СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ 3

ГЛАВА 1. ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТА РАСЧЕТОВ ПО ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЕ И ЕСН

1.1. Цели, задачи и объекты аудита 5

1.2. Нормативные документы, используемые при аудите 6

1.3. Источники информации 7

ГЛАВА 2. АУДИТ РАСЧЕТОВ ПО ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЕ

2.1. Проверка расчетов по начислению заработной платы 10

2.2. Аудит удержаний из заработной платы 18

2.3. Проверка сводных расчетов по оплате труда 21

ГЛАВА 3. АУДИТ РАСЧЕТОВ ПО ЕСН

3.1. Аудит расчетов с Пенсионным фондом 24

3.2. Аудит расчетов с Фондом социального страхования 26

3.3. Аудит расчетов с Фондом обязательного медицинского

страхования 28

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 30

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ 32

ПРИЛОЖЕНИЯ 34

ВВЕДЕНИЕ.

В последнее десятилетие произошли кардинальные изменения во многих сферах экономической деятельности, в том числе в системе оплаты труда и отчислений страховых взносов в социальные фонды. Сложились новые отношения между государством, предприятием и работником по поводу организации труда: сегодня предприятия вправе выбирать системы и формы оплаты труда самостоятельно, исходя из специфики и задач, стоящих перед ними, а непосредственной юридической формой регулирования трудовых отношений между работодателем и работником теперь являются тарифные соглашения и коллективный договор.

Рассматривая проблемы аудита заработной платы и единого социального налога, даже неискушенный в этом занятии человек может заметить, что одно только определение размера заработной платы может вызвать значительные затруднения у всех участников трудовых взаимоотношений: работник всегда желает иметь как можно более высокий уровень дохода, тогда как работодатель стремиться сократить свои издержки.

Для большинства людей заработная плата является основным источником доходов и зачастую именно она является той причиной, которая приводит рабочего на его рабочее место. В то же время в связи с введением в силу части II Налогового кодекса Российской Федерации все предприятия и организации обязаны уплачивать единый социальный налог в размере 35,6% с фонда оплаты труда, а также выплат по авторским договорам. Поэтому предприятия и организации, естественно, заинтересованы не только в снижении затрат на оплату труда, но и в уменьшении суммы обязательных отчислений с нее в социальные фонды, что позволит увеличить чистую прибыль предприятия.

Целью написания данной работы является изучение методики аудита расчетов по заработной плате и единому социальному налогу и разработка программы аудита.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующий круг задач:

* определить основные понятия, цели, задачи и объекты аудита расчетов по заработной плате и единому социальному налогу;
* перечислить основные нормативные документы, регламентирующие учет труда и заработной платы, а также единого социального налога;
* дать характеристику источников информации по аудиту расчетов;
* раскрыть методику аудита начисления оплаты труда, а также порядка удержаний из заработной платы;
* рассмотреть методику проверки расчетов по единому социальному налогу с внебюджетными социальными фондами (Пенсионным фондом РФ, Фондом социального страхования РФ и Фондом обязательного медицинского страхования).

Объектом исследования являются расчеты по заработной плате и единый социальный налог.

При написании данной работы была использована специальная литература, которая способствовала раскрытию теоретической части материала. Кроме того, большое внимание было уделено нормативным документам, регламентирующим порядок учета труда и заработной платы, а также порядок исчисления и уплаты единого социального налога и действующим в настоящее время.

ГЛАВА 1. ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТА

РАСЧЕТОВ ПО ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЕ И ЕСН.

* 1. Цели, задачи и объекты аудита.

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

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

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

К числу основных комплексов задач, которые необходимо проверить при аудите расчетов по заработной плате и ЕСН, относятся следующие:

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

Объектами аудита расчетов по заработной плате и ЕСН являются первичная информация, в качестве которых в основном используются унифицированные формы первичной документации, разработанные НИПИстатинформом Госкомстата России, а также регистры бухгалтерского учета и отчетность.

* 1. Нормативные документы, используемые при аудите.

