

З. Е. Панова

Аудит расчетов с персоналом



Зинаида Панова

Аудит расчетов с персоналом

«Научная книга»

2009

Панова З. Е.

Аудит расчетов с персоналом / З. Е. Панова — «Научная книга», 2009

[<p id=" __GoBack">](#)Расчеты с персоналом – один из важных участков учета каждой организации. Проведение аудиторской проверки данного участка позволяет установить правильность начислений и выплат работникам предприятия по всем основаниям и отражения их в учете, установить законность и полноту удержаний из заработной платы и из других выплат в пользу предприятия, бюджета, Пенсионного фонда, других юридических и физических лиц, проверить соблюдение организацией налогового законодательства. Данное издание предназначено для аудиторов, бухгалтеров предприятий и финансовых менеджеров.

© Панова З. Е., 2009

© Научная книга, 2009

Содержание

Глава 1. Необходимость проведения аудита расчетов с персоналом	6
Глава 2. Нормативная документация, регулирующая порядок учета и документального оформления операций по расчету с персоналом	7
Глава 3. Рабочая документация	11
Глава 4. Методика проведения аудиторской проверки расчетов с персоналом	13
Глава 5. Аудит расчетов по заработной плате	25
5.1. Расчеты по заработной плате	25
Конец ознакомительного фрагмента.	32

З. Е. Панова

Аудит расчетов с персоналом

Все права защищены. Никакая часть электронной версии этой книги не может быть воспроизведена в какой бы то ни было форме и какими бы то ни было средствами, включая размещение в сети Интернет и в корпоративных сетях, для частного и публичного использования без письменного разрешения владельца авторских прав.

Глава 1. Необходимость проведения аудита расчетов с персоналом

Целью проведения аудита расчетов с персоналом по оплате труда и прочим операциям является установление соответствия применяемой на предприятии методики бухгалтерского учета расчетов с работниками действующим нормативным документам (актам, а также внутренним распорядительным документам. Такими документами являются положения по оплате труда работников, положения о премировании работников предприятия, трудовые договоры (контракты) и другие документы.

Проведение аудита расчетов с персоналом предприятия и соответствие нормативной базе позволяет аудитору сформировать мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности во всех существенных аспектах.

В ходе проведения аудиторской проверки расчетов с персоналом по оплате труда и прочим операциям аудитору необходимо изучить и подтвердить в своем отчете следующие вопросы:

- 1) соблюдение норм действующего законодательства в части начислений и удержаний из заработной платы работников по всем основаниям и отражение в бухгалтерском учете данных хозяйственных операций;
- 2) достоверность производимых на предприятии начислений и удержаний из заработной платы работников по всем основаниям и их отражение в учете;
- 3) сверку данных аналитического и синтетического учета на предприятии;
- 4) проверку правильности оформления трудовых отношений с работниками предприятия;
- 5) отражение данных бухгалтерского учета по расчетам с персоналом в бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятия.

Глава 2. Нормативная документация, регулирующая порядок учета и документального оформления операций по расчету с персоналом

Для проведения аудиторской проверки операций по расчетам с персоналом по оплате труда и прочим операциям аудитору необходимо руководствоваться такими нормативными документами, как:

1) Федеральный закон от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп. от 23 июля 1998 г., 28 марта, 31 декабря 2002 г., 10 января, 28 мая, 30 июня 2003 г.);

2) План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н (с изм. и доп. от 7 мая 2003 г.);

3) Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное приказом Минфина России от 29.07.1998 г. № 34н (с изм. и доп. от 30 декабря 1999 г., 24 марта 2000 г.);

4) приказ Минфина России от 22.07.2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (с изм. и доп. от 31 декабря 2004 г.);

5) Трудовой кодекс РФ от 30 декабря 2001 г. № 197-ФЗ (ТК РФ) (с изм. и доп. от 24, 25 июля 2002 г., 30 июня 2003 г., 27 апреля, 22 августа, 29 декабря 2004 г., 9 мая 2005 г., 30 июня 2006 г.);

6) Положение об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденное постановлением Правительства РФ от 11.04.2003 г. № 213;

7) Постановление Госкомстата России от 05.01.2004 г. № 1 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты».

Хочется особое внимание уделить оформлению операций по расчетам с персоналом по оплате труда первичными учетными документами.

Унифицированные формы первичной учетной документации, утвержденные постановлением Госкомстата от 5 января 2004 г. № 1, введены в действие 26 марта 2004 г. Они являются обязательными для всех российских предприятий, независимо от формы собственности этого предприятия.

Для оформления хозяйственных операций по учету труда и его оплате постановлением Госкомстата утверждены следующие формы первичной учетной документации:

1) № Т-1 «Приказ (распоряжение) о приеме работника на работу»;

2) № Т-1а «Приказ (распоряжение) о приеме работников на работу»;

3) № Т-2 «Личная карточка работника»;

4) № Т-2ГС (МС) «Личная карточка государственного (муниципального) служащего»;

5) № Т-3 «Штатное расписание»;

6) № Т-4 «Учетная карточка научного, научно-педагогического работника»;

7) № Т-5 «Приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу»;

8) № Т-5а «Приказ (распоряжение) о переводе работников на другую работу»;

9) № Т-6 «Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику»;

10) № Т-6а «Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работникам»;

11) № Т-7 «График отпусков»;

12) № Т-8 «Приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)»;

13) № Т-8а «Приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работниками (увольнении)»;

- 14) № Т-9 «Приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку»;
- 15) № Т-9а «Приказ (распоряжение) о направлении работников в командировку»;
- 16) № Т-10 «Командировочное удостоверение»;
- 17) № Т-10а «Служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении»;
- 18) № Т-11 «Приказ (распоряжение) о поощрении работника»;
- 19) № Т-11а «Приказ (распоряжение) о поощрении работников»;
- 20) № Т-12 «Табель учета рабочего времени и расчета оплаты труда»;
- 21) № Т-13 «Табель учета рабочего времени»;
- 22) № Т-49 «Расчетно-платежная ведомость»;
- 23) № Т-51 «Расчетная ведомость»;
- 24) № Т-53 «Платежная ведомость»;
- 25) № Т-53а «Журнал регистрации платежных ведомостей»;
- 26) № Т-54 «Лицевой счет»;
- 27) № Т-54а «Лицевой счет»;
- 28) № Т-60 «Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику»;
- 29) № Т-61 «Записка-расчет при прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)»;
- 30) № Т-73 «Акт о приеме работ, выполненных по срочному трудовому договору, заключенному на время выполнения определенной работы».

Рассмотрим порядок применения и заполнения некоторых наиболее распространенных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплате.

Табель учета рабочего времени (форма № Т-13).

Табель учета рабочего времени применяется для учета фактически отработанного и (или) неотработанного времени каждым работником предприятия и служит основанием для начисления заработной платы. Кроме того, данные табеля учета рабочего времени используют для получения данных об отработанном времени, для обеспечения контроля за соблюдением работниками предприятия установленного режима рабочего времени, а также для составления статистической отчетности.

Составляются табеля рабочего времени в одном экземпляре уполномоченным на это лицом (начальником или инспектором отдела кадров, нормировщиком, мастером и пр.), подписываются руководителем структурного подразделения, работником кадровой службы, утверждаются руководителем и передаются в бухгалтерию.

Кроме фактически отработанных и (или) неотработанных дней, в табеле учета рабочего времени проставляется информация о причинах неявок на работу, работе в режиме неполного рабочего времени или за пределами нормальной продолжительности рабочего времени по инициативе работника или работодателя, сокращенной продолжительности рабочего времени, днях административного отпуска, командировки и др.

Отметки производятся на основании документов, оформленных надлежащим образом, например таких, как листок нетрудоспособности, справка о выполнении государственных или общественных обязанностей, письменное предупреждение о простое, заявление о совместительстве, письменное согласие работника на сверхурочную работу в случаях, установленных законодательством и пр.

Расчетно-платежная ведомость (форма № Т-49, Т-51, Т-53)

Согласно постановлению Госкомстата РФ от 5 января 2004 г. № 1 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты» эти формы применяются для расчета и выплаты заработной платы работникам организации.

При применении расчетно-платежной ведомости по форме № Т-49 другие расчетные и платежные документы по *формам* № Т-51 и Т-53 не составляются.

