Содержание

Введение 3

1. Теоретические и методологические основы учета расчетов с персоналом по оплате труда 5
2. Организационно-экономическая и правовая характеристика СПК «Павловка»………………………………………………………………….................16
3. Аудиторское заключение финансовой (бухгалтерской) отчетности на предприятии СПК «Павловка» по оплате труда с персоналом …………………….26

Библиографический список 36

Приложения 38

Введение

Контроль наряду с планированием, регулированием, учетом и анализом является одной из функций управления любого экономического субъекта. Одним из звеньев системы контроля выступает финансовый контроль. Его назначением является обеспечение соблюдения законодательства в процессе формирования и использования финансовых ресурсов, оценка экономической эффективности финансово-хозяйственных операций во всех звеньях экономики.

Аудит, являясь методом осуществления вневедомственного независимого контроля, не подменяет государственный финансовый контроль. Однако его основными субъектами являются, прежде всего, предприятия и организации негосударственного сектора экономики, которые не входят в систему имеющихся в стране министерств и ведомств и по этой причине не охватываются ведомственным контролем. Аудитор не только оценивает достоверность финансовой отчетности предприятия, законность совершенных хозяйственных операций, но и помогает выявить допущенные ошибки, исправить их, а также рекомендует построение такой системы учета, которая позволит в дальнейшем максимально избегать ошибок.

В условиях рынка информация о финансовом состоянии и результатах деятельности экономических субъектов является предметом внимания различных пользователей. Предприятия, кредитные учреждения, биржи выступают в договорные отношения по использованию имущества, денежных средств, осуществлению инвестиций. Все участники сделок заинтересованы в том, чтобы получать и использовать достоверную информацию о своих партнерах для принятия обоснованных решений.

Интересы пользователей финансовой информации не всегда совпадают, и поэтому существует объективная потребность в независимой ее оценке аудиторами - специалистами, имеющими соответствующую подготовку, квалификацию, опыт и разрешение на право оказания таких услуг.

 Актуальность выбранной темы обусловлена тем, что в настоящее время оплата труда все еще недостаточно увязывается с конечными производственными и финансовыми результатами, а ее уровень нельзя признать удовлетворительным по сравнению с цивилизованными странами. Оплата труда должна стать главным элементом всей системы социальной защищенности работников независимо от того, кто является работодателем.

Целью настоящей работы является проведение аудита заработной платы, освещение по мере необходимости теоретических вопросов, изучение законода­тельного регулирования соответствующих расчетов по оплате труда.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

* дать экономическую характеристику предприятия;
* определить основные цели, задачи аудита расчетов по заработной плате;
* перечислить основные нормативные документы и источники информации;
* раскрыть методику аудиторской проверки расчетов по оплате труда;

проверить соблюдение законодательства о труде и состояние внутреннего

контроля;

проверить начисление оплаты труда на предприятии и удержаний с нее;

проверить сводные расчеты по заработной плате;

* сделать аудиторское заключение по финансовой отчетности.

Объектом исследования является СПК «Павловка», на примере которого ведется аудит учета расчетов с персоналом по оплате труда.

1 Теоретические и методологические основы аудита расчетов с персоналом по оплате труда

Аудиторская деятельность, аудит - предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей.

Внешний аудит представляет собой, прежде всего предпринимательскую деятельность аудиторов и аудиторских фирм по проведению проверок, консультированию клиентов с целью подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности и повышения эффективности финансово- хозяйственной деятельности организации. Поскольку каждая аудиторская проверка ограничена во времени, аудитору всегда важно четко определить ее цели, безошибочно выбрать исследуемые объекты проверки, грамотно спланировать свои действия, применить эффективные аудиторские процедуры и собрать необходимые доказательства для формулирования объективного заключения [24, с. 40].

Для успешной реализации целей конкретной аудиторской проверки необходимо, чтобы последовательно выполнялись основные этапы проведения аудита.

Существуют различные мнения специалистов делит аудиторскую проверку на два основных этапа [21, с. 30-32]:

1)подготовка и планирование - ознакомление с экономикой и программы проверки;

2)документирование и оформление результатов - проведение аудиторских процедур, сбор и документирование аудиторских доказательств, формирование информации для руководства проверяемого предприятия, оценка результатов проведения аудита, оформление аудиторского заключения.

Предпочтительной представляется точка зрения Ковалевой О.В. и Константинова Ю.П., которые указывают на необоснованность объединения в

рамках одного этапа таких различных по содержанию и продолжительности проведения элементов аудита как получение аудиторских доказательств и формулирование аудиторского заключения. Соответственно, они выделяют три основных этапа проведения аудита [80, с. 152-163]:

1)подготовка и планирование аудиторской проверки;

2)выполнение аудиторских процедур и оформление рабочей документации;

3)доставление аудиторского заключения.

