Аудит расчета по оплате труда

Введение

Федеральным законом от 30.12.2001 № 197-ФЗ был принят новый Трудовой кодекс Российской Федерации, установивший с 1 февраля 2002 г. новые основы трудового законодательства Российской Федерации.

Согласно ТК РФ государство перестает рассматриваться как основной работодатель, и ему предоставляются только функции арбитра в отношениях между работодателями и наемными работниками. Тем самым в Российской Федерации установлены новые основы трудовых отношений.

Среди положений, введенных ТК РФ, можно выделить следующие нормы:

установление минимальной заработной платы на уровне не ниже прожиточного минимума (при этом переход на новые правила установления минимальной оплаты труда должен быть определен отдельным федеральным законом);

установление ответственности работодателей за несвоевременную выплату заработной платы: за все время задержки должны уплачивать пени (работник, в свою очередь, имеет право отказаться от работы на пятнадцатый день задержки выплаты заработной платы за соответствующий период с сохранением заработной платы за все время отказа от работы);

изменение продолжительности основного ежегодного отпуска, который после 1 февраля 2002 г. составляет 28 календарных дней, а также изменения порядка его предоставления (в частности, отпуск за первый год работы может быть использован работником по истечении шести месяцев, а не одиннадцати, как было ранее);

обязательная компенсация за установление работнику режима ненормированного рабочего дня: в любом случае должен быть предоставлен дополнительный отпуск или предусмотрена дополнительная оплата за переработку сверх нормальной (сокращенной) продолжительности рабочего времени;

изменение условий труда и оплаты труда совместителей (совместительство может иметь место у неограниченного числа работодателей, но у каждого из них не более четырех часов в день и шестнадцати часов в неделю);

определение новых основ привлечения работников к сверхурочным работам (такие работы могут иметь место, в частности, с письменного согласия самого работника);

изменение правил предоставления отдельных гарантий и компенсаций;

регулирование труда отдельных категорий работников непосредственно ТК РФ.

При применении ТК РФ следует иметь в виду, что Кодекс не исключает возможности применения в некоторой части ранее действовавшего законодательства. При этом согласно ст.423 ТК РФ изданные до 1 февраля 2002 г. законы и иные правовые акты Российской Федерации, а также законодательные акты бывшего Союза ССР могут применяться только в той части, в которой они не противоречат Кодексу.

Поэтому аудит расчетов по оплате труда является одним из наиболее сложных.

Целью данной курсовой работы: изучения аспектов аудита операций по оплате труда.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

* изучение и ознакомление с трудовым законодательством и нормативной базой расчетов по оплате труда и налогообложению физических лиц;
* проверка соблюдения законодательства о труде;
* проверка документального оформления трудовых соглашений;
* проверка расчетов по оплате труда со штатным и внештатным персоналом, в том числе по прочим операциям с персоналом и расчетам по возмещению материального ущерба и операциям займа;
* проверка правильности начисления и уплаты налогов и внебюджетных платежей по расчетам с физическими лицами.

В результате проведенного аудита могут быть выявлены ошибки и

нарушения в учете расчетов по оплате труда. Аудитору следует обратить внимание администрации на выявленные нарушения и дать рекомендации по их устранению.

Аудит операций по оплате труда будет проводиться на материалах ООО «111», сферой деятельности которого является производство. Предприятие относится к малым, среднесписочная деятельность которого 60 человек. Предприятие материалоемко, поэтому расходы на оплату труда составляют не более 1.5 процентов в себестоимости продукции. Несмотря на это фонд оплаты труда может влиять на финансовый результат деятельности предприятия. Поэтому проведение аудита позволит на основании выявленных нарушений и недостатков дать рекомендации, которые будут иметь практическое значение для проверяемого предприятия и позволят определить степень их влияния на достоверность бухгалтерской отчетности.

Теоретические аспекты аудита операций по оплате труда

1.1. Цели и задачи аудита.

Целью аудита является 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.

Основные задачи аудита:

* оценка существующей в организации системы расчетов с персоналом и ее эффективности;
* оценка состояния синтетического и аналитического учета операций по оплате труда и расчетов с персоналом организации в проверяемом периоде;
* оценка полноты отражения совершенных операций в бухгалтерском учете;
* проверка соблюдения организацией налогового законодательства по операциям, связанным с расчетами по оплате труда;
* проверка соблюдения организацией законодательства по расчетам с внебюджетными фондами, по социальному страхованию и обеспечению.

1.2. Программа аудита.

Аудиторская проверка должна быть спланирована на основе достигнутого аудиторской организацией понимания деятельности экономического субъекта. Целью планирования является организация эффективной и экономически оправданной проверки. На этапе планирования необходимо определить стратегию и тактику аудита, сроки его проведения; разработать общий план и программу аудита.

Аудиторская организация при выполнении вышеуказанных работ должна руководствоваться правилами (стандартами) аудиторской деятельности: «Понимание деятельности экономического субъекта» и «Планирование аудита». В последнем пункте (2.2) предусмотрено, что планирование, являясь начальным этапом проведения аудита, состоит в разработке общего плана аудита с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита (табл.1), а также в разработке аудиторской программы, определяющей объем, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур, необходимых для формирования объективного и обоснованного мнения о бухгалтерской отчетности организации (табл.2).

Таблица 1

Общий план аудита операций по оплате труда и расчетам с персоналом организации

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Планируемые виды работ | Период проведения | Исполнитель |
| 1. Аудит оформления первичных документов |  |  |
| 2. Аудит системы начислений заработной платы |  |  |
| 3. Аудит обоснованности льгот и удержаний из заработной платы |  |  |
| 4. Аудит тождественности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета |  |  |
| 5. Аудит расчетов по начислению платежей во внебюджетные фонды |  |  |

Таблица 2

Программа аудита

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Перечень аудиторских процедур | Период проведения | Исполнители | Проверяемые документы |
| 1. Аудит оформления первичных документов | | | |
| 1.1 Определение степени унификации первичных документов по учету персонала и рабочего времени |  |  | Приказы о приеме на работу, увольнении, перемещении, табели учета использования рабочего времени, личные карточки, коллективный договор |
| 1.2 Проверка правильности учета рабочего времени |  |  | Табели учета использования рабочего времени, график – календарь |
| 1.3 Проверка правильности оформления расчетно-платежных документов |  |  | Расчетно-платежные ведомости, расчетные ведомости, платежные ведомости, расходные кассовые ордера |
| 1.4 Проверка правильности учета депонированной заработной платы |  |  | Книга учета депонированной заработной платы, депонентские карточки, расходные кассовые ордера |
| 2. Аудит системы начислений заработной платы | | | |
| 2.1 Проверка обоснованности начислений за особые условия труда:  а) сверхурочные работы и работу в ночное время;  б) работу в выходные и праздничные дни;  в) выполнение работ с тяжелыми и вредными условиями труда;  г) работы в районах с неблагоприятными климатическими условиями |  |  | Приказы руководителя, табели учета использования рабочего времени, расчетно- платежные ведомости, лицевые счета  (а, б)  Табели учета рабочего времени, Перечень работ (Постановление Минтруда России от 27.05.1994 № 41), расчетно-платежные ведомости, личные карточки (в)  Расчетно-платежные ведомости, табели учета рабочего времени, личные карточки (г) |
| 2.2 Проверка правильности документирования и оплаты простоев |  |  | Табель учета рабочего времени, листки о простое, расчетно-платежные ведомости, акты с приложением списка работников |
| 2.3 Проверка правильности документирования и оплаты работы в случае брака |  |  | Акты о браке, приказы руководителя, расчетно-платежные ведомости, личные карточки |
| 2.4 Проверка правильности расчета среднего заработка для различных целей |  |  | Приказы руководителя, заявления работников, расчетно-платежные ведомости, личные карточки |
| 2.5 Проверка правильности расчета пособий, выплачиваемых за счет средств ФСС РФ |  |  | Заявления работников на выплату пособий, листки нетрудоспособности, путевки на санаторно-курортное лечение, счета организаций, оказывающих услуги, расчетно-платежные ведомости, личные карточки |
| 2.6 Проверка правильности определения совокупного дохода для целей налогообложения физических лиц |  |  | Личные карточки, расчетно-платежные ведомости, сведения о полученных доходах работников, подаваемые в налоговую инспекцию |
| 2.7 Проверка правильности образования и корректировки резервов: на предстоящую оплату отпусков работников; на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет; на выплату вознаграждений по итогам года |  |  | Журналы – ордера № 10, 10/1, 10а, 12, 13, 13а, 15, 18 |
| 3. Аудит обоснованности применения льгот и удержаний из заработной платы | | | |
| 3.1 Проверка правомерности применения вычетов и льгот для исчисления подоходного налога |  |  | Личные карточки, расчетно-платежные ведомости, сведения о полученных доходах, подаваемые в налоговую инспекцию |
| 3.2 Определение соответствия применяемых ставок подоходного налога действующему законодательству |  |  | Личные карточки, расчетно-платежные ведомости, расчетные ведомости, сведения о полученных доходах работников, подаваемые в налоговую инспекцию |
| 3.3 Проверка правильности удержаний по исполнительным листам |  |  | Исполнительные листы, расчетно-платежные ведомости, расчетные ведомости |
| 4. Аудит тождественности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета | | | |
| 4.1 Проверка правильности отражения оборотов по счетам и субсчетам Главной книги с аналогичными показателями регистров синтетического учета |  |  | Журналы – ордера № 10, 10/1, 10а, ведомости № 12, 13, 13а, 15 , 18, Главная книга |
| 4.2 Проверка правомерности отнесения на себестоимость продукции (работ, услуг) выплат, начисленных персоналу организации |  |  | Журналы – ордера № 10, 10/1, 10а, ведомости № 12, 13, 13а, 15, 18, Главная книга, приказы |
| 4.3 Проверка правильности отнесения страховых взносов во внебюджетные фонды на себестоимость продукции (работ, услуг) |  |  | Журналы – ордера № 9, 10, 10/1, 10а, Главная книга |
| 4.4 Проверка обоснованности расходов организации по подготовке и переподготовке кадров, правильности отнесения таких выплат на себестоимость продукции (работ, услуг) |  |  | Журналы – ордера № 10, 10/1, 10а, ведомости № 12, 13, 13а, 15, 18, Главная книга, приказы, первичные документы (договоры на обучение, акты о выполненных работах) |
| 5. Аудит расчетов по единому социальному налогу и платежам во внебюджетные фонды | | | |
| 5.1 Проверка правильности исчисления единого социального налога и страховых взносов во внебюджетные фонды и своевременность их перечисления по назначению |  |  | Разработочная таблица «Сводка начисленной заработной платы по составу и категориям работников, учета расчетов с работниками по страхованию и распределение заработной платы (с вкладным листом)», журналы – ордера № 10, 10/1, 10а, ведомости № 12, 13, 15, отчетные декларации по расчетам с органами социального страхования и обеспечения |