При аудите расчетов по заработной плате и единому социальному налогу необходимо руководствоваться следующими нормативными документами:

1. Гражданский кодекс Российской Федерации, ч.1 и 2.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации, ч.1 и 2.
3. Кодекс законов о труде.
4. Федеральный закон от 21.11.96г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
5. «Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», утв. приказом Минфина России от 29.07.98г. №43н.
6. «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению», утв. приказом Минфина России от 31.10.00г. №94н.
7. Постановление Госкомстата РФ от 30.10.97г. №71а «Об утверждении унифицированных форм первичной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве» (с изменениями и дополнениями 25 января, 2 июля, 11 ноября 1999г., 29 декабря 2000г., 6 апреля 2001г.).
8. Постановление Минтруда РФ от 30.12.99г. №56 «Об утверждении разъяснения «О норме рабочего времени и порядке определения часовой тарифной ставки из установленной месячной тарифной ставки в 2000 году».
9. Закон РФ от 06.12.91г. №1991-1 «О повышении минимального размера оплаты труда» (с изменениями и дополнениями от 30.12.01г.).
10. Постановление Минтруда РФ от 17.05.00г. №38 «Порядок исчисления среднего заработка в 2000-2001 годах».
11. Письмо МНС от 18.10.00г. №ВБ-6-19/810 «О порядке исчисления среднего заработка в 2000-2001 годах».
12. Методические рекомендации по порядку исчисления и уплаты единого социального налога (взноса), утв. приказом МНС РФ от 29.12.00г. №БГ-3-07/465.
13. Федеральный закон от 15.12.01г. №167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации».
14. Федеральный закон от 02.04.93г. №4741 «О медицинском страховании граждан Российской Федерации».
15. Федеральный закон от 11.02.02г. №17-ФЗ «О бюджете Фонда социального страхования Российской Федерации на 2002 год».
	1. Источники информации.

Источниками информации по аудиту расчетов по заработной плате и ЕСН являются документы по зачислению, увольнению и переводу работников предприятия, первичные документы, регистры бухгалтерского учета и отчетность. В качестве первичных документов преимущественно используются унифицированные формы первичной документации, разработанные НИПИстатинформом Госкомстата России. Ведение первичного учета по унифицированным формам распространяется на юридических лиц всех форм собственности, осуществляющих деятельность в отраслях народного хозяйства. Так, по учету личного состава используются следующие формы:

* Приказ (распоряжение) о приеме на работу (ф. №Т-1) – составляется на каждого члена трудового коллектива работником отдела кадров или лицом, ответственным за прием работников. В нем указывается разряд работника, его оклад, испытательный срок. После этого приказ визируется в соответствующей службе с целью подтверждения оклада и его соответствия штатному расписанию и подписывается руководителем организации. С приказом знакомят вновь принятого работника под его расписку.
* Личная карточка (ф. №Т-2) – заполняется на каждого работника в одном экземпляре. В ее разделах содержатся общие сведения о работнике (фамилия, имя, отчество, дата и место рождения, образование и др.), сведения о воинском учете, назначении и перемещении, повышении квалификации, переподготовке, отпуске, аттестации и дополнительные сведения.
* Приказ (распоряжение) о переводе на другую работу (ф. №Т-5) – составляется в двух экземплярах в отделе кадров при оформлении перевода работника из одного подразделения в другое. Один экземпляр остается в отделе кадров, второй передается в бухгалтерию. Приказ визируется руководителями соответствующих структурных подразделений и подписывается руководителем организации.
* Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска (ф. №Т-6) – применяется для оформления ежегодного отпуска и отпусков других видов. Содержит все необходимые сведения для расчета отпускных сумм и удержаний.
* Приказ (распоряжение) о прекращении трудового договора (контракта) (ф. №Т-8) – составляется в двух экземплярах в отделе кадров и подписывается руководителем подразделения организации и ее руководителем. В нем указывают причину и основание увольнения.

По учету использования рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда применяются: табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы (ф. № Т-12), табель учета использования рабочего времени (ф. №Т-13). Необходимо отметить, что табельный учет охватывает всех работников организации. Каждому из них присваивается определенный табельный номер, который указывается во всех документах по учету труда и заработной платы. Сущность табельного учета заключается в ежедневной регистрации явки работников на работу, ухода с работы, всех случаев опозданий и неявок с указанием их причины, а также часов простоя и часов сверхурочной работы.

Для учета выработки и сдельной заработной платы применяются следующие первичные документы: наряды, рапорты, маршрутные листы и другие документы.

Независимо от формы первичные документы содержат в себе, как правило, следующие реквизиты (показатели): место работы (цех, участок, отделение); время работы (дата); наименование и разряд работы (операции); количество и качество работы; фамилии, инициалы, табельные номера и разряды рабочих; норы времени и расценки за единицу работы; сумму заработной платы рабочих; шифры учета затрат, на которые относится начисленная заработная плата; количество нормо-часов по выполненной работе.

