МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

КИСЛОВОДСКИЙ ГУМАНИТАРНО-ТЕХНИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ

Кафедра: Бухгалтерского учета, анализа и аудита

**КУРСОВАЯ РАБОТА**

*По дисциплине*: Аудит

*На тему*: Международные стандарты аудита. Аудиторская проверка расчетов с персоналом по оплате труда.

Выполнила студентка

экономического факультета

группы 452

Тиме Олеся

Проверила Шидакова Р. А.

Защита \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Дата

Подпись \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Кисловодск

2007

СОДЕРЖАНИЕ

Введение

1. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА

1. 1. Аудиторские стандарты, их назначение и виды

1.2. Основные международные аудиторские стандарты

2. АУДИТОРСКАЯ ПРОВЕРКА РАСЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

2. 1. Цели проверки и источники информации

2. 2. Основные законодательные и нормативные документы

2. 3. Основные комплексы задач и вопросы для составления программы проверки

2. 4. Программа аудиторской проверки расчетов с персоналом по оплате труда

2. 5. Типичные ошибки

Заключение

Список использованной литературы

Приложения

**ВВЕДЕНИЕ**

Аудит – одна из молодых и перспективных отраслей бизнеса в современной России. Начало аудиторской деятельности у нас относится к 1992г. Уже тогда возникла потребность и необходимость представлять пользователям финансовой информации данные независимой проверки и оценки состояния финансовой отчетности предприятий и организаций.

Нужно отметить, что и раньше существовала серьезная система проверок достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности. Однако в условиях централизованной плановой экономики и практически единоличного господства государственной собственности цели и задачи таких проверок отличались от тех, что существуют сегодня.

В переводе с английского audit – это проверка, ревизия. То есть, в своей основе аудит и ревизия – это разновидности бухгалтерских и иных проверок. Именно отличие в целях и задачах проверки во многом определяют различие между аудитом и ревизиями, которые всегда проводились и проводятся сейчас на предприятиях и в организациях.

Внутренние проверки существуют в различных странах мира на протяжении многих десятилетий. Если говорить об акционерных обществах, то в Европе, в частности во Франции, уже с 1867 г. в компаниях была учреждена должность ревизора. В его обязанности входило оказание помощи общему собранию акционеров в ежегодной проверке финансовой отчетности и ее утверждении. В соответствии с законодательством ревизор являлся уполномоченным лицом акционеров.

В настоящее время аудит является отдельной сферой предпринимательской деятельности профессиональных аудиторов по осуществлению независимых проверок финансовой отчетности. Аудиторы могут оказывать также и дополнительные услуги, связанные с консультированием по вопросам бухгалтерского и налогового законодательства. В России за последние годы оформилась и выделилась в самостоятельную профессию деятельность налоговых консультантов, которые, по сути, являются налоговыми аудиторами.

В РФ законодательная база аудиторской деятельности стала формироваться в 1993 г. с утверждением Временных правил аудиторской деятельности в РФ. В настоящее время в России действует ФЗ «Об аудиторской деятельности» от 07.08.2001 № 119-ФЗ и 38 Правил (стандартов) аудиторской деятельности к нему (ПСАД), которые разрабатывались с 1996 по 2000 гг.

Роль аудиторских проверок в обеспечении достоверности финансовой отчетности обусловлена их независимостью от субъекта проверки и руководства проверяемой организации, возможностью получить независимое, а, значит, более объективное мнение о финансовой отчетности проверяемых предприятий. Фактор независимости чрезвычайно важен, поскольку именно он, прежде всего, позволяет обеспечивать беспристрастное и непредвзятое мнение аудиторов о состоянии финансовой отчетности клиента. Этим подтверждается то, что Международные стандарты аудита предваряют Кодекс этики профессиональных бухгалтеров, в котором независимость рассматривается как один из важнейших факторов, определяющих деятельность публично практикующего профессионального бухгалтера.

Ответственность аудитора и значение его мнения в оценке состояния финансовой отчетности связана с той ролью, которую финансовая отчетность играет в современной финансово-экономической жизни различных предприятий и организаций.

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.

Целью аудита при проверке расчетов по оплате труда является установление соответствия применяемой в организации методики учета и налогообложения операций по оплате труда и расчетов с персоналом действующим в Российской Федерации в проверяемом периоде нормативным документам, для того чтобы выявить имеющиеся ошибки или нарушения и степень их влияния на достоверность бухгалтерской отчетности. Объектом исследования являются расчеты по заработной плате. Объектами аудита расчетов по заработной плате являются первичная информация, в качестве которых в основном используются унифицированные формы первичной документации, а также регистры бухгалтерского учета и отчетность.

Целью данной курсовой работы является:

1. описать общие сведения об аудите;
2. рассказать о Международных стандартах аудита, их внедрении в России;
3. рассмотреть процесс аудита расчетов по оплате труда, для чего необходимо будет составить программу аудита, оценить аудиторский риск и уровень существенности.
   1. **МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА**
4. **1. Аудиторские стандарты, их назначение и виды**

Стандарты аудита — это единые базовые принципы, которым должны следовать аудиторы в процессе профессиональной аудиторской деятельности. Они устанавливают единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации. Стандарты необходимы для обучения аудиторов внутри фирм, а также могут использоваться для защиты аудитора на судебном процессе.

Различают четыре группы стандартов:

* международные аудиторские стандарты, разработанные Международным комитетом по аудиторской практике. Они фиксируют требования к проведению аудита в разных странах. Их требования обязательны при проведении аудита транснациональных компаний;
* национальные стандарты имеют развитые страны. В настоящее время в России действуют 11 федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности. Кроме того, остаются действовать части, не противоречащей закону и федеральным правилам (стандартам) 39 правил (стандартов), одобренных Комиссией по аудиторской деятельности при президенте Российской Федерации. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, а также для аудируемых лиц, за исключением положений, в отношении которых указано, что они имеют рекомендательный характер;
* внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, действующие в профессиональных аудиторских объединениях, а также правила (стандарты) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. Одна из функций профессиональных объединений аудиторов состоит в организации аудита на основе единых принципов и подходов. С этой целью профессиональные аудиторские объединения могут устанавливать для своих членов внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности на основе федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности. При этом требования внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности не могут быть ниже требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности. Аудиторские организации, добровольно вступившие в объединение, обязаны соблюдать требования данных
* внутрифирменные стандарты. Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы, основываясь на национальных стандартах, разрабатывают свой фирменный подход к выполнению различных действий аудитора, закрепляемых в собственных правилах (стандартах) аудиторской деятельности, которые не могут противоречить федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности.

При этом требования правил (стандартов) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов не могут быть ниже требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности и внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности профессионального аудиторского объединения, членами которого они являются. Если аудиторское заключение дается по международным стандартам, то внутрифирменные стандарты не должны противоречить международным стандартам.

Стандарты аудита регулируют профессиональную деятельность аудиторов и широко признаны во всем мире, поскольку позволяют достичь наибольшей объективности в выражении аудиторскою мнения по поводу соответствия финансовой отчетности общепринятым принципам ведения бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности, а также устанавливают единые качественные критерии сравнения результатов аудиторской деятельности. Единообразие аудиторской деятельности является необходимым ее условием ввиду многообразия методик, применяемых в аудиторской практике, и сложности их сопоставления.

Аудиторские стандарты формулируют единые базовые требования, определяющие нормативы по качеству и надежности аудита и обеспечивающие определенный уровень гарантия результатов аудиторской проверки при соблюдении этих требований. Они устанавливают единые требования к процедуре аудирования, аудиторскому заключению и самому аудитору. С изменением экономической ситуации аудиторские стандарты подлежат периодическому пересмотру в целях максимального удовлетворения потребностей пользователей финансовой отчетности.

На базе аудиторских стандартов формируются программы для подготовки аудиторов, а также требования для проведения экзаменов на право заниматься аудиторской деятельностью. Аудиторские стандарты являются основанием для доказательства в суде качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов.

