ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ЧУКОТСКОГО АВТОНОМНОГО ОКРУГА «ЧУКОТСКИЙ СЕВЕРО-ВОСТОЧНЫЙ ТЕХНИКУМ ПОСЁЛКА ПРОВИДЕНИЯ»

Работа к защите допущена
Зам.директора по УМР
_____А.Р. Бархударян
«____» _____ 2020 г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

(ДИПЛОМНАЯ РАБОТА)

Тема: Учет аудит и анализ расчетов с персоналом по оплате труда (на примере ООО «Универсал»)

Специальность «Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям)

Группа №38.02.01

Обучающаяся _____Сташенко Светлана Викторовна_____

(Фамилия Имя Отчество)

Руководитель работы _____Кравченко Оксана Владимировна_____

(Фамилия Имя Отчество)

Работа представлена «_____»_____ 2020 г.

Защищена «____» _____2020 г. **с оценкой** _____

Руководитель _____

(подпись)

Председатель Государственной

экзаменационной комиссии _____/_____/

Провидения, 2020 г.

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ……..……3
I. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА В ООО «УНИВЕРСАЛ»
1.1 Нормативно-правовое регулирование учета труда и его оплаты……..7
1.2 Виды, формы и системы оплаты труда……8
1.3 Синтетический и аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда……....12
1.4 Учет удержаний из заработной платы……..16
II. АУДИТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА В ООО «УНИВЕРСАЛ»
2.1 Источники проверки расчетов по оплате труда……24
2.2 Обобщение результатов аудиторской проверки……25
III. АНАЛИЗ ФОНДА ОПЛАТЫ ТРУДА В ООО «УНИВЕРСАЛ»
3.1 Цели и задачи анализа……33
3.2 Анализ обеспеченности предприятия трудовыми ресурсами и движения рабочей силы……..….35
3.3 Анализ использования рабочего времени…….38
3.4 Анализ фонда заработной платы……43
ЗАКЛЮЧЕНИЕ……..49
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ……..54
ПРИЛОЖЕНИЯ

Введение

В условиях кризиса рыночной экономики отношения в сфере оплаты труда претерпели существенные изменения и продолжают изменяться. В настоящее время значительные, подчас необоснованные, различия в оплате труда существуют не только между бюджетным и внебюджетным секторами, но также между отраслями в рамках одного сектора, между работодателями одной отрасли и даже между работниками одного работодателя. Такая ситуация порождает ряд проблем, начиная от снижения эффективности работы организации в целом в силу нарушения стимулирующей функции заработной платы и заканчивая общим понижением солидарности работников.

Труд является важнейшей частью экономики - он одновременно товар и причина появления добавленной стоимости, так как продукция при приложении к ней труда становятся дороже. Отсюда возникает необходимость оценить и оплатить труд во всех его проявлениях, включив затем расходы на оплату труда в рамках установленных государством законов в стоимость продукции. Организация учета, аудита и анализа оплаты труда работников является одним из важнейших направлений деятельности любого предприятия, так как это один из наиболее трудоёмких и ответственных участков работы бухгалтера, и должен обеспечить оперативный контроль над количеством и качеством труда, за использованием средств, включаемых в фонд заработной платы и выплат социального характера.

Поэтому учет труда и заработной платы занимает одно из центральных мест в системе учета. От правильности начисления заработной платы, удержаний из нее зависит размер налогов уплачиваемых предприятием. Несвоевременное и ошибочное ведение учета расчетов по оплате труда влечет за собой значительные штрафы и другие меры наказания, что отрицательно сказывается на деятельности всего предприятия.

Актуальность состоит в том, подходит ли стимулирование с помощью заработной платы, используется ли оно в соответствии с требованиями времени,

правильно ли определен размер вознаграждения, чтобы вызвать поведение, соответствующее требованиям предприятия.

К кругу актуальных проблем относится трудосбережение, связанное как с формированием трудового потенциала, так и эффективным его использованием. По определению специалистов-социологов труд является категорией не только экономической, но и политической, так как занятость населения, уровень ее профессиональной подготовки и эффективность труда в жизни государства в целом и регионов в частности играют очень важную роль в развитии общества.

Целью данной дипломной работы является изучение методологических вопросов постановки учета расчетов по оплате труда в исследуемой организации, сравнение методики ведения учета данной организации с нормативно-законодательной базой, рассмотрение методики проведения аудита расчетов по оплате труда, проведение анализа фонда заработной платы, а также использования трудовых ресурсов в организации.

Для осуществления поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- изучить нормативно-правовое регулирование учета оплаты труда;
- разобрать формы и системы оплаты труда
- изложить порядок учета расчетов по оплате труда;
- исследовать методику ведения учета расчетов по оплате труда в организации и сделать выводы по соответствию нормативно-законодательной базе;
- представить цель, задачи, источники информации, план и программу проведения аудита расчетов по оплате труда;
- провести проверку правильности отражения операций расчета с персоналом по оплате труда;
- выявить недостатки и указать меры по их устранению;
- провести анализ использования трудовых ресурсов, производительности труда, фонда заработной платы;

Объектом исследования данной дипломной работы является оплата труда как экономическая и социальная категория в обществе с ограниченной

ответственностью «Универсал».

ООО «Универсал» зарегистрировано в реестре за № 2-5738 ИФНС России по Промышленному району г.Самары 25 октября 2007г. по адресу: Российская Федерация, 443092 г. Самара, ул. Физкультурная, д. 146. Лицензия №005177 выдана отделом юстиции Администрации Самарской области 17 июня 1993г.

Предмет исследования выпускной квалификационной работы является порядок ведения учета и методология проведения аудита расчетов с работниками по оплате труда и прочим операциям в ООО «Универсал».

Организация в своей деятельности руководствуется Конституцией РФ, ГК РФ, Федеральным Законом «Об обществах с ограниченной ответственностью», и иным действующим законодательством РФ, а также собственными учредительными документами и Уставом.

Уставный капитал состоит из номинальной стоимости долей его участников. Общество имеет уставный капитал в размере 10 000 руб.

В соответствии с Уставом ООО «Универсал» целью организации является получение прибыли. Фирма начала свою деятельность, как производитель жалюзи и противомоскитных сеток. Сейчас это направление одно из основных и представлено широким ассортиментом продукции. Основным видом деятельности так же является предоставление посреднических услуг при покупке, продаже готовых изделий, осуществление монтажных работ.

Организационная структура бухгалтерской службы ООО «Универсал» является централизованной. Отдел бухгалтерии состоит из главного бухгалтера и трех бухгалтеров. Все работники бухгалтерии имеют прямую подчиненность главному бухгалтеру.

В целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности в обществе создается ревизионная комиссия в составе трех человек избираемые на срок один год.

Период исследования данной организации 2018-2019 гг. Прибыль от финансово-хозяйственной деятельности составила в 2018 г 886 320 руб., а в 2019г.

1 301 640 руб., что на 46,9% больше. При этом чистая (нераспределенная)

прибыль увеличилась на 20 282 руб. или 32,7% .

При росте товарной продукции в 2019 г. на 17,1%, валовая прибыль увеличилась на 124,6%, что на 607 530 руб. больше, чем в аналогичном периоде предыдущего года. Увеличение выручки от реализации товаров за отчетный период на 22,6% связано, прежде всего, с увеличением себестоимости продукции и соответственно с ростом цен на реализуемые товары.

В связи с расширением финансово-хозяйственной деятельности на ООО «Универсал» в 2019 году было принято 37 новых сотрудников, в то же время фонд заработной платы вырос на 84,3%. Это изменение оправдано не только ростом численности работников, но и происходящими в стране инфляционными процессами. С помощью последних данных можно вычислить среднюю заработную плату на ООО «Универсал». Для этого необходимо сумму фонда оплаты труда разделить на среднесписочную численность работников и на 12 месяцев.

Таким образом, средняя заработная плата в организации в 2018 году составила около 7 916,6 руб. (4 274 964:45:12), а в 2019 году 12 505,2 руб. (12 155 054,4:81:12), из приведенного видно, что оплата труда работников увеличилась по сравнению с аналогичным периодом предыдущего года.

В состав персонала предприятия входят основные и вспомогательные рабочие, специалисты и управленческий персонал.

Структура работы соответствует логике исследования и включает в себя введение, теоретическую часть, практическую часть, заключение, список литературы, приложения.

I. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА В ООО «УНИВЕРСАЛ»

1.1 Нормативно-правовое регулирование учета труда и его оплаты

Ведение бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с нормативными документами, имеющими разный статус. Одни из них обязательны к применению (Закон "О бухгалтерском учете", положения по бухгалтерскому учету), другие носят рекомендательный характер (План счетов, методические указания, комментарии).

В зависимости от назначения и статуса нормативные документы целесообразно представить в виде следующей системы:

1 уровень - законодательные акты, указы Президента РФ и постановления Правительства, регламентирующие прямо или косвенно организацию и ведение бухгалтерского учета в организации;

Среди них:

1) Конституция Российской Федерации
2) Гражданский Кодекс Российской Федерации, ч.1 и 2.
3) Налоговый Кодекс Российской Федерации, ч.1 и 2 .
4) Трудовой Кодекс Российской Федерации.
5) Семейный Кодекс Российской Федерации.
6) Федеральный закон от 06.12.2011 N 402–ФЗ «О бухгалтерском учете»
7) Постановление Госкомстата РФ от 05.01.2004г. №1 «Об утверждении унифицированных форм первичной документации по учету труда и его оплаты».
8) Постановление Минтруда РФ от 30.12.99г. №56 «Об утверждении разъяснения «О норме рабочего времени и порядке определения часовой тарифной ставки из установленной месячной тарифной ставки в 2000 году».
9) Постановление Правительства РФ от 22.07.2008г. №554 «О минимальном размере повышения оплаты труда за работу в ночное время».
10) Постановление Правительства РФ от 24.12.2007г. №922 «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы».

11) Федеральный закон от 15.12.01г. №167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.01.2009).

12) Федеральный закон от 08.06.91г. №1499-1 «О медицинском страховании граждан в Российской Федерации» (ред. от 23.07.2008г. №160-ФЗ).

13) Федеральный закон от 28.11.2018г. №216-ФЗ «О бюджете Фонда социального страхования Российской Федерации на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов" (принят ГД ФС РФ 23.11.2018)».

2 уровень - стандарты (положения) по бухгалтерскому учету и отчетности:

1) «Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», утв. приказом Минфина России от 29.07.98г. №34-н. (с изменениями и дополнениями от 11 апреля 2018 г..)

2) Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99

3 уровень - методические рекомендации (указания), инструкции, комментарии, письма Министерства финансов РФ и других ведомств:

1) «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению», утв. приказом Минфина России от 31.10.00г. №94-н. (ред. от 08.11.2010г.)

4 уровень - рабочие документы по бухгалтерскому учету самой организации.

1.2 Виды, формы и системы оплаты труда

Виды, формы и системы заработной платы устанавливают связь между величиной заработка и количеством и качеством труда и обуславливают определенный порядок ее начисления в зависимости от организации производства и результатов самого труда.

Существуют 2 вида оплаты труда:

1) Основная – это заработная плата, начисленная работнику за отработанное время, количество и качество труда (оплата по сдельным расценкам, окладам, тарифным ставкам, премии, доплаты компенсирующего характера).

2) Дополнительная – это выплаты за неотработанное время,

предусмотренные законодательством (оплата очередных отпусков, льготных часов подросткам, перерывов в работе кормящим матерям и т.д.)[1]

На рисунке 1 приведены наиболее распространенные формы и системы заработной платы.

