АУДИТ РАСЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

Целью аудита является установление соответствия применяемой в организации методики учета и налогообложения операций по расчету с персоналом по оплате труда действующим в Российской Федерации в проверяемом периоде нормативным документам. Для этого аудитору необходимо ре­шить ряд задач:

• оценить существующую в организации систему расчетов с персо­налом;

• оценить состояние синтетического и аналитического учета опера­ций по оплате труда и расчетов с персоналом организации в проверя­емом периоде;

• проверить полноту отражения совершенных операций в бухгалтер­ском учете;

• проверить соблюдение организацией налогового законодательства по операциям, связанным с расчетами по оплате труда;

Аудиторская проверка планируются на основе дос­тигнутого аудиторской организацией понимания деятельности эконо­мического субъекта. Целью планирования является организация эффективной и экономически оправданной аудиторской проверки. На этапе планирования аудиторская организация определяет стратегию и тактику аудита, сроки проведе­ния, разрабатывает общий план и программу аудиторской проверки.

Аудиторская организация при планировании проверки руководствуется ПСАД «Понимание деятельности экономи­ческого субъекта» и ФПСАД № 3 «Планирование аудита».

Общий план аудита операций по расчетам с персо­налом по оплате труда включает следующие виды работ:

1. Аудит оформления первичных документов;

2. Аудит системы начислений заработной платы;

3. Аудит обоснованности льгот и удержаний из заработной платы;

4. Аудит тождественности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета;

5. Аудит расчетов но начислению платежей в Пенсионный Фонд РФ, Территориальный и Федеральный Фонды обязательного медицинского страхования.

**5.1. Планирование аудита**

Вопросы по планированию аудита рассмотрены в ФПСАД № 3 «Планирование аудита». Данное правило, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования, предоставляет руководящие указания по планированию аудита финансо­вой (бухгалтерской) отчетности. Оно применяется в основном к проверкам, которые аудитор проводит не первый год в от­ношении аудируемого лица.

Для проведения аудиторской про­верки в течение первого года аудитор расширяет процесс планирования, включает в него более широкий круг вопросов, чем указано в стандарте ФПСАД № 3.

При аудите в течение первого года необходимо:

1) использовать дополнительные процедуры планирования;

2) учитывать требования МСА 510 «Первичные задания - началь­ные сальдо»;

3) принимать во внимание требования МСА 220 «Контроль каче­ства работы в аудите» и Кодекса этики МФБ (в части принятия клиен­тов).

Основой для ФПСАД № 3 является МСА 300 «Планирование». Аудитор­ская организация и индивидуальный аудитор обязаны планировать свою работу так, чтобы проверка была проведена эффективно. Плани­рование является начальным этапом проведения аудита и заключает­ся в разработке общего плана аудита с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита, а также в разработке аудиторс­кой программы, определяющей объем, виды и последовательность осу­ществления аудиторских процедур, необходимых для формирования объективного и обоснованного мнения о бухгалтерской отчетности клиента.

Планирование аудитором своей деятельности направлено на то, чтобы должное внимание было уделено важным аспектам, а работа была выполнена с оптимальными затратами, качественно и своевременно. Оптимизация планирования аудиторской проверки позволяет эффективно распределять работу между членами группы специалистов, участвующих в аудиторской проверке, а также координировать ее.

Затраты времени на планирование работы зависят от масштабов деятельности аудируемого лица, сложности аудита, опыта работы аудитора, а также знания особенностей деятельности хозяйствующего субъекта.

Планирование - это глубокое изучение деятельности клиента, оценку вероятности наличия существенных искажений в бухгалтерском учете и отчетности и организацию эффективного проведения аудита.

Процесс планирования включает:

* стадию изучения – получение базовой информации о клиенте, включая информацию о специфике его деятельности, контрольной среде, компьютерном оборудовании, используемом клиентом, изменениях произошедших после последней аудиторской проверки, а также информации о критических областях;
* стадию оценки - определение уровня существенности и оценку риска того, что в бухгалтерской отчетности клиента могут иметь место существенные искажения и они останутся не выявленными;
* механическую стадию – решение вопросов организации работы аудиторов, включая подготовку программ аудита, распределение обязанностей в ходе проверки.

