г. №129-ФЗ и утверждена руководителем предприятия.

Таблица 2 – Обоснованность принятой учетной политики ОАО «Икар»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Элементы  учетной политики | Нормативная  база |
| 1 | Рабочий план счетов бухгалтерского учета  Применяется план счетов бухгалтерского учета, составленный на основании утвержденного Приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. №94н. Аналитические счета определены самостоятельно | Закон РФ от 21.11.1996 г.  №129-ФЗ |
| 2 | Методы организации учетной работы  Руководителем предприятия введена бухгалтерия как структурное подразделение, во главе которой находится главный бухгалтер | Закон РФ от 21.11.1996 г.  №129-ФЗ |
| 3 | Форма ведения бухгалтерского учета  Введена журнально-ордерная компьютерная форма учета | Приказ Минфина РФ от 21.12.1998 г. №64н |
| 4 | Технология обработки информации  Обработка информации осуществляется автоматизированным способом | Закон РФ от 21.11.1996 г.  №129-ФЗ |
| 5 | Наличие правил документооборота и технология обработки учетной информации  Принятым графиком документооборота урегулированы основные его правила, где оговорены ответственные лица, исполнители, сроки формирования и временной период хранения документов | Приказ Минфина СССР  от 29.07.1983 г.  №105 |
| 6 | Метод определения дохода для целей налогообложения  Определяется по методу отгрузки | Ст. 273 НК РФ |

На ОАО «Икар» расчеты с работниками по оплате труда ведутся на счете 70. По кредиту этого счета отражаются начисления, а по дебету – выплаты и удержания.

Введена журнально-ордерная компьютерная форма учета с автоматизированной обработкой информации.

Для оформления операций по оплате труда используются только унифицированные бланки бухгалтерского учета.

Утвержденная учетная политика рассматриваемого предприятия законодательно обоснована и применяется в течение всего рассматриваемого периода.

* 1. **Общая оценка состояния бухгалтерского учета и отчетности**

В ОАО «Икар» ведение бухгалтерского учета осуществляется централизованной бухгалтерией, во главе которой назначен главный бухгалтер.

Бухгалтерия организована по линейно-штатному типу, то есть создаются группы по разделам бухгалтерского учета: материальная, расчетная, производственная, учета готовой продукции и ее реализации и др. Численность персонала бухгалтерии составляет 20 человек.

Хотя в соответствии с Законом «О бухгалтерском учете» ответственность за организацию бухгалтерского учета ведет руководитель предприятия, управляющим органом по осуществлению технологического учетного процесса является учетный аппарат в лице главного бухгалтера.

На рассматриваемом предприятии наблюдается высокий уровень применения электронно-вычислительной техники: бухгалтерский учет ведется с применением программ «1С: Бухгалтерия», «1С: Предприятие», «1С: Зарплата, кадры» и др.

Группа расчетов по оплате труда в составе трех человек производит весь цикл работ по учету труда и его оплаты, составляет соответствующую отчетность.

Группа учета производственных запасов учитывает и контролирует наличие и движение всех видов материально-производственных ценностей, а также основных средств, нематериальных активов, участвует в инвентаризации этих ценностей, и составляет отчетность.

Производственный отдел ведет учет издержек производства, исчисляет себестоимость продукции (работ, услуг), контролирует и анализирует трудовые и материальные затраты, участвует в инвентаризации незавершенного производства и составляет отчетность.

Группа учета готовой продукции занимается учетом выпуска, наличия, отгрузки и реализации готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг, расчетов с покупателями и заказчиками.

При большом объеме банковских, расчетных и валютных операций, их учет, а также учет денежных средств производит группа финансово-расчетных операций.

Кадровый состав бухгалтерии характеризуется численностью работников, стажем и образованием.

Необходимо отметить высокий квалификационный уровень работников бухгалтерии: все сотрудники имеют высшее специальное (бухгалтерское или экономическое) образование и длительный стаж работы в качестве бухгалтера.

#### Таблица 3 – Структура работников бухгалтерии по стажу работы

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Численность работников | Стаж | | | | |
| До1 года | От 1  до 3 лет | От 3 до 10 лет | От 10 до 20 лет | Свыше  20 лет |
| Человек | - | 2 | 8 | 5 | 5 |

Обобщение данных бухгалтерского учета, составление бухгалтерского баланса и отчетности, выведение финансовых результатов, координация работы подразделений бухгалтерии осуществляет непосредственно главный бухгалтер или его заместитель.

Позитивными чертами ведения бухгалтерского учета на предприятии является то, что регулярно составляется промежуточная бухгалтерская отчетность, что представляет собой эффективное мероприятие, облегчающее внутренний и внешний контроль.

На предприятии контролируется исполнение приказа об учетной политике, всегда соблюдается график предоставления отчетности, обеспечена адекватная сохранность документов, ценных бумаг, векселей, чеков и т.д. Запрещен несанкционированный доступ к бухгалтерской документации, компьютерным системам, прикладным программам и пр., соблюдаются сроки хранения бухгалтерской отчетности.

Все вышеперечисленное подтверждает вывод о достаточно высоком уровне организации бухгалтерского учета на ОАО «Икар».

* 1. **Эффективность системы внутреннего контроля на предприятии**

В ходе аудиторской проверки ОАО «Икар» необходимо разобраться в системе бухгалтерского учета, которая применяется на проверяемом экономическом субъекте, и при этом изучить и оценить те средства контроля, на основе которых в дальнейшем будет определена суть, масштаб и временные затраты предполагаемых аудиторских процедур.

Аудитор в ходе аудиторской проверки обязан получить достаточную убежденность в том, что система бухгалтерского учета предприятия достоверно отражает хозяйственную деятельность проверяемого экономического субъекта. От оценки состояния учета и внутреннего контроля на экономическом субъекте будут зависеть все последующие действия: проводить аудиторские процедуры выборочно или проводить сплошную проверку. Разумеется, сплошная проверка очень трудоемка, но согласно нормам профессиональной этики, аудитор должен либо полностью убедиться в достоверности (или недостоверности) бухгалтерской отчетности клиента, либо отказаться от выражения мнения о ней.