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

1)соблюдение положений законодательства о труде, состояние внутреннего контроля по трудовым отношениям;

2)учет и контроль выработки и начисления заработной платы рабочим- сдельщикам;

3)учет и начисление повременных и прочих видов оплат;

4)расчеты удержаний из заработной платы физических лиц;

5)аналитический учет по работающим (по видам начислений и удержаний);

6)сводные расчеты по заработной плате;

7)расчет налогооблагаемой базы с фонда оплаты труда, учет налогов и платежей с фонда оплаты труда;

8)расчеты по депонированной заработной плате.

Источниками информации 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. Так, по учету личного состава используются приказ (распоряжение) о приеме на работу (ф. №Т-1), личная карточка (ф. №Т-2), приказ (распоряжение) о переводе на другую работу (ф. №Т-5), приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска (ф. №Т-6), приказ (распоряжение) о прекращении трудового договора (контракта) (ф. №Т-8). 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), расчетно-платежная ведомость (ф. № Т-49), расчетная ведомость (ф. №Т-53), лицевой счет (ф. № Т-54). Используются первичные документы по учету выработки и сдельной заработной плате: наряды, рапорты, маршрутные листы и другие документы [23, с. 300-360].

К регистрам, которые подлежат проверке, относятся сводные ведомостираспределения 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) [21, с. 30-32].

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. 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 [10, с. 60-66].

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.

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.

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 [5, с. 500-520].

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) 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 по графику, утвержденному администрацией предприятия. Основанием для расчета суммы отпускных является приказ, в котором указывается, кому предоставляется отпуск, с какого числа, продолжительность отпуска. С 01.02.2002 г. минимальная продолжительность отпуска - 28 календарных дней [50, с. 52-53].

При проверке данного объекта аудита необходимо проконтролировать правильность исчисления отпускного пособия. Расчет оплаты за отпуск производится исходя из средней заработной платы и количества дней предоставляемого отпуска.

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 [33, с. 80-88]:.

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 ТКРФ).

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.

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

при непрерывном стаже работы до 5 лет - 60% заработка; от 5 до 8 лет - 80% заработка; более 8 лет - 100%) заработка.

Независимо от стажа работы пособие выдается в размере 100% вследствие трудового увечья или профессионального заболевания; лицам, имеющим на своем иждивении трех и более детей, не достигших 16 лет; по беременности и родам и в других случаях [15, с. 10-34].

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.

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 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 [27, с. 254-258].

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

Приступая к проверке правильности удержания налога на доходы, аудитору сначала необходимо выявить суммы, которые подлежат обложению данным налогом. Согласно ст.210 НК РФ при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные ими как в денежной, так и в натуральной форме, или право на распоряжение, которыми у них возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со ст.212 НК РФ. 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.

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 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 [33, с. 99-110].

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» [15, с. 70-75].

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.

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

Удержанные из заработной платы алименты должны быть в трехдневный срок со дня выдачи зарплаты выданы взыскателю из кассы или переведены по почте [12, с. 300-320].

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.

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 [21, с. 30-32].

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 [56, с. 15-52]:

- 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. 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. Остаток денег из кассы должен быть сдан на расчетный счет, поскольку наличные деньги, взятые из банка, расходуются строго по целевому назначению [10, с. 554-600].

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.

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 [44, с. 88-91].

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 [4, с. 200-218].

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.

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).

 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. Таким образом, аудитору при определении правильности применения налоговой ставки необходимо установить категорию налогоплательщика и, исходя из этого, размер страхового [27, с. 30-32]:.

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».

 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.

В заключение аудита расчетов с ФСС РФ аудитор осуществляет проверку правильности составления бухгалтерских записей. Бухгалтерский учет расчетов с ФСС РФ ведется на балансовом счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», к которому открывается субсчет 69.1 - «Расчеты по социальному страхованию» [77, с. 152-154].

Аудитор при проверке учета труда и заработной платы руководствуется следующими нормативными документами:

* Гражданский кодекс Российской Федерации, ч. 1 и 2
* Налоговый кодекс Российской Федерации, ч. 1 и 2
* Трудовой кодекс Российской Федерации
* Комментарий к Трудовому кодексу Российской Федерации
* Федеральный закон « О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 № 129-ФЗ
* Положение по бухгалтерскому учету в Российской Федерации от 29.06.1998 №34-н

-План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению от 31.10.2000 №94-н

2 Организационно-экономическая и правовая характеристика СПК «Павловка»

СПК «Павловка» создан 2 сентября 1996 года в соответствии с Гражданским Кодексом Российской Федерации. Организация находится по адресу: 426034,Россия , Алтайский край, Локтевский район, п.Павловка, ул.Ленина 21.