На работников, получающих заработную плату с применением платежных карт, составляется только расчетная ведомость, а расчетно-платежная и платежная ведомости не составляются.

Ведомости составляются в одном экземпляре в бухгалтерии.

Начисление заработной платы (формы № Т-49 и № Т-51) производится на основании данных первичных документов по учету выработки, фактически отработанного времени и других документов.

В графах «Начислено» проставляются суммы по видам оплат из фонда заработной платы, а также другие доходы в виде различных социальных и материальных благ, предоставленных работнику, оплаченных за счет прибыли организации и подлежащих включению в налоговую базу. Одновременно производится расчет всех удержаний из суммы заработной платы и определяется сумма, подлежащая выплате работнику.

На титульном листе расчетно-платежной ведомости (формы № Т-49) и платежной ведомости (формы № Т-53) указывается общая сумма, подлежащая выплате. Разрешение на выплату заработной платы подписывается руководителем организации или уполномоченным им на это лицом. В конце ведомости указываются суммы выплаченной и депонированной заработной платы.

В расчетно-платежной ведомости (форме № Т-49) и платежной ведомости (форме № Т-53) по истечении срока выплаты против фамилий работников, не получивших заработную плату, соответственно в графах 23 и 5 делается отметка «Депонировано». При необходимости в графе «Примечание» формы № Т-53 указывается номер предъявленного документа.

В конце платежной ведомости после последней записи проводится итоговая строчка для проставления общей суммы ведомости. На выданную сумму заработной платы составляется расходный кассовый ордер (форма № КО-2), номер и дата которого проставляются на последней странице платежной ведомости.

В расчетных ведомостях, составляемых на машинных носителях информации, состав реквизитов и их расположение определяются в зависимости от принятой технологии обработки информации. При этом форма документа должна содержать все реквизиты унифицированной формы.

Лицевой счет (форма № Т-54, Т-54а)

Лицевой счет применяется для ежемесячного отражения сведений о начисленной заработной плате и произведенных вычетов в течение календарного года.

Форма № Т-54 применяется для записи всех видов начислений и удержаний из заработной платы работника на основании первичных документов по учету и иных документов (исполнительных листов, заявлений работников и др.)

Форма № Т-54а применяется при автоматизированной обработке учетных данных средствами вычислительной техники с использованием специальных программ и содержит условно-постоянные реквизиты, необходимые для расчета заработной платы.

При применении автоматизированной обработки производится распечатка расчетного листка, один экземпляр которого выдается работнику, а другой вкладывается (подшивается) ежемесячно в лицевой счет работника на бумажном носителе.

Расчетный лист, содержит данные о составных частях заработной платы, размерах и основаниях произведенных удержаний, об общей денежной сумме, подлежащей выплате.

Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику (форма № Т-60)

Записка-расчет применяется для расчета работникам предприятия отпускных, заработной платы и иных выплат, причитающихся ему, при предоставлении ежегодного оплачиваемого или иного отпуска.

Записка-расчет при прекращении (расторжении) трудового договора (контракта) с работником (увольнении) (форма № Т-61)

Применяется для учета и расчета причитающейся заработной платы и других выплат работнику при прекращении действия трудового договора. Составляется работником кадровой службы. Расчет причитающейся к получению заработной платы и других выплат производится работниками бухгалтерии.

Глава 3. Рабочая документация

Аудит финансово-хозяйственной деятельности организации, проводимый независимой аудиторской организацией, в обязательном порядке должен сопровождаться документированием в соответствии с требованиями Федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 2 «Документирование аудита» (утвержденного постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» (с изменениями от 4 июля 2003 г., 7 октября 2004 г., 16 апреля 2005 г.)). На основе Стандарта аудиторскими организациями самостоятельно разрабатываются внутрифирменные стандарты, в которых закрепляются состав, единые формы рабочей документации, устанавливаются требования к ее составлению и хранению.

Аудитор должен составлять рабочие документы в достаточно полной и подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита (п. 5 Стандарта № 2).

Аудитор должен отражать в рабочих документах информацию о планировании аудиторской работы, характере, временных рамках и объеме выполненных аудиторских процедур, а также о выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств (п. 6 Стандарта № 2).

В соответствии с п. 3 Стандарта под термином «документация» понимаются рабочие документы и материалы, подготавливаемые аудитором и для аудитора либо получаемые и храняемые аудитором в связи с проведением аудита. В рабочих документах должно содержаться обоснование аудитором всех важных моментов, по которым необходимо выразить свое профессиональное суждение, вместе с выводами аудитора по ним.

Рабочая документация может состоять из отдельных заполненных таблиц, форм, документов, объяснений, пояснений и заявлений руководителя или исполнителей проверяемой организации, копий (фотокопий), документов проверяемой организации, приложенных к соответствующим формам документов, составленных аудиторами, других документов, имеющих существенное значение, по мнению руководителя аудиторской проверки и (или) аудиторов, принимавших в ней участие. Стандартные формы рабочих документов разрабатываются в аудиторской фирме и корректируются по мере необходимости. По каждому разделу бухгалтерского учета заполняется отдельный комплект рабочей документации. Форма бланка рабочей таблицы аудитора представлена ниже:

Рабочая таблица аудитора

Клиент: _____

Цель проверки _____

Период проверки _____

Дата проверки: _____

Объем выборки _____

Раздел бухгалтерского учета: _____

Вопрос	Ответ		Пояснения	Ссылка на пункт нормативного документа
	Да	Нет		
Наименование задания				
Заключение				
Соблюдение требований нормативных документов:				
1) соблюдаются;				
2) соблюдаются частично;				
3) не соблюдаются				

Пунктом 11 Стандарта определено, что обычно рабочие документы содержат:

- 1) информацию, касающуюся организационно-правовой формы и организационной структуры аудируемого лица;
- 2) выдержки или копии необходимых юридических документов, соглашений и протоколов;
- 3) информацию об отрасли, экономической и правовой среде, в которой аудируемое лицо осуществляет свою деятельность;
- 4) информацию, отражающую процесс планирования, включая программы аудита и любые изменения к ним;
- 5) доказательства понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- 6) доказательства, подтверждающие оценку неотъемлемого риска, уровня риска средств контроля и любые корректировки этих оценок;
- 7) доказательства, подтверждающие факт анализа аудитором работы аудируемого лица по внутреннему аудиту и сделанные аудитором выводы;
- 8) анализ финансово-хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;
- 9) анализ наиболее важных экономических показателей и тенденций их изменения;
- 10) сведения о характере, временных рамках, объеме аудиторских процедур и результатах их выполнения;
- 11) доказательства, подтверждающие, что работа, выполненная работниками аудитора, осуществлялась под контролем квалифицированных специалистов и была проверена;
- 12) сведения о том, кто выполнял аудиторские процедуры, с указанием времени их выполнения;
- 13) подробную информацию о процедурах, примененных в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности подразделений и (или) дочерних предприятий, проверявшихся другим аудитором;
- 14) копии сообщений, направленных другим аудиторами, экспертам и третьим лицам и полученных от них;
- 15) копии писем и телеграмм по вопросам аудита, доведенным до сведения руководителей аудируемого лица или обсуждавшимся с ними, включая условия договора о проведении аудита или выявленные существенные недостатки системы внутреннего контроля;
- 16) письменные заявления, полученные от аудируемого лица;
- 17) выводы, сделанные аудитором по наиболее важным вопросам аудита, включая ошибки и необычные обстоятельства, которые были выявлены аудитором в ходе выполнения процедур аудита, и сведения о действиях, предпринятых в связи с этим аудитором;
- 18) копии финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского заключения.

Объем документации определяется аудиторами самостоятельно на основе своего профессионального мнения. Вместе с тем объем документации аудиторской проверки должен быть таков, чтобы в случае необходимости другой аудитор смог бы на основе данной рабочей документации понять проделанную работу, обоснованность выводов и рекомендаций и составить собственное мнение о проверяемом предприятии.

Глава 4. Методика проведения аудиторской проверки расчетов с персоналом

Проверку расчетов с персоналом необходимо разбить на несколько этапов.

В начале аудиторской проверки аудитору необходимо обратить внимание на документальное оформление трудовых отношений с работниками предприятия, которые регулируются двумя основными нормативными актами – Трудовым кодексом РФ и Гражданским кодексом РФ.