Стандарты устанавливают общий подход к проведению аудита, масштаб аудиторской проверки, виды отчетов аудиторов, методологию аудита, а также базовые принципы, которым должны следовать все представители этой профессии независимо от условий, в которых проводится аудит. Аудитор, допускающий в своей практике отступления от стандарта, должен быть готов объяснить причину этого.

Стандарты играют важную роль в аудите и аудиторской деятельности, поскольку они:

* обеспечивают высокое качество аудиторской проверки;
* содействуют внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений;
* помогают пользователям понимать процесс аудиторской проверки;
* создают общественный имидж профессии;
* устраняют контроль со стороны государства;
* помогают аудитору вести переговоры с клиентом;
* обеспечивают связь отдельных элементов аудиторского процесса.

С развитием транснациональных корпораций, интеграции и превращением аудиторских фирм в крупные международные группы появилась необходимость унификации аудита в международном масштабе. Проблемы в области аудита практически одинаковы во всем мире, поэтому профессиональные организации какой-либо страны, решающие очередную проблему аудита, прежде всего изучают вариант ее решения в других организациях, разрабатывающих аудиторские стандарты.

В Российской Федерации согласно Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» разработку федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности осуществляет федеральный орган государственного регулирования аудиторской деятельности (ФОГРАД). Утверждает федеральные правила (стандарты) Правительство Российской Федерации. Поскольку федеральные правила находятся в процессе разработки и утверждения, действуют правила (стандарты) аудиторской деятельности в Российской Федерации, утвержденные ранее Минфином России; их действие заканчивается по мере утверждения федеральных правил.

Федеральные правила (стандарты) базируются на международных стандартах аудита.

Правила (стандарты) аудиторской деятельности — это, как отмечается в законе об аудиторской деятельности в Российской Федерации, единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации.

Правила (стандарты) аудиторской деятельности подразделяются на:

* федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности;
* внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, действующие в профессиональных аудиторских объединениях, а также правила (стандарты) аудиторских организаций (фирм) и индивидуальных аудиторов.

Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, а также для аудируемых лиц, за исключением положений, в отношении которых указано, что они имеют рекомендательный характер.

Профессиональные аудиторские объединения вправе, если это предусмотрено их уставами, устанавливать для своих членов правила (стандарты) аудиторской деятельности, которые не могут противоречить федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности и требования которых не могут быть ниже требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности и правил профессионального аудиторского объединения, членами которых они являются.

Разработкой профессиональных требований к аудиту на международном уровне занимается Международная федерация бухгалтеров, созданная в 1977 г. В рамках Международный комитет по аудиторской практике, действующий на правах постоянного автономного комитета, издает международные стандарты по аудиту, которые преследуют двоякую цель: способствовать развитию профессии аудитора в тех странах, в которых уровень профессионализма аудиторов ниже общемирового, и унифицировать по мере возможности отношение к аудиту в международном масштабе.

Международные стандарты по аудиту действуют при любом проведении независимого аудита и по мере необходимости могут также применяться аудиторами при выполнении ими сопутствующей деятельности. Однако эти стандарты не превалируют над местными установлениями в той или иной стране, регламентирующими аудит и оказание иных сопутствующих услуг в области финансовой информация.

В Австралии, Бразилии, Индии и Голландии и других странах международные стандарты используются в качестве базы для разработки собственных стандартов, а в странах, в которых решено не разрабатывать собственные стандарты (Кипр, Малайзия, Нигерия, Фиджи, Шри-Ланка и др.), международные стандарты могут полностью использоваться в качестве национальных.

В наиболее развитых странах, имеющих свои специфические национальные стандарты аудита (Канада, Великобритания, Ирландия, США), международные стандарты просто принимаются к сведению профессиональными организациями.

Помимо общих аудиторских стандартов существуют и специальные стандарты и нормы, регулирующие этапы и сферы аудиторской деятельности, — стандарты и нормы прогнозов и планов, стандарты этики и т.д.

Международный комитет по аудиторской практике от имени Совета Международной федерации бухгалтеров издал стандарты проведения аудита,. состоящие из международных стандартов проведения аудита и стандартов по оказанию сопутствующих услуг.

1. **2. Основные международные аудиторские стандарты**

Аудиторские стандарты формулируют единые международные основополагающие предписания, определяющие нормативы качества и надежности аудита и обеспечивающие определенные гарантии результатов аудиторской проверки при их соблюдении.

Международный комитет по аудиторской практике издал стандарты проведения аудита, состоящие из международных стандартов и стандартов по оказанию сопутствующих услуг.

Международные стандарты аудита (МСА) представляют интерес для российских бухгалтеров в силу нескольких обстоятельств. Во-первых, немало отечественных предприятий, ориентированных на зарубежных инвесторов, уже сейчас испытывают потребность в проведении аудита в соответствии с МСА. Бухгалтерам таких организаций необходимо иметь представление об обязанностях сторон и наиболее существенных особенностях международных технологий аудита. Во-вторых, следует подчеркнуть, что именно международные регламентирующие документы положены в основу разработки отечественных федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, в чем убеждают уже имеющиеся российские стандарты, которые практически воспроизводят положения нескольких МСА.

Ознакомление с полным сводом международных стандартов аудита (в формате краткого аналитического обзора) позволит отечественным бухгалтерам получить целостную картину того, какие нормы станут определять их взаимоотношения с аудиторами по мере дальнейшего продвижения российской реформы бухгалтерского учета и аудита и предстоящего ввода в действие новых международно ориентированных федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности.

Международные стандарты аудита охватывают широкий круг вопросов, регламентирующих аудиторские процедуры и взаимоотношения аудиторов с руководством и бухгалтерами компаний- клиентов. Они открываются вводным разделом, содержащим два стандарта:

• 100 “Задания, обеспечивающие уверенность”;

• 120 “Основные принципы международных стандартов аудита”.

*МСА 100* является одним из новейших международных документов, который разработан с учетом последних тенденций в современном учете и аудите. *МСА 100 и МСА 120* определяют, какой уровень уверенности должны обеспечивать аудиторы в отношении выводов, представляемых клиентам по итогам выполнения различных видов работ.

В зависимости от типа оказываемой услуги международные стандарты допускают две степени уверенности — высокую и среднюю. В любом случае уровень уверенности аудиторов в адекватности аудиторского заключения при проведении аудиторской проверки не может быть стопроцентным, но должен быть высоким. При оказании ряда сопутствующих услуг обеспечивается средняя уверенность, к примеру, при осуществлении обзорной проверки. В иных случаях предоставляется только отчет об отмеченных фактах (например, при проведении согласованных с клиентом процедур), что дает возможность пользователя отчета сделать собственные выводы на основе изложенных аудитором данных. В подобных обстоятельствах речь не идет о достижении аудиторами уверенности в достоверности исходной информации, поскольку проверочные процедуры не проводятся. Подобные отчеты могут быть предоставлены только сторонам, договорившимся о выполнении согласованных процедур, так как иные лица, не осведомленные о причинах проведения таких работ, могут неверно истолковать их результаты.

Интересы пользователей аудиторских услуг требуют включения в итоговые документы, оформляемые аудиторами, дополнительных объяснений, когда необходимо дать характеристику специфике выполненных работ, четко разграничить уровни обеспечиваемой аудиторами уверенности и обозначить ограничения точности рассмотренных данных. Такие пояснения не могут и не должны трактоваться в качестве оговорок к итоговым документам аудита или сопутствующих услуг. Они носят исключительно информативный характер и ориентированы на то, чтобы лица, знакомящиеся с выводами аудиторов, не получили ложного представления относительно уровня аудиторских гарантий по конкретному заданию.

В связи с тем что невозможно охарактеризовать все примеры работ, проводимых аудиторскими фирмами, международные стандарты приводят методику определения степени уверенности, которую в состоянии обеспечить аудиторская фирма. В основе этой методики — рассмотрение конкретного предмета задания, оценка степени объективности критериев его измерения, планирование масштаба и направленности процедур, в результате которых может быть собран достаточный объем надежных аудиторских доказательств (данных аудита). Если рассматриваемая аудиторами информация и критерии ее оценки носят преимущественно субъективный характер и трудно поддаются количественному измерению, то уровень уверенности должен быть снижен. Речь идет, в частности, о заданиях, касающихся финансовых прогнозов.