По учету расчетов с персоналом по оплате труда применяются расчетно-платежная ведомость (ф. № Т-49), расчетная ведомость (ф. № Т-51), платежная ведомость (ф. №Т-3) и лицевой счет (ф. № Т-54). В расчетной ведомости содержатся все расчеты по определению сумм заработной платы, подлежащих выплате работникам. Платежную ведомость используют лишь для выплаты заработной платы. В ней указывают фамилии и инициалы работников, их табельные номера, суммы к выдаче и расписку в получении заработной платы. Расчетно-платежные ведомости или замещающие их расчетные и платежные ведомости применяют для расчетов с работниками за целый месяц. Лицевые счета представляют собой документы, на лицевой стороне которых записываются необходимые сведения о работнике (семейное положение, разряд, оклад, стаж работы, время поступления на работу и др.), а на обратной стороне – все виды начислений и удержаний из заработной платы за каждый месяц. По эти данным легко рассчитать средний заработок за любой период.

К регистрам, которые подлежат проверке, относятся сводные ведомости распределения заработной платы (по видам, шифрам затрат и др.), регистры по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в части расчетов по исполнительным листам и депонированной заработной плате, журналы-ордера № 8 и № 10 (при журнально-ордерной форме учета), Главная книга, баланс (ф. № 1).

ГЛАВА 2. АУДИТ РАСЧЕТОВ ПО ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЕ.

2.1. Проверка расчетов по начислению заработной платы.

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

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

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

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

При проверке начисления заработной платы аудитору необходимо знать, что основными формами оплаты труда являются повременная, сдельная и аккордная. Первые две формы оплаты труда имеют свои системы: простая повременная, повременно-премиальная; прямая сдельная, сдельно-премиальная, сдельно-прогрессивная, косвенно-сдельная.

При повременных формах оплата производится за определенное количество отработанного времени независимо от количества выполненных работ. В этом случае заработок рабочих определяют умножением часовой или дневной тарифной ставки его разряда на количество отработанных им часов или дней. При использовании повременно премиальной системы оплаты труда к сумме заработка по тарифу прибавляют премию в определенном проценте к тарифной ставке или другому измерителю.

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

При прямой сдельной системе оплата труда рабочих осуществляется за число единиц изготовленной ими продукции и выполненных работ исходя из твердых сдельных расценок, установленных с учетом необходимой квалификации. Сдельно-премиальная система оплаты труда рабочих предусматривает премирование за перевыполнение норм выработки и достижение определенных качественных показателей (отсутствие брака, рекламации и т.п.). При сдельно-прогрессивной системе оплата повышается за выработку сверх нормы. При косвенно-сдельной системе оплата труда наладчиков, комплектовщиков, помощников мастеров и других рабочих осуществляется в процентах к заработку основных рабочих обслуживаемого участка.

Аккордная форма оплаты труда предусматривает определение совокупного заработка за выполнение определенных стадий работы или производство определенного объема продукции.

Расчет заработка при сдельной форме оплаты труда осуществляется по документам о выработке.

Для правильного начисления оплаты труда рабочим большое значение имеет учет отступлений от нормальных условия труда, которые оплачиваются дополнительно к действующим расценкам на сдельную работу. Доплаты оформляют следующими документами:

* дополнительные операции, не предусмотренные технологией производства, -- нарядом на сдельную работу, который обычно содержит какой-либо отличительный знак (например, яркая черта по диагонали);
* отклонения от нормальных условий работы – листком на доплату, который выписывают на бригаду или отдельного рабочего. В нем указывают номер основного документа (наряда, ведомости и др.), к которому производится доплата, содержание дополнительной операции, причину и виновника доплат и расценку.

Таким образом, аудитор проверяет наличие вышеуказанных документов и производит аудит доплат, размеры и условия выплаты которых предприятия устанавливают самостоятельно и фиксируют их в коллективном договоре. При этом размеры доплат не могут быть ниже установленных законодательством.

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

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

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

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

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

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

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

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

 Согласно ст. 114 ТК РФ штатным работникам ежегодно предоставляются очередные отпуска. Право на использование отпуска за первый год работы возникает у работника по истечении шести месяцев его непрерывной работы в данной организации. По соглашению сторон оплачиваемый отпуск работнику может быть предоставлен и до истечения шести месяцев. Последующие очередные отпуска – по графику, утвержденному администрацией предприятия. Основанием для расчета суммы отпускных является приказ, в котором указывается, кому предоставляется отпуск, с какого числа, продолжительность отпуска. С 1.02.02 г. минимальная продолжительность отпуска – 28 календарных дней.