Согласно Методике проверки расчетов с персоналом по оплате труда и начислений во внебюджетные фонды при проверке необходимо обратить внимание на наличие трудовых договоров, подписанных сторонами и заверенных печатью организации, а также наличие первичных документов, которыми оформляются трудовые отношения, а именно:

- 1) прием на работу – форма № Т-1 – приказ (распоряжение) о приеме работника на работу;
- 2) наличие личных карточек работников – форма № Т-2 – личная карточка работника;
- 3) перевод работника из одного подразделения предприятия в другое – форма № Т-5 – приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу;
- 4) предоставление работникам предприятия отпусков – форма № Т-6 – приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику;
- 5) увольнение с работы – форма № Т-8 – приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении) и т. д.

Аудит расчетов с персоналом по оплате труда необходимо начать с ознакомления аудитора с внутренними распорядительными документами, регулирующими правовые отношения работников предприятия и администрации (работодателя). Такими документами являются штатное расписание, трудовые договора (контракты) с работниками предприятия, положения по оплате труда, положения о премировании и стимулировании работников, коллективный договор и т. д.

Остановимся на некоторых из них, так как наличие или отсутствие данных документов могут иметь для предприятия как налоговые, так и правовые последствия.

Трудовые договора.

При поступлении на работу сотрудник должен написать заявление о приеме на работу на имя руководителя предприятия. В заявлении указывается дата и должность, на которую поступает сотрудник.

При приеме на работу сотрудник должен предъявить:

- 1) паспорт;
- 2) трудовую книжку;
- 3) свидетельство государственного пенсионного страхования;
- 4) военный билет для военнообязанных граждан и граждан призывного возраста;
- 5) диплом или другой документ об образовании, который подтверждает квалификацию работника.

На основании заявления о приеме на работу, подписанного руководителем, оформляется приказ о приеме на работу (унифицированная форма № Т-1) и трудовой договор (контракт).

Начиная с 1 февраля 2002 г. все работодатели обязаны оформлять отношения с работниками в письменном виде, т. е. с каждым работником должен быть заключен трудовой договор. Такое требование к оформлению отношений установил новый Трудовой кодекс РФ. Оформление трудовых договоров обязательно, если работник принимается на работу постоянно или по совместительству, а также для выполнения определенного объема работ.

Трудовой договор – соглашение между работодателем и работником, в соответствии с которым работодатель обязуется предоставить работнику работу по обусловленной трудовой функции, обеспечить условия труда, предусмотренные трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами и данным соглашением, своевременно и в полном размере выплачивать работнику заработную плату, а работник обязуется лично выполнять определенную этим соглашением трудовую функцию, соблюдать правила внутреннего трудового распорядка, действующие у данного работодателя (ст. 56 Трудового кодекса РФ).

Трудовым кодексом РФ определены следующие виды договоров:

1) на неопределенный срок – в таких трудовых договорах срок, на который он заключен, не оговаривается, и договор считается бессрочным. После заключения бессрочного трудового договора, отношения между работником и работодателем регулируются Трудовым кодексом РФ;

2) срочный трудовой договор заключается в случаях, когда трудовые отношения не могут быть установлены на неопределенный срок с учетом характера предстоящей работы или условий ее выполнения, если иное не предусмотрено Трудовым кодексом РФ и иными федеральными законами.

В соответствии со ст. 59 Трудового кодекса РФ работодатель может заключать срочные договоры лишь в определенных случаях, а именно:

1) при замене временно отсутствующего работника;

2) на время выполнения временных (до 2 месяцев) работ, а также сезонных работ; с лицами, поступающими на работу в организации, расположенные в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, если это связано с переездом к месту работы;

3) для проведения срочных работ по предотвращению аварий, катастроф, эпидемий, эпизоотий;

4) с лицами, поступающими на работу в организации – субъекты малого предпринимательства с численностью до 40 работников (в организациях розничной торговли и бытового обслуживания – до 25 работников), а также к работодателям – физическим лицам;

5) с лицами, обучающимися по дневным формам обучения;

6) с лицами, работающими в данной организации по совместительству;

7) с пенсионерами по возрасту;

8) с руководителями, заместителями руководителей и главными бухгалтерами организаций независимо от их организационно-правовых форм и форм собственности.

В иных случаях заключение срочного договора является незаконным.

Расторжение срочного трудового договора производится в порядке, закрепленном в ст. 79 Трудового кодекса РФ. Срочный трудовой договор расторгается с истечением срока его действия, о чем работник должен быть предупрежден в письменной форме не менее чем за 3 дня до увольнения. Таким образом, если работодатель не предупредил работника в установленной форме о прекращении договора, то данный договор автоматически становится бессрочным.

После заключения трудового договора (контракта) гражданин становится сотрудником (работником) предприятия, который обязан соблюдать внутренний распорядок и выполнять функции, определенные условиями договора.

В соответствии со ст. 57 Трудового кодекса РФ существенными условиями трудового договора являются:

1) место работы (с указанием структурного подразделения);

2) фамилия, имя, отчество работника и наименование работодателя, заключивших трудовой договор; если работодателем является индивидуальный предприниматель, то в договоре указываются фамилия, имя, отчество работодателя – физического лица;

- 3) место работы (с указанием структурного подразделения);
- 4) дата начала работы;
- 5) наименование должности, специальности, профессии с указанием квалификацией в соответствии со штатным расписанием организации или конкретная трудовая функция;
- 6) права и обязанности работника; права и обязанности работодателя;
- 7) характеристика условий труда; компенсации и льготы работникам за работу в тяжелых, вредных и (или) опасных условиях.
- 8) режим труда и отдыха (если он в отношении данного работника отличается от общих правил, установленных в организации);
- 9) условия оплаты труда (в том числе размер тарифной ставки или должностного оклада работника, доплаты, надбавки и поощрительные выплаты);
- 10) виды и условия социального страхования, непосредственно связанные с трудовой деятельностью.

Кроме того, в трудовом договоре необходимо предусмотреть все выплаты, компенсации и льготы, которые работник будет получать, выполняя ту или иную работу. Например, если работник будет получать дополнительные отпуска, кроме дополнительных отпусков, предусмотренных законодательством, если работник будет проходить обучение за счет организации, если работнику будут выплачиваться сверхнормативные суточные за дни в командировке и т. д.

Трудовой договор заключается в письменной форме, составляется в двух экземплярах, каждый из которых подписывается сторонами: работником и работодателем – физическим лицом или представителем работодателя – юридического лица (ст. 67 Трудового кодекса РФ).

Штатное расписание.

Основанием для начисления заработной платы работникам предприятия является штатное расписание. Штатное расписание составляют по форме № Т-3, утвержденной постановлением Госкомстата России от 5 января 2004 г. № 1 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты». В штатном расписании указывают:

- 1) перечень структурных подразделений;
- 2) наименование должностей, специальностей, профессий с указанием квалификации работников;
- 3) сведения о количестве штатных единиц;
- 4) размер окладов, тарифных ставок;
- 5) размер надбавок по должностям.

Коллективный договор.

Коллективный договор – это правовой документ, регулирующий социальные, трудовые и иные отношения работодателя, в лице его представителей, и работниками предприятия.

Содержание и структура коллективного договора определяются сторонами, но в любом случае в содержание договора в обязательном порядке должны быть закреплены нормативные положения, если они закреплены в законодательных и нормативных актах.

Кроме того, в коллективный договор могут быть включены обязательства работодателя, а именно:

- 1) формы, системы и размеры оплаты труда работников;
- 2) выплата различных пособий и компенсаций;
- 3) занятость, переобучение, условия освобождения работников;
- 4) рабочее время и время отдыха;
- 5) улучшение условий и охраны труда работников, в том числе женщин и молодежи;
- 6) гарантии и льготы работникам;

- 7) сроки выплаты заработной платы;
- 8) контроль за выполнением коллективного договора, порядок внесения в него изменений и дополнений, ответственность сторон;
- 9) другие вопросы, определенные сторонами.

В коллективном договоре с учетом финансово-экономического положения работодателя могут устанавливаться льготы и преимущества для работников, условия труда, более благоприятные по сравнению с установленными законами, иными нормативными правовыми актами и соглашениями (ст.

41 Трудового кодекса РФ).

Коллективный договор заключается на срок не более 3 лет и вступает в силу со дня подписания его сторонами либо со дня, установленного коллективным договором. Стороны имеют право продлить действие коллективного договора на срок не более 3 лет.