Получение информации о деятельности аудируемого лица является

важной частью планирования работы и помогает аудитору выявить события, операции и другие особенности, которые могут оказывать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

**Общий план аудита**

Аудитор составляет и документально оформляет общий план аудита, описывает в нем предполагаемый объем и порядок проведения проверки. Этот план должен быть достаточно подробным для того, чтобы служить руководством при разработке программы аудита. Вместе с тем его форма и содержание могут меняться в зависимости от масштабов и специфики деятельности аудируемого лица, сложности проверки и конкретных методик, применяемых аудитором.

При разработке общего плана аудитор принимает во внимание:

а) деятельность аудируемого лица, в том числе:

* общие экономические факторы и условия в отрасли, влияющие на деятельность аудируемого лица;
* особенности аудируемого лица, его деятельности, финансовое состояние, требования к его финансовой (бухгалтерской) и иной отчетности, включая изменения, произошедшие с даты предшествующего аудита;
* общий уровень компетентности руководства;

б) системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, в том числе:

* учетную политику, принятую аудируемым лицом, и ее изменения;
* влияние новых нормативно правовых актов в области бухгалтерского учета на отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности результатов финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;
* планы использования в ходе аудиторской проверки тестов, средств контроля и процедур проверки по существу;

в) риск и существенность, в том числе:

* ожидаемые оценки неотъемлемого риска и риска средств контро­ля, определение наиболее важных областей для аудита;
* установление уровней существенности для аудита;
* возможность суще­ственных искажений или мошеннических действий;
* выявление сложных областей бухгалтерского учета, в том числе таких, где результат зависит от субъективного суждения бухгалтера, например при подготовке оценочных показателей;

г) характер, временные рамки и объем процедур, в том числе:

* относительную важность различных разделов учета для проведе­ния аудита;
* влияние на аудит наличия компьютерной системы ведения учета и ее специфических особенностей;
* существование, подразделения внутреннего аудита в организации и его возможное влияние на процедуры внешнего аудита;

д) координацию и направление деятельности, текущий контроль и проверку выполненной работы, в том числе:

* привлечение других аудиторских организаций к проверке филиа­лов, подразделений, дочерних компаний аудируемого лица;
* привлечение экспертов;
* количество территориально обособленных подразделений ауди­руемого лица и их пространственную удаленность друг от друга;
* количество и квалификацию специалистов, необходимых для ра­боты с данным аудируемым лицом;

е) прочие аспекты, в том числе:

* возможность того, что допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица может оказаться под вопросом;
* обстоятельства, требующие особого внимания, например суще­ствование аффилированных лиц;
* особенности договора об оказании аудиторских услуг и требова­ния законодательства;
* стаж работы сотрудников аудитора и их участие в оказании со­путствующих услуг аудируемому лицу;
* форму и сроки подготовки и представления аудируемому лицу за­ключений и иных отчетов в соответствии с законодательством, ПСАД и условиями конкретного аудиторского задания.

Подготовку общего плана аудитор отражает в бланках, именуемых «Данные по планированию аудита» и «Общий план аудита».

Подготовка общего плана аудита состоит:

* из получения более полной и подробной информации о деятель­ности клиента и его организационной структуре;
* изучения системы бухгалтерского учета клиента и приминяемых им компьютерных программ;
* изучения и оценки степени надежности системы внутреннего контроля;
* определение стратегии аудита;
* установление критических областей и вопросов, значмых для аудита;
* рассмотрения факторов внутренней надежности и оценки присущей объекту проверки внутренней надежности;
* определения уровня существенности и точности;
* определения возможности применения для целей аудита компьютерных средств обработки данных;
* определение статей и показателей бухгалтерской отчетности, которые необходимо расшифровать и пояснить;
* уточнения пожеланий клиента в отношении сроков и графика проведения проверки, а также процедур, не требующихся непосредственно для подготовки аудиторского заключения;
* определения необходимости привлечения к проверке специалистов в каких-либо областях экспертов, а также возможности использования внутреннего аудита.

Информация о клиенте, включая сведения об особенностях его деятельности, применяемом компьютерном оборудовании и программах, системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля содержится в бланках «Данные по планированию аудита», «Общий план аудита»и в рабочей документации аудитора.

По результатам изучения информации о клиенте аудитор разрабатывает стратегию аудита, при этом определяются области, значимые для аудита, а также выявляются бухгалтерские счета и операции которые отсутствуют у клиента или по первоначальному впечатлению представляются малозначимыми (несущественными) для аудита и могут не проверяться. Аудитор также устанавливает статьи баланса и показатели отчетности, в ходе аудита которых должны быть проанализированы состав и структура этих статей и показателей, выявлены и оценены факторы, повлиявшие на их изменение по сравнению с предыдущим периодом либо запланированным уровнем.