При оценке эффективности и надежности системы внутреннего контроля в целом, контрольной среды и отдельных средств контроля ОАО «Икар», будут использованы градации: высокая, средняя и низкая.

Система внутреннего контроля экономического субъекта включает в себя: надлежащую систему бухгалтерского учета; контрольную среду; отдельные средства контроля.

Знакомство с системой бухгалтерского учета ОАО «Икар» включает в себя изучение, анализ и оценку учетной политики и основных принципов ведения бухгалтерского учета, порядка отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета, роли и места вычислительной техники в ведении учета и других сторон деятельности проверяемого экономического субъекта.

Контрольная среда, под которой понимаются осведомленность и практические действия руководства предприятия, направленные на установление и поддержание системы внутреннего контроля, включает в себя: стиль и основные принципы управления данным экономическим субъектом; организационную структуру экономического субъекта; распределение ответственности и полномочия; осуществляемую кадровую политику; порядок подготовки бухгалтерской отчетности для внешних пользователей; порядок осуществления внутреннего управленческого учета и подготовки отчетности для внутренних целей; соответствие хозяйственной деятельности экономического субъекта в целом требованиям действующего законодательства.

Произведем оценку эффективности и надежности системы внутреннего контроля в ОАО «Икар», касающейся учета оплаты труда.

Учет оплаты труда осуществляет группа бухгалтеров расчетной группы при непосредственном контроле главного бухгалтера. Начисление заработной платы производится автоматизированным способом в программе «1С: Зарплата, кадры» на основании нарядов и табелей. И далее, сформированные бухгалтерские проводки попадают в общую сетевую бухгалтерскую прогамму, где формируются различного рода группировочные ведомости.

Организованная система учета исключает возможность ошибки, в частности, арифметической, при начислениях, в сводах и группировках. При этом должностные оклады работников на повременной системе оплаты труда контролируются по штатному расписанию, составленному ПЭО предприятия и утвержденному руководителем. У рабочих-сдельщиков расценки также экономистами контролируются в программе и в нарядах.

Как видно из данного описания, возможность ошибки при начислении зачислении заработной платы ОАО «Икар» минимальна.

Результаты же опроса показали хорошую подготовленность и компетентность работников бухгалтерии и экономической службы в вопросах начисления заработной платы, кроме того, здесь присутствует четкое распределение обязанностей между задействованным персоналом.

##### Таблица 4 – Тесты внутреннего контроля операций по оплате труда

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание | Ответы |
| Условия | | |
| 1 | Все ли работники предприятия получают зарплату через кассу? | Нет |
| 2 | Проверяется ли свод по начислению и удержанию оплаты труда главным бухгалтером? | Нет |
| 3 | Во время отпуска бухгалтеров по начислению оплаты труда производится ли их подмена? | Да |
| 4 | Сверяет ли бухгалтер объем выполненных работ с начислением оплаты труда? | Нет |
| 5 | Разработаны ли должностные обязанности работников, осуществляющих начисление оплаты труда? | Да |
| Реальность | | |
| 6 | Подаются ли списки уволенных работников в бухгалтерию? | Да |
| 7 | Сопоставляются ли периодически ведомости на выплату заработной платы со сведениями его личных дел работников? | Нет |
| 8 | Составляю ли ведомости на выплату заработной платы лица, не занимающиеся ее начислением? | Да |
| 9 | Перечисляется ли на получателя в срок заработная плата на счет «Депонированная оплата труда»? | Да |
| 10 | Сверяет ли бухгалтер список депонентов с графой «Депонированная оплата труда» в своде по начислению и удержанию оплаты труда? | Да |
| *Полнота* | | |
| 11 | Подаются ли кадрами в бухгалтерию списки вновь нанятых работников? | Да |
| 12 | Нумеруются ли расчетно-платежные ведомости? | Да |
| Полномочия | | |
| 13 | Все ли ставки и оклады по оплате труда соответствуют штатному расписанию? | Да |
| 14 | Сохраняются ли распоряжения об удержании с оплаты труда? | Да |
| 15 | Подписывают ли ведомости лица, составившие их? | Да |
| Точность | | |
| 16 | Проверяют ли периодически начисления по оплате труда внутренние контролеры? | Нет |
| 17 | Сопоставляются ли данные хронометража, объема выполненных работ с данными учета затрат времени и начисленной оплатой труда? | Нет |
| Классификация | | |
| 18 | Разработаны ли инструкции по учету затрат и удержаний с оплаты труда? | Нет |
| Учет | | |
| 19 | Сопоставляются ли начисления оплаты труда с данными отчетов по социальному страхованию и обеспечению? | Да |
| Периодизация | | |
| 20 | Проверяет ли ответственный бухгалтер данные о месячных, квартальных и годовых накоплениях оплаты труда? | Да |

Таким образом, система СВК работает эффективно и риск контроля можно оставить на прежнем уровне.

Так как бухгалтерский учет в ОАО «Икар» ведется полностью с помощью ПК, необходимо рассмотреть следующие вопросы:

1. Концентрация функций и знаний: имеет ли персонал, занятый обработкой данных, детальные знания о взаимосвязи источников данных, процесса их получения, распределения и использования, недостатках СВК? (четкое).
2. Концентрация программ и данных: существует ли возможность доступа посторонних лиц к компьютерным программам и угроза изменения самих программ или данных? (нет).
3. Отсутствие ввода документов: выдается ли письменное подтверждение на ввод данных? (да).

Таким образом, эффективность и надежность системы внутреннего контроля по учету расчетов по учету заработной платы можно оценить как достаточно высокую. В дальнейшем, при проведении аудиторской проверки расчетов по оплате труда возникает объективная необходимость использовать выборочные методы контроля.