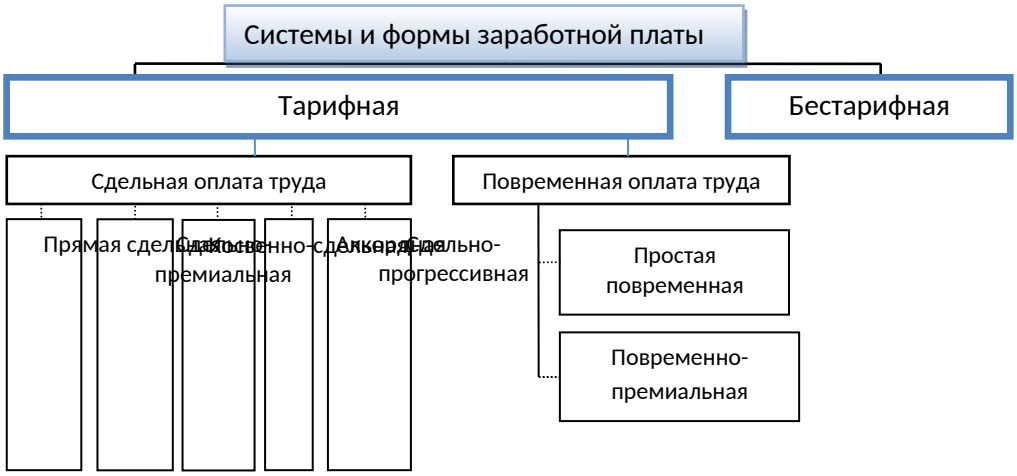

Рис. 1. Системы и формы заработной платы

Бестарифная система предусматривает определение размера заработной платы каждого работника в зависимости от конечного результата работы всего коллектива. При этом индивидуальная заработная плата работника может представлять:

а) долю в общем заработном фонде оплаты труда в соответствии с коэффициентом трудового участия;

б) в виде установленного оклада (применяется обычно для руководителей, специалистов, служащих);

в) процент от выручки или прибыли (устанавливается для менеджеров, работников отдела снабжения или сбыта и т.д.)[2].

Менеджеру по снабжению Фадееву А.Х. установлен заработок в размере 5% от прибыли. Прибыль за январь месяц составила 275 000 руб. Фадееву А.Х. начислено 13 750 руб. (275 000 руб. * 0,05).

Тарифная система представляет собой совокупность нормативов (тарифная сетка, тарифная ставка, оклад коэффициенты), с помощью которых регулируется

[1] Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет [Текст]: учебное пособие / Н.П. Кондраков. - М.: Инфра – М, 2017. – с.64

[2] Зонова, А.В. Бухгалтерский учет и анализ [Текст]: учебное пособие / Зонова А.В., Адамайтис Л.А., Бачуринская И.Н. – М.: Эксмо, 2017г. – с.256

уровень заработной платы различных групп и категорий работников. При этом уро уровень заработной платы различных групп и категорий работников. При этом уровень заработной платы зависит от сложности и интенсивности труда, условий труда и природно-климатических условий, в которых выполняется работа[3].

При повременной форме оплаты заработок рабочего определяется его квалификацией и количеством фактически отработанного времени:

1) З повр = ТС дн х Т эф (в днях), или 2) З повр = ТС ч х Т эф (в часах)

где, ТС— тарифная ставка, руб.;

Т — отработанное время.

Бухгалтеру Мироновой М.А. установлен оклад 16 500 руб. Если она отработала все рабочие дни в месяце, то ей будет начислено 16 500 руб. В ноябре месяце она отработал не все рабочие дни, а только 18. Тогда заработок начисляется за фактически отработанное время. (Число рабочих дней в месяце при двух выходных - 20). Ей будет начислено 14 850 руб. (16 500 руб. / 20 дней * 18 дней).

Водителю Рябову С.В. в течение месяца отработал 150 часов. Его часовая тарифная ставка - 75 руб. Заработок за месяц составит 11 250 руб. (75 руб. * 150 часов).

Для создания материальной заинтересованности у рабочих применяется повременно-премиальная система. Она включает премирование за выполнение и перевыполнение различных показателей; конкретно для каждой профессии разрабатывается система показателей, которая в наибольшей степени стимулирует работу рабочих этой профессии[4].

Приказом по организации бухгалтеру Мироновой М.А. в июне месяце установлена премия в размере 20%. Так как заработная плата Мироновой М.А. составила в отчетном месяце за фактически отработанное время 16 500 руб., то ей будет начислена премия в сумме 3 300 руб. (16 500 руб. * 0,2).

Сдельная форма оплаты применяется на тех работах, где выработка продукции

---

[3] Бабаева, Ю. А. Бухгалтерский учет [Текст]: учебное пособие / Ю.А.Бабаева, И.П. Комисарова – М.: ЮНИТИ-ДИАНА, 2016. – с.243

[4] Сапожникова, Н.Г. Бухгалтерский учет [Текст]: учебник / – 2-ое изд. перераб. и доп. – М.: КНОРУС, 2017. – с.197

и ее качество в значительной степени зависят от личного навыка, умения, квалификации и интенсивности труда рабочих.

При прямой сдельной оплате заработок рабочего находится в прямой связи с количеством и качеством произведенной им продукции. Этот заработок определяется умножением сдельной расценки за единицу продукции на общую выработку продукции за тот или иной отрезок времени (месяц, смену и т. д.).

Зсд = Рсд х Вфакт (мес),

где , Рсд — сдельная расценка, руб/нат. ед.;

Вфакт — количество произведенной продукции, нат. ед.;

При установленной норме времени на выполнение работы сдельную расценку определяют умножением часовой тарифной ставки на норму времени на изготовление единицы продукции в часах:

Р сд = ТСч х Н вр ,

где, Нвр — норма времени на изготовление единицы продукции, ч[5].

Сборщик Романов А.Ф. произвел сборку 150 изделий. Расценка за единицу изделия - 80 руб. Его заработок за месяц составил 12 000 руб. (80 руб.* 150 шт.).

Сдельная оплата труда в большинстве случаев дополняется премиями, и тем самым образуется сдельно-премиальная система оплаты труда. Премии устанавливаются рабочим за перевыполнение технически обоснованных норм выработки, за экономию сырья и материалов, электроэнергии, за выпуск продукции высшей категории качества, рост производительности и т.д.

Сборщику Романов А.Ф. согласно порядку, принятому в организации, установлена премия в размере 20%. Сумма премии равна 2400 руб. (12 000 руб. * 0,2).

Косвенная система используется для оплаты рабочих, труд которых не поддается нормированию и учету. По этой системе обычно оплачивается труд рабочих, обслуживающих основное производство. При этом заработок зависит не от их личной выработки, а от результатов труда обслуживаемых ими основных

[5] Сапожникова, Н.Г. Бухгалтерский учет [Текст]: учебник / – 2-ое изд. перераб. и доп. – М.: КНОРУС, 2017. – с.198

рабочих:

З вп.раб.мес. = Р сд.косв. х В мес.

Бригадиру Юсупову М.Ф. начислено 10% заработка основных рабочих. Заработок этих рабочих за месяц составил 120 000 руб. Бригадиру Юсупову М.Ф. будет начислено за этот месяц 12 000.

Аккордная оплата применяется в исключительных случаях. Например, выполнение срочных работ, ликвидация аварий. Размер оплаты труда устанавливается за весь заданный объем работ по договоренности между рабочими и администрацией. Рабочий получает зарплату независимо от проработанного времени.

Сдельно-прогрессивная оплата труда - система оплаты труда, которая предусматривает оплату выработанной продукции в пределах установленных норм по прямым расценкам, а изделия сверх нормы оплачиваются по повышенным расценкам согласно установленной шкале, но не свыше двойной сдельной расценки. Применение данной системы оплаты труда на практике оправдано лишь на "узких" участках производства, там где нужно стимулировать ускоренный выпуск продукции[6].

Монтажник Хасаншин А.Н.установил 80 окон. Расценка за единицу в пределах 60 изделий - 150 руб., более 60 изделий - выше на 10%, т. е. 165 руб. (150 руб. * 0,1). Заработок Хасаншина А.Н. за все количество изделий составит 12 300 руб. [(60 шт. * 150 руб.) + (20 шт. * 165 руб.)].

1.3 Синтетический и аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда

Синтетический учет расчетов с персоналом (состоящим и не состоящим в списочном составе организации) по оплате труда (по всем видам заработной платы, премиям, пособиям, пенсиям, работающим пенсионерам и другим выплатам), а

[6] Зонова, А.В. Бухгалтерский учет и анализ [Текст]: учебное пособие / Зонова А.В., Адамайтис Л.А., Бачуринская И.Н. – М.: Эксмо, 2017г. – с.255

также по выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам данной организации осуществляется на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Субсчета к этому счету на исследуемом предприятии не открываются.

Счет 70- пассивный. По кредиту счета отражают начисления по оплате труда, пособий за счет отчислений на государственное социальное страхование, пенсий и других аналогичных сумм, а также доходов от участия в организации. А по дебету - удержания из начисленной суммы оплаты труда и доходов, выдачу причитающихся сумм работникам и не выплаченные в срок суммы оплаты труда.

Сальдо этого счета, как правило, кредитовое и показывает задолженность организации перед рабочими и служащими по заработной плате и другим указанным платежам[7].

Операцию по начислению и распределению оплаты труда, включаемой в издержки производства и обращения, совершенные в ООО «Универсал» 7.07.2019г. были оформлены бухгалтерскими записями, представленными в таблице 1.

Таблица 1 Корреспонденция счетов по начислению заработной платы

Содержание факта хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	дебет	кредит	
1.Начислена заработная плата работникам, занятым в основном производстве	20	70	739 000
2.Начислена заработная плата работникам, занятым во вспомогательном производстве	23	70	18 000
3.Начислена заработная плата работникам, занятым сбытом продукции	44	70	101 000
4.Начислены дивиденды учредителям	84	70	60 000

Выдачу сумм заработной платы и пособий производят наличными средствами из кассы или с расчетного счета организации на счет сотрудника. Оформляют выплату заработной платы следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 70 ‹‹ Расчеты с персоналом по оплате труда ››;

[7] Зонова, А.В. Бухгалтерский учет и анализ [Текст]: учебное пособие / Зонова А.В., Адамайтис Л.А., Бачуринская И.Н. – М.: Эксмо, 2017г. – с.283

Кредит счета 50 ‹‹Касса ›› или счета 51 «Расчетный счет»[8].

В ООО «Универсал» 08.07.2019г. была произведена выплата заработной платы сотрудникам наличными из кассы, отраженная бухгалтерской записью, представленной в таблице 2. Выплату заработной платы с расчетного счета в исследуемой организации не производят.

Таблица 2 Корреспонденция счетов по выплате заработной платы

Содержание факта хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	дебет	кредит	
Выплата заработной платы за июнь 2019г. По платежной ведомости	70	50	835 000

Заработную плату выдают из кассы в течение трех дней. По истечении этого срока бухгалтер-кассир против фамилии работников, не получивших заработную плату, делает отметку ‹‹задепонировано›› и составляет реестр не выданной заработной платы.

10.07.2019 в учете ООО «Универсал» была отражена операция по депонированию и возвращению в банк не выплаченной в срок заработной платы, представленная в таблице 3.