Для значимых областей аудитор определяет приемы и методы их проверки: в каких случаях предполагается проводить аудиторские процедуры по существу, а в каких с использованием тестов, аналитических либо пересекающихся процедур; в каких случаях можно опереться на средства внутреннего контроля и провести тесты средств контроля; в каких областях необходима сплошная проверка, а в каких достаточно ограничится аудиторской выборкой.

К областям, значимым для аудита, относятся прежде всего такие, по которым величина сальдо и оборотов по счетам бухгалтерского учета наиболее значительна по сравнению с выбранным уровнем существенности.

К областям, малозначимым для аудита (несущественным), могут быть отнесены такие операции, по которым отсутствуют у клиента или имеют крайне незначительный объем, а также по которым величина остатков (сальдо) и оборотов по счетам бухгалтерского учета наиме­нее значительна по сравнению с выбранным уровнем существенности.

Аудитор вправе обсуждать отдельные разделы общего плана и оп­ределенные аудиторские процедуры с работниками, а также с членами совета директоров и членами ревизионной комиссии аудируемого лица для повышения эффективности аудита и координации аудиторских процедур с работой персонала аудируемого лица. Аудитором определяются обла­сти (вопросы, аспекты) учета, на которые необходимо обратить внима­ние в связи с изменениями, которые произошли у клиента, либо с из­менениями во внешнем регулировании.

В стратегии аудита отмечается возможное изменение приемов и методов аудита в связи с изменениями, произошедшими с момента последнего аудита. Планируемые виды работ (приемы и методы проверки) по значи­мым для аудита областям, сроки их проведения и исполнители отра­жаются аудитором в «Общем плане аудита». При этом аудитор несет ответствен­ность за правильную и полную разработку общего плана, который дол­жен быть оформлен документально и содержать объем проверки и порядок ее проведения.

**Программа аудита**

Подготовка программы аудита осуществляется на основании его общего плана. Она является детально разработанным перечнем содер­жания аудиторских процедур, необхо­димых для реализации плана аудита.

Программы аудиторских процедур составляются аудитором для каждого направления аудита и отражаются в документе «Программа аудита». «Программа аудита» явля­ется набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля за надлежащим выполнением работы. В программу аудита могут быть также включены предпосылки для подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности к аудиту и время, за­планированное на проведение различных процедур аудита.

В процессе подготовки программы аудита аудитор обязан прини­мать во внимание полученные им оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, а также требуемый уровень уверенности, который должен быть обеспечен при проведении процедур проверки по суще­ству, временные рамки тестов средств контроля, координацию любой помощи, которую предполагается получить от аудируемого лица, а так­же привлечение других аудиторов или экспертов.

**Изменения в общем плане и программе аудита**

Общий план и программа по мере необходимости в ходе аудита могут уточняться и пересматриваться в зависимости от изменения условий про­ведения проверки и результатов аудиторских процедур. Причины и ре­зультаты изменений подлежат отражению в рабочих документах.

Аудитор непрерыв­но осуществляет планирование своей работы на протяжении всего времени выполнения аудиторского задания в связи с меняющимися обстоятельствами или неожиданными резуль­татами, полученными в ходе выполнения аудиторских процедур.

**Следующим этапом аудиторской проверки является подготовка рабочей документации.**

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

ФПСАД №2 «Документирование аудита» предусмотрено описание используемых аудиторской организацией процедур и их результатов.

Аудиторская проверка расчетов с персоналом по оплате труда является весьма трудоемкой, поэтому для сокраще­ния сроков ее проведения аудитор может использовать схему аудита синтети­ческого и аналитического учета при журнально-ордерной форме учета и схему соответствия отраженных в бухгалтерском учете операций совершенным хозяйственным операциям.

Проверенные первичные учетные документы организации аудитор записывает в свои рабочие документы.

Основными направлениями законодательного регулирования рас­четов с персоналом по оплате труда являются:

* прием на работу;
* увольнение сотрудников;
* начисление и выплата заработной платы;
* удержания из заработной платы;
* депонирование невыплаченной своевременно заработной платы;
* предоставление отпуска;
* оплата пособий но временной нетрудоспособности.