Действие коллективного договора распространяется на всех работников данной организации, ее филиалов, представительств и иного обособленного структурного подразделения.

Положения об оплате труда (премировании).

Одним из основных документов, в соответствии с которым рассчитывают заработную плату работников, является положение об оплате труда. При составлении положения об оплате труда необходимо указать:

- 1) форму и системы оплаты труда работников предприятия (повременную, сдельную, сдельно-премиальную и т. д.);
- 2) указать категории работников, получающих премии;
- 3) установить виды премий и надбавок (за выполнение особо важного задания, за выполнение определенных показателей и т. д.);
- 4) установить условия выплаты премий и надбавок;
- 5) определить порядок начисления премий и надбавок;
- 6) установить размер премий и надбавок.

Необходимость наличия положения об оплате труда на предприятии позволит учесть данные выплаты в составе расходов, учитываемых при налогообложении прибыли, в соответствии с п. 2 ст. 255 Налогового кодекса РФ.

На следующем этапе аудитору на основании данных главной книги и расчетно-платежных ведомостей необходимо проверить соответствие данных синтетического и аналитического учета. К регистрам синтетического учета относятся журналы-ордера и главная книга, а аналитического учета – расчетно-платежные ведомости по заработной плате. Проверка производится путем сопоставления на одну и ту же дату сальдо по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в главной книге и по расчетно-платежной ведомости. Результаты проведенной проверки можно оформить в виде таблицы.

Таблица № 1. Результаты проведенной проверки сальдо по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Наименование периода (месяц)	Сальдо по счету 70 по данным главной книги (тыс. руб.)	Сальдо по счету 70 по данным расчетно-платежной ведомости (тыс. руб.)	Расхождения между данными аналитического и синтетического учета
1	2	3	4

Далее путем сопоставления данных журнала-ордера № 1 «Касса» и дебетовых оборотов главной книги по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» необходимо сверить суммы заработной платы, выданной работникам из кассы, за каждый месяц проверяемого периода.

Также аудитору необходимо проверить соответствие данных о начисленной заработной плате по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» по данным главной книги и данным по расчетно-платежной ведомости. Результаты проверки можно оформить таблицей.

Таблица № 2. Результаты проверки при сопоставлении данных журнала-ордера № 1 «Касса» и дебетовых оборотов главной книги по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Наименование периода (месяц)	Сумма начисленной заработной платы по данным главной книги (тыс. руб.)	Сумма начисленной заработной платы по данным расчетно-платежной ведомости (тыс. руб.)	Сумма расхождений между данными аналитического и синтетического учета
1	2	3	4

Из анализа данных, приведенных в таблице, аудитор может определить в каком периоде, и в какой сумме возникли расхождения. Эта информация будет использована в дальнейшем при составлении аудиторского отчета.

Хозяйственные операции по начислению заработной платы в бухгалтерском учете организации отражаются бухгалтерскими проводками:

Дебет счета 20 «Основное производство»,

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – начислена заработная плата производственным рабочим;

Дебет счета 23 «Вспомогательное производство»,

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – начислена заработная плата вспомогательным рабочим;

Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы»,

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – начислена заработная плата рабочим,

занятым обслуживанием производств;

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы»,

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – начислена заработная плата управленческому персоналу;

Дебет счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»,

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – начислена заработная плата работникам обслуживающего хозяйства.

Начисление пособий по временной нетрудоспособности, а также других выплат за счет средств социального страхования отражается проводкой:

Дебет счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»,

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Если организация производит выплаты материальной помощи, вознаграждений, доплат и разного рода иных выплат за счет собственных средств, то данные операции отражаются проводкой:

Дебет счета 91 субсчет 2 «Прочие расходы»,

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Для того чтобы аудитору проверить, на какие счета бухгалтерского учета были отнесены суммы начисленной заработной платы по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», можно использовать следующую таблицу.

Таблица № 3. Суммы начисленной заработной платы по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Наименование Счета	Сумма начисленной заработной платы за 1-й квартал (тыс. руб.)	Сумма начисленной заработной платы за 2-й квартал (тыс. руб.)	Сумма начисленной заработной платы за 3-й квартал (тыс. руб.)	Сумма начисленной заработной платы за 4-й квартал (тыс. руб.)	Итого за год
Счет 20 «Основное производство»					
И т.д.					

По данным такой таблицы можно сразу определить общую сумму начисленной заработной платы, а также на какие счета бухгалтерского учета отнесена эта сумма. В дальнейшем эти данные можно будет использовать при проверке правильности исчисления ЕСН и Пенсионного фонда, а также использовать для написания аудиторского отчета.

На следующем этапе проверки аудитору необходимо выборочно проверить правильность начисления заработной платы, отраженной по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» на примере нескольких работников предприятия. Для проверки необходимо выбрать работников с различной системой оплаты труда. Трудовым кодексом Российской Федерации предусмотрены две основные формы оплаты труда работников – повременная оплата труда и сдельная оплата труда.

Повременная заработная плата – это денежное вознаграждение, получаемое работником в зависимости от проработанного времени и его квалификации. Повременная заработная плата подразделяется на простую повременную и повременно-премиальную.

При повременно-премиальной системе оплаты труда заработная плата работников равна сумме заработка по тарифным повременным ставкам (окладам) и премий за выполнение соответствующих количественных и качественных показателей премирования.

Для проверки правильности повременной оплаты труда работников необходимо проанализировать таблицу учета использования рабочего времени, который является основанием для начисления заработной платы, и установить, сколько часов (дней) отработал конкретный работник в данном месяце.

При этом необходимо помнить, что для учета списочного состава, начисления и выплат заработной платы организация должна использовать унифицированные формы первичных учетных документов, утвержденные постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 г. № 1 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты». Так, для учета расчетов по оплате труда необходимо использовать таблицу учета рабочего времени унифицированной формы № Т-12 «Табель учета рабочего времени и расчета оплаты труда» и Т-13 «Табель учета рабочего времени».

Кроме того, необходимо выборочно проверить соответствие фактически начисляемых ставок (окладов) тем тарифным ставкам (окладам), которые оформлены в виде штатного расписания и утверждены руководителем организации.

Если штатное расписание отсутствует, то необходимо проверить наличие приказа руководителя о размере тарифных ставок (окладов).

При сдельной заработной плате денежное вознаграждение, которое работник получает, зависит от количества произведенной им продукции (объема выполненной им работы) за определенный период времени. Она подразделяется на прямую сдельную, сдельно-премиальную и аккордную.

При прямой сдельной заработной плате заработок определяется умножением количества произведенных изделий (операций) на сдельную расценку, которая определяется путем деле-

ния часовой тарифной ставки на норму выработки или умножения ее на норму времени. При этом исходят из тарифной ставки, соответствующей разряду выполняемой работы, а не разряду рабочего.

Сдельно-премиальная заработная плата – оплата труда по прямым сдельным расценкам с добавлением премии за выполнение и перевыполнение установленных количественных и качественных показателей и по условиям премирования.

Аккордная заработная плата – установленный заработок за выполнение всего комплекса работ (продукции). При ее исчислении учитываются нормы и расценки, предусмотренные для отдельных операций (а при их отсутствии – нормы и расценки, применяемые на аналогичных работах).

Окончательный расчет по аккордному наряду производится после приемки всей работы.

Учет выработки рабочих со сдельной оплатой труда в организациях обычно ведется мастерами, бригадирами, начальниками участков или иными лицами, на которых возложены эти обязанности.

Заработная плата рабочих со сдельной оплатой труда начисляется на основании нарядов на сдельную работу, маршрутных карт, заданий, актов приемки выполненных работ и других документов на выполненные в течение месяца работы. В отличие от повременной оплаты труда унифицированных форм первичных учетных документов для определения сдельной оплаты труда постановлением Госкомстата России № 1 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты» не предусмотрено. Организация может самостоятельно разработать и утвердить в своей учетной политике формы первичных документов по сдельной оплате труда, взяв за основу ранее используемые наряды. При этом необходимо помнить, что самостоятельно разработанные формы по сдельной оплате труда должны содержать все обязательные реквизиты в соответствии с требованиями, изложенными в Федеральном законе от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп. от 23 июля 1998 г., 28 марта, 31 декабря 2002 г., 10 января, 28 мая, 30 июня 2003 г.).