СПК является сельскохозяйственным предприятием и представляет собой объединение физических и юридических лиц для совместной хозяйственной деятельности, основано на частной собственности его участников, объединенную ими в общую совместную форму собственности на средства производства, другое имущество и землю, имеет права и обязанности юридического лица, имущество, самостоятельный баланс, круглую печать со своим наименованием, штамп, фирменный знак (символику).

Учредителями СПК являются члены трудового коллектива «Павловка». СПК вправе от своего имени заключать договоры, приобретать имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и выступать ответчиком.

Целью деятельности кооператива является производство зерновых и масличных культур, получение прибыли и решение социально-экономических проблем участников.

Основными видами деятельности СПК являются:

* производство и реализация семян зерновых, масличных и других сельскохозяйственных культур, а также и иной с/х продукции;
* переработка, хранение и транспортировка с/х продукции, производство и торговля продовольственными и промышленными товарами;
* покупка и торговля с/х продукцией и другая коммерческая деятельность;
* другие виды деятельности, за исключением запрещенных действующим законодательством Российской Федерации, в соответствии с целью своей деятельности.

Физические и юридические лица, полностью оплатившие (внесшие) вступительный вклад в уставной капитал, являются участниками СПК, приобретают право совладельца, право голоса, право на получение дивидендов, другие права и обязанности, вытекающие из участия в производственном кооперативе.

Учетная политика организации соответствует нормативным актам РФ в области бухгалтерского учета и закреплена отдельным приказом по предприятию. С целью равномерного формирования издержек в течении отчетного периода организация может создавать резервы: на ремонт основных фондов, на выплату вознаграждений по итогам года и другие аналогичные резервы в соответствии с действующим законодательством.

Основной целью деятельности СПК «Павловка», так же как и целью любого предприятия, является получение прибыли. Основная деятельность СПК направлена на сельское хозяйство.

 Эффективность работы предприятия можно определить путем анализа его финансово-экономического положения за ряд периодов хозяйственной деятельности. Основа для подобного анализа - баланс и отчетность организации. В настоящее время есть несколько подходов для проведения такого анализа. Наиболее часто встречающийся подход опирается на вычисление относительных показателей (коэффициентов).

Таблица 2.1 Размеры и основные экономические показатели организации

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2007г. | 2008г. | 2009г. |
| Выручка от реализации продукции руб. | 2798901 | 3941911 | 2853940 |
| Стоимость производственных основных средств, руб. | 401419 | 440550 | 304405 |
| Стоимость оборотных средств, руб. | 95227 | 149683 | 158683 |
| Среднесписочная численность работников, чел. | 36 | 41 | 35 |
| Фондовооруженность, руб. | 109978 | 107451 | 101451 |
| Производительность труда одного работника, руб. | 76682 | 96144 | 93144 |
| Фондоотдача, руб | 0,70 | 0,89 | 0,80 |

 Продолжение таблицы 2.1

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  Оборачиваемость оборотных средств | 2,94 | 2,63 | 2,11 |
|  Балансовая прибыль, руб. | 49141 | 23248 | 33248 |
| Рентабельность оборота, % | 0,02 | 0,01 | 0,01 |

На основании данных таблицы 2.1 можно определить эффективность использования ресурсов предприятия. Наблюдается тенденция снижения почти по всем показателям. Так за 2009 год выручка составляет 2853940 руб., что на 72,4% меньше аналогичного показателя за 2008 год (он составлял 3941911 руб.). Это произошло благодаря снижению производительности труда одного работника на 0,97 раза (за 2009 год производительность труда составила 93144 руб.1 раб.). Уменьшение производительности труда напрямую связано с уменьшением показателя относительной оснащенности предприятия основными средствами - фондовооруженностью. За 2009 год фондовооруженность составила 101451 руб. (при среднесписочной численности 35 человек), а в 2008 году - 107451 руб. (при среднесписочной численности 41 человек)

Нарушение хозяйственных связей, кризис неплатежей, снижение спроса вследствие низкой платежеспособности снижают оборачиваемость средств предприятия. Так в 2009 году 2,11 раза обернулись средства предприятия, вложенные в активы, по сравнению с 2008 годом оборачиваемость оборотных средств уменьшилась в 0,8 раз.