**Методы получения аудиторских доказательств**

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

* проверка арифметических расчетов, выполненных клиентом (пе­ресчет);
* проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных опе­раций, подтверждение;
* устный опрос персонала, руководства экономического субъекта и независимой (третьей) стороны;
* проверка документов, прослеживание, аналитические процедуры.

Проверка арифметических расчетов*,* выполненных клиентом (пе­ресчет) осуществляется для подтверждения достоверности арифметиче­ских подсчетов сумм по оплате труда персонала и точности отражения их в бухгалтерских записях.

Проверка соблюдения правил учетаотдельных хозяйственных опе­раций позволяет аудитору осуществлять контроль за учетными работами, выполняемыми бухгалтерией, и корреспонденци­ей счетов по оплате труда.

Подтверждениеиспользуется для получения аудитором информации о реаль­ности остатков на счетах расчетов по оплате труда, расчетов с бюдже­том и внебюджетными фондами.

Устный опроспроводитсяя при предварительной оценке состояния учета расчетов с персоналом по оплате труда, а также в процессе их проверки, при уточнении у специалистов сведений о совершении от­дельных хозяйственных операций, вызывающих сомнение.

Проверка документовпозволяет аудитору убедиться в реальности конкретного документа. Аудитор выбирает определенные записи в бухгалтерском учете и прослеживает отражение операций в учете вплоть до того первичного документа, который должен подтверждать их ре­альность и целесообразность.

Прослеживаниеиспользуется при изучении кредитовых оборотов по аналитическим счетам, ведомостям, отчетам, синтетическим счетам, отраженным в Главной книге, при этом следует обращать внимание на нетиповые корреспонденции счетов.

Аналитические процедуры аудиторприменяет при сопоставлении фонда за­работной платы в отчетном периоде с данными предыдущих периодов.

Полученные аудиторские доказательства аудитор записывает в свои рабочие документы. Выявленные существенные нарушения порядка ведения бух­галтерского и налогового учета расчетов предприятия с персоналом по оплате труда влияют на выражаемое мнение аудитора в заключении, которое уже не может быть безоговорочно положительным.

**Начисление и выплата заработной платы**

Для обобщения информации о расчетах с работниками организа­ции по оплате труда (по всем видам оплаты труда, премиям, пособиям и другим выплатам) Инструкцией по применению Плана счетов пред­назначен счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Заработная плата и приравненные к ней выплаты, причитающиеся работнику, от­ражаются в бухгалтерском учете по кредиту счета 70.

Работодатель имеет право устанавливать различные системы пре­мирования, стимулирующих доплат и надбавок с учетом мнения представительного органа работников. Указанные системы могут устанав­ливаться также коллективным договором (ст. 144 ТК).

Согласно ст. 136 ТК срок выплаты заработной платы устанавлива­ется правилами внутреннего трудового распорядка организации, кол­лективным или трудовым договором.

Выдачу наличных денег из касс предприятий на выплату заработ­ной платы производят по расчетно-платежным ведомос­тям, на которых должен стоять штамп с реквизитами расходного кас­сового ордера. Документы на выдачу денег должны быть подписаны руководителем, главным бухгалтером предприятия или лицами, на это уполномоченными (п. 14 Порядка ведения кассовых операций).

В соответствии с п. 7 Порядка ведения кассовых операций предпри­ятия, имеющие постоянную денежную выручку, по согласованию с обслуживающимиих банками могут расходовать ее, в частности, на оплату труда. При этом предприятия не имеют права накапливать в своих кассах наличные деньги сверх установленных лимитов для осу­ществления предстоящих расходов, в том числе на оплату труда.

В конце последнего дня выплаты заработной платы на основании от­чета кассира (второй экземпляр листа кассовой книга (форма № КО-4, утвержденная постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 № 88» и приложенных к нему расходных кассовых документов в бухгалтерс­ком учете отражается сумма выплаченной работникам заработной пла­ты по дебету счета 70 и кредиту счета 50 «Касса» (Инструкция по при­менению Плана счетов).

**Удержания из заработной платы**

Заработная плата работникам организации является объектом налогообложения налогом на доходы физических лиц (НДФЛ) на осно­вании и. 1 ст. 209 НК. В соответствии с п. 3 ст. 210 НК для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка 13%, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежа­щих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных ст. 218—221 НК, с учетом особенностей, установ­ленных гл. 23 «Налог на доходы физических лиц» НК.