Все вышесказанное касается оплаты труда постоянных работников организации, с которыми оформлены трудовые договора. Однако, часто предприятия для выполнения определенных видов работ заключают договора гражданско-правового характера. К договорам гражданско-правового характера относятся договоры подряда, договоры поручения, договоры комиссии, договоры купли-продажи, авторские договоры и т. д.

Такие договора, в отличие от трудовых договоров (контрактов) регулируются нормами Гражданского законодательства. В соответствии со ст. 702 Гражданского кодекса РФ по договору подряда одна сторона (подрядчик) обязуется выполнить по заданию другой стороны (заказчика) определенную работу и сдать ее результат заказчику, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его. В ходе проверки необходимо проверить наличие договоров подряда, смет или заданий приложенных к ним, актов приемки выполненных работ, а также соответствие начисленных сумм договорным.

Статьей 720 Гражданского кодекса РФ предусмотрены правила приемки заказчиком работы, выполненной подрядчиком по заключенному договору. Так, приемка результатов работ, выполненных по договору подряда, должна осуществляться заказчиком с обязательным участием подрядчика и оформляться актом приемки либо иным документом, фиксирующим возможные недостатки выполненной работы.

Акты приемки выполненных работ по договорам подряда или по договорам оказания услуг являются первичными учетными документами для начисления оплаты и выплат по таким договорам, а также отражения соответствующих расходов в бухгалтерском учете (п. 1 ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»).

Кроме того, аудитору необходимо проверить, на какие счета бухгалтерского учета отнесены суммы вознаграждений, начисленные по договорам гражданско-правового характера.

Если по договору подряда выполнены работы по изготовлению материальных ценностей, основных средств и прочего, то такие суммы должны быть отнесены на соответствующие счета учета, а именно 10 «Материалы», 08 «Вложения во внеоборотные активы» и т. д.

На следующем этапе аудиторской проверки выборочно по нескольким сотрудникам организации проверяется обоснованность и правильность начисления основных и дополнительных выплат (надбавок, доплат, отпускных, больничных листов и др.)

К основным видам доплат в соответствии с трудовым законодательством можно отнести надбавки и доплаты за особые условия труда:

- 1) работу в выходные и праздничные дни в соответствии с графиком;
- 2) многосменный режим работы;
- 3) работу с разделением рабочего дня на части;
- 4) сверхурочную работу и др.
- 5) работу в неблагоприятных (особых) условиях труда (вредных, опасных, тяжелых);
- 6) интенсивность труда лицам, работающим на конвейерах, поточных и автоматических линиях;
- 7) совмещение профессий и выполнение обязанностей временно отсутствующих работников;
- 8) работу в ночное время и др.

Кроме основных видов доплат, организациями производятся выплаты, которые производятся по законодательству (например, оплата больничных листов, компенсация за неиспользованный отпуск, оплата очередных ежегодных отпусков, пособий и т. д.) или по инициативе руководства организации (премии по итогам работы за год, ежемесячные премии по итогам работы, материальная помощь работникам, пособия пенсионерам и т. д.).

В ходе проведения аудиторской проверки необходимо установить, какие виды доплат и премий и на основании каких распорядительных документов производятся организацией. В каждой организации должно быть разработано и утверждено положение о премировании работников. В случае отсутствия положения о премировании налоговые органы могут посчитать премиальные выплаты необоснованными, так как отсутствуют четкие критерии начисления этих сумм, и, следовательно, не признать расходами, которые уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организации.

Если организация выплачивает вознаграждение по итогам работы за год или вознаграждение за выслугу лет, то необходимо проверить наличие локальных нормативных актов, на основании которых они производятся. В этих документах организация должна отразить порядок, размеры и условия выплаты вознаграждений.

Особое внимание следует уделить проверке правильности исчисления среднего заработка. Порядок исчисления среднего заработка утвержден Положением об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 11.04.2003 г. № 213.

Данное Положение о среднем заработке устанавливает только особенности порядка исчисления средней заработной платы, определенные Трудовым кодексом РФ, а потому применяться оно должно в обязательном порядке совместно со ст. 139 Трудового кодекса РФ.

Согласно ст. 139 Трудового кодекса РФ определение размера средней заработной платы, устанавливается единый порядок ее исчисления и распространяется на следующие случаи:

- 1) за время предоставленных работникам ежегодных основных и дополнительных отпусков (ст. 114 и 116 Трудового кодекса РФ);
- 2) при расчете компенсации за неиспользованный отпуск (ст. 126 и 127 Трудового кодекса РФ);

3) за время предоставленных работникам оплачиваемых учебных отпусков и предоставляемых при совмещении работы с обучением в учебном заведении свободных от работы дней (гл. 26 Трудового кодекса РФ);

4) за время участия работников в коллективных переговорах, подготовке проекта коллективного договора (соглашения) – на срок, определяемый соглашением сторон, но не более 3 месяцев (ст. 39 Трудового кодекса РФ);

5) за время служебной командировки (ст. 167 Трудового кодекса РФ);

6) за время работы в составе комиссии по трудовым спорам (ст. 171 Трудового кодекса РФ);

7) при расчете в соответствии со ст. 178 Трудового кодекса РФ сумм выходного пособия в размере среднемесячного заработка при увольнении работника в связи с ликвидацией организации (по п. 1 ст. 81 Трудового кодекса РФ) или сокращением численности или штата работников организации (по п. 2 ст. 81 Трудового кодекса РФ);

8) при сохранении средней заработной платы на период трудоустройства, но не свыше 3 месяцев со дня увольнения (с зачетом выходного пособия) (в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях – не свыше 6 месяцев) в пользу лиц, уволенных в связи с ликвидацией организации или сокращением численности или штата работников (ст. 178 и 318 Трудового кодекса РФ);

9) при расчете в соответствии со ст. 178 Трудового кодекса РФ суммы выходного пособия в размере двухнедельного заработка при увольнении работника по подп. «а» п. 3 ст. 81 Трудового кодекса РФ; по п. 1 ст. 83 Трудового кодекса РФ; по п. 2 ст. 83 Трудового кодекса РФ; по п. 9 ст. 77 Трудового кодекса РФ;

10) при расчете в соответствии со ст. 84 Трудового кодекса РФ суммы выходного пособия в размере среднемесячного заработка при увольнении работника по п. 11 ст. 77 Трудового кодекса РФ;

11) при расчете компенсации руководителю организации, его заместителям, главному бухгалтеру при расторжении с ними трудового договора в связи со сменой собственника организации (ст. 181 Трудового кодекса РФ) – размер компенсации составляет не менее трех средних месячных заработков;

12) за время медицинского обследования (ст. 185, 212 и 219 Трудового кодекса РФ; ст. 8 и 14 Федерального закона РФ от 17.07.1999 г. № 181-ФЗ «Об основах охраны труда» (с изм. и доп. от 20 мая 2002 г., 10 января 2003 г., 9 мая, 26 декабря 2005 г.) и др.);

13) за время прохождения беременными женщинами обязательного диспансерного обследования в медицинских учреждениях (ст. 254 Трудового кодекса РФ);

14) за дни безвозмездной сдачи крови и ее компонентов, а также за время предоставленных в связи с этим отгулов (ст. 186 Трудового кодекса РФ);

15) за время обучения работника в рамках повышения квалификации с отрывом от работы (ст. 187 Трудового кодекса РФ);

16) за время приостановления работ органами государственного надзора и контроля за соблюдением трудового законодательства и иных нормативных правовых актов, содержащих нормы трудового права, вследствие нарушения требований охраны труда не по вине работника ст. 220 Трудового кодекса РФ.