На сегодняшний день финансовое состояние предприятия не благополучно, в этом можно убедиться, проанализировав данные, приведенные в таблице 2.1.

Сравним основные экономические показатели СПК «Павловка» за три года.

(таблице 2.2):

Таблица 2.2 Сравнение экономических показателей

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2007г. тыс. руб. | 2008г. тыс. руб. | 2009г. тыс. руб. |
| Материальные запасы | 93 | 149 | 155 |
| Денежные средства | 51 | 73 | 48 |
| Краткосрочные финансовые вложения |  |  |  |

Продолжение таблицы 2.2

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Дебиторская задолженность | 121 | 117 | 191 |
| Прочие активы | - | - | - |
| Краткосрочные обязательства | 546 | 669 | 570 |
| Собственный оборотный капитал | -230 | -296 | -142 |
| Оборотный капитал | 316 | 373 | 428 |
| Собственный капитал | 171 | 144 | 162 |
| Валюта баланса | 717 | 813 | 732 |

Таблица 2.3 Структура товарной продукции

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Отрасли и виды продукции | 2007 г. | 2008 г. | 2009г. |
| Выручка, тыс.руб.  | Структура , % | Выручка гыс.руб. | Структура, % | Выручка,тыс.руб.  | Струк ра, % |
| Зерно | 5209 | 32,2 | 7625 | 37,0 | 7856 | 16,8 |
| Крупного рогатого | 4047 | 25,1 | 4277 | 20,8 | 4909 | 27,5 |
| Молоко | 6501 | 40,2 | 7860 | 38,2 | 9034 | 50,5 |
| Животноводство | 177 | 1,1 | 535 | 2,6 | 689 | 3,9 |
| Прочая продукция, | 219 | 1,4 | 279 | 1,4 | 235 | 1,3 |
| Всего | 16153 | 100,0 | 20576 | 100,0 | 17877 | 100,0 |

 Из таблицы 2.3 видно, что уровень специализации СПК «Павловка» в течение 2007 и 2008 годов остается на среднем уровне. То есть хозяйство специализируется как на производстве зерна, так и на производстве мяса и молока. В 2008 году намечается тенденция роста средней специализации в высокую, т.е. специализации на молочно - мясном скотоводстве. Это происходит скорее всего из-за сокращения посевных площадей в 2009 году, снижения урожайности зерновых и понижением цен на зерно.

 Финансовые результаты и финансовое состояние СПК «Павловка» приведены в таблицы 2.4.

Таблица 2.4 Финансовые результаты и финансовое состояние

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Коэффициенты | 2007г. | 2008г. | 2009г. |
| Коэффициент текущей ликвидности | 0,49 | 0,51 | 0,69 |
| Коэффициент срочной ликвидности | 0,32 | 0,28 | 0,42 |
| Коэффициент абсолютной ликвидности | 0,09 | 0,11 | 0,08 |
| Коэффициент независимости | 0,2 | 0,2 | 0,2 |
| Тип финансовой устойчивости | 4 | 4 | 4 |

Проанализировав таблицу можно сказать что:

* организация имеет высокую степень зависимости от заемных источников. Это говорит об увеличении риска финансовых затруднений в будущем, а для кредиторов означает низкие гарантии возврата обязательств, т.к. коэффициент независимости организации составляет 0,2 в течении всех трех лет при оптимальном значении от 0,5 до 0,6;
* собственные оборотные средства у предприятия отсутствуют. Организацию можно отнести к 4-му типу финансовой устойчивости, т.е. кризисное финансовое состояние. Эта организация очень высокого риска и низкой платежеспособности, возможность достаточно быстрого улучшения финансового состояния очень незначительная;
* на основании расчетов наблюдаем повышение текущей и срочной ликвидности и снижение абсолютной ликвидности баланса. Так коэффициент текущей ликвидности составил в 2009 году 0,69 (69%), это говорит о платежеспособности организации. Снизился коэффициент абсолютной ликвидности, что указывает на отсутствие свободных денежных средств и при заключении сделок необходимо требовать предоплату.
1. Аудиторское заключение финансовой (бухгалтерской) отчетности на предприятии СПК «Павловка по оплате труда с персоналом за 2009г.

 г. Ачинск 1 февраля 2009г.