Второй раздел МСА — “Обязанности” — насчитывает семь стандартов:

• 200 “Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности”;

• 210 “Условия аудиторских заданий”;

• 220 “Контроль качества работы в аудите”;

• 230 “документирование”;

• 244 “Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности”;

• 250 “Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности”;

• 260 “Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями”.

*МСА 200* “Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности” называет в качестве основных принципов аудита независимость, порядочность, объективность, профессиональную компетентность и должную тщательность, конфиденциальность профессиональное поведение и следование техническим стандартам. Содержание каждого из этих принципов подробно раскрыто в Кодексе этики Международной федерации бухгалтеров.

*МСА 210* “Условия аудиторских заданий” характеризует данные, которые аудиторы должны предоставить клиенту в отношении предстоящего оказания аудиторских услуг. До сведения клиента необходимо довести информацию о целях и объеме аудита, принципах исчисления гонорара, ответственности сторон, планировании проверки, требовании свободного доступа к бухгалтерским записям клиента. Кроме того, могут быть затронуты такие вопросы, как привлечение внутренних аудиторов, сторонних экспертов и т. д.

*МСА 220* “Контроль качества работы в аудите” посвящен вопросам организации такого контроля внутри аудиторской фирмы (тематика внешнего контроля качества здесь не затрагивается). Аудиторским фирмам предписывается применение кадровой политики, направленной на комплектацию ее персонала компетентными и опытными сотрудниками, которые могут обеспечить выполнение поручаемых им заданий с должной тщательностью. Основными принципами контроля качества аудиторской работы являются: информирование ассистентов о характере бизнеса клиента и возможных учетных проблемах, руководство и надзор за ходом их работы, а также проведение обзорной проверки результатов процедур, выполненных ассистентами аудитора.

Кроме того, к процедурам контроля качества отнесена оценка целесообразности принятия клиентов, исходя из таких критериев:

* реальная независимость аудиторской фирмы в отношении конкретного клиента (отсутствие заинтересованности в делах клиента, обусловленной статусом акционера, учредителя и т. п.);
* наличие у аудиторской фирмы специалистов, способных оказать данному клиенту качественные услуги (с учетом отраслевой специфики и индивидуальных особенностей компании);
* уровень доверия, который может быть оказан руководству компании (предполагаемому клиенту).

*МСА 230* “Документирование” обязывает аудиторов письменно фиксировать аспекты аудита, необходимые для обеспечения общего понимания проведенной проверки. Так, должны быть задокументированы: план и программа аудита, а также любые изменения к ним; график, объем и результаты выполнения процедур, а также сделанные на основе полученных данных выводы.

МСА оставляет на усмотрение аудиторов решение вопроса относительно объема документации в каждом конкретном случае. На форму и содержание рабочих документов аудита влияют такие факторы, как характер и сложность бизнеса клиента, структура и состояние бухгалтерского учета, приемы и методы проведения аудиторских процедур и т. д. В состав рабочей документации, в частности, включаются:

* сведения об отрасли, экономической и правовой среде, в которой действует проверяемая компания;
* информация, касающаяся организационной структуры компании;
* доказательства проведенного аудиторами изучения систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля клиента и определения уровня аудиторского риска;
* записи о характере и масштабе осуществленных аудиторских процедур (с указанием ихисполнителей, сроков проведения и полученных результатов);
* данные о последующем контроле качества выполненных работ;
* копии переписки с коллегами и третьими лицами по вопросам аудиторской проверки;
* письменные заявления, полученные от ответственных лиц проверяемой компании;
* копии финансовой отчетности и аудиторского заключения.

Согласно МСА рабочие документы являются собственностью аудиторов. По усмотрению последних часть документов или выдержки из них могут быть предоставлены клиенту. Аудиторы обязаны обеспечивать конфиденциальность сведений, содержащихся в рабочей документации.

*МСА 240* “Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности” является одним из недавно введенных в действие международных документов. Он обязывает аудиторов учитывать вероятность существенных искажений в финансовой отчетности и при проведении проверки руководствоваться принципом профессионального скептицизма.

Аудиторы вправе запрашивать руководителей проверяемой компании о том, известны ля последним факты мошенничества иди имеются ли на их счет какие-либо подозрения, проводятся ли соответствующие разбирательства и т. п. Согласно МСА аудиторы должны получить от руководства письменное подтверждение того, что оно раскрыло аудитору все известные факты такого рода. Если аудиторы впоследствии обнаружат какие-либо иные существенные искажения, то информация об этом должна быть доведена до лиц, наделенных руководящими полномочиями, причем находящимися в иерархической структуре компании по крайней мере на уровень выше, чем заподозренные в мошенничестве сотрудники компании.

*Важно подчеркнуть,* что в случае необнаружения аудиторами какого-либо случая мошенничества или ошибки МСА не считают этот факт достаточным для того, чтобы признать аудит не соответствующим международным стандартам или требованию должной тщательности. От аудиторов требуется достижение разумной уверенности в том, что рассмотренная финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений. Однако аудиторы не могут нести ответственность за гарантированное исключение мошенничества и ошибок в учете у клиента.

*МСА 250* “Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности” фактически примыкает к предыдущему стандарту, поскольку в основном посвящен искажениям финансовой отчетности — на сей раз вследствие несоблюдения клиентом законодательства. В соответствии с МСА аудиторы должны достичь понимания основных законодательных и нормативных требований, применимых к деятельности проверяемой компании. Аудиторы запрашивают у руководства компании информацию об известных или предполагаемых случаях отступления от законодательных требований. В дополнение к этому проверяется переписка компании с соответствующими органами регулирования и лицензирующими инстанциями.

При отсутствии доказательств обратного аудитор вправе предположить, что компания соблюдает действующие законы и нормативные акты. По нашему мнению, это позволяет несколько сбалансировать требование профессионального скептицизма, также содержащееся в международных стандартах.

В случае выявления фактов несоблюдения законодательства аудиторы должны проинформировать о них Совет директоров, аудиторский комитет и высшее руководство компании. Если есть признаки того, что к обнаруженным фактам причастны самые высокопоставленные лица компании, то аудиторам рекомендуется обратиться за помощью к своему юристу. Последнее положение обусловлено тем, что в исключительных обстоятельствах МСА допускают, что аудиторы могут быть вынуждены, несмотря на принцип конфиденциальности, раскрыть подобные факты компетентным органам в силу требований национального законодательства (например, по решению суда). В такой ситуации, как полагают МСА, аудиторам не обойтись без юридической поддержки.

*МСА 260* “Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями” предоставляет аудиторам возможность использовать профессиональное суждение для определения круга лиц, которым должны сообщаться вопросы аудита, представляющие интерес для руководства проверяемой компании. При этом принимаются во внимание управленческая структура компании, правовые обязанности ответственных сотрудников, а также обязательства выполняемых аудиторами процедур, В некоторых случаях круг подлежащих информированию лиц может быть непосредственно согласован с клиентом.

Сроки предоставления аудиторами соответствующих сведений ответственным сотрудникам компании согласуются с этими лицами. МСА допускают не только письменную и устную форму передачи информации. Однако в последнем случае аудиторы все равно должны отразить в своей рабочей документации переданные руководству компании данные и полученные ни них отклики. Такие документы могут иметь форму копий протоколов проведенных между сторонами обсуждений.

Третий раздел международных стандартов “Планирование” состоит из трех документов:

• 300 “Планирование”;

• 310 “Знание бизнеса”;

• 320 “Существенность в аудите”.

*МСА 300* “Планирование” обязывает аудиторов проводить проверку эффективно и своевременно. Для достижения этой цели аудит должен быть тщательно спланирован с учетом специфики бизнеса клиента, ожидаемых рисков наличия существенных искажений в финансовой отчетности, а также с учетом потребностей в персонале и временных рамок проверки. Планирование подразумевает составление общего плана аудита и конкретизирующей его программы проверки. В последнем документе прописываются намечаемые аудиторские процедуры и соответствующий бюджет времени.

