

УДК 657

О.С. Дьяконова

Е.М. Горюнова

## АУДИТ РАСЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

*Аннотация.* В статье нашли отражение основные проблемы с которыми сталкивается организация в процессе построения экономически обоснованной системы вознаграждения персонала. Обоснована актуальность и важность процесса проведения аудита расчетов по оплате труда, с целью соблюдения интересов работников и работодателей в рамках действующего законодательства. Проанализированы основные источники информации в рамках которых производится аудит расчетов по оплате труда. Предложены рекомендации аудиторов по нарушениям, которые могут возникнуть при неверном ведении бухгалтерского учета по оплате труда.

**Ключевые слова:** трудовое право, расчеты, фонд оплаты труда, аудит, система вознаграждения персонала, аудит расчетов по оплате труда, рекомендации аудиторов.

Olga Dyakonova

Elena Goryunova

## AUDIT OF PAYMENTS ON WAGES

*Annotation.* The article reflects the main challenges facing the organization in the process of building a cost-based system of remuneration of staff. The urgency and importance of the audit of payments of wages, in order to meet the interests of workers and employers in the framework of the current legislation. Analyzed the main sources of information in which the audit is performed calculations on a payment. The recommendations of auditors for violations that can occur with the incorrect bookkeeping of wages.

**Keywords:** labor and employment law, calculations, payroll audit, the system of staff remuneration, audit calculations on a payment, the audit recommendations.

Для развития любой организации актуальна задача построения экономически обоснованной системы вознаграждения персонала, в связи с этим аудит расчетов с персоналом по оплате труда также, несомненно, является необходимым. Оплата труда работника – это вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также компенсационные и стимулирующие выплаты. Трудовым кодексом Российской Федерации (ТК РФ) определяются лишь общие условия оплаты труда рабочих и служащих, соответственно вопросы оплаты труда на предприятиях регулируются путем принятия внутренних нормативных документов к важнейшим из них относятся трудовой договор (контракт), коллективный договор, локальные нормативные акты [7].

Определение оптимальной величины оплаты труда и, в целом, механизма распределения фонда заработной платы возможно только на основе регулярного аудита и анализа расчетов с персоналом по оплате труда. Целями аудита по оплате труда являются: проверка достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц в области расчетов с персоналом и соответствия порядка ведения бухгалтерского учета этих операций законодательству РФ, проверка полноты и правильности документального оформления и отражения в бухгалтерском учете операций по расчетам с персоналом как по физическим лицам, так и в целом по предприятию, контроль соблюдения нормативно-правовых актов, касающихся трудового законодательства, правильности начисления различных видов оплат и удержаний, а также начисления налогов и платежей с фонда оплаты труда (ФОТ) и выплат социального характера [10]. Источниками информации служат: первичные документы по учету операций по оплате труда (табель учета рабочего времени, штатное расписание, приказы и распоряжения и др.), регистры аналитического и синтетического учета (расчетно-платежная ведомость, лицевой счет, журналы-ордера, оборотно-сальдовые ведомости по счетам 68, 69, 70, декларации по страховым взносам в Фонде социального страхования и Пенсионном фонде РФ) [5].

В начале проверки расчетов по оплате труда необходимо сверить сальдо по счету 70 на начало года в Главной книге и в балансе предприятия с итоговыми суммами (к выдаче) расчетно-платежных ведомостей для установления соответствия показателей аналитического учета по счету 70 с записями в Главной книге и в бухгалтерском балансе на одну и ту же дату. Если имеются расхождения, то следует установить причины их возникновения. Суммы невыплаченной в конце месяца заработной платы должна соответствовать кредитовому сальдо по счету 70. Также сверяются данные по счету 76 (субсчет «Расчеты с депонентами») с записями в книге учета депонированной зарплаты [4]. Также надо проверить, как соблюдается трудовое законодательство на предприятии: ведется ли оформление сотрудников, как построена система оплаты труда. При проверке первичных документов проверяются приказы (на прием, увольнение, поощрение, перевод) и трудовые договоры, где оговорена система оплаты каждого конкретного работника, табель учета рабочего времени, штатное расписание, личная карточка работника на предмет достоверности, правильности их заполнения, соответствие требованиям и нормативам по начислению и выплате зарплаты [5].