1.3. Подготовка рабочей документации аудита.

Цель подготовки рабочих документов – это документальное подтверждение того, что проверка была должным образом спланирована, реализация плана аудиторами ежедневно контролировалась и в ходе аудита подвергалась рассмотрению, что при необходимости выполнялись соответствующие исследования.

Правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Документирование аудита» (п. 2.1б) предусмотрено описание использованных аудиторской организацией процедур и их результатов. На аудит операций по оплате труда составим описание аудиторских процедур (табл. 3).

Таблица 3

Описание использованных аудиторских процедур и их результатов

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Перечень аудиторских процедур | Объем информации | Техника исполнения | Характер возможных нарушений |
| 1 | Проверка наличия штатного расписания, коллективного договора, положений о премировании |  | Последовательно просматриваются все приказы об изменениях штатного расписания, изменения (дополнения) к положению о премировании |  |
| 2 | Проверка оформления учетных первичных документов, служащих основанием отражения в учете операций по оплате труда |  | Последовательно просматриваются все платежные ведомости за период, предусмотренный выборкой, и выясняют:  1) имеется ли подпись руководителя и главного бухгалтера;  2) в случаях временной подмены первых лиц уполномоченными, на которых возложены обязанности письменным распоряжением руководителя предприятия, нет ли платежных ведомостей с подписями этих лиц более раннего (позднего) срока, чем дата их назначения |  |
| 3 | Установление полноты документов для предоставления льгот персоналу предприятия и выплаты пособий |  | Последовательно сверяют льготы, указанные в лицевых счетах, и наличие справок по каждому из работников в проверяемом периоде |  |
| 4 | Проверка наличия справок – вызовов из учебных заведений, договоров на обучение, актов о выполненных работах |  | Последовательно просматривают табели рабочего времени за проверяемый период и дни отпуска по учебе сверяют с наличием справок – вызовов из учебных заведений, затем проверяют начисленную оплату в расчетно – платежных ведомостях и отражение в учете этих операций |  |
| 5 | Проверка регистрационных документов в фондах социального страхования |  | Проверить расчеты с фондами социального страхования, соответствие данных в них Главной книге и наличие подписей уполномоченных лиц при сдаче расчетов в фонды |  |

Поскольку аудиторская проверка соблюдения трудового законодательства и расчетов по оплате труда весьма трудоемка, то для сокращения сроков ее проведения можно использовать схему аудита синтетического и аналитического учета при журнально-ордерной форме счетоводства (Табл.4) и схему соответствия операций, отраженных в бухгалтерском учете, совершенным хозяйственным операциям (Табл.5).

Таблица 4

Схема аудита синтетического и аналитического учета при журнально-ордерной системе счетоводства

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Номер и наименование счета | Регистры синтетического учета | Регистры аналитического учета | Документы, на основании которых производятся записи |
| 1 | 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» | Ж/о № 10, 10/1, 10а | Ведомость № 8 «Книга учета депонированной заработной платы»  Ведомость № 12 учета затрат цехов (предназначена только к ж/о № 10)  Ведомости № 13, 13а учета затрат в обслуживающих производствах и хозяйствах  Ведомость № 15 по аналитическому учету сч. 26, 31,43  Ведомость № 18 учета затрат по капитальным вложениям к сч. 08 | Личная карточка, расчетно-платежная ведомость, Главная книга, ж/о № 1, 2, 7, 8, 9, 10, 15 |
| 2 | 68 «Расчеты по налогам и сборам» (по соответствующим субсчетам) | Ж/о № 8 | Ведомость № 7 учета с разными дебиторами и кредиторами (с вкладным листом на каждые 20 дебиторов или кредиторов) | Декларация о доходах физического лица, расчетно-платежные ведомости, Главная книга, ж/о № 1, 2, 8, 13, 15 |
| 3 | 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» | Ж/о № 9, 10, 10/1, 10а | Ведомости № 12, 13, 15, 18 | Расчеты в фонды социального страхования и обеспечения, по единому социальному налогу, расчетно-платежные ведомости, Главная книга, ж/о № 1, 2, 9, 10, 10/1, 10а, 15 |