Программа аудита является набором инструкций для исполнителей аудиторских процедур, а также средством контроля и регистрации надлежащего выполнения работ. В ходе аудита по мере необходимости план и программа аудита могут пересматриваться в связи с вновь открывающимися обстоятельствами. Причины внесения существенных изменений в план и программу аудита подлежат отражению в •рабочей документации проверки.

*МСА 310* “Знание бизнеса” предписывает аудиторам получить знания о деятельности проверяемой компании в объеме, достаточном для выявления и понимания событий, операций и методов работы, которые могут повлиять на формирование финансовой отчетности компании.

Следует отметить, что работу по изучению бизнеса компании аудиторы должны начинать еще до заключения договора с клиентом. Это необходимо для того, чтобы определить, возможно ли оказать данному клиенту соответствующую услугу на достаточно высоком уровне. В ходе изучения бизнеса клиента рассмотрению подлежат: общие экономические факторы; существенные отраслевые условия, влияющие на деятельность компании; структура управления компанией, источники и методы финансирования ее деятельности, состав и репутация ответственных кадров; производственная и маркетинговая деятельность компании; основные финансовые показатели и условия подготовки финансовой отчетности; круг ее пользователей и т. д.

Полученные знания о деятельности компании используются и пополняются на всех последующих стадиях аудита вплоть до составления аудиторского заключения.

*МСА 320* “Существенность в аудите” оставляет за аудиторами право применить свое профессиональное суждение для оценки того, какие искажения в финансовой отчетности необходимо считать существенными. При этом во внимание принимается характер и количественное значение искажений.

Существенность рассматривается как на уровне финансовой отчетности в целом, так и в отношении отдельных сальдо счетов и классов операций. На разных участках учета могут быть получены различные уровни существенности.

При оценке последствий искажений принимаются во внимание не только конкретные выявленные отклонения, но и прогнозируемые (предполагаемые) ошибки, которые, по оценке аудиторов, могут иметь место в бухгалтерской информации, не попавшей в аудиторскую проверку. Если совокупность таких искажений приближается к уровню существенности, МСА указывает на целесообразность проведения дополнительных аудиторских процедур с целью снижения аудиторского риска. Альтернативой является внесение руководством компании поправок в соответствии с рекомендациями аудиторов в отношении выявленных искажений.

В четвертый раздел международных стандартов аудита “Внутренний контроль” входят три документа:

• 400 “Оценка рисков и внутренний контроль”;

• 401 “Аудит в среде компьютерных информационных систем”;

• 402 “Учет при аудите особенностей субъектов, использующих обслуживающие организации”.

В *МСА 400* под аудиторским риском понимается риск выражения аудитором ненадлежащего аудиторского мнения в случаях, когда в финансовой отчетности содержатся существенные искажения. Аудиторский риск обусловлен тремя компонентами:

* подверженностью сальдо счетов и классов операций искажениям, которые могут оказаться существенными по отдельности или в совокупности с другими искажениями (“неотъемлемый риск”);
* несовершенством системы внутреннего контроля, которая может не предотвратить или своевременно не ликвидировать существенные искажения в учете (“риск средств контроля”);
* вероятностью того, что существенные искажения могут быть не обнаружены в результате проведения аудиторами собственных процедур проверки в отношении сальдо счетов и классов операций (“риск необнаружения”).

Если аудиторы приходят к выводу о слабости систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля и соответственно оценивают первые два компонента аудиторского риска как высокие, то МСА обязывают их предпринять шаги к снижению третьего компонента аудиторского риска.

*МСА 401* затрагивает не только особенности оценки внутреннего контроля в условиях электронных учетных систем. МСА требует от аудитора знания информационных технологий для понимания того влияния, которое они оказывают на бухгалтерский учет клиента и ход проверки. МСА признает, что компетентность аудитора может быть не равнозначна сумме знаний профессионального специалиста по компьютерным системам. В случае необходимости таковой может быть привлечен для содействия аудиторам в качестве технического эксперта.

Согласно МСА аудиторы выясняют, насколько клиент заботится о защите данных от несанкционированного использования, а также о поддержании на современном уровне программного обеспечения. В зависимости от особенностей компьютеризированной бухгалтерии планируется больший или меньший объем аудиторских процедур.

*МСА 402* представляет меньший интерес для отечественных бухгалтеров. Он ориентирован исключительно на аудиторов и посвящен довольно узкому вопросу — особенностям проверки тех компаний, которые используют услуги сторонней организации для ведения учета. Стандарт содержит указания о получении информации о специфике таких услуг, условиях контракта, компетентности обслуживающей организации и т. д.

Пятый раздел МСА “Аудиторские доказательства” является самым объемным. Он насчитывает 11 документов:

• 500 “Аудиторские доказательства”;

• 501 “Аудиторские доказательства — дополнительное рассмотрение особых статей”;

*•* 505“Внешние подтверждения”;

• 510 “Первичные задания — начальные сальдо”;

• 520 “Аналитические процедуры”;

• 530 “Аудиторская выборка и другие процедуры выборочного тестирования”;

*•* 540“Аудит оценочных значений”;

• 550 “Связанные стороны”;

• 560 “Последующие события”;

• 570 “Непрерывность деятельности”;

• 580 “Заявления руководства”.

*МСА 500* характеризует обозначенное в названии стандарта понятие как информацию, получаемую аудиторами, и сделанные по ней выводы. Сбор аудиторских доказательств осуществляется в ходе тестов средств контроля (при изучении организации и эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля клиента), а также при проведении процедур проверки по существу (последние включают детальные тесты хозяйственных операций и сальдо счетов, а также аналитические процедуры, направленные на изучение соотношений финансово- хозяйственных показателей компании).

Согласно МСА в процессе проверки должно быть собрано достаточное количество убедительных данных путем инспектирования, подсчета, наблюдения, анализа важнейших коэффициентов и их динамики, а также посредством направления запросов и получения подтверждений от лиц внутри и за пределами проверяемой компании. Убедительность собранных данных возрастает, если они получены из различных источников и согласуются друг с другом.

*МСА 501* конкретизирует порядок проведения ряда аудиторских процедур. Речь идет о присутствии аудиторов при инвентаризации товарно-материальных запасов; получении сведений о претензиях и судебных делах, в которые вовлечена проверяемая компания; рассмотрении значительных долгосрочных инвестиций и их стоимостной оценке; а также об анализе информации по сегментам, существенной для финансовой отчетности клиента.

*МСА 505* регламентирует порядок разработки и рассылки запросов для получения данных от третьих лиц. В отношении крупных сальдо МСА рекомендует использовать запросы, составленные в виде:

просьбы привести соответствующую информацию;

просьбы выразить согласие с данными, по которым аудиторы хотят получить подтверждения.

Оба варианта имеют свои нюансы. В первом случае снижается вероятность получения откликов на запросы, поскольку от отвечающего требуется приложение дополнительных усилий. Во втором случае есть риск, что отвечающий отреагирует на просьбу о подтверждении информации, фактически не проверив ее точность.

Данный международный стандарт вменяет аудиторам в обязанность оценивать надежность полученных от третьих лиц подтверждений, принимал во внимание независимость отвечающего, уровень его компетентности и полномочий.

*МСА 510* требует от аудиторов, впервые приходящих к клиенту с проверкой либо не проводивших аудит за предыдущий период, убедиться в том, что:

начальные сальдо не содержат искажений, которые могут существенно повлиять на финансовую отчетность текущего периода;

конечные сальдо предыдущего периода правильно перенесены на начало текущего периода или в необходимых случаях изменены;

соблюдается последовательность применения учетной политики, либо изменения в учетной политике должным образом отражены в учете.

*МСА 520* отмечает целесообразность применения в ходе аудита процедур, включающих:

сопоставление показателей текущего и предыдущего периодов;

сравнение фактических показателей с прогнозировавшимися;

оценку показателей проверяемой компании в контексте отраслевой статистики;

рассмотрение взаимосвязей между финансовыми показателями текущего периода, а также между финансовой и иной информацией (например, между расходами на оплату труда и численностью работников).