* 1. **Определение существенности и аудиторского риска**

Существенность – вероятность того, что применяемые аудиторские процедуры позволяют определить наличие ошибки в отчетности экономического субъекта и оценить их влияние на принятие соответствующих решений ее пользователями.

##### Таблица 5 – Определение уровня существенности

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование базового показателя | | Значение базового показателя бухгалтерской отчетности | | Доля, % | Значение, применяемое для нахождения уровня существенности |
| 1 | Балансовая прибыль предприятия, млн. р. | | 64 | | 5 | 3 |
| 2 | Валовой объем реализации без НДС, млн. р. | | 595 | | 2 | 12 |
| 3 | | Валюта баланса, млн. р. | | 464 |  | 9 |
| 4 | | Собственный капитал, млн. р. | | 249 | 10 | 25 |
| 5 | | Общие затраты предприятия, млн. р. | | 557 | 2 | 11 |

Средний показатель составит 12 млн. р. Наименьшее значение в 3 млн. р. и наибольшее 25 млн. р. имеют значительные отклонения от среднего. По этому принято решение их исключить из расчета. Новое среднее значение примет 10,7 млн. р. Данный количественный показатель будет использован в качестве значения уровня существенности. Единый показатель уровня существенности примет значение в 2,8%.

Пользователь отчетности не сможет делать правильные выводы и предпринимать решения, если ошибка бухгалтерской ОАО «Икар», составит более 2,8%.

С аудитом финансовой отчетности тесно связан аудиторский и предпринимательский риск.

Предпринимательский риск – влияние не зависящих от аудитора обстоятельств деловой активности клиента на ухудшение его финансовых позиций в то время как аудитор подтвердил их устойчивость.

Таблица 6 – Критерии оценки предпринимательского риска

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Фактор риска | | | Оценка фактора риска | Уровень предпринимательского риска |
| 1 | Определение экономической ситуации, в которой функционирует предприятие | | | Депрессия | Высокий |
| 2 | | Определение отрасли функционирования предприятия | Стабильная | | Низкий |
| 3 | | Политика управления на предприятии | Пассивная | | Низкий |
| 4 | | Система контроля на предприятии | Сильный контроль | | Низкий |
| 5 | | Результаты аудита прошлых лет | Регулярные проверки | | Низкий |
| 6 | | Частота смены руководства | Низкая | | Низкий |
| 7 | | Финансово положение предприятия | Стабильное | | Низкий |
| 8 | | Вероятность возникновения судебных споров | Несущественная | | Низкий |
| 9 | | Репутация управляющих и владельцев | Средняя | | Высокий |
| 10 | | Опыт работы управляющих и владельцев | Высокий уровень | | Низкий |
| 11 | | Собственность | Частная | | Высокий |
| 12 | | Понимание клиентом роли и ответственности аудита | Ясное | | Низкий |
| 13 | | Место расположения предприятия | Крупный населенный пункт | | Низкий |

Из приведенной выше таблицы можно сделать вывод о том, что уровень предпринимательского риска на рассматриваемом предприятии находится на низком уровне.

Аудиторский риск – риск, который берет на себя аудитор, давая заключение о полной достоверности данных внешней отчетности, в то время как там возможны ошибки и пропуски, не попавшие в поле зрения аудитора.

Существуют два основных метода оценки аудиторского риска:

1) оценочный (интуитивный), наиболее широко применяющийся в настоящее время российскими аудиторскими фирмами, заключается в том, что аудиторы исходя из собственного опыта и знания клиента определяют аудиторский риск на основании отчетности в целом или отдельных групп операций как высокий, вероятный и маловероятный и используют эту оценку в планировании аудита;

2) количественный метод предполагает количественный расчет многочисленных моделей аудиторского риска (будет произведен ниже).

Аудиторский риск является предпринимательским риском аудиторской фирмы, поэтому его величина отражает положение фирмы на рынке аудиторских услуг и степень конкурентности рынка.

Предварительно установленная величина аудиторского риска отражает склонность аудитора к риску, его представление о той экономической среде, в которой он действует.

Теперь, используя формулу факторной модели аудиторского риска, можно приблизительно определить, чему он равен.

Факторная модель аудиторского риска:

АР = НР х КР х ДР, где

АР – Аудиторский риск.

НР – Наследственный (присущий) риск. Это степень восприимчивости отчетности к материальным ошибкам в результате влияния ряда субъективных и объективных факторов.

КР – Риск контроля. Это оценка аудитором структуры внутреннего контроля клиента с целью определения ее эффективности при предотвращении или исправлении ошибок в учете и отчетности.

ДР – Детекционный риск. Это риск, который аудитор желает определить на случай, если он не сумеет найти материальной ошибки в отчетности.

Воспользовавшись опытом зарубежных специалистов, будем считать, что: НР равен 50%; КР равен 40%; АР равен 2%.

Отсюда:

0,02 = 0,5 х 0,4 х ДР,

следовательно, ДР равен 0,1

Так как аудиторский риск у ОАО «Икар» невысок, то есть нет необходимости проверять большое количество информации.

Также из полученного аудиторского риска делаем вывод о том, что уровень материальности будет высок.

Материальность – предельно допустимый уровень возможного искажения отдельной статьи или финансового показателя в отчетности, а также финансовых результатов в целом, или максимально допустимый размер ошибочной сумме, которая может быть показана в публикуемых финансовых отчетах и рассматриваться как несущественная, то есть не вводящая пользователей в заблуждение.

Для определения материальности, как и для определения аудиторского риска, воспользуемся опытом зарубежных специалистов и примем ее на уровне 3%.

Необходимо отметить, что материальность в данном случае будет количественной, так как ее можно подсчитать.