Таблица 5

Схема аудита операций по расчетам по оплате труда

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование операций | Дебет | Кредит | | В каких документах операция отражена | | Цели и процедуры аудита |
| Операции по начислению дополнительной заработной платы | | | | | | |
| Начислена оплата труда за работу в выходной день (основные производственные рабочие)  АУП | 20  26 | 70  70 | расчетно-платежные ведомости, свод по зарплате, ж/о № 10, 10с | | Проверить правильность отражения в учете операций, связанных с доплатой, и обоснованность их отнесения в себестоимость продукции (работ, услуг) | |
| Начислена заработная плата рабочим, выполнявшим работы по исправлению производственного брака | 28 | 70 | Акт о браке, расчетно-платежные ведомости, свод по зарплате, ж/о № 10, 10с | | Проверить обоснованность отражения в учете оплаты за изготовление бракованной продукции. Следует обратить внимание на условия, повлекшие за собой изготовление бракованной продукции (период освоения производства, скрытые дефекты и т.д.) | |
| Начислено пособие по временной нетрудоспособности | 69 | 70 | Листок нетрудоспособности, табель учета использования рабочего времени, расчетно-платежные ведомости, ж/о № 10, 10с, ведомости № 12, 13 | | Проверить правильность исчисления среднедневного заработка для оплаты больничного листа, процентов оплаты в зависимости от непрерывного стажа работы, правомерность возмещения начисленной оплаты за счет средств Фонда социального страхования | |
| Начислена материальная помощь к юбилейным датам | 84 | 70 | Приказы руководителя, расчетно-платежные ведомости, ж/о № 10,13 | | Проверить правильность учета налогооблагаемой базы по фондам социального страхования и обеспечения, а также по налогу на прибыль | |
| Начислены отпускные за счет резерва | 96 | 70 | Расчетно-платежные ведомости, свод по зарплате, ж/о № 10, 10с | | Проверить соответствие принятой учетной политики созданию резерва на оплату отпусков и размера ежемесячных отчислений | |
| Удержаны алименты из заработной платы работников | 70 | 76 | Исполнительный лист, расчетно-платежные ведомости, Главная книга, ведомость № 7 | | Проверить соответствие базы для начисления алиментов Перечню видов заработной платы, не удержанные суммы алиментов по вине предприятия, взыскатель вправе предъявить иск к этому предприятию. Также следует проверить, куда отнесены расходы по перечислению алиментов | |
| Произведены удержания задолженности по подотчетным суммам | 70 | 71 | расчетно-платежные ведомости, Главная книга, ж/о № 7 | | Проверить сроки задолженности по подотчетным суммам, наличие приказа об установлении круга лиц, которым предоставлено право получать деньги под отчет, своевременность хозяйственных операций, так как в случае приобретения ТМЦ и искажения расчетов текущего месяца по подотчетным суммам может повлечь и искажение расчета налога на имущество и соответственно налогооблагаемой прибыли текущего месяца | |
| Произведены частичные удержания полученных работниками ссуд | 70 | 73 | расчетно-платежные ведомости, Главная книга, ж/о № 8, ведомость № 7 | | Проверить договоры с работниками на получение возвратных ссуд, установить, правильно ли применены ставки рефинансирования при обложении подоходным налогом, включаются ли проценты за пользование ссудами во внереализационные доходы предприятия | |
| Удержана недостача ТМЦ у материально ответственных лиц | 70 | 84 | Акт инвентаризации, расчетно-платежные ведомости, ж/о № 10/1, ведомость № 10 | | Проверить наличие договора о материальной ответственности, правомерность удержания сумм недостачи | |
| Операции по отчислениям взносов по единому социальному налогу и в фонды социального страхования и обеспечения | | | | | | |
| Произведены отчисления по ЕСН в части ФСС (4%) от заработной платы основных производственных рабочих | 20 | 69 | Свод по заработной плате, Главная книга, ж/о № 9, 10, 10/1 | | Проверить правильность определения налогооблагаемой базы. При излишнем начислении налога будет завышена себестоимость продукции (работ, услуг) и соответственно занижена налогооблагаемая прибыль | |
| Произведены отчисления по ЕСН в части ПФ от фонда заработной платы производственного персонала (28%) | 20 | 69 | То же | | То же | |
| Произведены отчисления в ФФОМС (0,2%) от фонда заработной платы производственных рабочих | 20 | 69 | То же | | То же | |
| Произведены отчисления в ТФОМС (3,4%) от фонда заработной платы производственных рабочих | 20 | 69 | То же | | То же | |
|  |  |  |  |  |  |  |

Проверенные аудитором первичные учетные документы организации записываются в рабочие документы аудитора формы РД-1(Д) (табл. 6)

Таблица 6

Рабочий документ аудитора Форма № РД-1 (Д)

Аудит оформления первичных учетных документов

Организация \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Аудитор \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Дата начала проверки \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Отдел \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Дата окончания проверки\_\_\_\_\_\_\_\_

Телефон \_\_\_\_\_\_\_\_\_

Проверяемый период \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Дата про-ведения проверки | Объект проверки | Наимено-вание проверя-емого документа | Дата (период) со-ставления документа | Номер документа | Содержание хозяйст-венной операции | Зак-лючение аудитора об отсут-ствии нарушений или о характере выявлен-ных нарушений |

Рабочий документ использован (не использован) при составлении аудиторского отчета (ненужное зачеркнуть)

Рабочий документ принят

Аудитор \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ (Ф.И.О.)

«\_\_\_» \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 200\_\_г.

а) документы, по которым выявлены нарушения и (или) у аудитора возникли в ходе аудита вопросы, записываются в рабочий документ аудитора по всем его графам;

б) документы, проверенные аудитором, по которым нарушения не выявлены и (или) у аудитора вопросов не возникло, записываются в рабочий документ аудитора единым пакетом однородных документов с указанием их наименования, номеров и даты составления. В последней графе рабочего документа аудитора производится отметка «Нарушений не выявлено».

Результаты нарушений, выявленных при проведении формальной и арифметической проверок, обобщаются в отчетных документах аудитора формы ОД-1(Д) и ОД-2(Д) .

1.4. Методы получения аудиторских заключений.

При проведении аудита операций по соблюдению трудового законодательства и расчетов по оплате труда используются следующие методы и приемы:

проверка арифметических расчетов клиента (пересчет);

проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций, подтверждение;

устный опрос персонала, руководства экономического субъекта и независимой (третьей) стороны;

проверка документов, прослеживание, аналитические процедуры.

Проверка арифметических расчетов клиента (пересчет) используется

для подтверждения достоверности арифметических подсчетов сумм по оплате труда персонала и точности отражения их в бухгалтерских записях.

Проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций позволяет аудиторской организации осуществлять контроль над учетными работами, выполняемыми бухгалтерией, и корреспонденцией счетов по оплате труда.

Подтверждение используется для получения информации о реальности остатков на счетах расчетов по оплате труда бюджетом и внебюджетными фондами.

Устный опрос используется в ходе получения ответов на вопросы аудитора при предварительной оценке состояния расчетов с персоналом по оплате труда, а также в процессе их проверки, при уточнении у специалистов отдельных совершенных хозяйственных операций, вызывающих сомнение.

Проверка документов позволяет аудитору убедиться в реальности определенного документа. Рекомендуется выбрать определенные записи в бухгалтерском учете и проследить отражение операций в учете вплоть до того первичного документа, который должен подтверждать реальность и целесообразность выполнения этой операции.

Прослеживание используется при изучении кредитовых оборотов по аналитическим счетам, ведомостям, отчетам, синтетическим счетам, отраженным в Главной книге, обращая внимание на нетиповые корреспонденции счетов.

Аналитические процедуры используются при сопоставлении фонда заработной платы отчетного периода с данными предыдущих периодов.

Использование базы данных бухгалтерии при проведении аудита

При автоматизации бухгалтерского учета независимо от применяемых систем автоматизации (пакетов прикладных программ) формируется база данных, обязательно содержащая в той или иной форме массив бухгалтерских записей, на основании которого составляются аналитические и синтетические регистры. Можно с уверенностью утверждать, что каждая запись в структуре этого файла включает, по крайней мере, дату операции, сумму, корреспонденцию счетов и содержание операции, ссылку на партнера (поставщика, подрядчика, покупателя и т.д.).

В случае, когда в распоряжении аудитора кроме первичных документов и бухгалтерских регистров имеется электронная версия журнала хозяйственных операций и база данных, используемая в автоматизированной системе бухгалтерского учета многие рутинные процессы проверки ведения учета по различным операциям можно выполнить с помощью компьютера. Аудитор должен только четко поставить перед программистом задачу упорядочения, сортировки, отбора и обработки нужной информации, имеющейся в базе данных.

Однако, даже при использовании автоматизированной системы невозможно исключить проверку правильности оформления, полноты первичных документов и отражения их содержания в записях журнала хозяйственных операций. Такая проверка – сплошная или выборочная – обязательно должна проводиться.

Проверка правильности расчетов итоговых оборотов, остатков и всевозможных бухгалтерских регистров не представляет технических трудностей, поскольку вся необходимая информация содержится в используемой базе данных бухгалтерии. После выполнения контрольных расчетов и сравнения полученных результатов с данными бухгалтерии можно сформировать для анализа таблицу рассогласований. Даже если полученные результаты не будут отличаться от данных бухгалтерии, аудитор не может быть уверен в правильности ведения бухгалтерского учета и в отсутствии нарушений.

Весь журнал хозяйственных операций можно проверить на корректность содержащихся в нем бухгалтерских записей (проводок). Для этой цели можно использовать специальный справочник допустимых бухгалтерский проводок. Этот справочник должен включать корреспонденции счетов, рекомендованные Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, утвержденного Приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 31.10.2000г. № 94н. Список выявленных корреспонденций, не соответствующих имеющимся в справочнике, может служить для анализа и уточнения использования в бухгалтерии рабочего плана счетов. Эта проверка носит общий характер и не может гарантировать правильность бухгалтерских записей, даже если они соответствуют рекомендуемым. Поэтому важен анализ учета конкретных хозяйственных операций, по всем участкам бухгалтерского учета.

2. Аудит операций по оплате труда

2.1. Аудит начисления оплаты труда

На данном этапе работы аудитор проверяет правильность начисления сумм, причитающихся работникам организации и учтенных по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Проверка правильности начисления оплаты труда, как правило, проводится выборочно по нескольким работникам.