Аудитор Боровец Татьяна Викторовна

Наименование: ООО «Бухгалтерский аудиторский учет»

Место нахождения: 662453, Алтайский край, г. Рубцовск, ул. Смоленская, д .5

Регистрационное свидетельство на занятие предпринимательской деятельностью №364758 от 11.10.06 г

Квалификационный аттестат аудитора: № 2173 от 27.05.02 г Стаж работы аудитора: 5 лет Аудируемое лицо Наименование: СПК "Павловка"

Место нахождения: 662453, Алтайский край, Локтевский район, поселок Павловка

Государственная регистрация: № 140 от 13.03.97 г

Отчет аудитора об отражении в бухгалтерской отчетности расчетов по оплате труда за 2009г. на СПК «Павловка»

 В результате проверки было установлено, что на предприятии используются две формы оплаты труда: повременная и сдельная; также имеется внутреннее положение об оплате труда работников и коллективный трудовой договор; списочный состав работников.

 Было рассмотрено состояние внутреннего контроля в СПК «Павловка». Ответственность за его организацию и состояние несет бухгалтерия предприятия.

Также было принято решение проверить первичную документацию, которая используется для дальнейшего начисления заработной платы. Установлено, что в соответствии со ст. 9 Федерального закона от 21.11.96г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» все хозяйственные операции на предприятии отражаются в учете на основании документов, составленных по формам, содержащимся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации.

С 1 января 2004г. действуют формы, утвержденные постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 г. № 1 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты». В СПК «Павловка» применяются табели учета рабочего времени (приложение Ж). При проверке данных документов не было обнаружено замечаний, были заполнены все реквизиты, а также проставлены подписи должных лиц, отмечены фактически отработанные часы и дни, указаны причины неявки на работу. В результате сопоставления фамилий и инициалов работников в табелях учета рабочего времени и нарядах с данными учета списочного состава, фактов начисления заработной платы на вымышленных (подставных) лиц в СПК «Павловка» не установлено.

Повторного начисления сумм по ранее оплаченным первичным документам в 2008 году не отмечалось. При проверке данного участка работы особое

внимание было обращено на расчеты по оплате труда с работниками, которые были приняты на работу по трудовым соглашениям и договорам. Установлена подлинность данных документов, то есть они не оформлялись задним числом и не носили фиктивный характер. Это было сделано путем сверки фамилий в до­говорах (приложение Д).

В результате проверки было выявлено, что взаимоотношения между работниками и кооперативом регулируются Гражданским и Трудовым кодексом Российской Федерации. Согласно этим документам трудовые отношения на предприятии оформляются трудовыми и коллективными договорами.

Кроме этого выявлено применение следующих типовых форм документов по учету личного состава: приказа о приеме на работу (приложение Л), личных карточек на работающих (приложение М), приказа о предоставлении отпуска работнику (приложение А).Во всех этих документах были проставлены подписи ответственных лиц, заполнены все необходимые реквизиты.

На следующем этапе выборочно была проверена правильность начисления оплаты труда. При проверке начисления сдельной оплаты труда было установлено соответствие норм и расценок, указанных в нарядах. Кроме этого были пересчитаны сдельные расценки путем деления тарифной ставки на норму выработки, при этом ошибок обнаружено не было. Определено соответствие применяемых тарифных ставок при расчете расценок ставкам, утвержденным председателем кооператива.

При проверке начисления повременной оплаты труда было установлено соответствие применяемых в хозяйстве тарифных ставок и разрядов. Определено, что размеры часовых (дневных) тарифных ставок и окладов для различных работ­ников организации установлены в Положении об оплате труда и указаны в штатном расписании. Штатное расписание на предприятии (приложение J1) со­ставляется по форме, утвержденной постановлением Госкомстата России от 5.01.04г. № 1, и утверждается приказом председателя кооператива.

При проверки первичных документов по начислению оплаты труда не было обнаружено замечаний. Сдельная оплата определяется путем умножения выработки работника на установленную расценку. Повременная оплата на предприятии определяется умножением часовой (дневной) тарифной ставки разряда рабочего на количество отработанных им часов (дней). Также было установлено правильное перенесение итоговых сумм по работающим в расчетно платежные ведомости (приложение К).

На следующем этапе проверки были проконтролированы обоснованность и правильность начисления премий, надбавок, доплат, пособий и отпусков.

Было установлено, что стимулирующие и компенсационные выплаты, применяемые на предприятии, производятся согласно ст. 135 Трудового кодекса Российской Федерации от 21.12.01 г.:

-надбавки (районный коэффициент в размере 15% ).