Учет рабочего времени и начисление заработной платы работникам, состоящим на повременной оплате труда, ведется согласно статьи 91 ТК РФ с помощью **табеля учета использования рабочего** времени и расчета заработной платы (№ Т-12) и штатного расписания (ст. 57 ТК РФ), где отражаются все данные по каждому работающему, включая отработанное время, дни отпуска, время нахождения в командировке, дни болезни и др. [7]. Аудитор проводит проверку данных документов на предмет включения в них вымышленных лиц, правильность применения тарифных ставок (окладов), количество отработанных конкретным работником дней (часов) наличие подписей ответственных должностных лиц, заполнение всех реквизитов. Далее аудитор рассчитывает причитающееся вознаграждение работнику, исходя из тарифной дневной (часовой) ставки. Полученная сумма сверяется с суммой, отраженной в расчетно-платежной либо расчетной ведомости. Если по обозначенным суммам есть в наличии расхождения, аудитору следует обратиться за разъяснениями к лицам, ответственным за заполнение этих форм. Что касается рабочих-сдельщиков, то основными документами являются наряды (№ Т-40), утвержденные в организации нормы выработки и сдельные расценки за выполненную работу. В ходе проверки аудитору необходимо убедиться, что полученная сдельщиком сумма совпала с начисленной суммой оплаты труда данного работника. Следует проверить, нет ли случаев повторного начисления сумм по ранее оплаченным первичным документам.

Подлежит аудиту и правильность начисления основной и дополнительной заработной платы по расчетно-платежным ведомостям, расчетным листкам, лицевым счетам в соответствии с установленным ТК порядком. При этом помимо подтверждения основного заработка аудитор обязан проконтролировать наличие документов, подтверждающих выплаты сотрудникам, приказов о премировании сотрудников – аудитору прежде всего следует ознакомиться с положением о премировании работников организации, положением о выплате вознаграждения по итогам работы за год и положением о выплате вознаграждения за выслугу лет, регулирующими порядок, размеры и условия их выплаты, заявлений и приказов о выдаче материальной помощи [4]. При проверке **расчетно-платежной ведомости** (№ Т-49) аудитор построчно проверяет расписки в получении денег и суммирует выданную заработную плату. Против фамилий тех, кто не получил заработную плату, в графе «Расписка в получении» должен быть проставлен штамп или надпись от руки «депонировано». Расчетно-платежная ведомость в этом случае должна закрываться двумя суммами – выданной наличными и депонированной. Остаток денег из кассы должен быть сдан на расчетный счет, поскольку наличные деньги, взятые из банка, расходуются строго по целевому назначению [1].

Кроме того, аудитор также проверяет корректность начислений и соблюдения сроков выплат по прочим видам выплат:

– **оплаты отпусков.** При проверке оплаты за время отпуска обращается внимание на дату начала отпуска по приказу и табелю, правильность определения расчетного периода и соответствие сумм заработной платы по месяцам расчетного периода в расчете отпускных и лицевом счете. Согласно ст.114,115 ТК РФ штатным работникам ежегодно предоставляются очередные отпуска по графику, утвержденному администрацией предприятия. Основанием для расчета суммы отпускных является приказ. В соответствии с п. 2 Положения об особенностях порядка исчисления средней заработной платы расчет оплаты за отпуск производится исходя из средней заработной платы и количества дней предоставляемого отпуска. Средний дневной заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется за последние 12 календарных месяцев путем деления суммы заработной платы, фактически начисленной за расчетный период, на 12 и на среднемесячное число календарных дней (29,3) [6];

– **работы в праздничные дни, доплат за работу в ночное время.** В соответствии со ст. 154 Трудового кодекса РФ каждый час работы в ночное время оплачивается в повышенном размере по сравнению с работой в нормальных условиях, но не ниже, чем предусматривается законодательством, оплата за работу в сверхурочное время (за первые два часа работы оплачивается в полуторном размере, за последующие часы – в двойном размере), оплата в праздничные дни (в двойном размере) [7];

– **выплат компенсаций при увольнении.** Выплачиваются независимо от причины увольнения работника. Согласно ст. 127 ТК РФ компенсации должны быть выплачены работнику за все неиспользуемые отпуска и за дни, отработанные в месяце увольнения [7].