Указанные вычеты предоставляются за каждый месяц календарно­го года и действуют до месяца, в котором доход работника, исчислен­ный нарастающим итогом с начала календарного года работодателем, предоставляющим данные стандартные налоговые вычеты, превысил 40 000 руб. Начиная с месяца, в котором доход превысил указанную сумму, данные налоговые вычеты не при­меняются.

Сумма НДФЛ, удержанная при выплате заработной платы, опреде­ляется по данным, содержащимся в расчетно-платежной ведомости либо в налоговых карточках по учету доходов и НДФЛ (форма № 1-НДФЛ, утвержденная приказом МНС России от 01.11.2000 № БГ-3-08/379 «Об утверждении форм отчетности по налогу на доходы физических лиц»).

Согласно п. 1 ст. 226 НК российские организации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик (физическое лицо) получил доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплатель­щика и уплатить в бюджет сумму налога, рассчитанную по соответству­ющей налоговой ставке. Удержание начисленной суммы НДФЛ про­изводится непосредственно из доходов налогоплательщика при их фак­тической выплате (п. 4 ст. 226 НК). Сумма НДФЛ, подлежащая удержанию с заработной платы работников, отражается в учете по кре­диту счета 68 и дебету счета 70.

В соответствии с п. 6 ст. 226 НК организация - налоговый агент обя­зана перечислять суммы исчисленного и удержанного НДФЛ не по­зднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода.

**Предоставление отпуска**

В соответствии со ст. 114 ТК работникам предоставляются ежегод­ные отпуска с сохранением места работы (должности) и среднего зара­ботка. В соответствии со ст. 115,122 ТК организация обязана ежегод­но предоставлять работнику основной оплачиваемый отпуск продол­жительностью 28 календарных дней.

Сумму среднего заработка, сохраняемого работнику на время от­пуска, рассчитывают исходя из средней заработной платы. Для этого установлен единый порядок (ст. 139 ТК), особенности которого оп­ределены Положением об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденным постановлением Правительства РФ от 11.04.2003 № 213.

На основании ст. 139 ТК и п. 3 Положения об исчислении средней зарплаты средний заработок для оплаты отпусков исчисляется за пос­ледние двенадцать календарных месяцев. Для расчета сред­ней заработной платы учитываются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, применяемые в соответствующей органи­зации, независимо от их источников.

Согласно п. 13 Положения об исчислении средней зарплаты при определении среднего заработка работника, которому установлен сум­мированный учет рабочего времени, используют средний часовой за­работок. Он исчисляется путем деления суммы заработной платы, фактически начисленной за расчетный период, на количество часов, фак­тически отработанных в этот период.

Согласно подп. «б» п. 4 Положения об исчислении средней зарпла­ты из расчетного периода исключается время, а также начисленные за это время суммы, если работник получал пособие по временной нетру­доспособности.

Сумма среднего заработка, сохраняемого работнику на время отпус­ка, относится к расходам на оплату труда, которые в соответствии с п. 5, 8, 9 ПБУ 10/99 и п.п. 36, 49 Инструкции по применению Плана счетов являются расходами по обычным видам деятельности. В соот­ветствии с п. 9 Положения об исчислении средней зарплаты средний дневной заработок для выплаты компенсации за неиспользованные отпуска в случае, когда из расчетного периода исключалось время в соответствии с п. 4 этого Положения, исчисляется путем деления сум­мы фактически начисленной заработной платы за расчетный период на сумму, состоящую из среднемесячного числа календарных дней (29,6), умноженного на количество полностью отработанных месяцев и количество календарных дней в не полностью отработанных меся­цах. Число календарных дней в не полностью отработанных месяцах рассчитывается путем умножения рабочих дней по календарю 5-днев­ной рабочей недели, приходящихся на отработанное время, на коэф­фициент 1,4.

В соответствии с п. 7 ст. 255 НК для целей налогообложения при­были и составе расходов, уменьшающих налоговую базу, признается сумма начисленного работнику среднего заработка, сохраняемого на время отпуска, предусмотренного законодательством РФ.

Сумма отпускных подлежит налогообложению (НДФЛ) по ставке 13% (подп. 6 п. 1 ст. 208, подп. 1 ст. 224 НК). На основании п. 4 ст. 226 НК сумма НДФЛ удерживается организацией *-* налоговым агентом непосредственно из доходов работника-налогоплательщика при их фак­тической выплате. Удержание НДФЛ отражается по дебету счета 70 и кредиту счета 68. Сумма начисленного работнику среднего заработка, сохраняемого на время отпуска, признается объектом налогообложения по единому социальному налогу (ЕСН) (п. 1 ст. 236 НК).