**2. Аудит расчетов по оплате труда**

**2.1 Задачи, источники аудита, нормативная база**

Задача аудита оплаты труда – проверка соблюдения нормативно-правовых актов при начислении оплаты труда, удержаниях из нее и правильности ведения бухгалтерского учета по оплате труда.

Источниками аудита являются первичные документы, регистры синтетического и аналитического учета и отчетность.

Из первичных документов в выборку должны попасть: наряды индивидуальные и бригадные; табели и внутрибригадные расчеты зарплаты; расчеты по заработной плате при уходе в отпуск или увольнении; листки нетрудоспособности.

Обобщение и группировка данных по учету труда в ОАО «Икар» в условиях полной автоматизации производится на ПК. Поэтому здесь используют: табели учета использования рабочего времени и расчета заработной платы, расчетные ведомости, платежные ведомости на аванс, платежные ведомости на зарплату, расчетные листки, группировочные ведомости распределения заработной платы.

Также в ходе аудиторской проверки должны быть изучены: график работы по ОАО «Икар» на 2004 г. и штатное расписание.

Так как форма учета на ОАО «Икар» компьютеризированная, регистрами синтетического и аналитического учета являются: карточка, анализ, журнал-ордер и ведомость по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 68–1 «Расчеты с бюджетом по налогу на доходы физических лиц», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», а также Главная книга.

В ходе проверки также должен быть рассмотрен регистр внутреннего управленческого учета – Свод начислений и удержаний по оплате труда.

Отчетность, содержащая данные об оплате труда – это Баланс (отражает задолженность на начало и конец отчетного периода), Форма №4 Приложения к балансу (отражает расход денежных средств на выплату заработной платы) и Форма №5 Приложения к балансу (показывает размер оплаты труда, включенной в расходы предприятия), а также форма отчетности, предоставляемая в органы статистики.

В ходе проверки расчетов по оплате труда особое внимание следует уделять правильности начислений, удержаний, а также корректности составления бухгалтерских проводок по счету 70.

Права человека на труд и занятость регулируются Гражданским кодексом Российской Федерации, чч. 1 и 2. Любой гражданин имеет право на труд. Его деятельность должна быть оплачиваемая.

Правила урегулирования трудовых отношений работника и работодателя оговорены в Трудовом кодексе Российской Федерации. Он предусматривает порядок приема и увольнения работников, допущения и требуемые условия их труда и распорядка дня, отдыха, а также все виды причитающихся выплат за отработанное время или объем выполненных работ, а также выплаты за не проработанное время и порядок уплаты выходных пособий.

Начисленная заработная плата является объектом налогообложения. Предприятие является налоговым агентом по уплате налога на доходы работником, и, в то же время плательщиком единого социального налога и взносов на обязательное страхование от несчастных случаев. Эти вопросы урегулированы Налоговым кодексом РФ, чч. 1, 2. Данный документ представляет собой законодательную базу, в которой содержатся все правила начислений, удержаний и уплаты налогов на территории Российской Федерации. Также здесь оговорены базы, ставки налогов и сроки представления отчетности (налоговых деклараций) в органы ИФНС.

Инструкция о составе фонда заработной платы и выплат социального характера (утв. Постановлением Госкомстата России №116 от 24 ноября 2000 г. по согласованию с Минэкономразвития России, Минтрудом России и Банком России) оговаривает виды выплат, включаемых в фонд оплаты труда, в том числе выплаты социального характера и их разновидности.

Начисляемая заработная плата подлежит включению в затраты предприятия. Порядок этого оговорен Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (в отношении бухгалтерского учета) и гл. 25 НК РФ (в части налогового учета).

Записи на счетах бухгалтерского учета по оплате труда производятся в соответствии с планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению (Приказ МФ РФ от 31 октября 2000 г. №94н).

Заработная плата работникам начисляется на основании первичных документов (табели, наряды и т.д.). Образцы документов, распространяющиеся на юридических лиц всех форм собственности и предпринимателей, содержатся в Альбоме унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты (утверждены Постановлением Госкомстата России от 6 апреля 2001 г. №26). Если предприятием разработаны специфические бланки, учитывающие особенности производства, они должны содержать реквизиты, оговоренные в Федеральном законе «О бухгалтерском учете».

Специфика системы оплаты труда в бюджетной организации предусматривает применение единой тарифной сетки. Это оговорено Федеральным Законом «Об оплате труда работников федеральных государственных учреждений» №22-ФЗ от 04.02.1999 г.

Размер оклада первого разряда тарифной сетки регламентируется Федеральным Законом «О тарифной ставке (окладе) первого разряда ЕТС по оплате труда работников организаций бюджетной сферы» №139-ФЗ от 25.10.2001 г., а уровень МРОТ установлен Федеральным Законом «О минимальном размере оплаты труда» №82-ФЗ от 19.03.2000 г.

* 1. **Классификатор возможных нарушений при осуществлении расчетов по оплате труда**

Для аудитора очень важно значение наиболее распространенных ошибок и нарушений, встречающихся при расчетах по оплате труда.

Таблица 7 – Типичные ошибки при расчетах по оплате труда

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Виды и наименование ошибок | | Влияние на достоверность бухгалтерской отчетности налогообложения и соблю-дения законодательной и нормативной базы | Нормативные документы |
| 1 | Не применяются типовые формы первичных документов по оплате труда | | Затруднена проверка данных | Альбом унифицированных типовых форм документов |
| 2 | Не ведутся табели учета рабочего времени (Т-12) | | Нельзя проверить правильность начисления повременных и других видов оплат | Трудовой кодекс РФ |
| 3 | Включение в себестоимость продукции (работ, услуг) для целей налогообложения оплаты труда за проведение строительных работ | | Завышение себестоимости продукции, занижение налогооблагаемой прибыли | ПБУ №10 |
| 4 | Не включались в совокупный доход работающих суммы премий и выданных подарков | | Занижение базы налогообложения по налогу на доходы физических лиц и другим видам удержаний | Налоговый кодекс РФ ч. 2 |
| 5 | Неверно производилось начисление налога на доходы физических лиц | | Занижение налога на доходы физических лиц | Налоговый кодекс РФ ч. 2 |
| 6 | Неверно рассчитывались суммы по прочим видам начислений и удержаний | Занижение базы налогообложения | | Трудовой кодекс РФ |
| 7 | Несоответствие данных синтетического, аналитического учета, Главной книги и форм отчетности | Искажение балансовой и налогооблагаемой прибыли | | ПБУ №10, НК РФ |

* 1. **Разработка вопросника аудитора для проверки расходов на оплату труда**

Для составления программы проверки ООО «Икар» и выбора процедур сбора аудиторских доказательств целесообразно составить вопросник аудитора по всем комплексам задач аудиторской проверки расчетов по оплате труда.