-доплата за работу в выходные и праздничные дни оплачивается в двойном размере к тарифной ставке (ст. 153);

-доплата за работу в ночное время оплачивается в размере 40 % к тарифной ставке за I час работы (ст. 154);

 -работа в сверхурочное время оплачивается за первые два часа в полу торном размере, а за последующие часы - в двойном размере (ст. 152);

 -доплата за классность установлена в размере 25 % - первого класса, 15 % - второго класса;

-доплата за совмещение составляет 10 % (ст. 151);

Начисление премий на предприятии утверждается приказом руководителя. При проверке расчета средней заработной платы было определено, что она рассчитывается согласно законодательству (ст. 139 Трудового кодекса): исходя из фактически начисленной заработной платы работнику и фактически отработанного им времени за 12 месяцев, предшествующих моменту выплаты. В расчет среднего заработка на предприятии включаются все виды оплат, кроме сверхурочных, работы в праздничные дни, по совместительству и премий. Средняя заработная плата используется при расчете отпускных, больничных, командировочных, выплат при сокращении.

Установлено, что право на отпуск работникам данного хозяйства предоставляется по истечении 6 месяцев непрерывной работы. Для подсчета оплаты за отпуск годовой заработок делят на 12, полученный среднемесячный заработок - на 29,4 (среднее число рабочих дней в месяце). Кроме этого было выявлено, что продолжительность отпуска на предприятии соответствует законодательству и составляет не менее 36 календарных дней.

При проверке пособий по временной нетрудоспособности было определено, что основанием для их расчета являются больничные листки, выдаваемые лечебными учреждениями. Согласно Трудовому кодексу выплата пособий в СПК «Павловка» устанавливается в следующих размерах: при непре­рывном стаже работы до 5 лет - 60% заработка, от 5 до 8 лет - 80%, свыше 8 лет - 100%). При этом путем выборочной проверки пособий некоторых работников было выявлено, что они не превышают размера, установленного законода­тельством.

 Обнаружено применение следующих видов удержаний из заработной платы работников СПК «Павловка»: налог на доходы физических лиц, удержания по исполнительным листам, почтовый сбор при пересылке алиментов, квартирная плата, возмещение ущерба, причиненного предприятию, удержание за приобретенные товары у предприятия.

Далее была проверена правильность удержания налога на доходы физических лиц. По некоторым работникам выборочно были определены суммы, подлежащие обложению данным налогом, выявлено, что расчет налоговой базы на предприятии происходит согласно ст. 210 Налогового кодекса. Предприятие правильно учитывает все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме. При получении дохода в виде товаров, налоговая база на предприятии определяется согласно ст. 211 Налогового кодекса исходя из рыночных цен таких товаров, включая налог на добавленную стоимость. Данные расчеты были проверены по данным расчетной ведомости (приложение К).

Установлена правильность применения предприятием стандартных налоговых вычетов, которые уменьшают сумму облагаемого дохода. Согласно ст. 218 Налогового кодекса Российской федерации на предприятии применяются следующие стандартные вычеты:

- ежемесячный вычет в размере 400 руб. предоставляется каждому работнику до того месяца, пока его доход с начала года нарастающим итогом не превысит 20 000 руб.;

- ежемесячный вычет в размере 1000 руб. предоставляется на каждого ребенка в одинарном размере (одиноким родителям - в двойном раз мере) и действует до месяца, в котором доход налогоплательщика превысил 40 000 руб.

После проверки исчисления налоговой базы была проверена правильность применения налоговых ставок по подоходному налогу. Установлено, что данный кооператив согласно ст. 224 Налогового кодекса использует ставку в размере 13%.

Следующим этапом стала проверка удержаний по исполнительным листам. В ходе этого было проверено наличие полученных исполнительных документов для взыскания алиментов и их регистрация в специальном журнале в бухгалтерии. Установлено, что все удержанные суммы алиментов бухгалтерия выдает не позднее чем в трехдневный срок со дня выплаты заработной платы лично взыскателю из кассы, либо переводит по почте за его счет. Кроме этого было выявлено правильное исчисление сумм алиментов, при этом их размер на предприятии соответствует законодательству и составляет: на одного ребенка - 25% от заработной платы за вычетом налога на доходы; на 2 детей - 33%; на 3 и более детей - 50%. Было проверено и определено, что удержание алиментов происходит со всех видов дохода и со всех видов доплат, за исключением сумм разовых премий, разовой материальной помощи, а также выплат за работу во вредных условиях, не носящих постоянный характер.