Единый социальный налог, взносы в Пенсионный фонд и Фонд страхования

В бухгалтерском учете суммы ЕСН, исчисленное в порядке, уста­новленном гл.24 «Единый социальный налог» Н К, входят в состав рас­ходов по обычным видам деятельности (п. 36,50 Инструкции по при­менению Плана счетов) и отражаются в данном случае по дебету счета 20 «Основное производство» в корреспонденции со счетом 69 «Расче­ты по социальному страхованию и обеспечению» с разбивкой суммы налога на суммы, зачисляемые в федеральный бюджет и соответству­ющие фонды.

Согласно п. 2 ст. 10 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» (далее — Закон о пенсионном страховании) объектом обложения стра­ховыми взносами на обязательное пенсионное страхование и базой для начисления этих страховых взносов являются объект налогообложе­ния и налоговая база по ЕСН. Сумма страховых взносов на обязатель­ное пенсионное страхование, исчисленная исходя из тарифов, преду­смотренных ст. 22, 33 Закона о пенсионном страховании, уменьшает сумму ЕСН, подлежащую уплате в федеральный бюджет (налоговый вычет) согласно п. 2 ст. 243 НК.

Авансовые платежи по ЕСН исчисляются в порядке, установлен\* ном ст. 243 НК, и отражаются в бухгалтерском учете согласно Инст­рукции по применению Плана счетов.

В соответствии с п. 2 ст. 243 НК сумма ЕСН (сумма авансового платежа по ЕСН), подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страхо­вому взносу) на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет), что отражается в бухгалтерском учете записями по субсче­там счета 69 (по дебету субсчета -«ЕСН в части, зачисляемой в феде­ральный бюджет» и кредиту субсчетов «Страховые взносы на обя­зательное пенсионное страхование на финансирование страховой части трудовой пенсии» и Страховые взносы на обязательное пен­сионное страхование на финансирование накопительной части тру­довой пенсии»).

В соответствии с п. 3 Правил начисления, учета и расходования средств на осуществление обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, утвержденных постановлением Правительства РФ от 02.03.2000 № 184, страховые взносы начисляются на рассчитанную по всем основаниям оплату труда работников.

Для целей налогообложения прибыли начисленные суммы страховых взносов на обязательное социальное страхование относят­ся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, в соответствии с подп. 1, 45 п. 1 ст. 264 НК.

Суммы пеней по ЕСН, страховым взносам на обязательные пенси­онное и социальное страхование отражаются в соответствии с Инст­рукцией по применению Плана счетов по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» (субсчет «Платежи за счет прибыли, оставшейся после налогообложения») в корреспонденции с кредитом соответствующих суб­счетов счета 69.

Для целей исчисления налога на прибыль суммы пеней, уплачива­емые организацией в связи с несвоевременной уплатой ЕСН и назван­ных выше страховых взносов, не учитываются в составе расходов *на* основании п. 2 ст. 270 НК. Таким образом, суммы пени не участвуют в формировании показателей бухгалтерской прибыли и налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

**Оплата пособий по временной нетрудоспособности**

В соответствии со ст. 76 ТК работодатель обязан отстранить от ра­боты (не допускать к работе) работника при выявлении в соответствии с медицинским заключением противопоказаний для выполнения им работы, обусловленной трудовым договором. При этом в ст. 224 ТК предусмотрены дополнительные гарантии охраны труда отдельным категориям работников, в частности, на работодателя возложена обя­занность осуществлять перевод работников, нуждающихся по состоя­нию здоровья в предоставлении им более легкой работы, на другую работу в соответствии с медицинским заключением с соответствующей оплатой. Основанием для назначения пособия по временной нетрудо­способности является выданный в установленном порядке больнич­ный листок (листок нетрудоспособности).

В то же время сумма пособия по временной нетрудоспособности не является расходом в бухгалтерском учете и для целей налогообложе­ния прибыли, поскольку оно выплачивается за счет средств Фонда со­циального страхования РФ, следовательно, не происходит уменьше­ния экономических выгод организации (п. 2 ПБУ 10/99; ст. 252 НК).

**Увольнение сотрудников**

При прекращении трудового договора выплата всех сумм, причита­ющихся работнику от работодателя, производится в день увольнения работника (ст. 140 ТК).