Проверка правильности начисления оплаты труда

Проверку достоверности обязательств по расчетам с персоналом по оплате труда начинают с установления тождества учетных и отчетных данных по схеме 1.

|  |
| --- |
| Баланс – соответствующая строка и графа |

|  |
| --- |
| Главная книга – сальдо счета 70  на начало и конец отчетного периода |

|  |
| --- |
| Регистр синтетического учета счета 70 –  сальдо счета 70 на конец отчетного периода |

|  |
| --- |
| Сводка расчетно –платежный ведомостей –  итог сумм к выплате |

|  |
| --- |
| Расчетно – платежные ведомости –  итог сумм к выплате по всем ведомостям |

|  |
| --- |
| Лицевые счета – итог сумм к выплате по всем счетам |

Схема 1

При обнаружении соответствий необходимо установить причину расхождений. Оформив процедуру сверки рабочими документами и получив доказательства о тождественности показателей отчетности и данных синтетического и аналитического учета, аудитор приступает к проверке правильности начисления заработной платы. В случае обнаружения несоответствий необходимо в рабочих документах показать суммы отклонений и причины их образования. Затем изучаются наличие и достоверность первичных документов, правильность заполнения, соответствие требованиям нормативных документов.

Проверке подвергаются табели учета рабочего времени, приказы, наряды на сдельную работу, листки учета выработки, путевые листы, расчетные и расчетно-платежные ведомости, расчеты отпускных и других видов доплат и др. Обращается внимание на:

полноту и правильность заполнения всех обязательных реквизитов;

наличие подписей должностных лиц, ответственных за учет рабочего времени и выполнение работ;

неоговоренные исправления и подчистки;

необходимо выяснить, нет ли случаев включения в табель учета рабочего времени вымышленных (подставных) лиц, приписок невыполненных работ.

Расчетно-платежные и платежные ведомости целесообразно подвергнуть счетной проверке, что позволит выявить возможное завышение итоговых сумм в ведомостях при правильном подсчете итогов по отдельно взятым сотрудникам. Такого рода нарушения приводят не только к завышению расходов на оплату труда, но и к присвоению денежных средств.

Процедуры проверки по существу расчетов по оплате труда могут быть проведены сплошным (при небольшом штате работников) или выборочным способом. Размер выборки аудитор определяет исходя из программы проверки и конкретных условий. Однако целесообразно, чтобы в выборку были включены расчеты с работниками всех категорий, групп и подразделений с целью охвата всех видов оплат и удержаний. Аудитору необходимо выбрать личные дела и лицевые счета конкретных работников и проверить соответствие информации о дате найма и переводах, условиях оплаты труда (ставка, оклад) и дополнительных выплатах. При этом проверяются соблюдение штатной дисциплины и установленных должностных окладов или условий контракта, обоснованность оплаты труда по трудовым соглашениям и по совместительству.

Необходимо установить идентичность данных о количестве отработанного времени путем сверки данных табеля учета использования рабочего времени, расчетной ведомости и лицевого счета, при неполном рабочем месяце проверить правильность арифметического подсчета начисленной заработной платы.

В зависимости от принятой в организации системы оплаты труда в ходе проверки правильности начисления оплаты труда аудитор использует следующие документы.

При повременной оплате труда:

* штатное расписание, принятое в организации;
* табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы и (или) табель учета использования рабочего времени.

Аудитор проверяет правильность применения тарифных ставок (окладов), которые утверждаются руководителем организации и оформляются в виде штатного расписания. На основании табеля учета использования рабочего времени и штатного расписания аудитор выборочно проверяет количество отработанных конкретным работником дней (часов) и рассчитывает причитающееся ему вознаграждение исходя из тарифной дневной (часовой) ставки. Полученная сумма сверяется с суммой, отраженной в расчетно-платежной или расчетной ведомости. Если по указанным суммам имеются расхождения, аудитору следует обратиться за разъяснениями к лицам, ответственным за заполнение этих форм, и поставить в известность руководителя организации об имеющем место факте нарушения. Часто такие случаи возникают в результате того, что лица, ответственные за начисление оплаты труда, по договоренности с отдельными работниками организации начисляют последним оплату труда в повышенном размере (за непроработанное время, например при временном простое, оплате листков временной нетрудоспособности и др.). Подобного рода ухищрения отдельных недобросовестных работников не только негативно отражаются на деятельности организации, но и могут привести к серьезным последствиям при проведении камеральной проверки налоговыми органами либо Фондом социального страхования Российской Федерации, поскольку начисленная за время вынужденного простоя оплата труда в размере, превышающем допустимые, утвержденные в организации, необоснованно включается в себестоимость продукции (работ, услуг), а случае завышенной оплаты листка временной нетрудоспособности увеличивается сумма, принимаемая к зачету Фондом социального страхования Российской Федерации.

При сдельной оплате труда:

* наряды на выполненные в течение месяца работы;
* утвержденные в организации нормы выработки и сдельные расценки за выполненную работу.

В ходе проверки аудитору необходимо убедиться в наличии нарядов и произвести выборочный расчет суммы оплаты труда отдельно взятого работника – сдельщика на основании выполненных им норм выработки и установленной сдельной расценки за единицу произведенной продукции (выполненного комплекса работ). Полученная сумма сверяется с начисленной суммой оплаты труда данного работника. Следует проверить, нет ли случаев повторного начисления сумм по ранее оплаченным первичным документам.

При оплате труда на комиссионной основе аудитор должен ознакомиться с условиями заключенных с работниками договоров в части порядка выплаты и размера вознаграждения. Как правило, размер заработка работника определяется в виде процента от дохода, полученного организацией при реализации продукции, произведенной самим работником, либо при реализации работником продукции, принадлежащей организации. Проверяя правильность начисления оплаты труда, аудитор должен на основании данных об объеме реализации продукции и размере вознаграждения произвести выборочный расчет оплаты труда одного или нескольких работников и полученные результаты сопоставить с суммами, отраженными в бухгалтерском учете.

При проверке оплаты за время отпуска обращается внимание на дату начала отпуска по приказу и табелю, правильность определения расчетного периода и соответствие сумм заработной платы по месяцам расчетного периода в расчете отпускных и лицевом счете. Для получения аудиторами доказательств могут быть составлены альтернативные расчеты отпускных по ряду сотрудников.

Правильность начислений доплат в связи с отклонениями от нормальных условий работы (за работу в ночное время, за сверхурочную работу, за работу в праздничные дни, за работу в тяжелых и вредных условиях) устанавливается проверкой соответствия данных расчета и табеля учета использования рабочего времени и установленных законодательством размеров доплат.

При проверке начисления пособий по временной нетрудоспособности аудитор руководствуется Положением «О порядке обеспечения пособиями по государственному социальному страхованию» (утвержденным Постановлением Президиума ВЦСПС от 12.11.1984 № 13-б).

Процедура контроля начисления пособий по временной нетрудоспособности включает проверку правильности:

* расчета среднедневного заработка;
* размера пособия (%) в зависимости от стажа работы;
* числа дней нетрудоспособности;
* ограничения максимального размера пособия.
* суммы начисленного пособия.

Порядок применения ограничения максимального размера пособия по

временной нетрудоспособности разъяснен Письмом ФСС от 18.02.2002 № 02-18/05/1136 «О пособиях по временной нетрудоспособности и по беременности и родам».

2.2. Аудит распределения средств на оплату труда

После проверки расчета заработной платы необходимо установить правильность обобщения и группировки расходов по оплате труда по счетам, центрам ответственности, объектам калькулирования.

При проверке порядка распределения средств, направляемых на оплату труда, особое внимание аудитор должен уделить вопросам, связанным со сферой деятельности работников, источниками, используемыми при начислении оплаты труда.

Не подлежит включению в себестоимость продукции (работ, услуг), а относится на соответствующие источники финансирования оплата труда, начисленная работникам организации, выполняющим возложенные на них трудовыми договорами (контрактами) обязанности в сфере, не связанной с производственным процессом. Оплата труда, начисленная работникам производственной сферы за определенные виды работ, относится на соответствующие счета учета затрат по этим видам работ.

При проведении проверки по распределению средств, направляемых на оплату труда, аудитору необходимо ознакомиться с ведомостью распределения заработной платы по соответствующим источникам ее образования (финансирования). Приведенные в ней данные сверяются с выданными нарядами (заказами) на выполнение определенных работ.

2.3. Проверка выплаты премий

В случае если в проверяемом периоде работникам организации начислялись и выплачивались премии, носящие систематический характер, например за достижение высоких количественных и качественных результатов труда, за выполнение особо важных заданий, а также вознаграждения по итогам работы за год и выслугу лет, то аудитору прежде всего следует ознакомиться с положением о премировании работников организации, положением о выплате вознаграждения по итогам работы за год и положением о выплате вознаграждения за выслугу лет, регулирующими порядок, размеры и условия их выплаты. При возникновении подозрения в применении заниженных норм выработки (систематически выплачиваются премии за перевыполнение норм в размерах, значительно превышающих основную заработную плату) можно воспользоваться услугами эксперта – специалиста, который подтвердил бы или опроверг этот факт.