Методика проверки остальных выплат сводится к проверке алгоритмов расчетов и начальных данных. По найденным ошибкам аудитор рекомендует аудируемому лицу сделать исправления, которые по решению и в сроки, установленные планом мероприятий по исправлению ошибок по приказу руководителя, бухгалтер вносит. Если было допущено несоблюдение установленных законодательством сроков по оплате труда, аудитор определяет причины несвоевременной оплаты и начисление компенсаций в размере 1/300 ставки рефинансирования ЦБ РФ за каждый день задержки выплат, как это предусмотрено ст. 236 ТК РФ [3].

Далее аудитор приступает к проверке суммы начисленных пособий по временной нетрудоспособности руководствуясь ст. 14 Закона № 255-ФЗ – основанием для выплаты пособий являются больничные листы, выдаваемые лечебными учреждениями. Размеры пособия зависят от среднего заработка, который рассчитывается за два предшествующих болезни года работы, количества дней болезни и непрерывного стажа работы [8].

Одним из важнейших направлений аудита оплаты труда является проверка соблюдения **установленного порядка удержаний**, которые можно разделить на две группы: обязательные (по налогу на доходы физических лиц, по исполнительным листам и надписям нотариальных контор в пользу физических и юридических лиц, по вступившему в законную силу приговору суда) и удержания по инициативе организации (за причиненный организации материальный ущерб – на основании приказа или по решению суда, за допущенный брак, за своевременно не возвращенных подотчетных сумм, по предоставленным займам и ссудам, удержания излишне выданной оплаты труда и др.), при этом общий размер всех удержаний при каждой выплате заработной платы не может допустимые значения, указанные в ст. 138 ТК РФ [4].

**При проверке исчисления налога на доходы физических лиц (НДФЛ)** аудитору следует проверить правильность применения соответствующих ставок для исчисления налога, руководствуясь ст. 224 НК РФ [3]. Также аудитор должен убедиться в правильности предоставления работникам соответствующих налоговых вычетов – стандартных, социальных, имущественных и профессиональных, согласно ст. 224 НК РФ и проверить правильность расчета НДФЛ согласно ст. 224 НК РФ. Ис-

числение налога производится налоговыми агентами нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца с зачетом ранее удержанных сумм налога. Причем сумма налога определяется в полных рублях. На счетах бухгалтерского учета суммы удержанного НДФЛ должны отражаться по Дт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и Кт 68 «Расчеты с бюджетом». Перечисление сумм налога на доходы отражается: Дт 68 «Расчеты с бюджетом» Кт 51 «Расчетный счет».

Далее аудитор определяет правильность применения и своевременности перечисления в бюджет размера обязательных платежей во внебюджетные фонды, которые должны отвечать требованиям Федерального закона № 212-ФЗ (ред. от 03.07.2016). Также аудитор должен проверить, чтобы в платежи во внебюджетные фонды, которые относятся на себестоимость продукции, не попали суммы выплат, не включенные в себестоимость [9].

**В заключение аудитор** проверяет правильность составления бухгалтерских записей. Как известно, синтетический учет по начислению заработной платы ведется по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», поэтому при начислении заработной платы и других выплат аудитору сначала необходимо определить их источники, а затем проверить бухгалтерские записи. Аудитору необходимо выяснить правильность определения и достоверность отнесения на себестоимость продукции (работ, услуг) затрат на оплату труда и других выплат, так как выплаты могут производиться за счет не только себестоимости производства, но и прибыли. Проверая правильность отнесения затрат на оплату труда на себестоимость продукции, аудитор должен изучить записи по кредиту счета 70 в корреспонденции со счетами 20, 23, 25, 26 и др. [2]. Примерная аналитическая таблица по аудиту расчетов по оплате труда может выглядеть следующим образом (см. табл. 1).