При проверке удержаний за причиненный материальный ущерб во внимание была принята гл. 39 «Материальная ответственность работника» Трудового Кодексом

Российской Федерации. Путем проверки расчетной ведомости (приложение К) было установлено, что согласно ст. 248 Трудового кодекса в - СПК «Павловка» материальный ущерб с виновного работника производится в сумме, не превышающей его средний месячный заработок. Причем было определено, что выявленная недостача удерживается с работника согласно распоряжению руководителя. Кроме этого был проверен срок принятия распоряжения: в данном хозяйстве, согласно законодательству, оно составляется не позднее одного месяца со дня окончательного установления размера ущерба. Установлено, что бухгалтерия правильно определяет размер ущерба: он складывается из фактически потерь и расходов, связанных с исправлением либо ликвидацией имущества. Помимо этого проверена законность удержания ущерба с работника. Было выявлено наличие договоров, заключенных с такими работничками, о материальной ответственности. В соответствии с трудовым законодательством, данные договора были заключены с работниками, достигшими 18-летнего возраста, а также занимавшими должности, связанные с хранением, обработкой, продажей (отпуском) и перевозкой ценностей.

На следующем этапе были проверены данные о фактическом фонде заработной платы как в целом по хозяйству, так и по его подразделениям. Для этого по каждому месяцу отчетного периода проверялось соответствие бухгалтерских записей по кредиту сч.70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» записям по дебету соответствующих счетов по учету затрат. Важные аналитические сведения для проверки правильности использования фонда оплаты труда содержатся в учетных регистрах о суммах начисленной оплаты труда по ее составу и категориям работников. Так при сопоставлении данных о начисленной заработной плате в своде начислений и удержаний с итоговыми данными в расчетной ведомости (приложение К) было выявлено их соответствие. Также было выявлено соответствие начисленных сумм по заработной плате в расчетной ведомости с данными платежной ведомости (приложение Е).

При проверке свода начислений и удержаний по оплате труда было установлено его соответствие с данными записей по сч.70 в Главной книге, а также с данными журнала-ордера № 10-АПК. При сверке сальдо по сч.70 на первое число месяца в Главной книге и в балансе предприятия с итоговыми суммами расчетно-платежной ведомости (приложение К) также было установлено их соответствие.

Следующим этапом проверки стала проверка правильности начисления страховых взносов в Государственные внебюджетные социальные фонды. Поря­док их начисления в хозяйстве соответствует порядку начисления страховых вз­носов в эти фонды, определенному в письме Государственной налоговой службы Российской Федерации от 1 ноября 1997 г. № КУ-б-19/701.

При этом была установлена правильность определения налоговой базы на предприятии, которая регламентируется главой 24 Налогового кодекса Рос­сийской Федерации, а именно ст. 237. В хозяйстве она определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам. В ходе про­верки были сопоставила данные, полученные при расчете налоговой базы организации по единому социальному налогу, с учетными данными, отраженными в расчетных ведомостях по начислению оплаты труда (приложение О) и в своде проводок , отраженных по кредиту сч.69.

Далее было выявлено правильное применение налоговой ставки по еди­ному социальному налогу, согласно ст. 241 Налогового кодекса в СПК «Павловка» она составляет 12,8 %, так как предприятие находится на едином сельскохозяйственном налоге. Кроме того, в связи с введением в действие Фе­дерального закона от 15.12.01г. №167-ФЗ «Об обязательном пенсионном стра­ховании» с 1 января 2002 г. хозяйство уплачивает страховые взносы на обяза­тельное пенсионное страхование в размере 10,3 %. А оставшиеся 2,5 % хозяйство отчисляет на травматизм.

Аудиторское заключение по оплате труда с персоналом на предприятии СПК «Павловка» за 2009 год

Мною был проведен аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности на предприятии СПК «Павловка». Данные в бухгалтерской отчетности подготовлены бухгалтерией СПК «Павловка» исходя из Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации. Объектом аудита являются расчеты с персоналом по оплате труда.

Ответственность за ведение бухгалтерского учета, подготовку и представ­ление отчетности несет исполнительный орган предприятия СПК «Павловка» в лице руководителя — Ступак В.А. и главного бухгалтера Ивановой М.П. Моя обязанность заключается в том, чтобы выразить на основании проведенного аудита мнения о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Аудит был проведен в соответствии с:

Федеральным законом "Об аудиторской деятельности" № 307 -ФЗ

 от 03 декабря 2008 г;

Положением по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации (приказ Минфина РФ от 29.07.98 г. № 34н); Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 5 «Аудиторские доказательства»;

Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности»; Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 7 «Внутренний контроль качества аудита».

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить ра­зумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений.

Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя: - изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности ин формации о финансово-хозяйственной деятельности;

-оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности;

-определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности; -оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудиторское заключение условно положительное вследствие того, что система бухгалтерского учета оценивается как средняя, оценка система внутреннего контроля средняя, оценка средств контроля средняя.