*МСА 530* обращает внимание на порядок отбора статей, подлежащих проверке; особенности формирования выборки и оценку искажений, выявленных при выборочном исследовании. Аудиторы должны учитывать не только обнаруженные в выборке искажения, но и прогнозируемые искажения, а также их совокупное влияние на достоверность рассматриваемой финансовой информации.

*МСА 540* регламентирует порядок рассмотрения статей учета, в которых используются оценочные способы измерения. В этом сложном процессе аудиторы могут прибегать к:

рассмотрению допущений и данных, лежащих в основе оценочных значений;

проверке приемов и методов, используемых при расчете оценочных значений;

сравнению предыдущих оценок с фактическими результатами;

поиску данных вне компании, если необходимо убедиться в реалистичности оценочных значений.

*МСА 550* представляет повышенный интерес для компаний, входящих в холдинг, имеющих дочерние структуры либо выступающих в качестве таковых по отношению к материнской организации. Не только проведение операций между связанными сторонами находится в центре внимания аудиторов; само наличие у проверяемой компании таких сторон подлежит выяснению в ходе аудита. С этой целью аудиторы запрашивают у клиента список всех связанных сторон. Для выявления связанных сторон, в частности, анализируются необычные сделки; безвозмездно предоставленные услуги; операции, предусматривающие условия, которые существенно отличаются от рыночных (нестандартные процентные ставки, цены, гарантии и т. п.).

*МСА 560* указывает на необходимость учитывать влияние на аудиторское заключение событий, происходящих вплоть до даты выдачи такого заключения. Как можно ближе к указанной дате должно проводиться ознакомление с протоколами заседаний Совета директоров, собраний акционеров, а также с самой последней финансовой информацией. Кроме того, клиенту могут быть заданы вопросы о текущем состоянии статей, которые были отражены в учете на основе предварительных данных, о новых обязательствах компании, выпуске новых акций, о слияниях или заключении договора поручительства и т. д. Перечисленные события рассматриваются на предмет того, могут ли они потребовать внесения корректировок в финансовую отчетность.

*МСА 570* затрагивает прежде всего те проверяемые компании, которые испытывают значительные коммерческие трудности или находятся на грани кризиса. В ходе проверки аудиторам надлежит проанализировать, является ли обоснованной подготовка финансовой отчетности исходя из возможности продолжить ведение бизнеса в течение как минимум последующих 12 месяцев. Если в этом у аудиторов возникают сомнения, то главный бухгалтер и руководство компании должны быть готовы к представлению аудиторам планов будущих действий компании. Аудиторы оценивают эти планы на предмет их реалистичности и возможности исправить ситуацию.

*МСА 580* описывает порядок взаимодействия аудитора и руководства проверяемой компании в связи с получением от них разъяснений. Порядок взаимодействия аудиторов с руководством компании может предусматривать:

направление руководству письма аудитора, в котором излагается информация, требующая подтверждения со стороны руководства компании;

краткое изложение аудитором результатов бесед с руководством проверяемой компании;

приобщение к аудиторским доказательствам протоколов заседаний Совета директоров или подписанного руководством экземпляра финансовой отчетности.

Шестой радел МСА “Использование работы третьих лиц” включает три стандарта:

• 600 “Использование работы другого аудитора”;

• 610 “Рассмотрение работы внутреннего аудита”;

• 620 “Использование работы эксперта”.

*МСА 600* содержит важную информацию для компаний с разветвленной структурой, которые привлекают разные аудиторские фирмы для аудита головной организации и проверки финансовой отчетности компаньона, данные которого включаются в отчетность головной организации. МСА описывает порядок сотрудничества двух аудиторских фирм, взаимодействие которых может включать обсуждение процедур аудита, просмотр главным аудитором рабочих бумаг другого аудитора, обмен информацией по существенным аспектам и получаемым результатам, проведение дополнительных тестов. Главный аудитор должен решить, повлияют ли факты, выявленные другим аудитором, на форму аудиторского заключения по финансовой отчетности, включающей показатели компаньона.

*МСА 610* представляет интерес для широкого круга компаний, имеющих собственную службу внутреннего аудита. МСА требует от внешнего аудитора понимания организации, круга обязанностей и уровня компетентности внутреннего аудита. Это необходимо для эффективного планирования аудиторской проверки. Взаимодействие внешних и внутренних аудиторов предполагает согласование графиков работ, организацию регулярных встреч, обеспечение доступа внешних аудиторов к отчетам внутреннего аудита.

*МСА 620* характеризует обстоятельства, при которых для получения аудиторских доказательств может быть привлечен сторонний специалист. Такая необходимость возникает, если требуется инженерная или юридическая оценка, проведение экспертизы с использованием специальных технических приемов и методов и т. д.

При оценке результатов работы эксперта аудиторы обязаны рассмотреть использованные экспертом исходные данные и примененные им методы, а также сопоставить сформулированные экспертом выводы с другими аудиторскими доказательствами.

Седьмой раздел МСА “Аудиторские выводы и подготовка отчетов (заключений)” состоит из трех документов:

• 700 “Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности”;

• 710 “Сопоставимые значения”;

• 720 “Прочая информация в документах, содержащих аудированную финансовую отчетность”.

*МСА 700* содержит требования к оформлению аудиторского заключения и дает характеристику видов выражаемого в нем мнения. Безоговорочно положительное мнение выдается, когда финансовая отчетность представлена достоверно во всех существенных отношениях в соответствии с установленными принципами финансовой отчетности.

Во всех иных случаях аудиторское заключение должно быть модифицировано. Это означает, что аудиторы прибегают к:

выдаче мнения с оговоркой;

выражению мнения без оговорки, но с включением абзаца, привлекающего внимание к определенному аспекту;

выражению отрицательного мнения;

отказу от выражения мнения по финансовой отчетности.

*МСА 710* касается проверки:

показателей предшествующего периода, включенных в качестве части финансовой отчетности за текущий период и предназначенных для сравнения с соответствующей информацией текущего периода,

сопоставимой финансовой отчетности, где информация за предшествующий период приводится в целях сопоставления с финансовой отчетностью текущего периода.

При рассмотрения сопоставимых значений аудиторы должны определять:

соблюдена ля преемственность учетной политики в отношении сопоставимых значений либо были сделаны необходимые корректировки и (или) раскрыта надлежащая информация;

согласуются ля показатели за предыдущий период с другими величинами того же периода либо были сделаны необходимые корректировки и (или) раскрыта надлежащая информация.

*МСА 720* вменяет аудиторам в обязанность ознакомиться с прочими документами, публикуемыми клиентом вместе с финансовой отчетностью. Примерами таких документов являются отчет руководства или Совета директоров, финансовый обзор и т. д. При наличии значительных расхождений МСА обязывает аудиторов обсудить с клиентом вопрос об устранении противоречий, а в качестве крайней меры рекомендует аудиторам обратиться за юридической помощью.

**2. АУДИТОРСКАЯ ПРОВЕРКА РАСЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА**

**2. 1. Цели проверки и источники информации**

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

*Основные задачи аудиторской проверки расчетов по оплате труда:*

- оценка существующей в организации системы расчетов с персоналом и ее эффективности;

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

- оценка состояния синтетического и аналитического учета операций по оплате труда и расчетов с персоналом организации в проверяемом периоде;

- оценка полноты отражения совершенных операций в бухгалтерском учете;

- проверка соблюдения организацией налогового законодательства по операциям, связанным с расчетами по оплате труда;

- проверка соблюдения организацией законодательства по расчетам с внебюджетными фондами, по социальному страхованию и обеспечению.

К источникам информации, используемой в процессе аудиторской проверки, относят документы по зачислению, увольнению и переводу работников предприятия, первичные документы, регистры синтетического и аналитического учета и отчетность. В качестве первичных документов преимущественно используются унифицированные формы первичной документации, разработанные НИПИ-статинформом Госкомстата России.

Ведение первичного учета по унифицированным формам распространяется на юридических лиц всех форм собственности. Так, по учету личного состава используются: приказ (распоряжение) о приеме на работу (форма № Т-1), личная карточка (№ Т-2), учетная карточка научного работника (№ Т-4), приказ (распоряжение) о переводе на другую работу (№ Т-5), приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска (№ Т-6), приказ (распоряжение) о прекращении трудового договора (№ Т-8).