Таблица 8 – Вопросник аудитора

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | | Содержание вопроса | Вариант ответа | | | | | | | Примечание | |
| Да | | Нет | | | Нет ответа | |
| I. Соблюдение положений законодательства о труде, состояние внутреннего контроля по трудовым отношениям | | | | | | | | | | | |
| 1  1.1  1.2 | | Применяются ли типовые формы документов по учету личного состава:  Личные карточки на работающих (ф. №Т-2)  Приказ о предоставлении отпуска (ф. №Т-6) | +  + | |  | | |  | |  | |
| 1.3  1.4 | | Приказ о переводе на другую работу (ф. №Т-5)  Приказ (распоряжение) о прекращении трудового договора (контракта) (ф. №Т-8) | +  + |  | | | |  | |  | |
| 2 | | Ведутся ли на работников трудовые книжки | + |  | | | |  | |  | |
| 3 | | Проверяется ли отделом кадров соответствие применяемых окладов и разрядов рабочих, установленных в штатном расписании |  |  | | | | + | |  | |
| 4 | | Ведутся ли в цехах (отделах) табели учета рабочего времени | + |  | | | |  | |  | |
| II. Учет и контроль выработки и начисления заработной платы рабочим-сдельщикам | | | | | | | | | | | |
| 5 | | Применяются ли на предприятии утвержденные отделом труда нормы и расценки по видам работ | + |  | | | |  | |  | |
| 6 | | Используются ли типовые формы первичных документов | + |  | | | |  | |  | |
| 7 | | Организовано ли гашение (проставление отметки об оплате) первичных документов |  | + | | | |  | |  | |
| 8 | | Применяются ли ПК для выполнения расчетов по сдельной оплате труда | + |  | | | |  | |  | |
| 9 | | Применяются ли наряды на бригаду | + |  | | | |  | |  | |
| III. Учет и начисление повременных и других видов оплат | | | | | | | | | | | |
| 10 | | Ведутся ли расчеты по начислению повременных видов оплат согласно табелю учета рабочего времени | + |  | | | |  | |  | |
| 11 | | Проверяет ли отдел труда или внутренний аудитор правильность расчетов по начислениям различных видов оплат |  | + | | | |  | |  | |
| 12 | | Применяются ли ПК для выполнения расчетов по начислению заработной платы | + |  | | | |  | |  | |
| IV. Расчеты удержаний из заработной платы физических лиц | | | | | | | | | | | |
|  | | Проставлены в расчетных ведомостях (лицевых счетах) данные для правильного исчисления удержаний: |  |  | | | |  | |  | |
| 13 | Налога на доходы физических лиц | | + | |  | |  | |  | |
| 14 | Удержаний по исполнительным листам | | + | |  | |  | |  | |
| 15 | Прочих удержаний | | + | |  | |  | |  | |
| 16 | Применяются ли ПК для расчета удержаний | | + | |  | |  | |  | |
| 17 | Проверяли ли органы фондов социального страхования и налоговых служб расчеты по налогу на доходы с физических лиц | |  | | + | |  | |  | |
| V. Аналитический учет по работающим (по видам начислений и удержаний) | | | | | | | | | | |
| 18 | Какие ведутся документы по аналитическому учету Расчетно-платежные ведомости | | + | |  | |  | |  | |
| 19 | Расчетно-платежные ведомости и лицевые счета на работающих | | + | |  | |  | |  | |
| 20 | Применяются ли ПК для ведения аналитического учета | | + | |  | |  | |  | |
| 21 | Организовано ли архивное хранение документов по аналитическому учету расчетов с работающими | | + | |  | |  | |  | |
| VI, VII. Сводные расчеты по заработной плате, расчет налогооблагаемой базы с фонда оплаты труда, учет налогов и платежей с ФОТ | | | | | | | | | | |
| 22 | Имеют ли сквозную нумерацию расчетно-платежные ведомости | | + | |  | |  | |  | |
| 23 | Сопоставляются ли начисления на оплату труда с данными по единому социальному налогу | | + | |  | |  | |  | |
| 24 | Проверяет ли бухгалтер данные о месячных, квартальных и годовых накоплениях сумм начислений по оплате труда | | + | |  | |  | |  | |
| 25 | Применяются ли ПК для сводных расчетов по оплате труда | | + | |  | |  | |  | |
| 26 | Имеются ли на предприятии задержки с расчетами и выплатами по оплате труда | |  | | + | |  | |  | |
| VIII. Расчеты по депонированной заработной плате | | | | | | | | | | |
| 27 | Ведутся ли на предприятии карточки по депонированной заработной плате | | + | |  | |  | |  | |
| 28 | Производится ли отнесение депонированных сумм на «Прочие доходы и расходы» по истечении срока исковой давности | | + | | |  |  | |  | |
| 29 | Применяются ли ПК для расчетов по депонированной заработной плате | | + | | |  |  | |  | |

* 1. **Методы сбора аудиторских доказательств, применяемых при проверке расчетов по оплате труда**

При проверке расчетов по оплате труда в ООО «Икар» применены следующие методы сбора аудиторских доказательств:

1. пересчет данных;
2. получение письменных подтверждений;
3. наблюдение за учетными работниками и составлением хозяйственных операций;
4. устный опрос;
5. проверка документов, подготовленных на предприятии клиента;
6. прослеживание;
7. аналитические процедуры.