2.4. Аудит удержаний из оплаты труда

Проверка правильности удержаний из оплаты труда и иных доходов работников является одной из главных задач аудитора. При этом аудиторской проверкой должны быть охвачены все удержания, предусмотренные законодательством:

обязательные удержания (по налогу на доходы физических лиц; по исполнительным листам и надписям нотариальных контор в пользу физических и юридических лиц; по вступившему в законную силу приговору суда);

удержания по инициативе работодателя (за причиненный организации материальный ущерб; за допущенный брак; удержания своевременно не возвращенных подотчетных сумм; удержания по предоставленным займам и ссудам; удержания излишне выданной оплаты труда и др.);

удержания, инициаторами которых являются работники организации (удержание профсоюзных взносов, производимые в пользу физических или юридических лиц на основании письменного заявления работника).

Проверка правильности исчисления налога на доходы физических лиц

При проверке правильности исчисления налога с доходов работников организации аудитору следует руководствоваться следующим:

* налог на доходы физических лиц взимается по разным ставкам. Поэтому аудитору необходимо проверить правильность применения соответствующих ставок для исчисления налога. Если, например, работник организации является одним из ее учредителей и помимо оплаты труда получает дивиденды от участия в организации, то удержание налога с доходов работника производится по ставке 13% - с сумм начисленной оплаты труда и 30% - с сумм начисленных в его пользу дивидендов. При проверке правильности удержания налога на доходы физических лиц следует обращать внимание на выплату вознаграждения на основании договоров гражданско-правового характера, заключенных с физическими лицами, не являющимися резидентами Российской Федерации. В этом случае ставка налога применяется в размере 35% суммы начисленного вознаграждения;
* доходы работника организации, полученные в натуральной форме, должны учитываться в составе его совокупного годового дохода по государственным регулируемым ценам, а при их отсутствии – по свободным (рыночным) ценам, исчисленным на дату получения дохода. Для целей налогообложения в стоимость выдаваемых товаров (работ, услуг) включается соответствующая сумма налога на добавленную стоимость, акцизов и налога с продаж;
* стоимость подарков, полученных работником в течение года, подлежит налогообложению, если она превышает 2000 руб.;
* суммы единовременной материальной помощи, оказываемой работодателями членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи, не являются объектом налогообложения. Выплата материальной помощи по другим основаниям облагается налогом на доходы физических лиц;
* суммы, израсходованные по авансовым отчетам и возмещенные работникам, не подтвержденные документально, подлежат налогообложению в общеустановленном порядке по ставке 13%;
* стоимость возмещения работникам личных расходов ( например, по оплате коммунальных услуг, обслуживанию мобильных аппаратов), которое осуществляется в соответствии с приказом (распоряжением) руководителя организации, облагается налогом на доходы физических лиц;
* суммы выплачиваемых работнику компенсаций, превышающие нормы, установленные в соответствии с законодательством Российской федерации, подлежат налогообложению. Так, если за использование личного автотранспорта в служебных целях работникам организации выплачивается сумма в размере 350 руб. в месяц при норме 148 руб., то сумма 202 руб. подлежит включению в облагаемый доход работников за каждый месяц выплаты компенсации.

При проверке удержаний по налогу на доходы физических лиц аудитор должен убедиться в правильности предоставления работникам соответствующих налоговых вычетов – стандартных, социальных, имущественных и профессиональных.

Особое внимание аудитор должен уделить стандартным налоговым вычетам, поскольку они касаются большей части налогоплательщиков. Стандартные налоговые вычеты предоставляются в размере 3000, 500 и 400 руб. за каждый месяц налогового периода отдельным категориям налогоплательщиков, указанным в ст. 218 Налогового кодекса Российской Федерации. Налогоплательщикам, имеющим право более чем на один стандартный налоговый вычет, предоставляется максимальный из них.

Независимо от предоставления указанных стандартных вычетов работникам организации, имеющим детей, предоставляется стандартный налоговый вычет на их содержание в размере 300 руб. за каждый месяц налогового периода на каждого ребенка в возрасте до 18 лет или учащегося дневной формы обучения в возрасте до 24 лет.

Следует обратить внимание на то обстоятельство, что данный налоговый вычет действует до месяца, в котором доход указанного работника, начисленный нарастающим итогом с начала налогового периода и в отношении которого предусмотрена налоговая ставка 13%, превысил 20 000 руб.

Работнику организации стандартный налоговый вычет на содержание детей предоставляется на основании его письменного заявления по установленной форме. К заявлению должны быть приложены соответствующие документы: свидетельство о рождении ребенка – для детей в возрасте до 14 лет; паспорт – для детей в возрасте 14 – 18 лет; справка учебного заведения – для учащихся дневной формы обучения; справка органа попечительства и надзора – для детей, опекуном которых является работник организации. Таким образом, аудитору необходимо проверить наличие указанных документов в бухгалтерии организации. Уменьшение дохода работника на соответствующий налоговый вычет без представления работником письменного заявления либо при отсутствии подтверждающих документов является нарушением законодательства о налогах и сборах Российской Федерации. Такие факты аудитор должен отразить в пояснительной записке и, кроме того, потребовать от бухгалтерской службы произвести перерасчет сумм налога на доходы физических лиц с конкретных работников либо обязать их представить соответствующие документы.

Аудитор должен также проверить, ведутся ли бухгалтерской службой налоговые карточки по доходам, полученным физическими лицами от работодателя. Налоговые карточки проверяются выборочно по нескольким работникам организации, как правило, получающим разные доходы. В налоговых карточках должны найти отражение все доходы, полученные работниками, независимо от того, подлежат они налогообложению или же освобождены от него, а также от ставки налога, применяемой к ним. После проверки карточек аудитору следует убедиться в том, что суммы налога на доходы физических лиц, подлежащие удержанию и перечислению в бюджет, отражаются в лицевых счетах рабочих и служащих, которые ведутся бухгалтерией организации.

В заключение аудитору следует проверить достоверность сведений, которые организация предоставляет в налоговые органы, о выплаченных физическим лицам доходах, начисленных и удержанных с этих доходов суммах налога на доходы физических лиц.

Выявленные в ходе проверки недочеты и нарушения аудитор должен отразить в пояснительной записке к аудиторскому заключению.

2.5. Аудит прочих обязательных удержаний

На данном этапе аудитору необходимо проверить:

* наличие соответствующих исполнительных документов в организации. В частности, к числу исполнительных документов относятся исполнительные листы, выдаваемые судебными органами, судебные приказы, нотариально удостоверенные соглашения об уплате алиментов и т.п.;
* порядок учета и движения документов. Поступившие в организацию исполнительные документы регистрируются и не позднее следующего дня после их поступления передаются в бухгалтерию под расписку ответственному лицу, которое назначается приказом (распоряжением) руководителя организации. В бухгалтерии они заносятся в специальный журнал или картотеку. Аудитору необходимо убедиться в ведении такого журнала с занесением в него соответствующих записей;
* правильность начисления и взыскания сумм, удерживаемых с доходов работников организации, их соответствие действующему законодательству, согласно которому общая сумма удержаний не может превышать 50% суммы оплаты труда. В исключительных случаях (при удержании алиментов на несовершеннолетних детей) размер удержаний может составлять 70% суммы оплаты труда и приравненных к ней платежей и выдач. Кроме того, аудитору следует удостовериться, что администрация организации соблюдает требования законодательства об освобождении отдельных доходов работников от удержаний. Так, алименты на несовершеннолетних детей не должны удерживаться с сумм государственного социального страхования, выплачиваемых работникам организации в возмещение вреда, причиненного их здоровью. Удержание с пособий по временной нетрудоспособности производиться только по решению суда и судебному приказу о взыскании алиментов.

2.6. Аудиторская проверка удержаний по инициативе организации

Проверка учета и удержания подотчетных сумм предусматривает проведение комплекса работ.

В первую очередь аудитор должен убедиться в наличии и ознакомиться с приказом (распоряжением) руководителя организации об утверждении списка лиц, которым разрешено получение наличных денежных средств из кассы организации. В дальнейшем аудитор должен руководствоваться им при проведении проверки выдачи денежных средств из кассы организации. Выдача денежных средств лицам, не указанным в списке работников, утвержденном приказом руководителя организации, является нарушением установленных правил учета.

Далее аудитор проверяет сальдо на начало проведения аудиторской проверки по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами» за каждый проверяемый месяц. Указанная сумма должна соответствовать данным Главной книги.