По учету использования рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда применяются: табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы (№ Т-12), расчетно-платежная ведомость (№ Т-49), расчетная ведомость (№ Т-53), лицевой счет (№ Т-54).

*Отчетность включает:*

1. Бухгалтерский баланс (форма № 1);
2. Отчет о прибылях и убытках (форма № 2);
3. Отчет об изменениях капитала (форма № 3);
4. Отчет о движении денежных средств (форма № 4);
5. Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5).

Также источниками информации являются аналитические и синтетические данные по счетам: № 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», № 68 «Расчеты по налогам и сборам», № 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», № 84 «Нераспределенная прибыль» (субсчет «Фонд потребления»), 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по депонированным суммам»), 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба»).

Прежде всего целесообразно проконтролировать, как осуществляется на предприятии соблюдение трудового законодательства. В этой связи аудитор может проверить, как ведется оформление сотрудников при приеме и увольнении, учет рабочего времени сотрудников, построение системы оплаты труда и др.

Правильность оформления работников (прием на работу и увольнение) проверяется по приказам, контрактам, трудовым соглашениям. Из применяемых систем оплаты труда в основном используются сдельная и повременная системы, что должно быть отмечено в соответствующих документах работников предприятия. При повышенной оплате труда необходимо проверить правильность применения тарифных ставок или условий контракта, а при сдельной – правильность применения норм и расценок.

**2. 2. Основные законодательные и нормативные документы**

1. Гражданский кодекс Российской Федерации, чч. 1 и2.

2. Налоговый кодекс РФ, чч. 1, 2.

3. Инструкция о составе фонда заработной платы ив выплат социального характера (утв. Постановлением Госкомстата России № 116 от 24 ноября 2000г. по согласованию с Минэкономразвития России, Минтрудом России и Банком России).

4. Трудовой кодекс Российской Федерации.

5. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99.

6. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99.

7. План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению (Приказ Ф РФ от 31 октября 2000 г. № 94н).

8. Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты (утверждены Постановлением Госкомстата России от 6 апреля 2001 г. № 26).

**2. 3. Основные комплексы задач и вопросы для составления программы проверки**

К числу основных комплексов задач, которые необходимо проверить, относятся следующие:

1. Соблюдение положений законодательства о труде, состояние внутреннего контроля по трудовым отношениям:
   * применяются ли типовые формы документов по учету личного состава;
   * личные карточки на работающих (ф. № Т-2);
   * приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска (ф. № Т-6);
   * приказ о переводе на другую работу (ф. № Т-5);
   * приказ (распоряжение) о прекращении трудового договора (контракта) (ф. № Т-8);
   * ведутся ли на работающих трудовые книжки;
   * проверяется ли отделом кадров соответствие применяемых окладов и разрядов рабочих, установленных в штатном расписании;
   * ведутся ли в цехах (отделах) табели рабочего времени.
2. Учет и контроль выработки и начисления заработной платы рабочим-сдельщикам:
   * применяются ли на предприятии утвержденные отделом труда нормы и расценки по видам работ;
   * используются ли типовые формы первичных документов;
   * организовано ли гашение (проставление отметки об оплате) первичных документов;
   * применяются ли ПК для выполнения расчетов по сдельной оплате труда;
   * применяются ли наряды на бригаду.
3. Учет и начисление повременных и прочих видов оплат:
   * ведутся ли расчеты по начислению повременных видов оплат согласно табелю рабочего времени;
   * проверяет ли отдел труда или внутренний аудитор правильность расчетов по начислениям различных видов оплат;
   * применяется ли ПК для выполнения расчетов по начислению заработной платы.
4. Расчеты удержаний из заработной платы физических лиц:
   * проставлены ли в расчетных ведомостях (лицевых счетах) данные для правильного исчисления удержаний;
   * налог на доходы с физических лиц;
   * удержаний по исполнительным листам;
   * прочих удержаний;
   * применяются ли ПК для прочих удержаний;
   * проверяли ли органы фондов социального страхования и налоговых служб расчеты по налогу на доходы с физических лиц.
5. Аналитический учет по работающим (по видам начислений и удержаний):
   * какие ведутся документы по аналитическому учету;
   * расчетно-платежные ведомости;
   * расчетно-платежные ведомости и лицевые счета на работающих;
   * применяются ли ПК для ведения аналитического учета;
   * организовано ли архивное хранение документов по аналитическому учету с работающими.

6, 7. Сводные расчеты по заработной плате, расчет налогооблагаемой базы с фонда оплаты труда, учет налогов и платежей с ФОТ:

* + имеют ли сквозную нумерацию расчетно-платежные ведомости;
  + сопоставляются ли начисления на оплату труда с данными отчетов по социальному страхованию, медицинскому страхованию, пенсионному фонду, фонду занятости;
  + проверяет ли ответственный бухгалтер данные о месячных, квартальных и годовых накоплениях сумм начислений по оплате труда;
  + применяются ли ПК для сводных расчетов по оплате труда;
  + имеются ли на предприятии задержки с расчетами и выплатами по оплате труда.

1. Расчеты по депонированной заработной плате:
   * ведутся ли на предприятии карточки по депонированной заработной плате;
   * производится ли отнесение депонированных сумм на счета «Прибыли и убытки» по истечении срока исковой давности;
   * применяются ли ПК для расчетов по депонированной заработной плате.

**2. 4. Программа аудиторской проверки расчетов с персоналом по оплате труда**

Начальным этапом проведения аудита является планирование аудиторской проверки. Аудитор должен планировать свою работу так, чтобы своевременно и качественно провести аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности, законности и достоверности хозяйственных операций и правильности их отражения на счетах бухгалтерского учета. Планирование аудита включает в себя составление плана ожидаемых работ, определение объема и времени проведения аудиторских процедур, а также разработку аудиторской программы.

Программа аудита является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень содержания аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита. Программа служит подробной инструкцией и является средством контроля качества работы.

Программа документально оформляется, т.е. обозначается номер или код каждой проводимой аудиторской процедуры. Аудиторская программа может составляться в виде программы тестов контроля (содержит процедуры для сбора информации о функционировании системы внутреннего контроля предприятия) и в виде программы проверки оборотов и остатков на бухгалтерских счетах (содержит процедуры сбора информации об оборотах и остатках на счетах). Порядок составления и оформления плана и программы проверки аудитор определяет самостоятельно.

*Таблица 1*

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

Проверяемая организация\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Период аудита\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Количество человеко-часов\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Руководитель аудиторской группы\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Состав аудиторской группы\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Планируемый аудиторский риск\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Планируемый уровень существенности\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | ***Перечень аудиторских процедур по разделам аудита, рабочая документация*** | ***Рабочая документация*** |
| 1. | Аудит оформления первичных учетных документов | Аналитический обзор |
| 2. | Аудит организации хозяйственной деятельности предприятия и методики расчета и учета з/пл | Аналитический обзор |
| 3. | Разработка аналитических таблиц для пересчета начисленной з/пл | Аналитические таблицы |
| 4. | Аудит состава ФОТ, его распределения и тождественности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета | Аналитические таблицы |
| 5. | Аудит расчетов по начислению платежей во внебюджетные фонды | Аналитические таблицы |
| 6. | Обобщение пересчета за проверяемый период | Аналитические таблицы |
| 7. | Подготовка и печать отчета | Отчет |

Руководитель аудиторской организации \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Руководитель аудиторской группы \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

*Таблица 2*

***Программа аудита***

Проверяемая организация\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Период аудита\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Количество человеко-часов\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Руководитель аудиторской группы\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Состав аудиторской группы\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Планируемый аудиторский риск\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Планируемый уровень существенности\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