При проверке данного объекта аудита необходимо проконтролировать правильность исчисления отпускного пособия. Расчет оплаты за отпуск производится исходя из средней заработной платы, которая рассчитывается согласно установленному Министерством труда порядку (Постановление Минтруда РФ от 17.05.00г. №38 «Порядок исчисления среднего заработка в 2000-2001 годах») и количества дней предоставляемого отпуска. Для исчисления средней заработной платы расчетным периодом является три календарных месяца (с 1 по 1 число), предшествующих месяцу начала отпуска. Организации, кроме бюджетных, могут устанавливать всем или отдельным категориям работников расчетный период в двенадцать календарных месяцев, предшествующих уходу в отпуск. При этом из расчетного периода исключается время, а также начисленные сумы, когда:

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

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

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

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

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

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

Если работник увольняется или переводится на другое предприятие, не использовав очередной отпуск, то ему начисляется компенсация (ст. 127 ТК РФ). Для этого также рассчитывают среднедневной заработок и количество дней неиспользованного отпуска: за каждый месяц работы полагается как минимум 2 дня (24/12).

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

Далее аудитор приступает к проверке пособий по временной нетрудоспособности. Эти пособия выплачивают рабочим и служащим за счет отчислений на социальное страхование согласно «Положению о порядке обеспечения пособиями по государственному социальному страхованию», утвержденному Постановлением Президиума ВЦСПС от 12.11.84г. №13-6 (с последующими изменениями и дополнениями). Основанием для выплаты пособий являются больничные листки, выдаваемые лечебными учреждениями. Размер пособия по временной нетрудоспособности зависит от стажа работы сотрудника и среднего заработка:

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

от 5 до 8 лет – 80% заработка;

более 8 лет – 100% заработка.

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

Заработная плата, применяемая для исчисления пособия, определяется:

* рабочим, имеющим повременную форму оплаты труда (оклад, дневную или часовую повременную ставку) – по окладу часовой или дневной ставки с учетом постоянных доплат и надбавок на день наступления нетрудоспособности;
* рабочим, получающим сдельную заработную плату – исходя из средней заработной платы за два последних календарных месяца, предшествующих месяцу наступления нетрудоспособности с прибавлением к заработной плате каждого месяца среднемесячной суммы премий.

При расчете пособий по временной нетрудоспособности в расчет средней заработной платы не включается:

* доплата и заработная плата за работу в сверхурочное время;
* оплата за время простоя;
* оплата за работу по совместительству и др.

С 1 января 2002г. изменен порядок ограничения максимального размера пособий, выплаченных за счет средств социального страхования. Согласно ст.15 ФЗ РФ от 11.02.02г. №17-ФЗ «О бюджете Фонда социального страхования РФ на 2002» размер пособия за полный календарный месяц не может превышать 11 700 руб. При этом в районах и местностях, где в установленном порядке к заработной плате применяют районные коэффициенты, максимальный размер пособия по нетрудоспособности определяется с учетом этих коэффициентов (путем умножения 11 700 руб. на коэффициент). Однако здесь следует иметь в виду, что речь идет только о коэффициентах, установленных правительством.

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

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

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

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

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

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

Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

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

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

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

2.2. Аудит удержаний из заработной платы.

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

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

Основным видом удержания, которому при проверке уделяется главное внимание, является налог на доходы физических лиц. Ранее налог на доходы регулировался Законом РФ «О подоходном налоге физических лиц», но с 1.01.01г. в силу вступила глава 23 «Налог на доходы физических лиц» части II Налогового кодекса РФ.

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

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

Кроме того, при определении размера налогооблагаемой базы налогоплательщик имеет право на следующие налоговые вычеты: стандартные (ст.218 НК РФ), социальные (ст.219 НК РФ), имущественные (ст.220 НК РФ) и профессиональные (ст.221 НК РФ) налоговые вычеты. Наиболее распространенной группой вычетов являются стандартные вычеты, т.к. их производят непосредственно сами организации, в то время как право на остальные группы вычетов налогоплательщики, как правило, подтверждают самостоятельно. Из группы первых наиболее часто встречающиеся – это вычеты в размере 400 руб. в месяц на работника и 300 руб. в месяц на одного ребенка до 18 лет, а также учащегося дневной формы обучения до 24 лет с дохода, не превышающего 20 000 руб., исчисленного нарастающим итогом. При получении дохода свыше 20 000 руб. данные вычеты не предоставляются.