Выплачиваемые в связи с увольнением работника выходное посо­бие и сумма среднего месячного заработка на период трудоустройства не облагаются НДФЛ на основании п. 3 ст. 217 НК.

В целях исчисления налога на прибыль начисления работникам, высвобождаемым в связи с сокращением численности или штата ра­ботников организации, учитываются в составе расходов на оплату тру­да (п. 9 ст. 255 НК).

**3.** 9.2. Аудиторское заключение

В настоящее время в соответствии с ФПСАД № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» аудиторское заключение должно быть единым документом. Информация об ауди­торе и аудируемом лице не выделяется в самостоятельную часть, а аналитическая часть не предусмотрена вовсе.

Согласно ФПСАД № 6 аудитору необходимо соблюдать единство формы и содержания аудиторского заключения, чтобы облегчить его понимание пользователем и помочь обнаружить необычные обстоятель­ства в случае их выявления.

ФПСАД содержит требование об оформлении подписями и печа­тями аудиторского заключения, порядка его брошюровки и тому подобное.

На аудиторское заключение как часть бухгалтерской отчетности экономического субъекта, подлежащею обязательному аудиту, возло­жена роль индикатора, способного повлиять на мнение заинтересован­ного пользователя.

Безоговорочно положительное мнение выражается тог­да, когда аудитор приходит к заключению о том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица в соответствии с установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности в Российской Федерации.

Аудиторское заключение считается модифицированным, если воз­никли:

* факторы, не влияющие на аудиторское мнение, но описываемые в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, сложившейся у аудируемого лица и рас­крытой в финансовой (бухгалтерской) отчетности;
* факторы, влияющие на аудиторское мнение, которые могут при­вести:

- к мнению с оговоркой;

- отказу от выражения мнения;

- отрицательному мнению.

При наличии хотя бы одно из следующих обстоятельств, которое оказывает или может оказать существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности аудиторское заключение, не будет выражать безоговорочноположительное мнение:

а) имеется ограничение объема работы аудитора;

б) имеется разногласие с руководством относительно допустимос­ти выбранной учетной политики, метода ее применения, адекватности, раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Обстоятельства, указанные в п. «а», могут привести:

* к выражению мнения с оговоркой;
* отказу от выражения мнения.

Обстоятельства, указанные в п. «б», могут привести:

* к выражению мнения с оговоркой;
* отрицательному мнению.

**Заключительный этап**

На данном этапе аудитор оформляет результаты аудиторской проверки расчетов с персоналом по оплате труда, включая анализ выполнения программы аудита, классификацию выявленных ошибок и нарушений, обобщает результаты проверки и формулирует выводы.

В заключение аудитор обобщает основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита расчетов с персоналом по оплате труда:

1. Ошибки при соблюдения положений законодательства о труде:

* Проверка правильности оформления работников (прием и увольнение);
* Проверка правильности применения тарифных ставок при повременной оплате и норм и расценок при сдельной оплате;
* Проверка учета рабочего времени, соблюдение установленного режима работы.

1. Ошибки системы начислений заработной платы:

* Проверка обоснованности начислений заработной платы;
* Проверка обоснованности и правильности начисления дополнительных выплат;
* Проверка правильности расчета среднего заработка для различных целей.

1. Ошибки при применении льгот и удержаний из заработной платы:

* Проверка правомерности применения вычетов и льгот для исчисления налога на доходы физических лиц;
* Проверка правильности удержаний по исполнительным листам;
* Проверка правильности определения совокупного дохода для целей налогообложения физических лиц;

1. Аудит расчетов по начислению налогов и платежей во внебюджетные фонды:

* Проверка правильности расчетов по начислению налогов и платежей в бюджет и внебюджетные фонды.

По окончании работ аудитор формирует мнение по результатам проверки данного участка учета, составляет пакет рабочих документов, после этого аудитор составляет аудиторское заключение, где он выражает свое мнение о достоверности и порядке ведения бухгалтерского учета расчетов по оплате труда у аудируемого лица.

## Заключение

В результате выполнения курсовой работы был изучен порядок проведения аудиторской проверки учета заработной платы в конкретной организации - ООО "КШЕНЬАГРО". С этой целью была изучена нормативная база как по порядку начисления и выплаты заработной платы, так и по организации работы предприятия в целом. Состоялось практическое ознакомление с деятельностью объекта исследования, приобретен опыт работы с хозяйственной документацией. Проработан значительный объем специальной литературы по исследуемой тематике.