Таблица 9 – Методы контроля для выявления типичных нарушений расчетов по оплате труда

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Основные виды нарушений | Метод сбора аудиторских доказательств | | | | | | | | | |
| 1 | | 2 | 3 | 4 | 5 | | 6 | | 7 |
| 1 | Не применяются типовые формы первичных документов по оплате труда |  | | + | + |  |  | |  | |  |
| 2 | Не ведутся табели учета рабочего времени (Т-12) |  | | + | + |  |  | |  | |  |
| 3 | Включение в себестоимость продукции (работ, услуг) для целей налогообложения оплаты труда за проведение строительных работ | |  | + |  |  | + |  | |  | |
| 4 | Не включались в совокупный доход работающих суммы премий и выданных подарков | | + |  |  | + |  |  | |  | |
| 5 | Неверно производилось начисление налога на доходы физических лиц | | + |  |  |  | + |  | |  | |
| 6 | Неверно рассчитывались суммы по прочим видам начислений и удержаний | | + |  |  | + |  |  | |  | |
| 7 | Несоответствие данных синтетического учета и главной книги аналитическому учету | |  |  |  |  |  | + | |  | |

* 1. **Описание основных контрольных процедур**

В результате сбора аудиторских доказательств в ОАО «Икар» сложилось достаточно определенное мнение о состоянии порядка расчетов по оплате труда. Кроме того, сделан целый ряд промежуточных выводов, на основании которых будет определена достоверность отчетных данных.

Для выявления каждого нарушения в расчетов по оплате труда разработан ряд контрольных процедур. Основными из них являются следующие.

Процедура 1.1 – Проверка соблюдения положений законодательства о труде, состояния внутреннего контроля по трудовым отношениям. В данном случае целесообразно проконтролировать, как на ООО «Икар» соблюдается трудовое законодательство. Основным документом, используемым для этой цели, является Трудовой кодекс РФ.

Процедура 1.2 – Проверка организации учета и контроля выработки и начисления заработной платы рабочим-сдельщикам. В данном случае проверяется, как правильно оформлены первичные документы, применены нормы и расценки, присутствуют подписи должностных лиц и заполнены реквизиты форм. Особое внимание обращается на исправления.

При проведении данной процедуры проверки применяются такие методы сбора аудиторских доказательств, как проверка документов, подготовленных на предприятии и контроль арифметических расчетов (определение сумм сдельной заработной платы).

Процедура 1.3 – Проверка расчетов по начислению повременных и прочих видов оплат. На данном этапе проверяется, как производилось начисление повременной оплаты, расчет по среднему заработку, расчеты за дни пребывания в отпуске, расчет премий и других видов оплат.

Процедура 1.4 – Проверка расчетов удержаний из заработной платы с физических лиц. К основным видам удержаний относят: налог на доходы физических лиц, удержания по исполнительным листам и прочие удержания. В ходе проверки должны быть осмотрены начальные данные, затем установлено соответствие алгоритма законодательным документам, и, наконец, проверены сами выполненные расчеты.

При проверке правильности удержания налога на доходы физических лиц, основополагающим документом является гл. 23 «Налог на доходы физических лиц» Налогового кодекса РФ. В ходе проверки должны быть уточнены по каждому работнику количество льгот и величина налогооблагаемой базы, проверена правильность расчета налога.

При проверке налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах. При этом ее не уменьшают удержания по исполнительным листам.

Процедура 1.5 – Проверка ведения аналитического учета по работающим.

Процедура 1.6 – Проверка сводных расчетов по оплате труда. Сводные расчеты по заработной плате на ОАО «Икар» выполняют по данным счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и корреспондирующим с ним счетами. Обороты по этому счету проверяют по карточкам, оборотно-сальдовым ведомостям, анализам, ведомостям и журналам-ордерам данного и корреспондирующих счетов.

Кроме того, в ходе проверки контролируют соответствие записей в учетных регистрах и Главной книге.

Процедура 1.7 – Проверка налогооблагаемой базы для расчетов по единому социальному налогу. В ходе проверки ОАО «Икар» должна быть рассмотрена правильность расчетов по начислению единого социального налога.

Для этой проверки правильности формирования базы налогообложения использована Инструкция Госкомстата РФ №116 от 24 ноября 2000 г. «О составе фонда заработной платы и выплат социального характера» инструкции соответствующих фондов.

Процедура 1.8 – Проверка депонированных сумм по заработной плате. В ходе проверки ОАО «Икар» должна быть проверена система организации аналитического учета по депонентам.

2.6 **Разработка программы проверки ОАО «Икар» с учетом заданного уровня и аудиторского риска**

Проверяемая организация ОАО «Икар»

Период аудита с 01.01.2004 по 31.12.2004

Количество человеко-часов 320

Руководитель аудиторской группы Иванова Н.П.

Состав аудиторской группы Иванова Н.П., Сурикова Н.И.