Таблица 3 Корреспонденция счетов по депонированию заработной платы

Содержание факта хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	дебет	кредит	
Депонирована заработная плата за июнь 2019г.	70	76	83 000
Сдана на расчетный счет в банк депонированная заработная плата	51	50	83 000

Учет расчетов с депонентами ведут в книге учета депонированной заработной платы, заполняемой по данным реестра не выданной заработной платы. Книгу открывают на год. Для каждого депонента в ней отводят отдельную строку, в которой указывают табельный номер депонента, его фамилию, имя, отчество, депонированную сумму и отметки о ее выдаче. Суммы, оставшиеся на конец года не выплаченными, переносят в новую книгу, открываемую также на год.

[8]Богаченко, В.М. Курсы современного бухгалтерского учета. Самоучитель [Текст] / В.М. Богаченко, Кирилова Н.А. – Ростов н/Д: Феникс, 2016. – с.211

В развитие определенного синтетического счета в разрезе его видов, частей, статей, и где это требуется, с оценкой информации в натуральном, трудовом и денежном выражении открываются аналитические счета. Данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета[9].

В ООО «Универсал» аналитический учет по счету 70 ведут в лицевых счетах рабочих и служащих (ф. № Т-54).

Для осуществления табельного учета и контроля трудовой дисциплины применяется табель учета использования рабочего времени (ф.№ Т-13). Табельный учет охватывает всех работников организации. Каждому из них присваивается определенный табельный номер, который указывается во всех документах по учету труда и заработной платы. Сущность табельного учета заключается в ежедневной регистрации явки работников на работу, с работы, всех случаев опозданий и неявок с указанием их причин, а также часов простоя и часов сверхурочной работы.

Оплату труда при этом начисляют в лицевом счете (ф. № Т-54) в котором записывают необходимые сведения о работнике (семейное положение, разряд, оклад, стаж работы, время поступления на работу и др.), все виды начислений и удержаний из заработной платы за каждый месяц. По этим данным легко рассчитать средний заработок за любой период времени.

На основании данного лицевого счета в ООО «Универсал» составляют расчетную ведомость (ф. № Т-51), которая позволяет определить сумму заработка работников за месяц и произвести из этой суммы необходимые удержания для определения суммы заработной платы, подлежащей выдаче на руки работникам. В левой части этой ведомости записывают суммы начислений заработной платы по ее видам (сдельно, повременно, премии и разного рода оплаты), а в правой - удержания по их видам и сумму к выдаче.

Для выплаты заработной платы используют платежную ведомость. В ней указывают фамилии и инициалы работников, их табельные номера, суммы к выдаче

[9] Зонова, А.В. Бухгалтерский учет и анализ [Текст]: учебное пособие / Зонова А.В., Адамайтис Л.А., Бачуринская И.Н. – М.: Эксмо, 2017г. – с.284

и расписку в получении заработной платы. В ООО «Универсал» дополнительно к платежной ведомости на каждого работника составляются отдельные расчетные листки, где указываются: фамилия, имя, отчество работника, табельный номер, оклад, должность, сколько начислено и удержано и сумма к выдаче.

Для учета и регистрации платежных ведомостей по произведенным выплатам работникам организации применяется журнал регистрации платежных ведомостей (ф. № Т-53а). При этом со вступлением в силу закона о бухучете от 06.12.2011 № 402–ФЗ использование унифицированных форм перестало быть обязательным.

Бланки табеля с частично заполненными реквизитами создаются с помощью средств вычислительной техники. Форма табеля изменяется в соответствии с принятой технологией обработки данных.

В конце года лицевые счета сдают на хранение. Срок хранения - 75 лет.

1.4 Учет удержаний из заработной платы

Из начисленной работникам организации заработной платы, оплаты труда по трудовым соглашениям, договора подряда и по совместительству производят различные удержания, которые можно разделить на две группы: обязательные удержания и удержания по инициативе организации.

Обязательными удержаниями являются налог на доходы физических лиц, по исполнительным листам и надписям нотариальных контор в пользу юридических и физических лиц.

По инициативе организации через бухгалтерию из заработной платы работников могут быть произведены следующие удержания:

- долг за работником; ранее выданные плановый аванс и выплаты, сделанные в межрасчетный период;
- в погашение задолженности по подотчетным суммам;
- квартплата (по спискам, предоставленным ЖКО предприятиям);
- за содержание ребенка в ведомственных дошкольных учреждениях;
- за ущерб, нанесенный производству;

– за брак; денежные начеты;

– за товары, купленные в кредит;

– подписная плата за периодические издания;

– членские профсоюзные взносы;

– перечисления сторонним организациям и в кассу взаимопомощи;

– перечисления в филиалы Сберегательного банка.

В настоящее время налогообложение доходов физических лиц осуществляется в соответствии с гл. 23 ч. 2 НК РФ в порядке, предусмотренном Методическими рекомендациями налоговым органам.

Налогоплательщиками налога на доходы с физических лиц признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников, расположенных в РФ, не являющиеся налоговыми резидентами РФ[10].

При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме, или право на распоряжение, которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды.

Если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, по решению суда или иных органов производится какие-либо удержания, такие удержания не уменьшают налоговую базу.

Не подлежат налогообложению: государственные пособия по безработице, беременности и родам; пенсии, суммы единовременной материальной помощи и ряд других доходов физических лиц[11].

При определении размера налоговый базы налогоплательщик имеет право на получение следующих стандартных налоговых вычетов[12]:

– в размере 3000 руб. за каждый месяц налогового периода (для лиц связанных с работами по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС);

---

[10] Ст. 207 Налогового Кодекса Российской Федерации

[11] Ст. 217 Налогового Кодекса Российской Федерации

[12] Ст. 218 Налогового Кодекса Российской Федерации

– в размере 500 руб. за каждый месяц налогового периода (Героев Советского Союза и Героев РФ, а также лиц, награжденных орденом Славы трех степеней и др.);

– в размере 400 руб. за каждый месяц налогового периода распространяется на оставшиеся категории налогоплательщиков;

Стандартные налоговый вычет 400 руб. действует до месяца, в котором доход налогоплательщиков, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода, превысил 40 000 руб. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 40 000 руб., налоговый вычет, предусмотренный настоящим подпунктом, не применяется.

– в размере 1400 руб. за каждый месяц налогового периода распространяется на первого и второго, и 3000 на третьего и последующих детей у налогоплательщиков.

Стандартные налоговый вычет 1400 руб. действует до месяца, в котором доход налогоплательщиков, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода, превысил 280 000 руб. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 280 000 руб., налоговый вычет, предусмотренный настоящим подпунктом, не применяется.

Налоговый вычет расходов на содержание ребенка (детей) производится на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося дневной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта в возрасте до 24 лет у родителей и супругов, опекунов или попечителей.

Вдовам (вдовцам), одиноким родителям, опекунам или попечителям налоговый вычет производится в двойном размере.

Помимо перечисленных налоговых вычетов налогоплательщики имеют право на социальные, имущественные и профессиональные вычеты.

Социальные налоговые вычеты предоставляются в сумме доходов, перечисляемых налогоплательщиком на благотворительные цели; в сумме, уплаченной в налоговом периоде, за обучение в образовательных учреждениях (до 50 000 руб.).

Указанные вычеты предоставляются на самого налогоплательщика и на его

детей. По дорогостоящим видам лечения в медицинских учреждениях РФ (по установленному Правительством РФ перечню) сумма налогового вычета принимается в размере фактически произведенных расходов[13].

Имущественные налоговые вычеты предоставляются в суммах, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи жилых домов, квартир, дач, садовых домиков или земельных участков, находившихся в собственности налогоплательщика менее трех лет, но не превышающих в целом 1 000 000 руб.[14].

Профессиональные вычеты предоставляются категориям налогоплательщиков в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов или в установленных размерах (на создание научных разработок - в размере 20% к сумме начисленного дохода, за открытие, изобретение и создание промышленных образцов - в сумме 30% от дохода , полученного за первые два года использования и т.п.)[15].

Ставка налога на доходы физических лиц устанавливается в размере 13%. Налоговая ставка устанавливается в размере 35% в отношении следующих доходов:

- стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг,

- процентных доходов по вкладам в банках в части превышения суммы, рассчитанной исходя из 3/4 действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ, в течение периода, за который начислены проценты, по рублевым вкладам и 9% годовых по вкладам в иностранной валюте;

-суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиком заемных средств в части превышения установленных Налоговым кодексом размеров.

Налоговая ставка устанавливается в размере 30% в отношении дивидендов и доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ[16].

Бухгалтер Миронова М.А. получает зарплату в размере 16 500 руб. в месяц. Она имеет дочь в возрасте 14 лет. Рассчитаем налог на доходы физических лиц,

[13] Ст. 219 Налогового Кодекса Российской Федерации
[14] Ст. 220 Налогового Кодекса Российской Федерации
[15] Ст. 221 Налогового Кодекса Российской Федерации
[16] Ст. 224 Налогового Кодекса Российской Федерации

который был удержан за четыре первых месяца 2019 года.

В январе, феврале, марте, апреле 2019 года сумма налога будет следующей:

(16500 руб. - (400 руб.+1400 руб.) · 13% = 1911руб.

Таким образом, за январь - апрель 2019 года из зарплаты Мироновой М.А. был удержан налог в сумме 7644 руб. (1911 руб. · 4 мес.).

В результате она получит 58356 руб. (16500 руб. · 4 мес.) - 7644 руб.).

Все сведения необходимые для расчета налога на доходы с физических лиц отражаются в Налоговой карточке по учету доходов и налога на доходы физических лиц, которая открывается на каждого работника ООО «Универсал».

Кроме того, на ООО «Универсал» составляется отчет по сотрудникам за каждый месяц, где показывается оклад каждого работника, количество детей и тип вычета.

Таким образом в учете ООО «Универсал» 8.07.2019г. была сделана запись на сумму общего НДФЛ по всем сотрудникам, представленная в таблице 4.

Таблица 4 Корреспонденция счетов по учету НДФЛ

Содержание факта хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	дебет	кредит	
Удержан НДФЛ за июнь 2019г.	70	68	111 540
Перечислен НДФЛ в бюджет за июнь 2019	68	51	111 540

По исполнительному листу удерживаются алименты, а также суммы в возмещение морального и материального вреда. Порядок удержания алиментов определен Семейным кодексом.

В соответствии с Семейным кодексом алименты выплачиваются на основании следующих документов: соглашение об уплате алиментов, которое заключается между лицом, обязанным уплачивать алименты, и их получателем, а при недееспособности указанных лиц между их законными представителями.

Соглашение заключается в письменной форме, подлежит нотариальному удостоверению и имеет силу исполнительного листа; решения суда по исполнительному листу (при отсутствии соглашения об уплате алиментов); заявления плательщика алиментов, если он изъявил добровольное желание

добровольно платить алименты (без решения суда или указанного ранее соглашения) и подал заявление об уплате алиментов в бухгалтерию по месту своей работы.

Поступившие в бухгалтерию организации исполнительные листы или заявления плательщика регистрируют в специальном журнале или карточке и хранят как бланки строгой отчетности. О поступлении исполнительных документов бухгалтерия сообщает судебному исполнителю и изыскателю.

В письменных заявлениях работников организации о добровольной уплате алиментов они обязаны указать следующие данные: фамилию, имя, отчество заявителя и получателей алиментов, дату рождения детей или других лиц, на содержание которых взыскиваются алименты, адрес лица, которое будет получать алименты, размер алиментов (на содержание несовершеннолетних детей в твердой денежной сумме или в размере: на 1 ребенка - 1/4, на 2 детей - 1/3, на 3 детей и более - 50% заработка (дохода), но не менее суммы установленной законодательством, а на содержание нуждающихся в помощи родителей, супругов, других лиц - в твердой денежной сумме)[17].