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

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

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

*Таблица 3*

***Описание использованных аудиторских процедур и их результатов***

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Перечень аудиторских процедур | Объем информации | Техника исполнения | Характер возможных нарушений |
| 1. | Проверка наличия штатного расписания, коллективного договора, положений о премировании |  | Последовательно просматривают все приказы об изменениях штатного расписания, изменения (дополнения) к положению о премировании | Отсутствует коллективный договор |
| 2. | Проверка оформления учетных первичных документов, служащих основанием отражения в учете операций по оплате труда |  | Последовательно просматривают все платежные ведомости за период, предусмотренный выборкой, и выясняют:  а) имеется ли подпись руководителя и главного бухгалтера;  б) в случаях временной подмены первых лиц уполномоченными, на которых возложены обязанности письменным распоряжением руководителя предприятия, нет ли платежных ведомостей с подписями этих лиц более раннего (позднего) срока, чем дата их назначения | Отсутствуют приказы на замещение первых лиц |
| 3. | Установление полноты документов для предоставления льгот персоналу предприятия и выплаты пособий |  | Последовательно сверяют льготы, указанные в лицевых счетах, и наличие справок по каждому из работников в проверяемом периоде | Отсутствуют заявления работников о предоставлении им льгот |
| 4. | Проверка наличия справок-вызовов из учебных заведений, договоров на обучение, актов о выполненных работах |  | Последовательно просматривают табели рабочего времени за проверяемый период и дни отпуска по учебе сверяют с наличием справок-вызовов из учебных заведений, затем проверяют начисленную оплату в расчетно-платежных ведомостях и отражение в учете этих операций | Необоснованное списание на себестоимость продукции (работ, услуг) для целей налогообложения расходов на обучение, подготовку и переподготовку кадров при отсутствии: договоров с образовательными учреждениями; лицензии у организации, оказавшей услуги образовательного характера; акта о выполненных работах |
| 5. | Проверка регистрационных документов в фондах социального страхования |  | Проверить расчеты с фондами социального страхования, соответствие данных в них Главной книге и наличие подписей уполномоченных лиц при сдаче расчетов в фонды | Организация не зарегистрирована в фонде социального страхования РФ |

Планируя аудиторскую проверку, необходимо установить материальность (существенность) – максимально допустимый размер ошибочной суммы, которая может быть показана в публикуемых финансовых отчетах и рассматриваться как несущественная, т.е. не вводящая пользователей в заблуждение. В настоящее время считается, что отклонение показателя отчетности до 5 процентов является незначительным, а более 10 процентов – материальным (существенным).

*Существенность* выражает вероятность того, что применяемые аудиторские процедуры позволяют выявить ошибки в отчетности экономического субъекта и оценить их влияние на принятие соответствующих решений ее пользователей.

Под *уровнем существенности* понимается то предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которого квалифицированный пользователь этой отчетности с большой вероятностью будет не в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

Для расчета уровня существенности возьмем для примера муниципальное унитарное предприятие «Кисловодский центральный рынок» (МУП «КЦР»). Сначала необходимо определить показатели, значение которых будет влиять на расчет уровня существенности (Таблица 4).

*Таблица 4*

***Определение уровня существенности***

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| ***Наименование базового показателя*** | ***Значение базового показателя бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта, тыс. руб.*** | ***Доля, %*** | ***Значение, применяемое для нахождения уровня существенности*** |
| Балансовая прибыль | 984 | 5% | 49,2 |
| Валовый объем реализации без НДС | 19 105 | 2% | 382,1 |
| Валюта баланса | 5 110 | 2% | 102,2 |
| Собственный капитал | 5 040 | 10% | 504 |
| Общие затраты предприятия | 5 139 | 2% | 102,8 |

Так как значения балансовой прибыли и собственного капитала значительно отклоняются, отбросим их при расчете уровня существенности. Следовательно, в расчет уровня существенности войдут такие числовые значения как:

* валовый объем реализации – 382,1 тыс. руб.;
* валюта баланса – 102,2 тыс. руб.;
* общие затраты предприятия – 102,8 тыс. руб.

Средняя величина этих показателей составляет 195,7 тыс. руб. Округлим данную величину до 230 тыс. руб., что и будет являться уровнем существенности для МУП «КЦР».

Важным элементом аудиторской деятельности при планировании аудита является оценка аудиторского риска. Различают два основных метода оценки аудиторского риска: интуитивный и расчетный.

Интуитивный метод заключается в том, что аудиторы, исходя из собственного опыта и знания деятельности клиента, определяют риск на основании отчетности в целом или отдельных групп операций и используют эту оценку в планировании аудита. Интуитивная оценка риска проводится также по данным устного опроса (тестирования) администрации, специалистов и бухгалтерского персонала экономического субъекта.

Расчетный метод предполагает оценку аудиторского риска путем составления и решения специальной факторной модели относительных величин.

*Аудиторский риск* – вероятность того, что бухгалтерская отчетность экономического субъекта может содержать невыявленные существенные ошибки, а также искажения после подтверждения аудитором ее достоверности.

В соответствии с российскими стандартами аудитору следует дать оценку состояния бухгалтерского учета и системе внутреннего контроля в проверяемой организации. Это необходимо для установления вероятности возникновения ошибок, влияющих на достоверность показателей финансовой отчетности. На основе такой оценки определяют содержание, масштаб и количество аудиторских процедур. Четко отлаженная система внутреннего контроля существенно снижает аудиторский риск при проведении как внешнего, так и внутреннего аудита. Если в результате проверки системы внутреннего контроля аудитор установит ее эффективность, то может в достаточной степени доверять информации и, следовательно, сократить объем собственной работы. Для каждой аудиторской процедуры разрабатываются несколько тестов средств контроля.

Составим несколько тестов средств контроля на примере МУП «КЦР». Данные тесты оформим в Таблице 5.

*Таблица 5*

***Тесты средств контроля***

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № | Содержание | ДА | НЕТ |
| 1. | Применяются ли унифицированные первичные документы по учету личного состава: |  |  |
| а) | личные карточки на работающих (№ Т-2) |  |  |
| б) | приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска (№ Т-6) |  |  |
| в) | приказ о переводе на другую работу (№ Т-5) |  |  |
| г) | приказ (распоряжение) о прекращении трудового договора (№ Т-8) |  |  |
| 1.1. | Ведутся ли на работающих трудовые книжки |  |  |
| 2. | В документах, не являющихся унифицированными, имеются ли обязательные реквизиты: |  |  |
| а) | наименование документа |  |  |
| б) | дата составления |  |  |
| в) | наименование составившей его организации |  |  |
| г) | содержание хозяйственной операции |  |  |
| 3. | Заполнены ли обязательные реквизиты в документах |  |  |
| 4. | Имеются ли незаверенные исправления в документах |  |  |
| 5. | Существует ли приказ руководителя о перечне лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов |  |  |
| 6. | Имеются ли все документы, подтверждающие правильность начисления заработной платы (приказы, договоры, контракты, подлинность первичных документов, объем выполненных |  |  |
| 7. | Правильно ли составлено штатное расписание и оплата труда по штатному расписанию |  |  |
| 8. | Правильны ли удержания из зарплаты |  |  |
| 9. | Правильно ли используются тарифы, расценки, разряда и др. при начислении оплаты труд |  |  |
| 10. | Обоснованны ли начисления премий, вознаграждений, отпускных, подъемных; имеются ли подтверждающие эти начисления документы (решения, приказы) |  |  |
| 11. | Достоверны ли и правильно ли составлены первичные документы |  |  |
| 12. | Не включены ли в табель и другие документы вымышленные лица |  |  |
| 13. | Не было ли повторного начисления сумм по ранее оплаченным документам |  |  |
| 14. | Нет ли в первичных документах и расчетных ведомостях арифметических ошибок |  |  |
| 15. | Используются ли во всех случаях типовые документы и регистры учета |  |  |
| 16. | Правильно ли отражаются на счетах операции по начислению и удержанию из заработной платы |  |  |
| 17. | Сопоставимы ли записи аналитического учета по счетам 70, 76 в части расчетов по исполнительным листам депонированной зарплате |  |  |
|  | Организовано ли архивное хранение документов по аналитическому учету с работающими |  |  |
|  | Применяются ли ПК при расчете заработной платы и удержаний из нее |  |  |

В процессе проверки аудитор должен составлять рабочие документы, являющиеся основными документами, подтверждающими объем и качество выполняемой им работы. Рабочие документы составляются в произвольной форме. В них должна содержаться необходимая справочная информация о клиенте, краткое описание выполненной работы. В частности, необходимо указывать:

- метод проведения проверки (сплошной или выборочный) либо объем проверенной документации;

- замечания по результатам проверки;

- перечень первичных и других документов, не представленных к проверке;

- иные выявленные несоответствия действующему законодательству;

- мнение аудитора о способах устранения выявленных недостатков;

- другие рекомендации по улучшению финансово-хозяйственной деятельности клиента.