Таким образом, после проверки исчисления налоговой базы аудитор проверяет правильность применения тех или иных налоговых ставок. Они устанавливаются ст.224 НК РФ и составляют 13, 30 и 35%. При этом практически все доходы граждан облагаются именно по ставке 13% в то время как ставки 30 и 35% применяются в исключительных случаях, например с сумм выигрышей в лотереях, на тотализаторах и других, основанных на риске игр, стоимости призов и выигрышей в конкурсах и др. мероприятиях, проводимых в целях рекламы, превышающей 2 000 руб. и т.п.

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

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

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

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

Как известно, размер алиментов на содержание несовершеннолетних детей составляет:

на одного ребенка – ¼ (25%) от заработной платы за вычетом налога на доходы;

на 2 детей – 1/3 (33%) от заработной платы за вычетом налога на доходы;

на 3 и более детей – ½ (50%) от заработной платы за вычетом налога на доходы.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2.3. Проверка сводных расчетов по оплате труда.

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

При проверке учетных регистров должны быть охвачены следующие вопросы:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ГЛАВА 3. Аудит расчетов по ЕСН.

* 1. Аудит расчетов с Пенсионным фондом.

 С 1 января 2001г. главой 24 НК РФ установлен единый социальный налог (ЕСН), который предназначен для мобилизации средств для реализации права граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение (страхование) и медицинскую помощь. Он объединяет в себе страховые взносы, направляемые в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, а также Фонд обязательного медицинского страхования. Поэтому при проверке расчетов по ЕСН аудитору необходимо проверить правильность определения налоговой базы для исчисления налога, правильность применения налоговых ставок, установить порядок и сроки уплаты налога на предприятии, а также их документальное обоснование и проверить правильность отражения соответствующих хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.

Как было отмечено выше, Пенсионный фонд Российской Федерации (ПФР) образован в целях обеспечения социального страхования. Он предназначен для выплаты государственных пенсий, оказания материальной помощи престарелым и нетрудоспособным гражданам и т.д. Для этого каждая организация и предприятие, а также индивидуальные предприниматели производят ежемесячно сверх оплаты труда отчисления в ПФР в соответствии с установленным в централизованном порядке тарифом страховых взносов.

Приступая к проверке данного раздела бухгалтерского учета, аудитор сначала устанавливает правильность определения налоговой базы, которая регламентируется 24 НК РФ, а именно ст.237 НК РФ. При этом аудитору необходимо учесть, что в нее не включаются суммы, указанные в ст.238 и ст.239 НК РФ. Таким образом, налоговая база (для лиц, являющихся работодателями) будет определяться как сумма выплат и иных вознаграждений, начисляемых налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, а также по авторским договорам. Налоговая база для налогоплательщиков, не производящих выплаты физическим лицам (индивидуальные предприниматели, адвокаты), будет определяться как сумма доходов от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

Далее аудитором проверяется правильность применения той или иной налоговой ставки, которые регламентируются ст.241 НК РФ. Согласно данной статьи, страховые тарифы взносов для налогоплательщиков-работодателей и налогоплательщиков, не производящих выплат физическим лицам, отличаются друг от друга. Кроме того, внутри каждой группы они подразделяются на работодателей, производящих выплаты физическим лицам, и работодателей, выступающих в качестве сельскохозяйственных товаропроизводителей, а также индивидуальных предпринимателей, не привлекающих наемный труд, и адвокатов соответственно. Таким образом, аудитору при определении правильности применения налоговой ставки необходимо установить категорию налогоплательщика и, исходя из этого, размер страхового тарифа (Приложение 1).

Кроме того, в связи с введением в действие ФЗ от 15.12.01г. №167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в РФ» с 1 января 2002г. работодатели должны уплачивать страховые взносы на обязательное пенсионное страхование. Т.е. часть налога, которую они уплачивали в ПФР в 2001г., теперь, согласно вышеуказанному закону, уплачивается в федеральный бюджет. Таким образом, страховой тариф разделен на две части. За счет первой части будет финансироваться страховая, а за счет второй – накопительная часть трудовой пенсии. Размер каждой части зависит от возраста и пола работника. Новые тарифы страховых взносов определены ст.22 (Приложение 2), а на работников, родившихся позже 1966 года, временные тарифы страховых взносов установлены ст.33 закона №167-ФЗ (Приложение 3).