Планируемый аудиторский риск 4%

Планируемый уровень существенности 1) Качественно – соответствие

нормативным актам;

2) Количественно – 2,8%

###### Таблица 10 – Программа проверки расчетов по оплате труда

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование аудиторских процедур | | Период проведения | | Исполнители | Рабочие документы аудитора | |
| 1 Аудит обоснованности использования окладов и расценок | | | | | | | |
| 1.1 | Проверка обоснованности использования окладов и расценок | | В течение года | | Иванова Н.П., Сурикова Н.И. | Штатное расписание, расчетные ведомости | |
| 2 Аудит оформления первичной документации | | | | | | | |
| 2.1 | Изучение применяемых первичных документов на предмет их обоснованности и полноты заполнения | | I Квартал | | Сурикова Н.И. | Табели, наряды | |
| 1. Аудит начисления оплаты труда и производимых удержаний | | | | | | | |
| 3.1 | Проверка данных расчетно-платежных ведомостей на предмет соответствия первичным документам | | Второе полугодие | | Иванова Н.П., Сурикова Н.И. | Расчетно-платежные ведомости, табели, наряды | |
| 3.2 | Проверка применяемости системы премирования | | Второе полугодие | | Иванова Н.П., Сурикова Н.И. | Положение о премировании, приказы о премировании, расчетная ведомость | |
| 3.3 | Проверка обоснованности и правильности производимых удержаний | | Второе полугодие | | Иванова Н.П., Сурикова Н.И. | Лицевые счета, расчетная ведомость, исполнительные листы, приказы | |
| 3.4 | | Арифметические просчеты | | В течение года | Иванова Н.П., Сурикова Н.И. | | Расчетные ведомости |
| 1. Проверка выплаты заработной платы | | | | | | | |
| 4.1 | | Ознакомление с видами и формами выплат заработной платы, документальной их обоснованности | | Четвертый квартал | Сурикова Н.И. | | Платежные ведомости |
| 1. Проверка соответствия данных синтетического и аналитического учета | | | | | | | |
| 5.1 | | Сверка данных синтетического, аналитического учета, Главной книги и форм отчетности | | Четвертый квартал | Иванова Н.П. | | Журналы-ордера и ведомости по счету 70, Главная книга, баланс, приложения к нему |

В ходе проверки рассмотрено, как оформляется прием и увольнение сотрудников ОАО «Икар» и как вообще строится система оплаты труда. Для этого изучены приказы и заключенные коллективные договора. Согласно последним, здесь обеспечивается занятость, устанавливается рабочее время, режим труда и отдыха, отпуска, применяется и сдельная, и повременная оплата труда работников, предусмотрены социально-трудовые гарантии, производится охрана труда и гарантируется защита профсоюза. Кроме того, в приложениях к коллективному договору рассматриваются правила внутреннего трудового распорядка, права и обязанности администрации и работников предприятия, вопросы трудовой дисциплины, а также порядок доплат за тяжелые и вредные условия труда, условия премирования и поощрения за успехи в работе.

В ходе проверки сделан вывод о правильности применения штатного расписания при повременной оплате труда и норм и расценок – при сдельной оплате труда.

В соответствие требуемому, ведется учет рабочего времени с соблюдением установленного режима работы и начисления заработной платы работающих, состоящих на повременной оплате труда. Этот учет ведется в табеле учета использования рабочего времени и расчета заработной платы (ф. №Т-12). По этому документу проверены все необходимые данные по каждому работающему ОАО «Икар» (дни отпуска, время нахождения в командировке, дни болезни и др.).

Для этой проверки применен метод сбора аудиторских доказательств по сопоставлению личных карточек и табелей учета рабочего времени с приказами и распоряжениями.

В первичной документации по начислению заработной платы ОАО «Икар» отмечено присутствие всех подтверждающих подписей, использование верных норм и расценок, заполнены требуемые реквизиты.

Наиболее тщательно проверены расчеты сдельного заработка при бригадной форме оплаты труда. Они произведены верно, не выявлено случаев повторного начисления сумм по ранее оплаченным документам. Данные расчеты производятся с применением ПК, что исключает возможность арифметических ошибок.

Средний заработок во всех случаях определен правильно (для расчета отпускных и оплаты больничных листов) и выплаты произведены правомерно (присутствуют все оправдательные документы и требуемые графики, приказы).

В ходе проверки проконтролировано соответствие записей в учетных регистрах и Главной книге. Сальдо по счетам расчетов с персоналом по оплате труда и отчислениям в фонды тождественно и соответствующим показателям отчетности.

В ходе проверки расчетов по оплате труда на ОАО «Икар» использованы все первичные документы по учеты выработки и заработной платы, расчетные ведомости, лицевые счета работающих и платежные ведомости. При этом отмечено соответствие всех итогов в отдельных ведомостях общим итогам по предприятию. Определена правильность произведенных операций по отнесению начисленной заработной платы на соответствующие счета.

Уточненная база налогообложения для определения единого социального налога, полученная расчетным путем при проверке, совпала с представленной предприятием.

На предприятии ведутся карточки в разрезе физических лиц и депонированных сумм автоматизированным способом. В них указано, как производилась выдача сумм депонированной заработной платы, на какие счета она списывалась по истечении сроков исковой давности. Нарушений на данном этапе проверки не выявлено.

Результаты аудиторской проверки расчетов по оплате труда на ОАО «Икар» приведены в таблице 11.

Таблица 11 – Результаты аудиторской проверки расчетов по оплате труда

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Вид операции | Данные  предприятия | | | Данные  аудитора | | |
| Дт | Кт | Сумма, тыс. р. | Дт | Кт | Сумма |
| 1 | Начислено заработной платы и других выплат | 20 | 70 | 100 183 | 20 | 70 | 100 183 |
| 2 | Начислено заработной платы и других выплат | 25 | 70 | 16 246 | 25 | 70 | 16 246 |
| 3 | Начислено заработной платы и других выплат | 26 | 70 | 18 954 | 26 | 70 | 18 954 |
| 4 | Начислено пособий из фонда социального страхования | 69 | 70 | 2 540 | 69 | 70 | 2 540 |
| 5 | Начислен ЕСН | 20 | 69 | 35 228 | 20 | 69 | 35 228 |
| 6 | Начислен ЕСН | 25 | 69 | 5 784 | 25 | 69 | 5 784 |
| 7 | Начислен ЕСН | 26 | 69 | 6 748 | 26 | 69 | 6 748 |
| 8 | Удержан налог на доходы | 70 | 68 | 16 950 | 70 | 68 | 16 950 |
| 9 | Депонировано заработной платы | 70 | 76 | 653 | 70 | 76 | 653 |
| 10 | Удержано по исполнительным документам | 70 | 76 | 412 | 70 | 76 | 412 |

Как видно из таблицы 11, расчетные значения, полученные в ходе аудиторской проверки, полностью совпадают с данными предприятия.