Если работник, который, добровольно уплачивая алименты, подал заявление о прекращении взыскания или сменил место работы, то организация обязана сообщить в суд по месту нахождения организации и изыскателя о прекращении взыскания. Перечень доходов, из которых удерживаются алименты: заработная плата, все виды доплат и надбавок, премии.

Алименты не взыскивают с сумм материальной помощи, единовременных премий, компенсационных выплат за работу во вредных и экстремальных условиях и иных выплат, не носящих постоянного характера.

Удержанные суммы алиментов бухгалтерия обязана в течение трех дней со дня выплаты заработной платы выдать взыскателю лично из кассы, перевести по почте акцептованным платежным поручением (с отнесением расходов по переводу на взыскателя) или перечислить на счет взыскателя по вкладам в отделение Сберегательного банка на основании письменного заявления заявителя. Если адрес заявителя неизвестен, то удержанные суммы перечисляют на депозитный счет суда

[17] Ст. 81 Семейного Кодекса Российской Федерации

по месту нахождения организации.

В марте 2019 года монтажнику ООО «Универсал» Якубенко С.А. начислена заработная плата в размере 12300 руб. Якубенко С.А. разведен с женой и не состоит в другом браке. Из его зарплаты ежемесячно удерживается 25 процентов на содержание ребенка по соглашению об уплате алиментов.

Так как совокупный доход Якубенко С.А. в марте 2019 года не превысил 40 000 руб., ему предоставляются стандартные налоговые вычеты: на него самого - 400 руб; на содержание ребенка - 2800 руб.

Если же плательщик алиментов вступит в новый брак, то стандартные налоговые вычеты на ребенка в двойном размере ему больше не предоставляются. Начиная со следующего месяца после регистрации брака, он будет иметь право на вычет на содержание ребенка только в размере 1400 руб.

Налогооблагаемый доход Якубенко С.А. в марте 2019 года составил:

12300 руб. - 400 руб. - 2800 руб. = 9 100 руб.

Налог на доходы физических лиц, подлежащий уплате в бюджет, равен: 9 100 руб. · 13% = 1 183 руб.

Сумма алиментов, которую надо удержать из зарплаты Якубенко С.А., такова: (12300 руб. - 1183 руб.) · 25% = 2 779 руб.25 коп.

Таким образом, Якубенко С.А. выплачивается следующая сумма:

12300 руб. - 1287 руб. - 2779 руб.25 коп. = 8233 руб. 75 коп.

При этом в учете ООО «Универсал» 7.07.2019г. были сделаны записи, представленные в таблице 5.

Таблица 5 Корреспонденция счетов по учету алиментов

Содержание факта хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	дебет	кредит	
Удержано по исполнительному листу	70	76	2779,25
Погашение задолженности по алиментам	76	50	2779,25

Погашение задолженности по алиментам также может отражаться следующей проводкой:

Д 76 ‹‹ Расчет с разными дебиторами и кредиторами ››

К 51 ‹‹ Расчетные счета ›› (при переводе по почте или зачислении на счет получателя в Сберегательном банке).

Материальная ответственность работников за ущерб, причиненный организации, предусматривается ТК РФ. Различают полную и ограниченную материальную ответственность.

Полная материальная ответственность возникает при заключении договора о полной материальной ответственности между организацией и работником, отвечающим за сохранность соответствующего имущества (состоящим в штате организации, совместителем, временным сезонным рабочим). Полная материальная ответственность возникает, когда ущерб причинен недостачей, умышленным уничтожением или порчей какого-либо имущества и когда ущерб причинен в состоянии наркотического опьянения или он явился следствием преступных действий работника, установленных приговором суда.

Ограниченную материальную ответственность несут работники за порчу или уничтожение по небрежности материалов, полуфабрикатов, готовых изделий, инструментов, специальной одежды и других предметов, выданных в личное пользование, если ущерб причинен в ходе трудового процесса. Данная ответственность не может превышать среднего месячного заработка виновного работника на день выявления ущерба[18].

На сумму прочих удержаний из заработной платы учете делаются записи, представленные в таблице 6.

Таблица 6 Корреспонденция счетов по учету материального ущерба

Содержание факта хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Удержано с виновников брака	70	28
Удержано за товары, проданные в кредит, по ссудам банков, по предоставленным, займам, на суммы, взысканные в возмещение недостач, уплаченных штрафов, причиненного ущерба	70	73

В ООО «Универсал» за исследуемый период подобные операции не

[18] Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет [Текст]: учебное пособие / Н.П. Кондраков. - М.: Инфра – М, 2017. – с.69

совершались.

II. АУДИТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА В ООО «УНИВЕРСАЛ»

2.1 Источники проверки расчетов по оплате труда

Цель аудита расчетных операций определяется федеральным стандартом № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности». Цель аудита заключается в выражении мнения о достоверности показателей бухгалтерской отчетности в части задолженности по расчетам с подотчетными лицами и персоналом по оплате труда. Кроме того, аудитор должен высказать мнение о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета расчетных операций законодательству Российской Федерации[19].

Источниками информации для аудитора является первичная документация по учёту кадров, учёту рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда. Обязательной проверке подлежат:

-документы, оформляющие прием на работу сотрудников ООО «Универсал» (приказы, заявления о приеме на работу; трудовые договоры) - документы, регламентирующие непосредственно трудовую деятельность должностные инструкции, штатное расписание, приказы директора по кадровым вопросам);

- договоры гражданско-правового характера (подряда, возмездного оказания услуг и др.), заключаемые организацией. Устанавливается правильность оформления договоров, экономическая целесообразность их заключения, реальность полученных по ним результатов и выгод для предприятия, правильность расчетов по договорам, налогообложения и отражения в учете.

- табели учета рабочего времени - проверяется для каждого работника количество отработанных рабочих дней, в случае если за какие-то дни рабочее время для работника не проставлено, устанавливается какими документами подтвержден либо оформлен невыход на работу (листки временной нетрудоспособности, объяснительные и др.);

- расчетные ведомости по заработной плате - соответствуют ли данные

[19] Парушина, Н.В. Аудит расчетов с персоналом по оплате труда и с подотчетными лицами [Электронный ресурс] //Аудитор - 2017г. - №1 Режим доступа: http://gaap.ru/bıblıo/audıtor/0106_03.asp

ведомости размерам заработной платы, предусмотренным трудовым договором, правильно ли произведен расчет в случаях, когда отчетный период отработан работником не полностью;

- платежные ведомости по заработной плате - проверяется оформление ведомости, наличие расходных кассовых ордеров на получение кассиром наличных денег для выплаты работникам, росписи в получении денежных средств;

- кассовые документы (приходные и расходные кассовые ордера) - по суммам, выданным в подотчет;

- авансовые отчеты, первичные документы к ним - командировочные удостоверения, задания на командировку, проездные документы и др.;

- лицевые счета, налоговые карточки, индивидуальные карточки учета сумм, начисленных выплат и иных вознаграждений, а также сумм начисленных страховых взносов - на каждого работника на предмет правильности начисления выплат;

Далее проверяются регистры бухгалтерского учета:

- журнал-ордер ведется по каждому счету, так как в организации бухгалтерский учет ведется с использованием компьютерной программы;

- карточка счета, в которой отражены все бухгалтерские проводки по конкретному счету;

- оборотно-сальдовая ведомость по счету, в которой отражается все движения по конкретному счету;

- главная книга, на основании её формируется бухгалтерский баланс.

2.2 Обобщение результатов аудиторской проверки

По результатам проверки на основании записей, произведенных в рабочих документах, составляется отчет («Письменная информация аудитора по результатам аудита»), за основу для которого берутся выводы аудиторов по каждому из разделов аудиторской программы. В отчете аудитора раскрываются вопросы, которые аудитор, по определению с руководством заказчика, ставил перед собой при разработке плана проведения проверки и установленные (не установленные) при

этом нарушения положений действующего законодательства по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения.

При установлении нарушений, аудитор указывает ссылки на законы, положения которых были нарушены в силу тех или иных обстоятельств, а так же последовательно указывает методы решения возникших ситуаций, которые привели к несоответствиям в бухгалтерском и налоговом учете. При этом все случаи установленных нарушений фиксируются в рабочих документах аудитора, и те согласованные замечания, которые были устранены службами заказчика при проверке, не отмечаются в отчете аудитора. Отчет аудитора носит конфиденциальный характер.

Отчет представляется заказчику в два этапа. На первом этапе осуществляется предварительное представление отчета для согласования приведенных в отчете данных с должностными лицами проверяемой организации. Это позволяет избежать недоразумений в формулировках и содержании отчета. Если при чтении аудиторского отчета у руководства проверяемой организации возникнут какие-либо дополнения или возражения, то аудитор может учесть их при формировании окончательного варианта[20].

В те же сроки, что и окончательный вариант отчета, должно быть подготовлено также аудиторское заключение о достоверности отчетности. Аудиторское заключение составляется после согласования с руководством заказчика отчета аудитора и является официальным документом, составленным в соответствии с федеральным стандартом аудиторской деятельности №6 «Аудиторское заключение по бухгалтерской отчетности». Аудиторское заключение содержит мнение аудитора о достоверности во всех существенных отношениях бухгалтерской отчетности заказчика.[21]

Стандарт предусматривает два основных вида заключения: безоговорочно положительное и модифицированное.

---

[20] Этапы аудиторской проверки [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.stolypin.com

[21] Методика работы при проведении аудиторской проверки [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.akastatus.ru/metodika_roboti.html

Безоговорочно положительное мнение должно быть выражено тогда, когда аудитор приходит к заключению о том, что бухгалтерская отчетность дает достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица в соответствии с установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности в РФ.

Аудиторское заключение считается модифицированным, если возникли:

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

- факторы, влияющие на аудиторское мнение, которые могут привести к мнению с оговоркой, отказу от выражения мнения или отрицательному мнению.

Мнение с оговоркой должно быть выражено в том случае, если аудитор приходит к выводу о том, что невозможно выразить безоговорочно-положительное мнение, но влияние разногласий с руководством или ограничение объема аудита не настолько существенно и глубоко, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения. Мнение с оговоркой должно содержать формулировку: «за исключением влияния обстоятельств...» (указать обстоятельства, к которым относится оговорка).

Отрицательное заключение аудитора - заключение аудитора, которое составляется в случае:

- если аудитор считает, что бухгалтерская отчетность экономического субъекта содержит существенные искажения и может ввести в заблуждение пользователя бухгалтерской отчетности; и/или

- если в ходе аудиторской проверки аудитором были отмечены существенные отклонения порядка ведения бухгалтерского учета от предусмотренного нормативными.

Отказ от составления заключения аудитора - выраженное в письменном виде мнение аудитора о том, что влияние ограничения объема аудита является настолько

существенным, что аудитор не в состоянии получить аудиторские доказательства, достаточные для подготовки заключения. Отказ также составляется в случае, если в ходе аудита возникли обстоятельства, нарушающие принцип независимости аудитора.

Если аудитор выражает любое мнение, кроме безоговорочно-положительного, он должен четко описать все причины этого в аудиторском заключении и, если это возможно, дать количественную оценку возможного влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Как правило, эта информация излагается в отдельной части, предшествующей части с выражением мнения или с отказом от выражения мнения, и может включать ссылку на более подробную информацию (при ее наличии) в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности[22].