Таблица 1

**Аналитическая таблица по аудиту расчетов по оплате труда**

№ п/п	Аудит расчетов с персоналом по оплате труда	Наименование проверяемого документа	Выявленные нарушения	Рекомендации аудиторов
1. Проверка соблюдения положений законодательства о труде				
1.1.	Проверка правильности оформления работников (прием и увольнение)	Приказы, контракты, трудовые договоры, личные карточки	Не во всех договорах учтен обязательный пункт гарантии и компенсации за работу с вредными и (или) опасными условиями труда. Нарушена ст. 57 ТК РФ	1) Проверить все трудовые договоры, заключенные с работниками и внести исправления при обнаружении того, что в трудовом договоре отсутствует какое-либо из обязательных условий.
1.2.	Проверка правильности применения тарифных ставок при повременной оплате и норм и расценок при сдельной оплате	Штатное расписание, наряды, алгоритмы расчетов, так как расчеты ведутся с помощью ПК	Отсутствие подписей должностных лиц, ответственных за учет произведенных работ, не полностью заполнены реквизиты. Нарушена ст. 91 ТК РФ	2) Сверить внесенные в личные карточки записи с записями, сделанными в трудовых книжках. 3) Проверить наличие подписей должностных лиц и сотрудников во всех документах по учету труда и его оплаты
1.3.	Проверка учета рабочего времени	Табеля учета расчетов рабочего времени (ф. № Т-12)	Не везде проставлено время нахождения сотрудников в командировке. Нарушена ст. 91 ТК РФ	

Продолжение таблицы 1

№ п/п	Аудит расчетов с персоналом по оплате труда	Наименование проверяемого документа	Выявленные нарушения	Рекомендации аудиторов
1.4.	Проверка правильности оформления расчетно-платежных документов	Расчетные ведомости, платежные ведомости, расходные кассовые ордера	Отсутствуют подписи руководителя, не везде проставлены штамп «Депонент». Нарушена форма заполнения № Т-53	
<b>2. Аудит системы начислений заработной платы</b>				
2.1.	Проверка обоснованности начислений за особые условия труда: а) сверхурочные работы и работу в ночное время; б) работу в выходные и праздничные дни; в) выполнение работ с тяжелыми и вредными условиями труда; г) работы в районах с неблагоприятными климатическими условиями	Приказы руководителя, таблицы учета рабочего времени, расчетно-платежные ведомости, лицевые счета, личные карточки (а, б, в, г)	Не всем сотрудникам была верно посчитана доплата за дополнительные часы работы. Нарушена ст. 152 ТК РФ	1) Проверить расчетно-платежные ведомости 2) Проверить наличие подписей во всех приказах о премировании 3) Организовать ведение книги учета депонированной заработной платы
2.2.	Проверка правильности расчета среднего заработка для различных целей	Приказы руководителя, заявления работников, расчетно-платежные ведомости, личные карточки	Не во всех приказах о премировании присутствуют росписи работников. Нарушено постановление Госкомстата РФ	
2.3.	Проверка правильности расчета пособий, выплачиваемых за счет средств ФСС РФ	Заявления работников на выплату пособий, листки нетрудосп., путевки на санаторно-курортное лечение, счета организаций, оказывающих услуги, расчетно-платежные ведомости, личные карточки	Нарушений не выявлено	
2.4.	Проверка депонированных сумм по заработной плате	Книга аналитического учета депонированной заработной платы, касса	Отсутствует книга учета депонированной заработной платы. Нарушен приказ № 123н	