17) за время предоставленных перерывов для кормления ребенка (детей) (ст. 258 Трудового кодекса РФ);

18) за период трудоустройства освобожденных профсоюзных работников, избранным в профсоюзные органы, в случае проведения ликвидации организации или реорганизации – средний заработок сохраняется на период трудоустройства, но не свыше 6 месяцев (ст. 375 Трудового кодекса РФ);

19) при оплате вынужденного прогула работника (ст. 394 Трудового кодекса РФ);

20) за время задержки администрацией организации исполнения решения о восстановлении на работе (ст. 396 Трудового кодекса РФ);

21) за время участия в разрешении коллективного трудового спора членами примирительной комиссии и трудовыми арбитрами – на срок не более 3 месяцев в течение 1 года (ст. 405 Трудового кодекса РФ). Однако в некоторых случаях правила расчета среднего заработка, установленные Трудовым кодексом РФ и Положением о среднем заработке, не применяются, например при исчислении:

1) пособий по временной нетрудоспособности и пособий по беременности и родам. Расчет данных выплат регулируется Основными условиями обеспечения пособиями по государственному социальному страхованию, утвержденными постановлением Совмина СССР и ВЦСПС от 23.02.1984 г. № 191 «О пособиях по государственному социальному страхованию» (с изм. и доп. от 20 октября 1987 г., 14 мая, 26 июня, 11 октября, 24 ноября 1990 г., 22 июля, 14 августа 1991 г.), а также Положением о порядке обеспечения пособиями по государственному социальному страхованию, утвержденным постановлением Президиума ВЦСПС от 12.11.1984 г. № 13-6 (с изм. и доп. от 24 августа 1990 г. (в ред. на 15 апреля 1992 г.)). Пособие исчисляется из расчета среднедневного заработка за 2 календарных месяца, предшествующих месяцу наступления нетрудоспособности. Размеры пособия при общем заболевании зависят от количества дней болезни и непрерывного стажа работы работника;

2) государственных пенсий. Расчет среднемесячного заработка для назначения пенсий регулируется Федеральными законами РФ от 15.12.2001 г. № 166-ФЗ «О государственном пенсионном обеспечении в Российской Федерации», от 17 декабря 2001 г. № 173-ФЗ «О трудовых пенсиях в Российской Федерации» (с изменениями от 25 июля, 31 декабря 2002 г., 29 ноября 2003 г., 29 июня, 22 августа 2004 г., 14 февраля 2005 г.);

3) размеров возмещения ущерба, причиненного здоровью работника. Определение сумм таких выплат регулируется Гражданским кодексом РФ и Федеральным законом РФ от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» (с изменениями от 17 июля 1999 г., 2 января 2000 г., 25 октября, 30 декабря 2001 г., 11 февраля, 26 ноября 2002 г., 8 февраля, 22 апреля, 7 июля, 23 октября, 8, 23 декабря 2003 г., 22 августа, 1, 29 декабря 2004 г., 22 декабря 2005 г.);

4) пособий по безработице.

Исчисление среднего заработка при определении сумм пособий по безработице регулируется Законом РФ «О занятости населения в Российской Федерации» (в редакции Федерального закона РФ от 20.04.1996 г. № 36-ФЗ).

Одним из этапов аудиторской проверки расчетов с персоналом по оплате труда является проверка правильности исчисления сумм удержаний из заработной платы работников. Наибольшее внимание необходимо уделить правильности удержания из заработной платы налога на доходы физических лиц (НДФЛ). При этом необходимо проверить правомерность применения налоговых вычетов (стандартных, имущественных и т. д.), наличие заявлений работников на налоговые вычеты и документов, подтверждающих право на их получение.

Проверка проводится выборочно, по конкретным работникам, при этом желательно проверить сумму удержаний, состоящую из нескольких видов удержаний. Также необходимо проверить наличие первичных документов, своевременность и правильность отражения их в регистрах бухгалтерского учета.

После того как аудитором будут проверены выборочно начисленные и удержанные суммы по заработной плате, необходимо обратить внимание на правильность отражения операций по оплате труда на счетах бухгалтерского учета.

Для учета расчетов по оплате труда Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрен балансовый счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

По кредиту данного счета отражаются:

1) суммы начисленной заработной платы работников в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) и других источников;

2) оплата труда, начисленная за счет образованного в установленном порядке резерва на оплату отпусков работникам и резерва вознаграждений за выслугу лет, выплачиваемого один раз в год, – в корреспонденции со счетом 96 «Резервы предстоящих расходов»;

3) суммы начисленных пособий по социальному страхованию пенсий и других аналогичных сумм – в корреспонденции со счетом 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

4) суммы начисленных доходов от участия в капитале организации и т. п. – в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

По дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражаются выплаченные суммы оплаты труда, премий, пособий, пенсий и прочего, доходов от участия в капитале организации, а также суммы начисленных налогов, платежей по исполнительным документам и других удержаний.

Начисленные, но не выплаченные в установленный срок (из-за неявки получателей) суммы отражаются по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по депонированным суммам»).

На заключительном этапе проверки аудитору необходимо проверить своевременность проведения инвентаризации расчетов с персоналом по оплате труда, были ли соблюдены сроки проведения инвентаризации расчетов, соответствует ли документальное оформление инвентаризации требованиям, установленным в приказе Минфина России от 13.06.1995 г. № 49 «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств».

В соответствии с требованиями ст. 12 Федерального закона от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Проведение инвентаризации обязательно:

1) при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

2) перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;

3) при смене материально ответственных лиц;

4) при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества, в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

5) при реорганизации или ликвидации организации;

6) в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

При инвентаризации расчетов с работниками проверке подлежат счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», а также субсчет «Расчеты по депонированным суммам» счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

В процессе инвентаризации расчетов с персоналом по оплате труда проверяется правильность отражения задолженности перед работниками на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». При этом следует выявить суммы заработной платы, не выплаченные работникам в срок и незадепонированные. Эти суммы предстоит списать со счета 70 «Расчеты с пер-

соналом по оплате труда» на счет 76 субсчет «Расчеты по депонированным суммам» как депоненты.

При инвентаризации счета 76 субсчет «Расчеты по депонированным суммам» проверяется соответствие остатка по этому счету суммам оплаты труда, не выплаченным в срок из-за неявки работников. Кроме того, следует выявить суммы депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности.

Эти суммы включаются в состав внереализационных доходов организации.

В заключение аудитор формирует пакет рабочих документов, составляет аудиторский отчет и представляет его совместно с рабочей документацией руководителю группы (проверки).

Глава 5. Аудит расчетов по заработной плате

5.1. Расчеты по заработной плате

Заработная плата – это вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также выплаты компенсационного характера. (ст. 129 Трудового кодекса РФ).

Системы заработной платы, размеры тарифных ставок, окладов, различного рода выплат устанавливаются (ст. 135 Трудового кодекса РФ):

1) работникам организаций, финансируемых из бюджета – соответствующими законами и иными нормативными правовыми актами;

2) работникам организаций со смешанным финансированием (бюджетным финансированием и доходами от предпринимательской деятельности) – законами, иными нормативными правовыми актами, коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами организации;

3) работникам других организаций – коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами организации, трудовыми договорами.

Поэтому аудитору необходимо проверить наличие вышеперечисленных нормативных актов, регулирующих оплату труда проверяемой организации. Это необходимо сделать для того, чтобы удостовериться, что в данной организации соблюдаются требования трудового законодательства.

Принимая внутренние локальные нормативные акты, заключая трудовые договора с работниками, работодатель должен учитывать следующее: в соответствии со ст. 135 Трудового кодекса РФ условия оплаты труда, определенные трудовыми договорами (коллективными договорами, соглашениями и т. д.), не могут быть ухудшены по сравнению с установленными Трудовым кодексом РФ, законами и иными нормативными правовыми актами.

Кроме того, работодатель имеет право устанавливать различные системы премирования, стимулирующих доплат и надбавок.

В ряде случаев Трудовым кодексом РФ и иными нормативными актами предусмотрены особые условия оплаты труда, а также соответствующих доплат. Рассмотрим основные моменты, которые необходимо учитывать при проверке расчетов по оплате труда организаций.

Как мы уже отмечали выше, организации самостоятельно устанавливают систему оплаты труда, которая отражается в коллективном договоре, в положении об оплате труда или трудовых договорах с конкретными работниками.

Начисление заработной платы производится бухгалтерией на основании табелей учета рабочего времени, приказов руководителя на выплату доплат, надбавок, премий и прочих видов вознаграждений, нарядов на сдельную работу и т. д.

При повременной системе оплаты труда работникам оплачивается то время, которое они фактически отработали, в соответствии с установленными часовыми (дневными) тарифными ставками (окладами).

Пример.

Работнику ООО «Контакт» Тарасову И. В. установлена часовая тарифная ставка в размере 15 руб./ч. В июне месяце 2006 г. Тарасов И. В. отработал 168 часов (21 рабочий день × 8 часов).