По окончании аудиторской проверки ООО «Универсал» можно констатировать, что мероприятия, предусмотренные общим планом и программой аудита, выполнены в полном объеме. Проверка проводилась сплошным методом с использованием следующих документов:

Главная книга, расчетные ведомости по начислению заработной платы своды по заработной плате, договора на оказанные услуги, учетные регистры (налоговая карточка, журнал-ордер по счетам 50,51,69,70,71,76,88 и т.д.,), «Баланс» (ф.№1), «Отчет о прибылях и убытках» (ф.№2) и др.

В ходе проверки установлено, что бухгалтерский учет в ООО «Универсал» организован в соответствии с приказом об учетной политике предприятия, Законом РФ «О бухгалтерском учете», Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия и инструкцией по его применению, Положениями по бухгалтерскому учету, Законом РФ «Об обществах с ограниченной ответственностью» и др. Первичные документы оформлены в соответствии с установленными образцами, систематизированы по регистрам бухгалтерского учета и отчетным периодам. Внутренние документы, регламентирующие деятельность организации (приказы по ООО «Универсал», должностные инструкции, трудовые

[22] Шеремет, А.Д. Аудит [Текст]: учебник. — 5-е изд., перераб. и доп. / А.Д. Шеремет, В.П Суйц – М.:ИНФРА-М, 2017. -с.251

договоры и т.д.), имеются в полном объеме.

За 2018г. денежные выплаты рабочим и служащим составили 12 155 тыс.руб., информация представлена в таблице 7.

По всем перечисленным выплатам произведены отчисления по страховым взносам. Указанные денежные выплаты и вся сумма отчислений по страховым взносам включены в расходы и учтены в составе затрат в целях бухгалтерского учета и налогообложения.

Таблица 7 Информация полученная аудиторами в ходе проверки (тыс.руб.)

Вид выплат	Сумма
Заработная плата	9 402
Начисления за время не трудоспособности по больничным листам	310
Начисления отпускных	790
Премии по итогам года	850
Премии за выслугу лет	803
Итого:	12 155

При проверке денежных выплат персоналу установлено, что при подсчете итоговой суммы допущена арифметическая ошибка, в результате которой сумма данных расходов на 50 тыс.руб. завышена (по данным аудируемого лица 12 155 тыс.руб., по данным проверки 12 105 тыс.руб.). При изучении состава выплат выявлено следующее:

В целях бухгалтерского учета в соответствии с п.2 ПБУ 10/99 «Расходы организации приказом Минфина РФ от 06.05.1999г. №33н в последующей редакции определено, что расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и/или возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества). Пунктом 5 ПБУ 10/99 установлено, что расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг. Следовательно, начисления за время нетрудоспособности по больничным листам (310 тыс.руб.) не могут быть признаны

расходами по обычным видам деятельности. Начисления за время нетрудоспособности по больничным листам должны проводиться за счет средств социального страхования.

В целях налогообложения в соответствии со статьей 255 НК РФ 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. Статьей 270 НК РФ определен перечень расходов, не учитываемых в целях налогообложения. В проверяемом периоде расходы на оплату труда в целях налогообложения завышены на сумму 310 тыс.руб.

В соответствии со ст. 236, 237 НК РФ объектом налогообложения для налогоплательщиков, указанных в абзацах втором и третьем подпункта 1 пункта 1 статьи 235 настоящего Кодекса, признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых лицам, указанным в подпункте 2 пункта 1 статьи 235 настоящего Кодекса), а также по авторским договорам. Если у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном периоде, то они не признаются объектом налогообложения. При определении налоговой базы учитываются любые выплаты и вознаграждения (за исключением сумм, указанных в статье 238 НК РФ, в том числе государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством РФ, суммы единовременной материальной помощи, оказываемой физическим лицам в связи со стихийным бедствием и другими чрезвычайными обстоятельствами) вне зависимости от формы, в которой осуществляются данные выплаты, в частности оплата товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), предназначенных для

физического лица – работнику или членов его семьи, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в их интересах, оплата страховых взносов по договорам добровольного страхования (за исключением сумм страховых взносов, указанных в подпункте 7 пункта 1 статьи 238 НК РФ). По данным проверки установлено, что неверно определена налоговая база по страховым взносам(все выплаты в сумме12 155 тыс.руб.), следовательно исключить суммы по временной нетрудоспособности 310 тыс.руб. В связи с этим завышена сумма налога по страховым взносам на 80,6 тыс.руб. (по данным аудируемого лица 3 160,3 тыс.руб., по данным проверки 3 079,7 тыс.руб.) при условии, что прочие расходы признаны внереализационными, а также завышены расходы в целях налогообложения.

Сгруппируем выявленные в процессе проверки учета операций по заработной плате нарушения в таблице 8

Таблица 8 Сводная ведомость исправления нарушений правил ведения бухгалтерского учета операций по заработной плате ООО «Универсал»

№	Вид нарушения	Сумма отклонения	Рекомендации аудитора
1	Нарушения при заполнении первичных документов	не имеют количественного значения	Распечатать и подшить табели учета рабочего времени, заполнить все графы в личных карточках работников, зарегистрировать исполнительные документы
2	Не предоставлена книга учета депонированной заработной платы	не имеют количественного значения	Завести книгу учета депонированной заработной платы
3	Выявлены случаи расхождения записей в расчетно-платежных ведомостях и первичных документах	440,6 тыс.руб.	Внести корректировки в бухгалтерскую отчетность организации

Поскольку уровень существенности был определен в 1046 тыс. руб., суммы нарушений не являются существенными и не искажают общего впечатления от финансовой отчетности в целом. Кроме того, нарушения носят эпизодический, непреднамеренный характер. С нашей точки зрения, это дает возможность выдать условно положительное заключение.

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

III. АНАЛИЗ ФОНДА ОПЛАТЫ ТРУДА В ООО «УНИВЕРСАЛ»

3.1 Цели и задачи анализа

Рациональное использование средств на оплату труда – это основной фактор, обеспечивающий бесперебойность процесса производства, и залог успешного функционирования организации в будущем.

Заработная плата всех сотрудников предприятия в сумме дает показатель ФЗП (фонда заработной платы). Анализ фонда заработной платы необходимо рассматривать в тесной связи с анализом использования трудовых ресурсов на предприятии, фондом рабочего времени и уровня производительности труда.

ФЗП состоит из заработной платы, начисленной по двум формам: повременной и сдельной.

Как уже отмечалось ранее, при повременной форме заработная плата сотрудников зависит от количества отработанного времени. Из общего количества отработанного времени всеми сотрудниками предприятия формируется фонд рабочего времени (ФРВ), на который, в свою очередь влияет численность персонала. Поэтому приступая к анализу ФЗП необходимо предварительно провести анализ обеспеченности предприятия трудовыми ресурсами и использования рабочего времени.

При сдельной форме заработок зависит от количества произведенной продукции, на которое большое влияние оказывает производительность труда. Выявление возможностей дальнейшего увеличения выпуска продукции за счет роста производительности труда, дает возможность более рационального использования средств на оплату труда.

Факторы влияющие на изменение фонда оплаты труда представлены на рисунке 2.



Рис.2 Факторы, влияющие на изменение фонда оплаты труда

В процессе анализа необходимо оценить, насколько рационально и эффективно используется фонд заработной платы, а также трудовые ресурсы[23].

Задачами анализа являются:

1- анализ динамики фонда оплаты труда;

2- анализ состава фонда оплаты труда;

3- анализ влияния факторов на динамику фонда заработной платы;

4- оценка использования рабочего времени;

5- оценка движения рабочей силы;

6- анализ производительности труда;

7- сопоставление трудовых ресурсов, среднегодовой выработки и средней заработной платы;

8- разработка рекомендаций.

Источники информации для анализа фонда заработной платы :

– форма статистической отчетности № п-4 «Сведения о численности, заработной платы и движении работников»;

– первичная документация по труду: договоры, контракты, приказы (распоряжения) о приёме на работу и о прекращении трудового договора, личная карточка, штатное расписание, записка о предоставлении отпуска, табель учёта использования рабочего времени и расчёта заработной платы, наряды на выполнение работ, нормы, расценки, лицевые счета, расчётно-платёжные ведомости, опросные листы, анкеты социологических исследований персонала и

[23] Зонова, А.В. Бухгалтерский учет и анализ [Текст]: учебное пособие / Зонова А.В., Адамайтис Л.А., Бачуринская И.Н. – М.: Эксмо, 2017г. – с.341

др[24].

Исходные данные для проведения анализа фонда заработной платы в ООО «Универсал» представлены в приложении 1 и 2.

3.2 Анализ обеспеченности предприятия трудовыми ресурсами и движения рабочей силы

Анализ обеспеченности предприятия трудовыми ресурсами следует начинать с изучения их структуры и укомплектованности организации необходимыми кадрами работников. Проведем анализ численности рабочих в целом и по каждой категории, рассчитаем абсолютное отклонение численности работающих ООО «Универсал». Анализ структуры и численности выполнен в таблице 9.

Таблица 9.Анализ численности работающих в ООО «Универсал»

Категории персонала	2017г.		план 2018г		факт 2018г		отклонение	
	числен-ность	удельный вес	числен-ность	удельный вес	числен-ность	удельный вес	от плана	от 2017 года
По основной деятельности	43	95,56	52	96,3	75	92,59	23	32
в т.ч.:								
рабочие	14	31,11	16	29,6	25	30,86	9	11
служащие	29	64,44	36	66,7	50	61,73	14	21
из них:								
руководители	9	20,00	12	22,2	17	20,99	5	8
специалисты	20	44,44	24	44,4	33	40,74	9	13
По неосновной деятельности	2	4,44	2	3,7	6	7,41	4	4
Всего	45	100,00	54	100,0	81	100,00	27	36

На рисунке 3 нагляднее представлено выполнение плана предприятием по обеспеченности трудовыми ресурсами.

[24] Анализ фонда заработной платы [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.leasingworld.ru/ahd_pp/431-analiz-fonda-zarabotnojj-platy.html

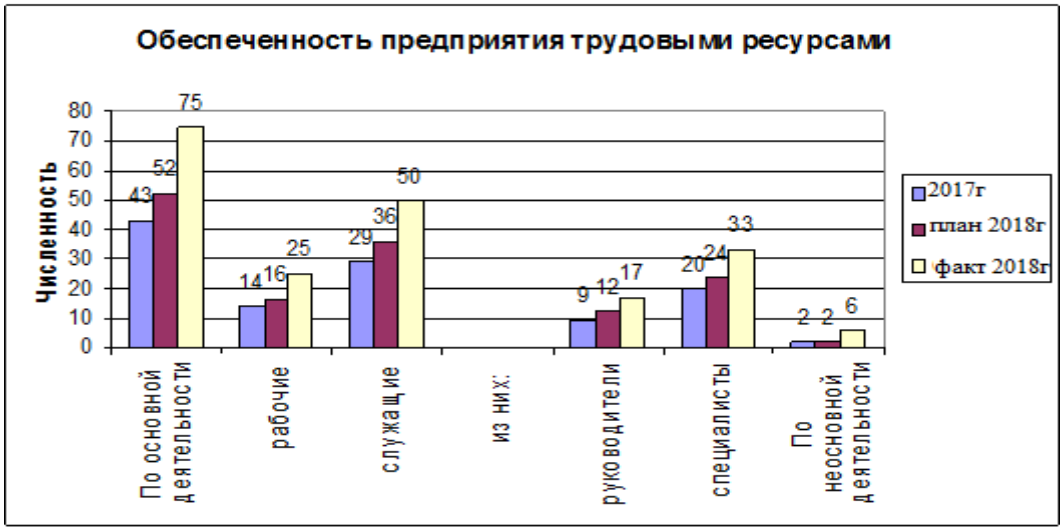

Рис. 3 Обеспеченность ООО «Универсал» трудовыми ресурсами

Данные таблицы 16 и диаграмма показывает, что в ООО «Универсал» в анализируемом периоде фактическая численность работающих увеличилась на 27 человек по сравнению с планом и на 36 человек по сравнению с предыдущим годом. Незначительно изменилась структура работающих – увеличилась доля рабочих и в то же время снизилась доля специалистов и руководителей по сравнению с планом.