Каждое предприятие, как плательщик взносов, должно быть зарегистрировано в местном отделении ПФР, куда оно и перечисляет страховые взносы. Поэтому на данном этапе аудитору целесообразно проверить соответствие сроков уплаты ЕСН в части страховых взносов в ПФР действующему законодательству. На основании гл.24 НК РФ и закона №167-ФЗ за три дня до получения зарплаты, а если она не выплачивалась, то не позднее 12-го числа месяца, следующего за отчетным, организация должна уплатить двумя платежными поручениями 14% от фонда оплаты труда (страховой взнос) на счет ПФР. Не позднее 15-го числа месяца, следующего за выдачей зарплаты, необходимо отправить платежное поручение на оплату ЕСН (в части перечислений в федеральный бюджет).

В заключение аудита расчетов с ПФР аудитор проверяет правильность составления бухгалтерских проводок. Бухгалтерский учет расчетов с ПФР ведется на балансовом счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», к которому открывается субсчет 69.2 – «Расчеты по пенсионному обеспечению».

По кредиту счета 69.2 должны отражаться суммы отчислений в ПФР, а также суммы, полученные в случае превышения соответствующих расходов над отчислениями. При этом записи производятся в корреспонденции со:

 счетами, на которых отражено начисление оплаты труда, - в части отчислений, производимых за счет организации (Дт 20, 23, 25, 26, 44 и др. Кт 69.2);

счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» -- в части отчислений, производимых за счет работников предприятия (Дт 70 Кт 69.2);

счетом 99 «прибыли и убытки» -- на сумму пеней за несвоевременный взнос платежей (Дт 99 Кт 69.2);

счетом 51 «Расчетный счет» -- на сумму, полученную в случаях превышения соответствующих расходов над платежами (Дт 51 Кт 69.2).

По дебету счета 69.2 должны отражаться перечисленные суммы платежей (Дт 69.2 Кт 51).

* 1. Аудит расчетов с Фондом социального страхования.

Социальное страхование распространяется на все категории трудящихся независимо от места их работы и должности, является обязательным и осуществляется за счет взносов предприятий, которое должно зарегистрироваться в качестве страхователя в отраслевом или региональном отделении Фонда социального страхования РФ (ФСС РФ). Средства ФСС РФ расходуются на оплату больничных листов по болезни, беременности и родам, пособия на рождение ребенка, пособия по уходу за ребенком до достижения им возраста 1,5 лет, пособия на погребение, на оплату путевок в санатории и дома отдыха и другие выплаты.

Страховые взносы, направляемые предприятием в ФСС РФ, являются составной частью ЕСН и регулируются главой 24 НК РФ «Единый социальный налог». Поэтому при проверке налоговой базы, определяемой при исчислении суммы страховых взносов в ФСС РФ, необходимо помнить, что она определяется аналогично определению налоговой базы при исчислении суммы страховых взносов в ПФР. Единственным дополнением будет исключение из налогооблагаемой базы любых вознаграждений, выплачиваемых физическим лицам по договорам гражданско-правового характера, авторским и лицензионным договорам (п.3 ст.238 НК РФ)

Далее аудитор определяет правильность применения размера взносов, который также должен отвечать требованиям ст. 241 НК РФ. Налоговые ставки также различаются в зависимости от категории налогоплательщика, однако индивидуальные предприниматели, не являющиеся работодателями, и адвокаты взносы на социальное страхование не осуществляют (Приложение 1).

Кроме того, аудитору необходимо уделить внимание сумме налога, подлежащей перечислению в ФСС РФ, и сроков ее уплаты. При определении суммы, подлежащей перечислению, предприятие-налогоплательщик должен уменьшить ее на сумму произведенных расходов на цели государственного социального страхования, предусмотренных законодательством РФ, и, не позднее 15-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором была начислена зарплата, отправить платежное поручение на оплату налога (страхового взноса).

В заключение аудита расчетов с ФСС РФ аудитор осуществляет проверку правильности составления бухгалтерских записей. Как известно, бухгалтерский учет расчетов с ФСС РФ ведется на балансовом счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», к которому открывается субсчет 69.1 – «Расчеты по социальному страхованию».

По кредиту счета 69.1 должны отражаться суммы отчислений в ФСС РФ, а также поступление частичной стоимости путевок и суммы, полученные в случае превышения соответствующих расходов над отчислениями. При этом записи производятся в корреспонденции со:

 счетами, на которых отражено начисление оплаты труда, - в части отчислений, производимых за счет организации (Дт 20, 23, 25, 26, 44 и др. Кт 69.1);

счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» -- в части отчислений, производимых за счет работников предприятия (Дт 70 Кт 69.1);

счетом 99 «Прибыли и убытки» -- на сумму пеней за несвоевременный взнос платежей (Дт 99 Кт 69.1);

счетом 51 «Расчетный счет» -- на сумму, полученную в случаях превышения соответствующих расходов над платежами (Дт 51 Кт 69.1).