При проверке правильности выдачи денежных средств из кассы аудитор должен убедиться в том, что к расходным кассовым ордерам приложены заявления работников о выдаче денег из кассы. Одним из наиболее часто встречающихся нарушений является выдача денег под отчет лицам, не отчитавшимся по ранее полученным авансам. На это обстоятельство следует обращать особое внимание. Аудитор должен проверить соответствие приведенных в регистрах бухгалтерского учета выданных и полученных денежных сумм путем сличения данных за каждый месяц.

При проверке представленных в бухгалтерию организации авансовых отчетов аудитору необходимо:

* убедиться в правильности их оформления. В обязательном порядке к авансовому отчету должны быть приложены документы, подтверждающие произведенные расходы (товарные, кассовые чеки, накладные, счета, акты закупок и т.п.);
* проверить, соответствуют ли суммы в представленных оправдательных документах суммам, отраженным в авансовых отчетах;
* проверить своевременность представления в бухгалтерию отчета об израсходованных подотчетных суммах. Сроки, на которые выдаются денежные средства и по истечении которых подотчетное лицо должно отчитаться за произведенные расходы, утверждаются приказом (распоряжением) руководителя организации.

В дальнейшем аудитор должен убедиться в том, что неиспользованные денежные средства возвращены в кассу и списаны с отчитавшегося в них работника путем проверки записей в кассовой книге и в соответствующих регистрах бухгалтерского учета. При проверке аудитору следует обратить внимание на соответствие сроков отражения в бухгалтерском учете сумм, израсходованных по представленным авансовым отчетам, дате их утверждения и дате возвращения неизрасходованных сумм, а также на правильность отражения на счетах бухгалтерского учета израсходованных подотчетных сумм по направлениям произведенных расходов. Для этого необходимо сопоставить записи в оборотных ведомостях по кредиту счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» на определенную дату с записями в Главной книге по дебету соответствующих счетов (10, 20, 26, 41 и др.).

В случае если денежные средства выдавались работнику организации на служебную командировку, аудитор проверяет наличие приказов о направлении соответствующих работников в командировку и их командировочные удостоверения с отметками о месте пребывания, правильность их оформления и наличие всех необходимых реквизитов.

Если в организации ведется журнал регистрации авансовых отчетов, аудитору следует удостовериться, что в нем зарегистрированы все представленные в проверяемом периоде авансовые отчеты. При отсутствии отдельных записей аудитору необходимо затребовать объяснения у лиц, ответственных за ведение журнала.

Удержание своевременно не возвращенных подотчетных сумм производится на основании приказа (распоряжения) руководителя организации, с которым должно ознакомиться лицо, с которого производиться удержание. Аудитор проверяет наличие такого приказа и подписи в нем подотчетного лица. В большинстве случаев подобного рода удержания производятся из сумм начисленной работнику за месяц оплаты труда. Поэтому аудитор обязан проверить расчетную ведомость, где должны быть отражены суммы удержаний, и соответствующий регистр бухгалтерского учета, где списывается задолженность работника (дебет счета 71, кредит счета 70).

Если работник добровольно возмещает сумму долга путем внесения наличных денежных средств в кассу организации, то аудитор проверяет, правильно ли оформлен приходный кассовый ордер и оприходована ли указанная денежная сумма в кассу организации (по кассовой книге). Если с согласия руководителя организации работник взамен невозвращенной денежной суммы предоставляет организации какое-либо имущество, то аудитор путем сличения оборотных ведомостей по счету 71 и счета учета предоставленного имущества определяет, списана ли задолженность с подотчетного лица.

Проверка удержаний за причиненный материальный ущерб. Часто на практике удержания за причиненный организации материальный ущерб администрация организации производит на основании заключенного с работником письменного договора о полной материальной ответственности за не обеспечение сохранности имущества и других ценностей, преданных ему на хранение или для других целей. При этом, если при ограниченной материальной ответственности за причиненный организации ущерб работники несут ответственность в размере прямого действительного ущерба, но не выше своего среднемесячного заработка, то при полной материальной ответственности работник обязан возместить причиненный ущерб в полном размере без каких-либо ограничений.

При проведении проверки аудитору следует обратить внимание на законность привлечения работника к полной материальной ответственности. Так, в соответствии с действующим трудовым законодательством письменный договор о полной материальной ответственности заключается с работником при следующих условиях:

* работник достиг 18-летнего возраста;
* работник занимает должности или выполняет работы, непосредственно связанные с хранением, обработкой, продажей (отпуском), перевозкой или применением в процессе производства переданных ему ценностей.

Осуществляя проверку, аудитору необходимо убедиться в наличии договора о полной материальной ответственности с работником, проверить правильность его заполнения и наличие всех необходимых реквизитов сторон. Если с работником, привлекаемым к возмещению причиненного ущерба в полном размере, договор о полной материальной ответственности не заключен либо он заключен с работником моложе 18 лет, то в этом случае работник должен нести ограниченную материальную ответственность.

Помимо договора о полной материальной ответственности аудитору следует также удостовериться в наличии соответствующего приказа (распоряжения) руководителя, необходимого для того, чтобы произвести удержания за подписью руководителя или уполномоченных на то лиц. Приказ об удержании с доходов работника причиненного по его вине ущерба передается в бухгалтерскую службу организации, которая определяет размер причиненного ущерба по фактическим потерям на основании данных бухгалтерского учета, т.е. при повреждении (порче) имущества к ущербу должны быть отнесены все расходы, которые организация понесла для исправления его повреждения либо ликвидации. Аудитору необходимо проверить правильность определения размера причиненного ущерба. Так, если в общую сумму фактических затрат, подлежащих удержанию с доходов работника, отнесены недополученные доходы организации, аудитору следует внимание на это обстоятельство внимание работников, производивших определение размера ущерба, и должностных лиц организации, поскольку удержание с виновных работников недополученных вследствие причиненного ущерба доходов организации является нарушением трудового законодательства Российской Федерации и ущемлением прав работающих граждан.

Кроме того, на данном этапе проверки аудитору следует ознакомиться с актами на списание объектов основных средств и иного имущества, пришедших в негодность по вине отдельных работников, привлеченных к материальной ответственности. Размер причиненного ущерба должен быть уменьшен на стоимость оприходованных в результате демонтажа оборудования отдельных запасных частей, использование которых в производственном процессе в дальнейшем возможно и экономически целесообразно.

При проверке аудитору следует учитывать то обстоятельство. Что если размер ущерба, причиненного работником, не превышает его среднего месячного заработка, то он возмещается по распоряжению администрации организации. Аудитору необходимо убедиться в том, что указанное распоряжение (приказ) сделано не позднее чем через две недели со дня обнаружения ущерба и обращено к исполнению не ранее чем через семь дней со дня сообщения работнику. Если же размер ущерба, причиненного работником, оказывается выше размера его среднего месячного заработка, то возмещение причиненного ущерба не может производиться по распоряжению администрации. Ущерб взыскивается с виновного путем предъявления администрацией иска в суд. В этом случае аудитору необходимо проверить наличие в организации решения суда о взыскании с работника сумм причиненного материального ущерба.

В ходе проверки отражения на счетах бухгалтерского учета операций, связанных с производством удержаний, аудитору следует:

* проверить соответствие учетных записей на счете 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» в разрезе синтетического и аналитического учета (дебет субсчета 73-2, кредит счетов 94,98), а также суммам, отраженным в Главной книге на указанных счетах;
* убедиться, что сумма фактического ущерба, возмещаемая работником, соответствует суммам, отраженным в бухгалтерском учете, путем сопоставления указанной суммы и дебетовых оборотов по счету 73-2, а путем сопоставления данных соответствующих регистров бухгалтерского учета удостовериться, что в учете к возмещению представлена фактическая сумма ущерба (дебет счетов 94,98, кредит счетов 10, 20, 25, 60, 69, 70);
* проверить соответствие денежных средств, внесенных в кассу организации (дебет субсчета 50-1, кредит субсчета 73-2) лицом, возмещающим ущерб, размеру фактически причиненного ущерба. На внесенную сумму должен быть оформлен приходный кассовый ордер. Кроме того, необходимо удостовериться. Что указанная сумма внесена в кассу организации (по записям в кассовой книге организации);
* в случае перечисления денежных средств виновным лицом на расчетный счет организации проверить путем сопоставления данных банковских выписок по операциям, отраженным в соответствующем регистре бухгалтерского учета по счету 51 «Расчетные счета», учтена ли (списана) бухгалтерией организацией задолженность работника;
* в случае возмещения ущерба путем предоставления аналогичного имущества (полностью либо частично) проверить, зачислено ли указанное имущество в состав основных иди оборотных средств организации (дебет счетов 01, 08, 10, 41), с одновременным списанием с суммы задолженности работника организации (кредит субсчета 73-2) соответствующей стоимости внесенного имущества.