Следовательно, заработная плата Тарасова И. В. за июнь месяц 2006 г. составит:
 $15 \text{ руб./ч} \times 168 \text{ ч} = 2520 \text{ руб.}$

Если работнику установлен оклад, то расчет заработной платы будет производиться исходя из фактически отработанных дней.

Пример.

Работнику ООО «Контакт» Катышеву С. И. установлен должностной оклад в размере – 12 000 руб. В июне месяце 2006 г. Катышев С. И. отработал 18 дней. В июне месяце 21 рабочий день.

Следовательно, его заработная плата за июнь 2006 г. составит 10 285 руб. $((12\ 000\ \text{руб.} / 21\ \text{рабочий день}) \times 18\ \text{дней})$.

Если в организации, наряду с повременной оплатой труда применяется и сдельная оплата труда, то необходимо проверить наличие нарядов на сдельную работу, их документальное оформление, а также выборочно соответствие суммы фактически начисленной заработной платы по каждому работнику суммам, отраженным в наряде на сдельную работу.

При сдельной оплате труда заработная плата рассчитывается исходя из количества выполненной работы и сдельной расценки за каждое изделие, каждую выполненную работу (ее этап) или оказанную услугу.

Учета выработки продукции, объема выполненных работ и начисления заработной платы при сдельной оплате труда применяют различные формы первичных документов, например наряды на сдельную работу, ведомости учета выполненных работ, маршрутные карты, акты о приемке выполненных работ, и др.

Оплата труда совместителей.

В своей производственной деятельности организации часто привлекают для выполнения тех или иных обязанностей совместителей.

Остановимся на особенностях регулирования труда лиц, работающих по совместительству, так как в ходе проверок часто возникают сложные ситуации именно с этой категорией работников.

Совместительство – выполнение работником другой регулярной оплачиваемой работы на условиях трудового договора в свободное от основной работы время. С работником, принятым по совместительству, работодатель обязан заключит трудовой договор, в котором будет указано, что данная работа является совместительством.

Заключение трудовых договоров о работе по совместительству допускается с неограниченным числом работодателей, если иное не предусмотрено федеральным законом. Работа по совместительству может выполняться работником как по месту его основной работы, так и в других организациях (ст. 282 Трудового кодекса РФ).

При приеме на работу по совместительству в другую организацию работник обязан предъявить работодателю паспорт или иной документ, удостоверяющий личность. При приеме на работу по совместительству, требующую специальных знаний, работодатель имеет право потребовать от работника предъявления диплома или иного документа об образовании или профессиональной подготовке либо их надлежаще заверенных копий, а при приеме на тяжелую работу, работу с вредными и (или) опасными условиями труда – справку о характере и условиях труда по основному месту работы (ст. 283 Трудового кодекса РФ).

Продолжительность рабочего времени, устанавливаемого работодателем для лиц, работающих по совместительству, не может превышать 4 часов в день и 16 часов в неделю (ст. 284 Трудового кодекса РФ).

Оплата труда лиц, работающих по совместительству, производится пропорционально отработанному времени в зависимости от выработки либо на других условиях, определенных трудовым договором.

При установлении лицам, работающим по совместительству с повременной оплатой труда, нормированных заданий оплата труда производится по конечным результатам за фактически выполненный объем работ.

Начисление заработной платы работникам, принятым по совместительству, производится также на основании табеля учета рабочего времени. При заполнении табеля необходимо учитывать требования ст. 284 Трудового кодекса РФ, а именно что продолжительность рабочего времени такого работника не может быть выше 4 часов в день.

В соответствии со ст. 286 Трудового кодекса РФ лицам, работающим по совместительству, ежегодные оплачиваемые отпуска предоставляются одновременно с отпуском по основной работе. Если на работе по совместительству работник не отработал 6 месяцев, то отпуск предоставляется авансом.

Если на работе по совместительству продолжительность ежегодного оплачиваемого отпуска работника меньше, чем продолжительность отпуска по основному месту работы, то работодатель по просьбе работника предоставляет ему отпуск без сохранения заработной платы соответствующей продолжительности.

Оплата труда работников, занятых на тяжелых и вредных работах.

Порядок оплаты труда работников, занятых на тяжелых работах, работах, связанных с вредными и (или) опасными и иными особыми условиями труда, определен в ст. 147 Трудового кодекса РФ. Согласно этой статье оплата труда работников, занятых на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными и иными особыми условиями труда, устанавливается в повышенном размере по сравнению с тарифными ставками (окладами), установленными для различных видов работ с нормальными условиями труда, но не ниже размеров, установленных законами и иными нормативными правовыми актами.

Перечень тяжелых работ, работ с вредными и (или) опасными и иными особыми условиями труда определяется Правительством Российской Федерации с учетом мнения Российской трехсторонней комиссии по регулированию социально-трудовых отношений. Повышение заработной платы по указанным основаниям производится по результатам аттестации рабочих мест. Аттестация может быть проведена организацией самостоятельно или с привлечением соответствующих служб. Порядок проведения аттестации рабочих мест утвержден постановлением Минтруда России от 14.03.1997 г. № 12. Конкретные размеры повышенной заработной платы устанавливаются работодателем с учетом мнения представительного органа работников либо коллективным договором, трудовым договором.

Оплата сверхурочных работ.

Сверхурочная работа – работа, производимая работником по инициативе работодателя за пределами установленной продолжительности рабочего времени, ежедневной работы (смены), а также работа сверх нормального числа рабочих часов за учетный период (ст. 99 Трудового кодекса РФ).

Трудовым законодательством установлен ряд особенностей и ограничений при оплате сверхурочных работ. Однако на практике организации не всегда соблюдают все те условия, которые необходимы, для того чтобы привлечь своих работников к сверхурочным работам и не нарушить законодательство. Аудитору необходимо проверить правомерность привлечения работников к сверхурочным работам, а также документальное оформление и оплату таких работ, так как в случае несоответствия их нормам трудового законодательства у организации могут возникнуть конфликтные ситуации с контролирующими органами.

Статьей 99 Трудового кодекса РФ установлено, что привлечение к сверхурочным работам производится работодателем с письменного согласия работника в следующих случаях:

1) при производстве работ, необходимых для обороны страны, а также для предотвращения производственной аварии либо устранения последствий производственной аварии или стихийного бедствия;

2) при производстве общественно необходимых работ по водоснабжению, газоснабжению, отоплению, освещению, канализации, транспорту, связи – для устранения непредвиденных обстоятельств, нарушающих нормальное их функционирование;

3) при необходимости выполнить (закончить) начатую работу, которая вследствие непредвиденной задержки по техническим условиям производства не могла быть выполнена (закончена) в течение нормального числа рабочих часов, если невыполнение (незавершение) этой работы может повлечь за собой порчу или гибель имущества работодателя, государственного или муниципального имущества либо создать угрозу жизни и здоровью людей;

4) при производстве временных работ по ремонту и восстановлению механизмов или сооружений в тех случаях, когда неисправность их может вызвать прекращение работ для значительного числа работников;

5) для продолжения работы при неявке сменяющего работника, если работа не допускает перерыва. В этих случаях работодатель обязан немедленно принять меры по замене сменщика другим работником.

В других случаях привлечение к сверхурочным работам допускается с письменного согласия работника и с учетом мнения выборного профсоюзного органа данной организации.

Однако этой же статьей установлено, что не допускается привлечение к сверхурочным работам беременных женщин, работников в возрасте до 18 лет, других категорий работников в соответствии с федеральным законом. Привлечение инвалидов, женщин, имеющих детей в возрасте до 3 лет, к сверхурочным работам допускается с их письменного согласия и при условии, если такие работы не запрещены им по состоянию здоровья в соответствии с медицинским заключением. При этом инвалиды, женщины, имеющие детей в возрасте до 3 лет, должны быть в письменной форме ознакомлены со своим правом отказаться от сверхурочных работ.

Если организация привлекает своих работников к сверхурочным работам, то необходимо обеспечить точный учет сверхурочных работ, выполненных каждым работником, так как сверхурочные работы не должны превышать для каждого работника 4 часов в течение 2 дней подряд и 120 часов в год.