По дебету счета 69.1 должны отражаться заключение перечисленные суммы платежей (Дт 69.1 Кт 51), а также суммы, выплачиваемые за счет платежей на социальное страхование (Дт 69.1 Кт 70).

* 1. Аудит расчетов с Фондом обязательного медицинского страхования.

Обязательное медицинское страхование призвано обеспечить всем гражданам страны равные возможности в получении медицинской и лекарственной помощи. В этих целях все организации, независимо от форм собственности, а также индивидуальные предприниматели обязаны перечислять взносы в фонды обязательного медицинского страхования (ФОМС РФ) по тарифу страховых взносов, установленному главой 24 НК РФ «Единый социальный налог», в процентах от начисленной оплаты труда по всем основаниям.

Т.к. медицинское страхование создано с целью гарантии гражданам на случай возникновения необходимости медицинской помощи и проведения профилактических мероприятий за счет средств этого фонда, для этого создаются Федеральный (ФФОМС РФ) и территориальные (ТФОМС РФ) фонды обязательного медицинского страхования как самостоятельные некоммерческие финансово-кредитные учреждения.

Страховые взносы, направляемые предприятием в ФОМС РФ, являются составной частью ЕСН, поэтому налоговая база, подлежащая аудиторской проверке и определяемая при исчислении суммы страховых взносов в ФОМС РФ, определяется аналогично определению налоговой базы при исчислении суммы страховых взносов в ПФР и ФСС РФ.

Размер взносов в ФОМС РФ также определяется на основании ст.241 НК РФ и представляет собой разные налоговые ставки для разных категорий налогоплательщиков (Приложение 1).

При аудите расчетов с ФОМС РФ аудиторам также следует проверить сроки, в течение которых данный налог должен быть перечислен, а именно: не позднее 15-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором была начислена зарплата, его необходимо уплатить двумя платежными поручениями на счета ФФОМС РФ и ТФОМС РФ.

И, наконец, в заключение аудитор проверяет правильность составления бухгалтерских записей. Бухгалтерский учет расчетов с ФСС РФ ведется на балансовом счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», к которому открывается субсчет 69.3 – «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию». Кроме этого, на предприятии могут вестись счета 69.3.1 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию с ФФОМС РФ» и 69.3.2 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию с ТФОМС РФ».

По кредиту счета 69.3 должны отражаться суммы отчислений в ФОМС РФ, а также суммы, полученные в случае превышения соответствующих расходов над отчислениями. При этом записи производятся в корреспонденции со:

 счетами, на которых отражено начисление оплаты труда, - в части отчислений, производимых за счет организации (Дт 20, 23, 25, 26, 44 и др. Кт 69.3);

счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» -- в части отчислений, производимых за счет работников предприятия (Дт 70 Кт 69.3);

счетом 99 «Прибыли и убытки» -- на сумму пеней за несвоевременный взнос платежей (Дт 99 Кт 69.3);

счетом 51 «Расчетный счет» -- на сумму, полученную в случаях превышения соответствующих расходов над платежами (Дт 51 Кт 69.3).

По дебету счета 69.3 должны отражаться перечисленные суммы платежей (Дт 69.3 Кт 51).

ЗАКЛЮЧЕНИЕ.

Любая аудиторская проверка, как правило, начинается с разработки общего плана и программы аудита. Начиная эту разработку, аудиторы должны основываться на предварительных знаниях об экономическом субъекте, а также на результатах проведенных аналитических процедур. С помощью таких аналитических процедур аудиторы выявляют области, значимые для аудита.

В процессе подготовки общего плана и программы аудита оценивается эффективность системы внутреннего контроля, действующей у экономического субъекта, и производят оценку ее риска. Система внутреннего контроля может считаться эффективной, если она своевременно предупреждает о возникновении недостоверной информации, а также выявляет недостоверную информацию. Кроме того, при подготовке общего плана и программы аудита аудиторам следует установить также приемлемые для нее уровень существенности и аудиторский риск, позволяющие считать бухгалтерскую отчетность достоверной.

Программа аудита расчетов по заработной плате и ЕСН представляет собой детальный перечень содержания аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана. Она составляется в виде программы тестов средств контроля и в виде программы аудиторских средств по существу.