Проверка удержаний за допущенный брак. Осуществляя проверку удержаний из оплаты труда работников организации за допущенный брак, аудитору следует с особой тщательностью изучить составленный бухгалтерией организации акт (ведомость) на допущенный брак, на основании которого определяется размер потерь организации и рассчитывается стоимость материальных затрат на исправление брака. Кроме того, аудитору необходимо затребовать у ответственных лиц наряды на исправление брака, составленные руководителем соответствующего подразделения, работники которого осуществляли исправление брака.

В ходе детального изучения представленных документов аудитору необходимо убедиться в правильности определения размера потерь от допущенного брака и соответствующего отражения операций на счетах бухгалтерского учета.

2.7. Аудит расчетов по единому социальному налогу

На данном этапе проверки аудитору необходимо:

* определить расчетную базу, учитываемую при исчислении единого социального налога, путем ознакомления с расчетными ведомостями по начислению оплаты труда и иных доходов работников организации, отраженных по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции с дебетом разных счетов в зависимости от направления произведенных расходов;
* проверить правильность распределения сумм единого социального налога по направлениям затрат;
* в случае назначения и выплаты пособий, финансирование которых осуществляется за счет средств государственных внебюджетных социальных фондов, проверить законность назначения и правильность их расчета. Если организацией начислялись пособия по временной нетрудоспособности, то необходимо проверить фактическое наличие в организации листков временной нетрудоспособности, произвести выборочный подсчет суммы пособия и сверку с расчетами, сделанными бухгалтерией организации;
* произвести проверку правильности начисления единого социального налога с выплат, осуществляемых организацией в пользу своих работников. Особого внимания со стороны аудитора требует проверка выплат, связанных с возмещением расходов на служебные командировки, и других выплат, носящих компенсационный характер, которые не подлежат обложению единым социальным налогом в пределах норм, уставленных в соответствии с законодательством Российской Федерации, при условии, что расходы подтверждены документально;
* определить налоговую базу по единому социальному налогу как в целом, так и отдельно по каждому фонду. Необходимо учитывать то обстоятельство, что на суммы, выплачиваемые по договорам гражданско–правового характера, единым социальный налог не начисляется в части, подлежащей зачисления в Фонд социального страхования Российской Федерации;
* в случае если организация пользуется правом регрессивной шкалы единого социального налога, необходимо убедиться в его законности путем проведения соответствующего расчета;
* проверить правильность исчисления сумм налога, подлежащих перечислению. Для этого необходимо провести сопоставление данных, полученных при расчете базы организации по единому социальному налогу, с учетными данными, отраженными в регистрах бухгалтерского учета по кредиту счета 69;
* проверить правильность и своевременность отражения на счетах бухгалтерского учета сумм начисленного единого социального налога.

3. Аудиторская проверка операций по оплате труда на материалах ООО «111»

Как было оговорено выше, аудиторская проверка операций по оплате труда проводилась на материалах ООО «111». Штат бухгалтерии состоит из 3 человек: главный бухгалтер, бухгалтер и бухгалтер – кассир. Работа бухгалтерии строится на основании «Положения о бухгалтерии», которое является приложением к приказу «Об учетной политике». Для каждого бухгалтера разработана должностная инструкция. Работники ознакомлены с ней под роспись. Бухгалтерский учет ведется с использованием программного продукта – бухгалтерской программы «БЭСТ-4». Все рабочие места автоматизированы, система является сетевой.

Согласно программе аудита описанной в таблице 2 проведение аудита начнем с аудита тождественности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета и воспользуемся схемой 1, описанной выше. Сопоставим данные, отраженные в Балансе (форма № 1) по состоянию на 1 января 2003г. и данными по счету 70 в Главной книге. Строка 624 пятого раздела пассива баланса на 1 января 2003г. (приложение 4) определяет задолженность перед персоналом организации в размере 37 719 руб. Сумма задолженности отраженная в Главной книге по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (приложение 5) на эту же дату равна 37 719.08 В данном случае тождество установлено. Таким же образом устанавливается тождество меду учетными и отчетными данными синтетического и аналитического учета.

На следующем этапе аудита ознакомимся с порядком оформления

первичных документов. Хочется отметить, что предприятием используются только унифицированные формы первичных документов по учету персонала и рабочего времени, утвержденные Постановлением Госкомстата РФ от 06.04.2001 № 26 «Об утверждении унифицированных форм первичных учетных документов по учету труда и его оплаты».

При приеме на работу на каждого сотрудника оформляется пакет документов, который включает в себя:

* заявление о приеме на работу с указанием должности, на которую претендует принимаемый сотрудник;
* копию паспорта;
* копию документа об образовании;
* копию страхового свидетельства государственного пенсионного страхования;
* копию свидетельства о присвоении ИНН;
* личную карточку (по форме № Т-2);
* заявление о предоставлении стандартного налогового вычета на содержание детей с приложением необходимых документов;
* трудовую книжку.

В связи с отсутствием в штате должности инспектора отдела кадров, выполнение его обязанностей приказом возложено на главного бухгалтера.

С каждым сотрудником заключается трудовой договор (приложение 1), в котором описываются права и обязанности сторон, срок действия договора, режим и условия труда, сроки и порядок оплаты труда. Договора заключены в письменной форме, номер трудового договора совпадает с табельным номером сотрудника. Трудовые договора заключаются в двух экземплярах, один из которых отдается работнику под роспись.

Если должностными обязанностями предусмотрена материальная ответственность, в обязательном порядке заключается письменный договор о полной материальной ответственности также в двух экземплярах.

В связи с тем, что предприятие относится к сфере материального производства, при принятии на работу работников некоторых профессий требуется прохождение медицинского осмотра. Данная норма утверждена Приказом Минздравмедпрома РФ от 14.03.1996 № 90 (ред. от 06.02.2001г.) «О порядке проведения предварительных и периодических медицинских осмотров работников и медицинских регламентах допуска к профессии». В таком случае предоставляется справка из медицинского учреждения о допуске работника к выполнению служебных обязанностей. Один раз в год сотрудники, подлежащие периодическому осмотру, проходят медицинский осмотр. Список сотрудников в обязательном порядке согласовывается с ГУ ЦГСЭН в районе нахождения предприятия.

При проверке правил учета рабочего времени выяснено, что предприятие работает по графику пятидневной рабочей недели с двумя выходными днями в субботу и воскресенье. При составлении графиков работы предприятием используется производственный календарь на 2003 год, опубликованный в газете «Экономика и жизнь», № 52, 2002г. Исчисленные в указанном порядке нормы рабочего времени используются также при заполнении табелей учета использования рабочего времени (типовая межотраслевая форма Т-13). Табеля составляются по структурным подразделениям (приложение 2).

Расчет заработной платы производится с использованием автоматизированной системы «БЭСТ-4». Предприятием используется повременная система оплаты труда. Для расчета бухгалтером используются не только табеля учета использования рабочего времени, но и другие документы: записка-расчет о предоставлении отпуска работнику (приложение 3), приказы (распоряжения) руководителя о поощрении работников, листки нетрудоспособности и другие. По окончании расчета бухгалтером оформляются выходные формы: лицевые счета на каждого сотрудника (приложение 6) с указанием необходимой информации о начислениях и удержаниях, и платежные ведомости которые передаются бухгалтеру- кассиру, для выдачи заработной платы.

Депонированной заработной платы на предприятии нет.

По результатам аудита оформления первичных документов по учету персонала и рабочего времени можно сделать вывод о том, что предприятием соблюдаются требования нормативных документов о порядке оформления первичных документов с использованием унифицированных форм. Замечаний нет.

Следующим этапом аудита является аудит системы начислений заработной платы. В связи с соблюдением администрацией предприятия режимов труда и отдыха не обнаружено начислений за сверхурочную работу и работу в ночное время. Также отсутствуют начисления за работу в выходные и праздничные дни. К должностному окладу предприятием применяется районный коэффициент в размере 25%. Основанием применения данного коэффициента является Постановлении Администрации Новосибирской области от 20.11.1995 № 474, установившей повышенный районный коэффициент к заработной плате на всей территории области. Районный коэффициент выделен отдельной строкой также в штатном расписании предприятия и в приказах о приеме на работу.

Документального подтверждения расчетов по оплате простоев и брака на данном предприятии также нет. Возможно, они отсутствуют, либо администрацией не отражаются.