Рассмотрены общие положения об организации проведения аудиторской проверки экономического субъекта, продемонстрирован порядок проведения проверки с указанием конкретных аудиторских доказательств, источников и методов их получения. Изучены способы и порядок документирования проверки, оформления ее результатов, полученная информация систематизирована и подвергнута анализу. Выработаны конкретные рекомендации для возможного применения в деятельности исследуемого предприятия ООО "КШЕНЬАГРО".

На основе проведенного исследования можно сделать следующие выводы:

Бухгалтерский учет в ООО "КШЕНЬАГРО" организован на основе Закона РФ "О бухгалтерском учете" № 129-ФЗ, по журнально-ордерной форме учета.

В оформлении первичных документов имеют место мелкие недостатки. Недооформленные бланки договоров, нарядов и табелей.

Аналитический учет расчетов по оплате труда ведется по каждому работнику.

Синтетический учет оплаты труда осуществляется на счете 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" по штатным работникам и 76.5 "Расчеты с дебиторами и кредиторами в рублях" по договору подряда, по дебету которых отражают выплаты заработной платы и удержания из нее, а по кредиту - начисления.

Начисление заработной платы работникам осуществляют в соответствующем порядке.

В качестве рекомендаций руководству организации ООО "КШЕНЬАГРО" было предложено усилить внутренний контроль учета финансовой деятельности организации, отслеживать изменения законодательства регулирующего налогообложения.

**Заключение**

Исходя из поставленной в начале работы цели и сформулированных задач, первая глава курсовой работы посвящена изучению теоретических основ аудита расчетов с персоналом по оплате труда. При этом были изучены цель и задачи аудита расчетов с персоналом по оплате труда, а также информационное обеспечение аудита.

Цель аудита расчетов с персоналом по оплате труда заключается в проверке соблюдения действующего законодательства о труде, правильности начисления заработной платы и удержаний из нее, документального оформления и отражения в учете всех видов расчетов между предприятием и его работниками.

Основным нормативным документом, регулирующим учет расчетов с персоналом по оплате труда, является Трудовой кодекс Российской Федерации. Он определяет отношения по организации труда, трудоустройству, профессиональной подготовке, переподготовке и повышению квалификации, социальному партнерству, материальной ответственности работодателей и работников, надзору и контролю за соблюдением трудового законодательства, а также разрешению трудовых споров.

В первой главе был также рассмотрен порядок планирования аудита расчетов с персоналом по оплате труда. Планирование и разработка программы аудита играет важную роль в процессе аудита. Насколько правильно будет поставлено начало аудита, настолько меньше будет аудиторский риск.

Далее были рассмотрены этапы проведения аудита расчетов с персоналом по оплате труда. На первом этапе аудитор осуществляет контроль трудовой дисциплины и учета отработанного времени на основании ведения табельного учета. На втором этапе аудитор проверяет правильность начисления заработной платы по расчетно-платежной ведомости, расчетным листкам, лицевым счетам. При этом помимо подтверждения основного заработка, аудитор должен подтвердить обоснованность выплат работнику и проверить наличие оправдательных документов, подтверждающих прочие выплаты работникам.

На следующем этапе аудита проводится контроль за правильностью начисления пособий по временной нетрудоспособности и отпускных работникам. Аудит осуществляется выборочным способом.

Далее в процессе аудита расчетов по оплате труда осуществляется проверка удержаний из заработной платы. Аудитор устанавливает обоснованность применения налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц, а так же является ли работник штатным работником или работает по совместительству, определяются наличие других удержаний.

На заключительном этапе проверяется правильность расчета суммы заработной платы, подлежащей выплате работнику после удержаний. Для этого в расчетно-платежной ведомости выборочным путем аудитор рассчитывает суммы к выдаче путем вычитания из начисленного заработка общей суммы удержаний. Далее осуществляется проверка организации бухгалтерского учета расчетов с персоналом по оплате труда по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», реальности сальдо по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в бухгалтерском учете, Главной книге и бухгалтерском балансе.

На завершающем этапе написания теоретической части курсовой работы были описаны типичные ошибки, выявленные при аудите расчетов с персоналом по оплате труда.

Во второй главе курсовой работы на конкретных практических примерах рассмотрен порядок проведения аудита расчетов с персоналом по оплате труда и даны рекомендации по исправлению выявленных нарушений.

Таким образом, поставленная в начале цель курсовой работы достигнута, а задачи решены.