Кроме того, в рабочих документах должна быть описана система внутрихозяйственного контроля клиента, программа аудита, а также результаты аудита за прошлый год. На основании записей, произведенных в рабочих документах, составляется аудиторское заключение.

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

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

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

Поскольку аудиторская проверка соблюдения трудового законодательства и расчетов по оплате труда весьма трудоемка, то для сокращения сроков ее проведения можно использовать схему аудита синтетического и аналитического учета при журнально-ордерной форме счетоводства (Приложение 1) и схему соответствия операций, отраженных в бухгалтерском учете, совершенным хозяйственным операциям (Приложение 2).

В соответствии с Федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности в Российской Федерации результатом аудиторской проверки является аудиторское заключение – документ, имеющий юридическое значение для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления и судебных органов.

Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности экономического субъекта представляет мнение о достоверности этой отчетности. Различают четыре варианта аудиторского заключения: безоговорочно положительное мнение, мнение с оговоркой, отказ аудиторской фирмы от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности и отрицательное мнение.

Заключение аудитора по результатам проверки, проведенной по поручению государственных органов, приравнивается к заключению экспертизы, назначенной в соответствии с процессуальным законодательством Российской Федерации.

**2. 5 Типичные ошибки**

Для аудитора очень важно знание наиболее распространенных ошибок и нарушений, встречающихся при аудите расчетов по оплате труда. Наиболее характерные ошибки:

* + не применяются типовые формы первичных документов по оплате труда – затруднена проверка данных;
  + не ведутся табели учета рабочего времени (Т-2) – нельзя проверить правильность начисления повременных и других видов оплат;
  + включение в себестоимость продукции (работ, услуг) для целей налогообложения оплаты труда за проведение строительных работ – завышение себестоимости продукции, занижение налогооблагаемой прибыли;
  + не включались в совокупный доход работающих суммы премий и выданных подарков – занижение базы налогообложения по налогу с физических лиц и другим видам удержаний;
  + неверно производилось начисление налога на доходы с физических лиц занижение налога на доходы физических лиц;
  + неверно рассчитывались суммы по прочим видам оплат – занижение базы налогообложения.

Наряду с проверкой аналитических и синтетических данных расчетов по оплате важное значение приобретает работа по улучшению организации этого участка учета. Для этой цели аудиторская фирма может порекомендовать: автоматизировать расчеты по оплате труда, использовать унифицированные формы документов, уточнить правильность выполнения расчетов, применять наиболее рациональные системы ведения аналитического учета по работающим и др.

После проведения всех необходимых процедур проверки аудитор оценивает полноту и качество выполнения всех пунктов общего плана и программы аудита. По окончании аудиторской проверки можно констатировать, что мероприятия, предусмотренные общим планом и программой аудита, выполнены в полном объеме. Проверка проводилась сплошным методом с использованием следующих документов: Главная книга, расчетные ведомости по начислению заработной платы, своды по заработной плате, договора на оказанные услуги, учетные регистры (налоговая карточка, журнал-ордер по счетам 50, 51, 69, 70, 71, 76 и т.д.), «Бухгалтерский баланс» (форма № 1) и др.

Необходимо описать результаты проверки, выявить все возможные недостатки и нарушения по расчетам с работниками по заработной плате. После проверки организации, составление аудиторского отчета по объекту проверки, отчета аудитора генеральному директору предприятия, аудитор обязан написать аудиторское заключение, где показывает, что проверка проходила в соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности в РФ. Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность в части оплаты труда не содержит существенных искажений. Аудит включал в себя проверку на выборочной основе подтверждений числовых данных и пояснений, содержащихся в бухгалтерской отчетности по оплате труда. Мы полагаем, что проведенный аудит дает достаточно оснований для того, чтобы выразить мнение о достоверности бухгалтерской отчетности в части оплаты труда.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Стандарты аудита регулируют профессиональную деятельность аудиторов и широко признаны во всем мире, поскольку позволяют достичь наибольшей объективности в выражении аудиторскою мнения по поводу соответствия финансовой отчетности общепринятым принципам ведения бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности, а также устанавливают единые качественные критерии сравнения результатов аудиторской деятельности. Единообразие аудиторской деятельности является необходимым ее условием ввиду многообразия методик, применяемых в аудиторской практике, и сложности их сопоставления.

Аудиторские стандарты формулируют единые базовые требования, определяющие нормативы по качеству и надежности аудита и обеспечивающие определенный уровень гарантия результатов аудиторской проверки при соблюдении этих требований. Они устанавливают единые требования к процедуре аудирования, аудиторскому заключению и самому аудитору. С изменением экономической ситуации аудиторские стандарты подлежат периодическому пересмотру в целях максимального удовлетворения потребностей пользователей финансовой отчетности.

На базе аудиторских стандартов формируются программы для подготовки аудиторов, а также требования для проведения экзаменов на право заниматься аудиторской деятельностью. Аудиторские стандарты являются основанием для доказательства в суде качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов.

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 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. 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.

Приступая непосредственно к самой проверке расчетов по заработной плате аудиторам, прежде всего, необходимо удостовериться в правомерности принятия первичных документов, используемых на предприятии при начислении заработной платы, к бухгалтерскому учету.

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. 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.

В заключение аудиторами выполняется проверка сводных расчетов по заработной плате, которая состоит в идентификации данных по счетам 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и корреспондирующих с ним счетов. А затем эти данные сверяют с данными Главной книги и показателями Бухгалтерского баланса.

Таким образом, выполнив намеченные процедуры по проверке расчетов по заработной плате, 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.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Гражданский кодекс Российской Федерации, чч. 1 и2.

2. Налоговый кодекс РФ, чч. 1, 2.

3. Инструкция о составе фонда заработной платы ив выплат социального характера (утв. Постановлением Госкомстата России № 116 от 24 ноября 2000г. по согласованию с Минэкономразвития России, Минтрудом России и Банком России).

4. Трудовой кодекс Российской Федерации.

5. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996г. № 129-ФЗ с изменениями и дополнениями от 23 июля 1998г. № 123-ФЗ и от 2002г. № 32-ФЗ.

6. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 07.08.2001 № 119-ФЗ.

7. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99.

8. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99.

9. План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению (Приказ Ф РФ от 31 октября 2000 г. № 94н).

10. Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты (утверждены Постановлением Госкомстата России от 6 апреля 2001 г. № 26).

11. Постановление Правительства РФ «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» от 23.09.2002 № 696.

12. Грачева, М. Е. Международные стандарты аудита (МСА): учеб. пособие. – М.: РИОР, 2006. – 104с. – ISBN 5-9557-0140-0.

13. Жарылгасова, Б. Т. Стандарт «Документирование аудита»: задачи и содержание // Аудиторские ведомости. – 2007. - № 7. – с. 26.

14. Панкова, С. В., Панкова, Н. И. Реформирование системы федеральных стандартов аудиторской деятельности и их сближение с МСА // Аудиторские ведомости. -2007. - № 7. – с. 17.

15. Рогуленко, Т. М. Аудит: учебник. – изд. с изм. – М.: Экономистъ, 2005. – 383 с. – ISBN 5-98118-071-4.

Сборник задач по аудиту с решениями (практикум): учебное пособие / Под ред. А. Д. Ларионова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2006. – 696 с. – ISBN 5-482-00843-6.

16. Суйц, В. П., Смирнова, Л. Р., Дубровина, Т. А. Аудит: общий, банковский, страховой: учебник. – 2- изд. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 671 с. – ISBN 5-16-0028373-9.

17. Чикунова, И. П. Международные стандарты аудита: структура и содержание // Бухгалтерский учет. – 2003. - № 21. – с. 63.

18. Шеремет, А. Д., Суйц, В. П. Аудит: учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 448 с. – ISBN 5-16-002517-0.