В целом обеспеченность предприятия трудовыми ресурсами можно расценивать положительно, так как на предприятии значительно растет численность рабочих (11 чел.), что может привести к увеличению выпуска продукции, а соответственно и к увеличению выручки. Также растет и численность специалистов (13 чел.).

В тоже время из данной структуры видим не рациональное соотношение доли рабочих и служащих, как в отчетном, так и в предыдущем годах. Предприятию необходимо принять меры по изменению соотношения их долей.

Влияние изменения удельного веса основных рабочих в общей их численности на выработку продукции одним работающим в 2018 году определяется по формуле:

$$\Delta СВ = \left(У'Д_1 - УД_0\right) \times СВ¿¿0\,¿¿ = \left(30,86 - 31,11\right)/100 \times 204022 = -510\ руб.¿$$

где УД1, УД0 - удельный вес основных рабочих в общей их численности по базисному периоду и отчёту;

СВ0 - среднегодовая выработка одного работающего в базисном периоде [25].

Ответственным этапом в анализе использования предприятия кадрами является изучение движения рабочей силы. Рассматривая движение рабочей силы, следует иметь в виду, что частая смена работников сдерживает рост производительности труда. Необходимо проанализировать причины текучести кадров (состояние социального обеспечения, прогулы, уход по собственному желанию и др.), динамику состава увольнений: индивидуальное и коллективное, перемена служебного положения, число переводов на другие должности, уход на пенсию, истечение срока контракта и др.

Анализ осуществляется в динамике за ряд лет на основе следующих коэффициентов[26] (таблица 10).

Расчеты показывают, что в ООО «Универсал» коэффициент текучести кадров невысок, то есть не наблюдается проблем по данному направлению. К тому же в 2018 году этот коэффициент хоть незначительно, но ниже, чем в предыдущем. Данную величину можно считать оптимальной.

Положительный результат наблюдается и при расчете величины постоянства кадров.

Таблица 10Показатели движения рабочей силы

Название показателя	Формула для расчёта показателя	Экономический смысл
Коэфф-т оборота по приёму (Kn)	$Kn = \frac{количество\ \ принятых\ \ работников}{среднесписоч.\ \ численность\ \ работников} =$ $Kn_{2007г} = \frac{5}{45} = 0,111$; $Kn_{2008г} = \frac{37}{81} = 0,457$	Характеризует удельный вес принятых работников за период
Коэфф. оборота по выбытию (Кв)	$Кв = \frac{количество\ \ выбывших\ \ работников}{среднесписоч.\ \ численность\ \ работников} =$ $Кв_{2007г} = \frac{2}{45} = 0,04$; $Кв_{2008г} = \frac{1}{81} = 0,01$	Характеризует удельный вес выбывших за период работников

[25] Любушин, Н.П. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности [Текст]: учебное пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДИАНА, 2017. – с.187

[26] Зонова, А.В. Бухгалтерский учет и анализ [Текст]: учебное пособие / Зонова А.В., Адамайтис Л.А., Бачуринская И.Н. – М.: Эксмо, 2017г. – с.342

Коэфф. текучести кадров (Кт)	$K_T = \frac{кол-во\ уволивш.\ по\ собст.\ желанию + за\ наруш.\ труд.\ дисциплины}{среднесписоч.\ числ.\ работников} =$ $K_{T_{2007г}} = \frac{2+0}{45} = 0,04$; $K_{T_{2008г}} = \frac{1+0}{81} = 0,01$	Характеризует уровень увольнения работников по отрицательным причинам
Коэфф. постоянства кадров (Кпост)	$Кпост = 1 - Кв$ $Кпост_{2007г} = 1 - 0,04 = 0,96$ $Кпост_{2008г} = 1 - 0,01 = 0,99$	Характеризует уровень работающих на данном предприятии постоянно в анализируемом периоде

Однако обеспеченность организации трудовыми ресурсами не влияет на степень их использования и, естественно, на выпуск продукции. Выпуск продукции зависит от труда, затраченного на производство, определяемого количеством рабочего времени, от эффективности труда и производительности.

3.3 Анализ использования рабочего времени

Объем производства товаров зависит не столько от численности работающих, сколько от количества, затраченного на производство труда, определённого количеством рабочего времени. Поэтому анализ использования рабочего времени является важной составной частью аналитической работы в организации[27].

В процессе анализа использования рабочего времени следует проверить обоснованность производственных заданий, изучить уровень их выполнения, выявить потери рабочего времени, установить их причины, наметить пути дальнейшего улучшения использования рабочего времени, разработать необходимые мероприятия.

Анализ использования рабочего времени осуществляется на основе баланса рабочего времени. В зависимости от поставленной цели и точности измерения резервов повышения производительности труда, применяются различные значения фонда рабочего времени: номинальный, явочный, эффективный (полезный).

[27] Анализ использования фонда рабочего времени в организации [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.zplata.ru/annotations/2007/1/

Основные составляющие баланса рабочего времени по ООО «Универсал» представлены в таблице 11[28].

Таблица 11Основные показатели баланса рабочего времени одного рабочего

Показатель фонда времени	Формула расчёта	Примечания
Календарный	Тк	
Номинальный (режимный)	Тном=Тк-tвыход	tвых - время выходных и праздничных дней
Явочный	Тяв=Тном-tнеяв	tнеяв - дни неявок: отпуска, по болезни, по решению администрации, прогулы и пр.
Полезный фонд рабочего времени	Тп=Тяв .t-tвп	t - номинальная продолжительность рабочего времени tвп - время внутрисменных простоев и перерывов в работе, сокращённых и льготных часов

В ходе анализа необходимо выявить причины образования потерь рабочего времени. Классификация потерь рабочего времени разделяет потери рабочего времени на резервообразующие и не резервообразующие. Резервообразующие – это потери, которые могут быть снижены при системной организации работы по снижению потерь рабочего времени.

Среди них могут быть: дополнительные отпуска с разрешения администрации, невыходы на работу по болезни, прогулы, простои из-за неисправности оборудования, отсутствие работы, сырья, материалов, топлива, энергии и т. д. (12).

ТАБЛИЦА 12 КЛАССИФИКАЦИЯ ПОТЕРЬ РАБОЧЕГО ВРЕМЕНИ

Потери рабочего времени			
Целосменные невыходы на работу		Внутрисменные перерывы и потери рабочего времени	
Не резервообразующие	Резервообразующие	Не резервообразующие	Резервообразующие
Праздничные и выходные дни	Неявки по болезни и с разрешения администрации	Сокращенный рабочий день подростков	Простои
Очередные отпуска	Неявки в связи с выполнением	Перерывы женщинам для кормления детей	Потери, вызванные нарушением

[28] Алексеева, А.И. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности [Текст] / Алексеева А.И., Васильев Ю.В., Малеева А.В., Ушвицкий Л.И. - М.: Финансы и статистика, 2017. – с.237

	государственных обязанностей		трудовой дисциплины
Дополнительные отпуска (учащихся, студентов, по беременности и родам и пр.)	Неявки вследствие нарушений уголовного права	Неполный рабочий день, по согласованию с администрацией	Потери, временные в связи с микротравмами
Дополнительные неоплаченные отпуска	Прогулы	Неполная рабочая неделя, по согласованию с администрацией	Преждевременное окончание работы, по согласованию с администрацией

Важнейшей составляющей такой работы является учет рабочего времени.

На основании данных организации производится сопоставление использования календарного времени по отчету текущего периода с аналогичными данными за предыдущий период (приложении 5).

Из приведенной таблицы видно, что полезный фонд рабочего времени на исследуемом предприятии снизился на 56,5 часа относительно плана, это произошло за счет снижения явочного фонда на 7 дней и за счет увеличения внутрисменных простоев на 0,5 ч.

Полноту использования трудовых ресурсов можно оценить по количеству отработанных дней и часов одним работником за анализируемый период времени, а также по степени использования фонда рабочего времени. Такой анализ проводится по каждой категории работников, по каждому производственному подразделению и в целом по предприятию.

Фонд рабочего времени (ФРВ) зависит от численности работающих (Чр), количества отработанных одним работником дней в среднем за год (Д), средней продолжительности рабочего дня (t)[29]:

$$ФРВ = Чр \times Д \times t$$

Анализ использования рабочего времени в ООО «Универсал» представлен в таблице 13

[29] Алексеева, А.И. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности [Текст] / Алексеева А.И., Васильев Ю.В., Малеева А.В., Ушвицкий Л.И. - М.: Финансы и статистика, 2017. - с.238

Таблица 13 Анализ использования рабочего времени в ООО «Универсал»

Показатели	2017	2018	2018	Отклонение	
		План	Факт	от 2017г.	от плана
Среднегодовая численность работников (ЧР)	45	54	81	36	27
Отработано за год одним работником: дней (Д)	203	211	204	1	-7
часов (Ч)	1 617,0	1 682,0	1 625,5	8,5	-56,5
В т.ч. сверхурочно	4	2	5,7	1,7	3,7
Средняя продолжительность рабочего дня (П), ч	7,9655	7,9716	7,9681	0,003	-0,003
Фонд рабочего времени, ч	72 765	90 828	131 665	58 900	40 836

В ходе анализа необходимо выявить причины образования сверхплановых потерь рабочего времени. Среди них могут быть: дополнительные отпуска с разрешения администрации, невыходы на работу по болезни, прогулы, простои из-за неисправности оборудования, отсутствие работы, сырья, материалов, топлива, энергии и т. д. Каждый вид потерь должен быть подробно оценен, особенно тот, который зависит от предприятия. Уменьшение потерь рабочего времени по причинам, зависящим от трудового коллектива, является резервом увеличения производства продукции, который не требует дополнительных капитальных вложений и позволяет быстро получить отдачу.

Рассчитаем способом абсолютных разниц влияние факторов на фонд рабочего времени, используя следующую формулу:

$$ФРВ = Чр \times Д \times t,$$

где ФРВ- фонд рабочего времени;

Чр –численность работающих;

Д –количество отработанных дней одним работником;

t – средняя продолжительность рабочего дня.

1) $ФРВ_{пл} = Чр_{пл} \times Д_{пл} \times t_{пл} = 54 \times 211 \times 7,9716 = 90828,41 ч$

2) $ФРВ_{ф} = Чр_{ф} \times Д_{ф} \times t_{ф} = 81 \times 204 \times 7,9681 = 131664,88 ч$

3) $ФРВ_{Чр} = (Чр_{ф} - Чр_{пл}) \times Д_{пл} \times t_{пл} = (81 - 54) \times 211 \times 7,9716 = 45414,21 ч$

4) $ФРВ_{Д} = Чр_{ф} \times (Д_{ф} - Д_{пл}) \times t_{пл} = 81 \times (204 - 211) \times 7,9716 = -4519,9 ч$

5) $ФРВ_{t} = Чр_{ф} \times Д_{ф} \times (t_{ф} - t_{пл}) = 81 \times 204 \times (7,9681 - 7,9716) = -57,83 ч$

Итого изменение ФРВ: 40 836,47ч.