При изучении расчетных ведомостей было обнаружено, что в связи с несвоевременной выплатой заработной платы предприятием в пользу сотрудников начисляются проценты. Согласно ст. 236 ТК РФ размер процентов не может быть ниже одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации от невыплаченных в срок сумм за каждый день задержки начиная со следующего дня после установленного срока выплаты по день фактического расчета включительно. Предприятие применяет эту статью в расчетах с отнесением суммы процентов на счет 99.

При ознакомлении с порядком расчета пособий, выплачиваемых за счет средств Фонда социального страхования, отмечено, что приказом генерального директора назначен уполномоченный по социальному страхованию в лице главного бухгалтера. В связи с небольшой численностью создавать комиссию нет необходимости. Листки нетрудоспособности оформлены в соответствии с правилами, присутствуют подписи всех лиц. Ведется книга учета листков нетрудоспособности. Бухгалтером также составляется расчет пособий по свободной форме, который прикладывается к расчетам по оплате труда. Листки нетрудоспособности хранятся в отдельной папке.

При приеме на работу сотрудником в бухгалтерию представляется также справка о доходах физического лица и едином социальном налоге (взносе) по форме 2-НДФЛ, выданная на предыдущем месте работы, для правильного применения налоговых вычетов на содержание детей и самого сотрудника. Справка также прилагается к расчетам по оплате труда в месяце приема сотрудника на работу.

Учредительными документами и приказом об учетной политике на предприятии не предусмотрено образование резервов: на предстоящую оплату отпусков, на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, на выплату вознаграждения по итогам года.

При аудите удержаний из заработной платы не выявлено неверно отраженных или искаженных ситуаций. Имеется один сотрудник, уплачивающий алименты. В наличии есть исполнительный лист, который зарегистрирован в журнале учета движения исполнительных листов.

Удержаний по инициативе администрации нет.

Но в ходе аудита обнаружено отсутствие заявлений работников о выдаче денег из кассы подотчет, которые должны быть приложены к расходным кассовым ордерам. На данное обстоятельство было обращено внимание руководителя и главного бухгалтера. Авансовые отчеты проверены аудитором на предмет правильности их оформления, соответствия сумм представленных в оправдательных документах суммам, отраженным в авансовых отчетах. Авансовые отчеты представляются в бухгалтерию предприятия своевременно. С лицами, имеющими право на получение денежных средств в подотчет заключены договора о полной материальной ответственности.

В ходе аудита системы начислений заработной платы других нарушений не выявлено.

Следующим этапом аудита будет выявление правомерности отнесения на себестоимость продукции выплат, начисленных персоналу предприятия. Согласно приказу «Об учетной политике» данного предприятия, заработная плата основного производственного персонала подлежит отражению на счете 20 субсчет 2. Заработная плата административно-управленческого персонала отражается на счете 26 «Общехозяйственные расходы» (приложение 7). В связи с тем, что расчет заработной платы производится автоматически, бухгалтер при заведении карточки лицевого счета вновь принятого сотрудника сразу делает привязку к счету отнесения затрат по оплате труда. Так как предприятие не имеет побочных видов деятельности, бухгалтеру не составляет труда определить счет для отнесения этих расходов. При проверке правомерности отнесения на себестоимость выплат, начисленных персоналу, было отмечено, что средства, направляемые на оплату труда, распределяются по соответствующим источникам ее образования правильно и экономически обоснованно.

Предприятием не осуществляется отнесение расходов по подготовке и переподготовке кадров не себестоимость продукции в связи с их отсутствием. При ознакомлении с договорами, было отмечено наличие ученических договоров. Предприятие предоставляет производственную базу для прохождения практики учениками профессионального училища по профилю предприятия. На время прохождения практики за учениками сохранялась стипендия, выплачиваемая училищем. Поэтому каких-либо дополнительных начислений ученикам предприятие не производило.

При проведении аудита расчетов по единому социальному налогу не было отмечено арифметических ошибок при расчете. Декларации и расчеты по авансовым платежам единого социального налога в ИМНС сдаются вовремя.

При отнесении начисленного единого социального налога бухгалтерией предприятия используется тот же принцип, что и для отнесения затрат по оплате труда – производство или административно-управленческий персонал. Принцип выполняется неукоснительно, нарушений не выявлено.

Заключение

В ходе проведения аудиторской проверки были изучены нормативные документы, даны основные понятия, определения и классификации понятий, используемых в ходе проведения работ. Большое внимание было уделено изучению документов, регулирующих организацию и порядок ведения учета на данном предприятии. Приказ «Об учетной политике» состоит из различных приложений, в которых подробно освещены правила бухгалтерского учета, применяемые на этом предприятии. Очень подробно описаны методы оценки активов и обязательств. Порядок проведения инвентаризаций активов и обязательств также подробно описан в приказе. В приказе нашли отражения План счетов, используемый бухгалтерией для ведения бухгалтерского учета и График документооборота. Отдельным приложением выделена «Учетная политика для целей налогообложения». Штатное расписание, график отпусков, соглашения о конфиденциальности, книга учета движения трудовых книжек – имеется и используется в работе.

Использованная методика проведения аудита позволила провести аудит расчетов по оплате труда практически сплошным способом. Аудит показал не только высокий уровень профессиональной подготовки работников бухгалтерии, но и хорошее знание ими нормативной базы по данному участку учета. Оформление документов и порядок учета операций соответствуют требованиям, предъявляемым к ним. В ходе аудита не выявлено существенных ошибок или нарушений, способных повлиять на изменение финансовых результатов деятельности предприятия. Однако имел место недочет, который следует устранить. Это - отсутствие заявлений на получение денежных средств из кассы подотчет. Хотелось бы отметить, что требования главного бухгалтера в части порядка оформления первичных документов на данном предприятии являются обязательными для всех сотрудников и выполняются неукоснительно, что снижает вероятность ошибок.

В качестве рекомендаций можно посоветовать администрации предприятия разработать Положение о премировании сотрудников, для стимулирования более высоких производственных показателей. Отсутствует также коллективный договор, но настаивать на его принятии нельзя.

В связи с тем, что проверке подвергалась лишь документация в части операций по оплате труда недостаточно оснований для формулирования аудиторского заключения в целом по предприятию. Соблюдая принцип существенности, используя аудиторские процедуры и их результаты, можно составить условно положительное аудиторское заключение по аудиту операций по оплате труда.

Библиографический список

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 07.07.2003) // «Собрание законодательства РФ», 07.08.2000, № 32, ст.3340
2. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 № 197-ФЗ // «Российская газета», № 256, 31.12.2001
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 № 129-ФЗ (изменениями и дополнениями от 23.07.1998 № 123-ФЗ).
4. Приказ Минфина РФ от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» // «Финансовая газета», № 33, 2003
5. Приказ МНС РФ от 09.10.2002 № БГ-3-05-550 «Об утверждении формы налоговой декларации по единому социальному налогу для лиц, производящих выплаты физическим лицам: организаций, индивидуальных предпринимателей; физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, и инструкции по ее заполнению» // «Российская газета», № 215, 2002
6. Постановление Госкомстата РФ от 06.04.2001 № 26 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты» // «Финансовая газета», № 20, 2001
7. Постановление Правительства РФ от 08.02.2002 № 92 (ред. от 15.11.2002) «Об установлении норм расходов на выплату компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организации такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией» // «Российская газета», № 28, 13.02.2002
8. Телеграмма ЦБ РФ от 20.06.2003 № 1296-У «О процентной ставке рефинансирования установленной с 21 июня 2003 года» // «Вестник банка России», № 35, 25.06.2003
9. Постановление Администрации Новосибирской области от 20.11.1995 № 474 «О введении повышенного районного коэффициента к заработной плате на территории области» // «Советская Сибирь», № 226, 28.11.1995
10. Приказ Минздравмедпрома РФ от 14.03.1996 № 90 (ред. от 06.02.2001) «О порядке проведения предварительных и периодических медицинских осмотров работников и медицинских регламентах допуска к профессии» // «Новая аптека» № 4, 2002, приложение № 1-2002 к журналу «Здравоохранение»
11. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. – М.: Информационное агентство ИПБ-БИНФА, 2001. – 176с.
12. Глушков И.Е. Бухгалтерский учет на современном предприятии. Эффективное пособие по бухгалтерскому учету. М.: Кнорус, Новосибирск.: ЭКОР, 2001.- 797с.
13. Микушина М.Н., Больничный лист. Серия «Закон для всех». – Новосибирск.: Издательский центр Мысль, 2003.- 64с.
14. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 1995. – 240с.
15. Стандарты аудиторской деятельности. – М.: Издательство ПРИОР, 2002.- 520с.