Программа тестов средств контроля представляет собой перечень совокупности действий, предназначенных для сбора информации о функционировании системы внутреннего контроля и учета (Приложение 4). Их назначение в том, что они помогают выявить существенные недостатки средств контроля экономического субъекта.

Аудиторские процедуры по существу включают в себя детальную проверку верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам. Программа аудиторских процедур по существу представляет собой перечень действий аудитора для таких детальных конкретных проверок (Приложение 5).

Приступая непосредственно к самой проверке расчетов по заработной плате и ЕСН аудиторам, прежде всего, необходимо удостовериться в правомерности принятия первичных документов, используемых на предприятии при начислении заработной платы, к бухгалтерскому учету. Они должны отвечать требованиям ст.9 ФЗ от 21.11.96г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Далее аудиторы проверяют правильность начисления как основной, так и дополнительной заработной платы. Напомним, что к основной заработной плате относят оплату по сдельным расценкам, тарифным ставкам, окладам, премии сдельщикам и повременщикам, доплаты в связи с отклонениями от нормальных условий работы, и т.п. К дополнительной заработной плате -- выплаты за непроработанное время, предусмотренные законодательством по труду: оплата очередных отпусков, перерывов в работе кормящих матерей, льготных часов подростков, и др.

Помимо этого, аудиторам необходимо осуществить проверку удержаний из заработной платы. Причем главное внимание здесь следует уделить налогу на доходы физических лиц.

При проверке расчетов по ЕСН аудиторам надлежит проверить правильность определения налоговой базы для исчисления налога, правильность применения налоговых ставок, установить порядок и сроки уплаты налога на предприятии.

Кроме того, осуществляется проверка записей по учету расчетов по заработной плате и ЕСН на счетах бухгалтерского учета. Здесь аудиторам следует оценить правильность указания в учетных регистрах корреспонденции бухгалтерских счетов исходя из экономического содержания хозяйственных операций и соответствующих сумм.

В заключение аудиторами выполняется проверка сводных расчетов по заработной плате и ЕСН, которая состоит в идентификации данных по счетам 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и корреспондирующих с ними счетов. А затем эти данные сверяют с данными Главной книги и показателями Бухгалтерского баланса ф.№1.

Таким образом, выполнив намеченные процедуры по проверке расчетов по заработной плате и ЕСН, аудиторы собирают необходимую им информацию и делают выводы о состоянии расчетов. После этого ими составляется аудиторское заключение, где они выражают свое мнение о достоверности и порядке ведения бухгалтерского учета расчетов по заработной плате и ЕСН.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

* + 1. Кодекс законов о труде.
		2. Налоговый кодекс Российской Федерации, ч.1 и 2.
		3. Федеральный закон от 02.04.93г. №4741 «О медицинском страховании граждан Российской Федерации».
		4. Федеральный закон от 21.11.96г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
		5. Федеральный закон от 07.08.01г. №119-ФЗ «Об аудиторской деятельности».
		6. Федеральный закон от 15.12.01г. №167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации».
		7. «Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», утв. приказом Минфина России от 29.07.98г. №43н.
		8. «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению», утв. приказом Минфина России от 31.10.00г. №94н.
		9. Постановление Минтруда РФ от 17.05.00г. №38 «Порядок исчисления среднего заработка в 2000-2001 годах».
		10. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Планирование аудита».
		11. Андреев В.Д., Киселевич Т.И., Атаманюк И.В. Практикум по аудиту: Учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 1999.
		12. Аудит предприятия. Методология аудиторской проверки хозяйственно-финансовой деятельности предприятия: Учеб. пособие / Сост. В.В. Нитецкий, Н.Н. Кудрявцев. – М.: Дело, 1996.
		13. Аудит: Учебник для вузов / В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин и др.; Под ред. проф. В.И. Подольского. – 2-е изд., перераб. И доп. – М.: ЮНИТИ-Дана, 2000.
		14. Единый социальный налог // Аудит и налогообложение, №12(60), 2000.
		15. Единый социальный налог // Аудит и налогообложение, №1(61), 2001.
		16. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 1999.
		17. Лабынцев Н.Т., Ковалева О.В. Аудит: теория и практика: Учеб. пособие. – М.: «Издательство ПРИОР», 2000.
		18. Налог на доходы физических лиц // Аудит и налогообложение, №2(62), 2001.
		19. Налог на доходы физических лиц // Аудит и налогообложение, №3(63), 2001.
		20. Щадилова С.Н. Расчет заработной платы на предприятиях всех форм собственности. Практическое руководство. – М.: ИКЦ «ДИС», 1996.