Следовательно, фонд рабочего времени ООО «Универсал» увеличился на 45414,2ч. за счет увеличения численности работающих и снизился на 4577,73ч (4519,9+57,83) за счет сокращения отработанных дней и часов за год одним рабочим.

Сокращение потерь рабочего времени - один из резервов увеличения выпуска продукции. Чтобы подсчитать его, необходимо потери рабочего времени одного работающего умножить на фактическую численность работающих и прибавить к полученной величине отработанные сверхурочно часы[30]. Данные для расчета берем из Приложения 4:

$$\Delta ТП = (Тп_{ф} - Тп_{пл}) \times Чр_{ф} + (-Т_{с}) = (1625,5 - 1682,0) \times 81 - 5,7 = -4582,2 ч.$$

Потери рабочего времени не всегда приводят к уменьшению объёма производства продукции, т. к. они могут быть компенсированы повышением интенсивности труда работников. Поэтому при анализе использования трудовых ресурсов важное значение придаётся изучению показателей производительности труда.

3.4 Анализ фонда заработной платы

Приступая к анализу использования фонда заработной платы в первую

[30] Любушин, Н.П. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности [Текст]: учебное пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДИАНА, 2017. – с.190

очередь необходимо рассчитать абсолютное и относительное отклонение фактической его величины от плановой (таблица 14).

Таблица 14 Анализ изменения фонда заработной платы в ООО «Универсал»

Категории персонала	2017г.	2018г.		отклонение	
		план	факт	от плана	от 2017 года
По основной деятельности	4 165 093	8 151 550	11 718 228	3 566 678	7 553 135
в т.ч.:					
рабочие	1 099 224	1 881 790	2 962 800	1 081 010	1 863 576
служащие	3 065 869	6 269 760	8 755 428	2 485 668	5 689 559
из них:					
руководители	1 114 189	2 352 960	3 334 584	981 624	2 220 395
специалисты	1 951 680	3 916 800	5 420 844	1 504 044	3 469 164
По неосновной деятельности	109 872	127 776	436 827	309 051	326 955
Всего	4 274 965	8 279 326	12 155 055	3 875 729	7 880 090

Абсолютное отклонение ($\Delta ФЗП_а$) определяется сравнением фактически использованных средств на оплату труда (ФЗПф) с плановым фондом заработной платы (ФЗППл) в целом по предприятию, производственным подразделением и категориям работников:

$$\Delta ФЗП_а = ФЗП_ф - ФЗП_{ПЛ} = 12'155'055 - 8'279'136 = 3'875'919\ руб.$$

Однако абсолютное отклонение рассчитывается без учёта степени выполнения плана по производству продукции. Учесть этот фактор поможет расчёт относительного отклонения фонда заработной платы ($\Delta ФЗП_{ОТ}$). Для этого переменная часть фонда заработной платы (ФЗППер) корректируется на коэффициент выполнения плана по производству продукции (Кпп). К переменной части фонда заработной платы относят зарплату рабочих по сдельным расценкам, премии рабочим и управленческому персоналу за производственные результаты, сумму отпускных, соответствующую доле переменной зарплаты, другие выплаты, относящиеся к фонду заработной платы и которые изменяются пропорционально

объёму производства продукции.

Постоянная часть оплаты труда (ФЗПпост) не изменяется при увеличении или спаде объёма производства - это зарплата рабочих по тарифным ставкам, зарплата служащих по окладам, все виды доплат, оплата труда работников непромышленных производств и соответствующая им сумма отпускных. Относительное отклонение фонда заработной платы[31]:

$$\Delta ФЗП_{ОТ} = ФЗП_{Ф} - \left(ФЗП_{ПЕР.ПЛ} \times K_{ПП} + ФЗП_{ПОСТ.ПЛ}\right) =$$
$$12'155'055 - \left(2'962'800 \times 0,98 + 9'192'255\right) = 12'155'055 - 12'095'799 = 59'256$$

Факторная модель постоянной части фонда оплаты труда представлена на рисунке 4.

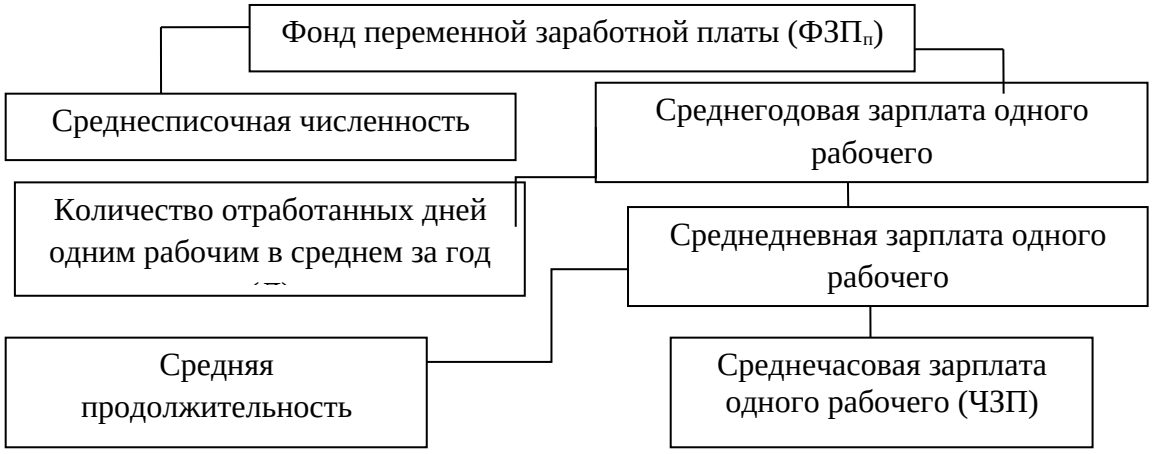

Рис. 4. Детерминированная факторная система фонда заработной платы рабочих-повременщиков

Согласно этой схеме модель будет иметь следующий вид:

$$ФЗП_{П} = Ч_{р} \times Д \times t \times ЧЗП$$

Проведем факторный анализ способом абсолютных разниц:

$ФЗП_{пл} = 16 \times 211 \times 7,9716 \times 69,92351 = 1'881'790\ руб.$

$ФЗП_{ф} = 25 \times 204 \times 7,9681 \times 72,90837 = 2'962'800\ руб.$

1) Влияние среднесписочной численности рабочих:

[31] Анализ фонда труда и заработной платы [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://polbu.ru/kovalev_ecanalysis/ch65_i.html

$ФЗП_1 = (25-16) \times 211 \times 7,9716 \times 69,92351 = 1'058'507\ руб.$

2) Влияние количества отработанных дней:

$ФЗП_2 = 25 \times (204-211) \times 7,9716 \times 69,92351 = -97'545\ руб.$

3) Влияние средней продолжительности рабочей смены:

$ФЗП_3 = 25 \times 204 \times (7,9681-7,9716) \times 69,92351 = -1'248\ руб.$

4) Влияние среднечасовой зарплаты:

$ФЗП_4 = 25 \times 204 \times 7,9681 \times (72,90837-69,92351) = 121'297\ руб.$

Итого $\Delta ФЗП$: 1 081 010 руб.

Фактически фонд повременной заработной платы в ООО «Универсал» увеличился на 1'081'010 руб. Повышение фонда зарплаты обусловлено увеличением среднесписочной численности рабочей силы (1'058'507руб.) и среднечасовой заработной платы (121'297руб.). Отрицательное влияние на это оказало снижение количества отработанных дней (97'545руб.), и средней продолжительности рабочей смены (1'248руб.).

Аналогично можно представить факторную модель для фонда заработной платы служащих.

В процессе анализа необходимо также установить эффективность использования фонда заработной платы. Для расширенного воспроизводства получения необходимой прибыли и рентабельности необходимо, чтобы темпы роста производительности труда опережали темп роста его оплаты. Если этот принцип не соблюдается, то происходит перерасход фонда зарплаты, повышение себестоимости продукции и, соответственно, уменьшение суммы прибыли[32].

Изменение среднего заработка персонала за период характеризуется его индексом (JЗП):

$$J_{ЗП} = \frac{средняя\ \ зарплата\ \ за\ \ отчетный\ \ период}{средняя\ \ зарплата\ \ за\ \ базисный\ \ период};$$

Изменение среднегодовой выработки определяется аналогично на основе индекса производительности труда (Jпт):

[32] Анализ фонда заработной платы [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.leasingworld.ru/ahd_pp/431-analiz-fonda-zarabotnojj-platy.html

$$J_{ПТ} = \frac{средняя\ \ выработка\ \ за\ \ отчетный\ \ период}{средняя\ \ выработка\ \ за\ \ базисный\ \ период}.$$

Темп роста производительности труда должен опережать темп роста средней заработной платы. Для этого рассчитывают коэффициент опережения (Коп):

$$K_{ОП} = \frac{J_{ПТ}}{J_{ЗП}}.$$

Анализ темпов роста производительности труда и средней заработной платы представлен в таблице 15.

Таблица 15 Анализ темпов роста производительности труда и средней заработной платы в ООО «Универсал»

Показатели	2017г.	факт 2018г.	расчет индекса (J)
Среднегодовая з/п на одного работника	94 999	150 062	1,58
Среднегодовая выработка на одного работника, руб. (ГВ)	204022	227840	1,12
Коэффициент опережения (Коп)	-	-	0,71

Затем производят подсчёт суммы экономии (перерасхода) (Э) фонда заработной платы в связи с изменением соотношений между темпами роста производительности труда и его оплаты:

$$\pm Э = ФЗП_{Ф} \times \frac{J_{ЗП} - J_{ПТ}}{J_{ЗП}} = 12155055 \times \frac{1,58 - 1,12}{1,58} = 3'538'813\ руб.$$

Приведенные данные показывают, что на анализируемом предприятии темпы роста оплаты труда опережают темпы роста производительности труда. Коэффициент опережения (Коп) равен 0,71. В результате этого в ООО «Универсал» происходит перерасход фонда зарплаты на сумму 3'538'813руб., что может привести к повышению себестоимости продукции и соответственно уменьшение суммы прибыли.

В условиях инфляции при анализе индекса роста средней заработной платы

необходимо учитывать индекс роста цен на потребительские товары и услуги за анализируемый период[33].

В 2008г. индекс инфляции составил 12,5%. Рассчитаем реальные показатели с учетом инфляции:

$$J_{ЗП} = \frac{150062 - 150062 \times 12,5\%}{94999} = \frac{131304}{94999} = 1,38$$

Следовательно, реальные Коп и $\pm Э$ составят:

$$K_{ОП} = \frac{1,12}{1,38} = 0,81 \quad \pm Э = 12155055 \times \frac{1,38 - 1,12}{1,38} = -2'290'083 \, руб.$$

Таким образом, реальный перерасход по фонду заработной платы в ООО «Универсал» составил 2'290'083руб., что ниже ранее рассчитанного.

Основными источниками экономии фонда заработной платы являются: внедрение современных организационных форм производства и труда; выполнение плана по труду и эффективное использование численного состава работников; повышение производительности труда.