**2.7 Отчет аудитора и аудиторское заключение**

Аудит проведен аудиторами, имеющими стаж работы аудитором 1 год и 5 месяцев и 2 года 4 месяца.

Лицензия на проведение общего аудита №15 362 выдана Минфином РФ. Лицензия действительна по 1 октября 2005 г.

Регистрационное свидетельство на занятие предпринимательской деятельностью №364758 и №467380.

Отчет аудитора

### **Акционерам ОАО «Икар»**

1 Нами проведен аудит оплаты труда ОАО «Икар» за 2004 г.

2 При планировании и проведении аудита оплаты труда нами рассмотрено состояние внутреннего контроля ОАО «Икар». Ответственность за организацию и состояние внутреннего контроля несет руководство ОАО «Икар».

3 Мы рассмотрели состояние внутреннего контроля исключительно для того, чтобы определить объем работ, необходимых для формирования аудиторского заключения о достоверности отражения в бухгалтерской отчетности оплаты труда. Проделанная в процессе аудита работа не означает проведения полной и всеобъемлющей проверки системы внутреннего контроля ОАО «Икар» с целью выявления всех возможных недостатков.

4 В процессе аудита нами не были обнаружены никакие факты, из которых можно было бы сделать вывод о несоответствии системы внутреннего контроля ОАО «Икар» масштабам и характеру его деятельности.

5 Наше мнение о достоверности отражения в бухгалтерской отчетности оплаты труда приведено в следующей части Аудиторского заключения. Нами не были обнаружены никакие серьезные нарушения установленного порядка ведения бухгалтерского учета, которые могли бы повлиять на достоверность данных по оплате труда, отраженных в бухгалтерской отчетности.

6 При проведении аудита оплаты труда, указанной в параграфе 1 настоящей части, нами рассмотрено соблюдение на ОАО «Икар» применимого законодательства РФ при совершении финансово-хозяйственных операций. Ответственность за соблюдение применимого законодательства РФ при свершении финансово-хозяйственных операций несет руководство ОАО «Икар».

7 Мы проверила соответствие ряда совершенных ОАО «Икар» финансово-хозяйственных операций применимому законодательству исключительно для того, чтобы получить достаточную уверенность в том, что отраженная в бухгалтерской отчетности информация об оплате труда не содержит существенных искажений. Однако цель проведенного мной аудита оплаты труда не состояла в том, чтобы выразить мнение о полном соответствии деятельности ОАО «Икар» законодательству. Поэтому такое мнение мы не высказываем.

8 Результаты проведенной мною проверки показывают, что проведенные финансово-хозяйственные операции осуществлялись ОАО «Икар», во всех существенных отношениях, в соответствии с указанным в предыдущем параграфе настоящей части законодательством.

### **Заключение аудитора**

Акционерам ОАО «Икар»

об отраженной в бухгалтерской отчетности

информации об оплате труда за 2004 г.

1 Нами проведен аудит оплаты труда ОАО «Икар» за 2004 г. Данные в бухгалтерской отчетности подготовлены ОАО «Икар» исходя из Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. №34н.

2 Ответственность за подготовку данных бухгалтерской отчетности по оплате труда несет руководитель ОАО «Икар». Наша обязанность заключается в том, чтобы высказать мнение о достоверности во всех существенных аспектах данной отчетности в части оплаты труда на основе проведенного аудита.

3 Мы проводили аудит в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденным Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. №34н. Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность в части оплаты труда не содержит существенных искажений. Аудит включал в себя проверку на выборочной основе подтверждений числовых данных и пояснений, содержащихся в бухгалтерской отчетности по оплате труда. Мы полагаем, что проведенный аудит дает достаточно оснований для того, чтобы выразить мнение о достоверности бухгалтерской отчетности в части оплаты труда.

В результате проверки не было выявлено случаев расхождения данных в расчетных ведомостях и первичных документах, не отмечено нарушений в отражении начисленной оплаты труда и удержаний. Первичные документы заполнены с соблюдением всех необходимых требований.

4 По нашему мнению, проверенная бухгалтерская отчетность в части расчетов по оплате труда достоверна, то есть подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение оплаты труда на ОАО «Икар» по состоянию на 1 января 2005 г.

**Список использованной литературы**

1. Гражданский кодекс РФ
2. Трудовой кодекс РФ
3. Налоговый кодекс РФ
4. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 г. №129-ФЗ в редакции от 23.11.2004 г.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации». ПБУ 10/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 г. №33н в редакции от 19.09.2004 г.
6. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. №94н в редакции от 19.10.2004 г.
7. Аудит: Учебник/ Под ред. Подольского В.И. – М.: Аудит, 2002. – 432 с.
8. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. – 4 изд., перераб. и доп. – М.: ФИЛИНЪ, 2003. – 528 с.
9. Бухгалтеру и аудитору: Справочное пособие, Т. 1,2 – СПб, 2001
10. Воронов В.В. и др. Общий аудит. Законодательная и нормативная база, практика, рекомендации и методика осуществлени – М.: Международная школа управления «Интенсив» РАГС, Издательство «ДИС», 2000 г. – 544 с.
11. Камышанов П.И. Практическое пособие по аудиту – 2-е изд. М.: ИНФРА, 2001 г. – 240 с.
12. Сотникова Л. Аудит хозяйственных операций: методы и процедуры // Аудит и налогообложение – 2002 г. – №8
13. Журнал «Аудиторские ведомости» 2004 г. – №3, 5