№ п/п	Аудит расчетов с персоналом по оплате труда	Наименование проверяемого документа	Выявленные нарушения	Рекомендации аудиторов
<b>3. Аудит обоснованности применения льгот и удержаний из заработной платы</b>				
3.1.	Проверка правомерности применения вычетов и льгот для исчисления налога на доходы физических лиц	Документы, предоставленные сотрудником на использование налоговых социальных вычетов, форма 2-НДФЛ, налоговая карточка 1-НДФЛ, личные карточки, расчетно-платежные ведомости	Налогоплательщикам, имеющим право более чем на один стандартный налоговый вычет, не предоставляется максимальный из них. Нарушена ст. 224 НК РФ	1) Проверить правильность определения налоговой базы при определении налоговых вычетов для физических лиц 2) Проверить расчетно-платежные ведомости 3) Проверить авансовые отчеты
3.2.	Проверка правильности определения совокупного дохода для целей налогообложения физических лиц	Расчетно-платежные ведомости, форма 2-НДФЛ, облагаемая база (какие виды начисл. входят в облагаемую базу НДФЛ)	Не учтены компенсационные выплаты при служебных командировках. Нарушена ст. 171 НК РФ. В совокупный доход некоторых сотрудников не включены единовременные пособия за выслугу лет и др.	
3.3.	Проверка правильности удержания подотчетных сумм	Авансовые отчеты и первичные документы к ним, кассовые документы (ПКО и РКО)	Неоформление заявлений на выдачу подотчетных сумм. Нарушено положение № 373-П ЦБ РФ	
<b>4. Проверка ведения аналитического учета по работающим и сводных расчетов по оплате труда</b>				
4.1.	Проверка ведения аналитического учета расчетов по физическим лицам, как состоящим, так и не состоящим в списочном составе по всем видам оплат	Лицевые счета, расчетно-платежные документы, налоговая карточка с совокупным годовым доходом на каждого сотрудника	В совокупный доход некоторых сотрудников не включены единовременные пособия за выслугу лет и др. Не учтены компенсационные выплаты при служебных командировках. Нарушена ст. 171 НК РФ	1) Проверка оборотно-сальдовой ведомости по 70 счету
4.2.	Проверка правильности отражения оборотов по счетам и субсчетам Главной книги с аналогичными показателями регистров синтетического учета	Главная книга, карточка счета, оборотно-сальдовые ведомости, своды проводок и своды начислений и удержаний по з/п, журналы-ордера № 10, 10/1, 10а, ведомости № 12, 13, 13а, 15, 18, Главная книга	Присутствуют ошибки в отражении по кредиту 70 счета	

Окончание таблицы 1

№ п/п	Аудит расчетов с персоналом по оплате труда	Наименование проверяемого документа	Выявленные нарушения	Рекомендации аудиторов
5. Аудит расчетов по начислению налогов и платежей во внебюджетные фонды				
5.1.	Проверка правильности расчетов по начислению налогов и платежей в бюджет и внебюджетные фонды и своевременность их перечисления	Журналы-ордера № 10, 10/1, 10а, ведомости № 12, 13, 15, отчетные декларации по расчетам с органами соц. страх. и обеспеч., своды проводок	Нарушений не выявлено	

Библиографический список

1. Камышанов, П. И. Пособие по аудиту / П. И. Камышанов. – М. : ИНФРА-М, 2012. – 120 с.
2. Ковалева, О. В. Аудит : учеб. пособ. / О. В. Ковалева. – М. : ПРИОР, 2013. – 110 с.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Российская газета. – 1994. – № 238-239; 2012.
4. Подольский, В. И. Аудит : учебник / В. И. Подольский. – М. : Экономистъ, 2012. – 151 с.
5. Постановление Госкомстата РФ от 5 января 2004 г. № 1 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты» // Финансовая газета. – 2004. – № 13.
6. Постановление Правительства РФ от 24 декабря 2007 г. № 922 // Российская газета. – 2007. – № 294.
7. Трудовой кодекс Российской Федерации от 31.12.2001 № 197-ФЗ // Российская газета. – 2001. – № 256.
8. Федеральный закон «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» от 29.12.2006 № 255-ФЗ // Российская газета. – 2006. – № 297.
9. Федеральный закон «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» от 24.07.2009 № 212-ФЗ // Российская газета. – 2009. – № 137.
10. Шеремет, А. Д., Аудит : учебник / А. Д. Шеремет. – М. : ИНФРА-М, 2013. – 448 с.