Особое внимание необходимо уделить оплате сверхурочных работ. В соответствии со ст. 152 Трудового кодекса РФ сверхурочная работа оплачивается за первые 2 часа работы не менее чем в полуторном размере, а за последующие часы – не менее чем в двойном размере. Конкретные размеры оплаты за сверхурочную работу могут определяться коллективным или трудовым договором. Однако, по желанию работника, сверхурочная работа вместо повышенной оплаты может компенсироваться предоставлением дополнительного времени отдыха, но не менее времени, отработанного сверхурочно (ст. 152 Трудового кодекса РФ).

Пример.

По приказу руководителя организации работник Косарев В. В. отработал сверхурочно 20 июня 2006 г. 4 часа сверхурочно. Часовая ставка Косарева В. В. составляет – 80 руб./ч. В июне месяце 2006 г. – 21 рабочий день, или 168 часов. Косарев В. В. отработал июнь месяц полностью.

Произведем расчет заработной платы работника, в том числе и оплаты сверхурочных часов:

1) основная заработная плата работника за июнь месяц 2006 г. составила:

$168 \text{ часов} \times 80 \text{ руб./ч} = 13\,440 \text{ руб.};$

2) доплата за первые 2 часа сверхурочных работ составит:

$2 \text{ часа} \times 80 \text{ руб./ч} \times 1,5 = 240 \text{ руб.};$

3) доплата за последующие 2 часа сверхурочных работ составит:
 $2 \text{ часа} \times 80 \text{ руб./ч} \times 2,0 = 320 \text{ руб.}$

Следовательно, общая сумма заработной платы Косарева В. В. за июнь месяц 2006 г. с учетом доплаты за сверхурочную работу составит – 14 000 руб. (13 440 руб. + 240 руб.+320 руб.).

Оплата труда в выходные и праздничные дни.

В соответствии со ст. 111 Трудового кодекса РФ всем работникам предоставляются выходные дни (еженедельный непрерывный отдых). При пятидневной рабочей неделе работникам предоставляется 2 выходных дня в неделю, при шестидневной рабочей неделе – 1 выходной день.

В организациях, приостановка работы в которых в выходные дни невозможна по производственно-техническим и организационным условиям, выходные дни предоставляются в различные дни недели поочередно каждой группе работников согласно правилам внутреннего трудового распорядка организации.

Трудовым законодательством РФ работа в выходные и нерабочие праздничные дни, как правило, запрещена (ст. 113 Трудового кодекса РФ). Однако законодательство разрешает привлекать к работе работников с их письменного согласия в исключительных случаях, а именно:

- 1) для предотвращения производственной аварии, катастрофы, устранения последствий производственной аварии, катастрофы либо стихийного бедствия;
- 2) для предотвращения несчастных случаев, уничтожения или порчи имущества;
- 3) для выполнения заранее непредвиденных работ, от срочного выполнения которых зависит в дальнейшем нормальная работа организации в целом или ее отдельных подразделений.

В других случаях привлечение к работе в выходные и нерабочие праздничные дни допускается с письменного согласия работника и с учетом мнения выборного профсоюзного органа данной организации.

Привлечение инвалидов, женщин, имеющих детей в возрасте до 3 лет, к работе в выходные и нерабочие праздничные дни допускается только в случае, если такая работа не запрещена им по медицинским показаниям. При этом инвалиды, женщины, имеющие детей в возрасте до 3 лет, должны быть ознакомлены в письменной форме со своим правом отказаться от работы в выходной или нерабочий праздничный день.

Привлечение работников к работе в выходные и нерабочие праздничные дни производится по письменному распоряжению работодателя (ст. 113 Трудового кодекса РФ).

Порядок оплаты работы в выходные и нерабочие праздничные дни установлен в ст. 153 Трудового кодекса РФ.

В соответствии с данной статьей работа в выходной и нерабочий праздничный день оплачивается не менее чем в двойном размере:

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

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

Пример. В июне месяце 2006 г. работник в соответствии с табелем учета рабочего времени отработал 23 рабочих дня, в том числе 2 дня – выходные. Должностной оклад работника

составил 10 000 руб., дневная ставка за июнь месяц – 476 руб. В июне месяце 2006 г. 21 рабочий день.

Рассчитаем сумму доплаты за работу в выходные дни:

476 руб. × 2 дня × 2 = 1904 руб.

Общая сумма заработной платы работника за июнь месяц с учетом доплаты за работу в выходной день составит – 11 904 руб. (10 000 руб. + 1904 руб.).

Организация может установить иные размеры оплаты работы в выходные и нерабочие праздничные дни (но не ниже размеров, предусмотренных законодательством) и закрепить их в локальных актах. Но учесть такие доплаты в составе расходов при определении налогооблагаемой базы можно только в том случае, если организация отразит размер такой доплаты в трудовых контрактах с работниками.

Если организация доплату за работу в выходные и нерабочие праздничные дни сверх установленной законодательством не учтет при налогообложении прибыли, то ей не надо на данные выплаты начислять ЕСН (п. 3 ст. 236 НК РФ).

Также при проверке необходимо обратить внимание на оплату нерабочих праздничных дней рабочим-сдельщикам в соответствии с Федеральным законом от 29.12.2004 г. № 201-ФЗ «О внесении изменений в статью 112 Трудового кодекса Российской Федерации». Изменения, внесенные данным законом, устанавливают, что «заработная плата работников в связи с нерабочими праздничными днями не уменьшается. Сдельщикам за нерабочие праздничные дни производится оплата, размер которой определяется локальным нормативным актом организации, принимаемым с учетом мнения выборного профсоюзного органа, коллективным договором, соглашениями, трудовым договором».

Как видно из формулировки Закона оплата рабочим-сдельщикам производится только в соответствии с локальным нормативным актом организации, в котором определен размер оплаты, а также с учетом мнения профсоюзного органа.

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ в своем письме от 01.07.2005 г. № 03-03-04/1/38 О налогообложении прибыли при безвозмездной передаче имущества также указал следующее:

«Согласно ст. 255 Налогового кодекса Российской Федерации в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Статья 112 Трудового кодекса РФ определяет, что сдельщикам за нерабочие праздничные дни производится оплата, размер которой определяется локальным нормативным актом организации, принимаемым с учетом мнения выборного профсоюзного органа, коллективным договором, соглашениями, трудовым договором.

Исходя из вышеизложенного оплата сдельщикам за нерабочие праздничные дни относится к расходам на оплату труда. Размер такой оплаты должен быть установлен локальными нормативными актами организации по согласованию с профсоюзным органом и закреплена в трудовых (коллективных) договорах».

Следовательно, в отсутствие локальных внутренних документов, регулирующих размер и порядок оплаты нерабочих праздничных дней, списание данных расходов в уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль будет произведено неправомерно.

Доплата за работу в ночное время.

В соответствии со ст. 96 Трудового кодекса РФ ночное время определено с 22 часов до 6 часов. Продолжительность работы (смены) в ночное время сокращается на 1 час.

Не сокращается продолжительность работы (смены) в ночное время для работников, которым установлена сокращенная продолжительность рабочего времени, а также для работников, принятых специально для работы в ночное время, если иное не предусмотрено коллективным договором.

Продолжительность работы в ночное время уравнивается с продолжительностью работы в дневное время в тех случаях, когда это необходимо по условиям труда, а также на сменных работах при шестидневной рабочей неделе с одним выходным днем. Список указанных работ может определяться коллективным договором, локальным нормативным актом.

К работе в ночное время не допускаются:

1) беременные женщины;

2) работники, не достигшие возраста 18 лет, за исключением лиц, участвующих в создании и (или) исполнении художественных произведений, и других категорий работников в соответствии с настоящим Кодексом и иными федеральными законами.

Женщины, имеющие детей в возрасте до 3 лет, инвалиды, работники, имеющие детей-инвалидов, а также работники, осуществляющие уход за больными членами их семей в соответствии с медицинским заключением, матери и отцы, воспитывающие без супруга (супруги) детей в возрасте до 5 лет, а также опекуны детей указанного возраста могут привлекаться к работе в ночное время только с их письменного согласия и при условии, если такая работа не запрещена им по состоянию здоровья в соответствии с медицинским заключением. При этом указанные работники должны быть в письменной форме ознакомлены со своим правом отказаться от работы в ночное время.

Порядок оплаты за работу в ночное время установлен в ст. 154 Трудового кодекса РФ, в соответствии с которой каждый час работы в ночное время оплачивается в повышенном размере по сравнению с работой в нормальных условиях, но не ниже размеров, установленных законами и иными нормативными правовыми актами.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.