Проведенный аудит предоставляет достаточные основания для выражения моего мнения о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

По моему мнению, проверенная финансовая (бухгалтерская) отчетность в части оплаты труда достоверна, то есть, подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах достоверное отражение оплаты труда в СПК «Павловка» по состоянию на 31 декабря 2009года.

Аудитор Боровец Татьяна Викторовна

Библиографический список

1. Агеева, Ю.Б. Бухгалтерская проверка [Текст]: учебное пособие для вузов/ -М.:Инфра, 2006 г.-186 с.
2. Алборов, Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК [Текст]: учебное пособие для вузов/ - М.: Инфра, 2007 г. - 628с.
3. Андреев, В.Д. Практический аудит[Текст]: справочное пособие/ - М.: Экономика, 2006г . - 50 с.
4. Астахов, В.П. Бухгалтерский учет и валютный контроль во внешнеэкономической деятельности, [Текст]: учебное пособие для вузов/,3-е.изд., перераб. и доп. - Ростов н/Д: Феникс, 2007 г. - 457 с.
5. Белов, Н.Г. Контроль и ревизия в сельском хозяйстве [Текст]: учебное пособие для вузов/ 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Агропромиздат, 2008 г.
6. Ботвин, В.Г. Бухгалтерский учет в АПК [Текст]: учебное пособие для вузов/ - М.: Дека, 2008 г. - 258 с.
7. Бычкова, С.М. Доказательства в аудите [Текст]: учебное пособие для вузов/ - М.: Финансы и статистика, 2005 г. - 569 с.
8. Гиляровская, J1.T. Экономический анализ [Текст]: учебное пособие. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005 г. - 603 с.
9. Глушков, И.Е. Аудит на современном предприятии [Текст]: учебное пособие для вузов/ - М.: Новосибирск: КНОРУС-ЭКОР, 2007 г. - 288 с.
10. Дряхлов, В.В. Основы аудита [Текст]: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Гном и Д, 2007 г.-602с.
11. Камышанов, П.И. Практическое пособие по аудиту [Текст]: учебное пособие для вузов/ - М.: ИНФРА, 2006 г.- 522 с.
12. Калистратов, JI.M. Аудит [Текст]: учебное пособие для вузов/ - М.: Дека, 2006 г. - 500 с.
13. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет [Текст]: учебное пособие для вузов. -М.: Дека, 2005 г. - 692 с.
14. Ковалев, В.В. Финансовый анализ [Текст]: учебник/Управление капиталом. Выбор инвестиции. Анализ отчетности. - М.: Финансы и статистика, 2006 г. -568с.
15. Крутик, А.Б. Основы финансовой деятельности предприятия [Текст]: учебное пособие/ - 2-е изд., пераб. и допол. - СПб.: Бизнес-пресса, 1999 г.
16. Кукукина, И.Г. Учет и анализ банкротства [Ткет]: учебное пособие для вузов/- М.: «Финансы и статистика», 2005 г. - 235 с.
17. Лапина, И.Б. Первичные документы в бухгалтерском и налоговом учете [Текст: учебное пособие/,3-е изд., М.: Омега-Л, 2006г. -400 с.
18. Морозова, Ж. А. Планирование в аудите [Ткет]: практическое руководство/- М.: Статус-кво 97, 2006 г. - 500 с.
19. Новодворским, В. Д. Бухгалтерская отчетность организации [Текст: учеб, пособие для вузов / В. Д. Новодворский, Л. В. Понаморева. - изд. 2-е, пераб. и доп. -М.: БУ, 2006 - 345 с.
20. Овсийчук, М.Ф. Аудит [текст]: учебное пособие, методика проведения. - М.: ТОО «Интелтех», 2005 г. - 151 с.
21. Подольский, В.И. Аудит [Текст: учебное пособие/ В.И. Подольский и др. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005г. - 256 с.
22. Рогуленко, Т.М. Аудит, [Текст]: учебник/- М.: Экономистъ, 2007 г.
23. Савин, А.А., Сотников, Л.В. Аудит [Текст]: учебник для вузов/ - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007 г . - 520 с.
24. Смекалов, П.Е. Анализ хозяйственной деятельности сельскохозяйственных предприятий: [Текст]: учебное пособие для вузов. - М.: Финансы и статистика, 2006 г. - 864 с.
25. Щубцов, А.И. Договор мены, взаимозачеты [Текст] :учет и налоги / А.И. Щубцов. - М.: Статус - 97, 2006 г. - 290 с.