В результате проведенного анализа можно дать руководству ООО «Универсал» следующие рекомендации по оптимизации фонда заработной платы:

- повышать эффективность использования трудовых ресурсов путем роста загруженности работников предприятия с целью исключения оплаты за неотработанное время (простои);
- привести численность рабочих основного и вспомогательного производства в соответствие с прогнозируемыми объёмами производства;
- совершенствовать структуру управления предприятием;
- сократить расходы на содержание аппарата управления;
- внедрить нетрадиционные системы оплаты труда, которые основаны на прямой зависимости между результатом работы и оплатой труда.

[33] Анализ фонда труда и заработной платы [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://polbu.ru/kovalev_ecanalysis/ch65_i.html

Заключение

В данной работе рассмотрены особенности учёта оплаты труда на ООО «Универсал», проведен аудит и анализ.

Бухгалтерский учёт на ООО «Универсал» ведётся в соответствии с требованиями Федерального Закона «О бухгалтерском учёте», Положением по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации, Положениями по бухгалтерскому учёту (ПБУ) а также в соответствии с приказом по учётной политике ООО «Универсал». Рабочий план счетов предприятия включает в себя все разделы типового плана счетов бухгалтерского учета.

На предприятии разработано и принято «Положение об оплате труда» в соответствии с Коллективным договором, заключённое между администрацией и представителями трудового коллектива. В нём предусмотрены формы оплаты труда, ставки и расценки, система поощрения каждой категории работников за результаты труда.

Бухгалтерия ООО «Универсал» на основании первичных документов открывает на каждого работника лицевой счет (лицевую карточку) с указанием справочных данных для накапливания из месяца в месяц сведений о заработной плате с последующим использованием его показателей для расчета среднего заработка, при определении сумм отпускных, оплате больничного листа и т.д. В ООО «Универсал» для каждой группы персонала установлена своя система оплаты труда. Основными системами оплаты труда на предприятии являются повременно-премиальная и сдельно-премиальная

Начисленная заработная плата отражается в расчетной ведомости (ф. №Т-51). Разовая выдача заработной платы (отпускные) оформляется расходным кассовым ордером.

Учёт удержаний из заработной платы ведётся в соответствии с главой 23 НК РФ и стать, ТК РФ и СК РФ. Они делятся на обязательные удержания и по инициативе работодателя. Обязательными удержаниями являются налог на доходы

физических лиц и по исполнительным листам. По инициативе ООО «Универсал» через бухгалтерию из заработной платы могут быть произведены следующие удержания: долг за работником, ранее выданные плановый аванс и выплаты, сделанные в межрасчетный период; в погашение задолженности по подотчетным суммам и за порчу, недостачу или утерю материальных ценностей.

Ежемесячно производятся отчисления Страховые взносы в соответствии с главой 422 НК РФ. Бухгалтер ООО «Универсал» формирует налоговую базу по Страховым взносам отдельно для каждого работника. Ею являются все суммы, которые были начислены в пользу каждого отдельно взятого работника или стороннего физического лица, получающего доход от этого работодателя.

Можно порекомендовать предприятию применить в процессе учёта заработной платы бухгалтерскую компьютерную программу «1С Зарплата и кадры».

По итогам отчетного года в ООО «Универсал» был проведен инициативный аудит расчетов с персоналом труда в соответствии с законом «Об аудиторской деятельности» и правилами (стандартами) аудиторской деятельности. На этапе планирования были составлены план и программа аудиторской проверки. Уровень существенности, который является максимально допустимым показателем бухгалтерской ошибки по итогам проведенной проверки, составил 1046 тыс. руб. Уровень внутрихозяйственного риска на основе проведенного тестирования СВК был оценен в 80 %. Риск средств контроля определили в размере 50 %. Уровень риска необнаружения составил 10 %, планируемый аудиторский риск-4%

При проверке первичных документов аудитор обнаружил, что не во всех учетных листах труда и выполненных работ стоит подпись начальников отделов, в нарядах на сдельную работу (для бригады) не заполнена графа «Параграф единых норм и расценок».

В балансе по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» развернутое сальдо: кредитовое, отражающее задолженность организации рабочим и служащим по заработной плате (руководство объясняет его отсутствием денег на расчетном счете), и дебетовое, показывающее задолженность рабочих и служащих предприятию по заработной плате, что свидетельствует о плохой организации

расчетов с работниками (выплачено больше, чем причитается).

В результате проверки правильности начисления оплаты труда, были выявлены случаи расхождения записей в расчетных ведомостях и первичных документах.

При проверке денежных выплат персоналу установлено, что при подсчете итоговой суммы допущена арифметическая ошибка, в результате которой сумма данных расходов завышена на 50 тыс.руб. В проверяемом периоде расходы на оплату труда в целях налогообложения завышены на сумму 310 тыс.руб. В связи с этим завышена сумма налога по Страховым взносам на 80,6 тыс.руб.

При проверке периодичности и своевременности выплаты заработной платы установлено, что начисление и выплата заработной платы производится своевременно.

Все необходимые корректировки были внесены сотрудниками бухгалтерии в процессе проведения проверки.

Поскольку уровень существенности был определен в 1046 тыс. руб., суммы нарушений не являются существенными и не искажают общего впечатления от финансовой отчетности в целом. Кроме того, нарушения носят эпизодический, непреднамеренный характер. По итогам проверки было выдано условно положительное заключение.

В качестве рекомендаций руководству организации ООО «Универсал» было предложено усилить внутренний контроль учета финансовой деятельности организации, отслеживать изменения законодательства регулирующего налогообложения и внести корректировки в бухгалтерскую отчетность организации.

В результате анализа обеспеченности трудовыми ресурсами ООО «Универсал» выявлено, что в 2018 г. фактическая численность работающих увеличилась на 27 человек по сравнению с планом и на 36 человек по сравнению с предыдущим годом.

Коэффициент текучести кадров невысок, то есть у предприятия не наблюдается проблем по данному направлению. К тому же в 2018 году этот коэффициент хоть незначительно, но ниже, чем в предыдущем. Данную величину

можно считать оптимальной.

Фонд рабочего времени увеличился на 40'836,47ч. Это произошло за счет увеличения численности работающих (45414,2ч.) и за счет сокращения отработанных дней и часов за год одним рабочим (4577,73ч.).

Увеличилась среднегодовая выработка на 5'451руб. Отрицательное влияние на величину среднегодовой выработки рабочих оказало снижение количества отработанных дней в году и средней продолжительности рабочего дня. Повышение среднегодовой выработки обусловлено повышением доли рабочих в общей численности работников и среднечасовой выработки.

Плановое задание по снижению трудоёмкости продукции в целом по предприятию перевыполнен. Фактическое снижение трудоёмкости к уровню прошлого года 78,54 % , к плану – 57,19%.

На анализируемом предприятии темпы роста оплаты труда опережают темпы роста производительности труда. Коэффициент опережения (Коп) равен 0,71. В результате этого в ООО «Универсал» происходит перерасход фонда зарплаты на сумму 3'538'813руб., что может привести к повышению себестоимости продукции и соответственно уменьшение суммы прибыли. Основными источниками экономии фонда заработной платы являются: внедрение современных организационных форм производства и труда; выполнение плана по труду и эффективное использование численного состава работников; повышение производительности труда.

В связи с этим в ООО «Универсал» необходимо повышать эффективность использования трудовых ресурсов (рост загруженности работников предприятия с целью исключения оплаты за неотработанное время (простои); привести численность рабочих основного и вспомогательного производства в соответствие с прогнозируемыми объёмами производства; совершенствовать структуру управления предприятием; сократить расходы на содержание аппарата управления; внедрить нетрадиционные системы оплаты труда, которые основаны на прямой зависимости между результатом работы и оплатой труда.

В целом работу бухгалтерии ООО «Универсал» можно оценить положительно. Все ее подразделения качественно выполняют возложенные на них обязанности по

учету имущества и обязательств ООО «Универсал». Соблюдаются все требования нормативных документов по ведению бухгалтерского учета. Допущенные в учете ошибки исправляются своевременно. Соблюдаются сроки составления отчетности и сдачи ее в налоговые органы.

Для дальнейшего улучшения работы централизованной бухгалтерии ООО «Универсал» необходимо обеспечить более тесную взаимосвязь всех подразделений во избежание серьезных ошибок в бухгалтерском учете, а также для своевременного устранения выявленных ошибок.

Список использованной литературы

1. Конституция Российской Федерации
2. Гражданский кодекс Российской Федерации
3. Налоговый кодекс Российской Федерации
4. Семейный кодекс Российской Федерации
5. Трудовой кодекс Российской Федерации
6. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21.11.1996.
7. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008.
8. Федеральный закон «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» №167-ФЗ от 15.12.01 (с изм. и доп. вступающими в силу с 01.01.2009).
9. Федеральный закон «О медицинском страховании граждан в Российской Федерации» (ред. от 23.07.2008 №160-ФЗ)
10. ПБУ 10/99 «Расходы организации» Положение по бухгалтерскому учету. Утв. Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. №33н
11. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено приказом Минфина РФ от 29.07.98 № 34н).
12. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия и инструкция по его применению (утверждено Приказом Минфина РФ № 94н от 31.10.00г. №94-н. (ред. от 08.11.2010г.).
13. Постановление Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 №696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности».
14. Алексеева, А.И. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности [Текст] / Алексеева А.И., Васильев Ю.В., Малеева А.В., Ушвицкий Л.И. - М.: Финансы и статистика, 2017. - 672с
15. Бабаева, Ю. А. Бухгалтерский учет [Текст]: учебное пособие /

Ю.А.Бабаева, И.П. Комисарова – М.: ЮНИТИ-ДИАНА, 2016. – 527с.

16. Богаченко, В.М. Курсы современного бухгалтерского учета. Самоучитель [Текст] / В.М. Богаченко, Кирилова Н.А. – Ростов н/Д: Феникс, 2016. – 480с.

17. Зонова, А.В. Бухгалтерский учет и анализ [Текст]: учебное пособие / Зонова А.В., Адамайтис Л.А., Бачуринская И.Н. – М.: Эксмо, 2017г. – 512с.

18. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет [Текст]: учебное пособие / Н.П. Кондраков. - М.: Инфра – М, 2017. – 192 с.

19. Любушин, Н.П. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности [Текст]: учебное пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДИАНА, 2017. – 448с.

20. Парушина, Н.В. Аудит расчетов с персоналом по оплате труда и с подотчетными лицами [Электронный ресурс] //Аудитор - 2017г. - №1 Режим доступа: http://gaap.ru/bıblıo/audıtor/0106_03.asp

21. Сапожникова, Н.Г. Бухгалтерский учет [Текст]: учебник / – 2-ое изд. перераб. и доп. – М.: КНОРУС, 2017. – 464с.

22. Шеремет, А.Д. Аудит [Текст]: учебник. — 5-е изд., перераб. и доп. / А.Д. Шеремет, В.П Суйц – М.:ИНФРА-М, 2017. -410с.

23. Анализ фонда заработной платы [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.leasingworld.ru/ahd_pp/431-analiz-fonda-zarabotnojj-platy.html

24. Анализ фонда труда и заработной платы [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://polbu.ru/kovalev_ecanalysis/ch65_i.html

25. Этапы аудиторской проверки [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.stolypin.com

26. Методика работы при проведении аудиторской проверки [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.akastatus.ru/metodika_roboti.html

ПРИЛОЖЕНИЕ

ПРИЛОЖЕНИЕ 1

Исходные данные для анализа фонда заработной платы в ООО «Универсал»

Показатели	2017г.	2018г.	
		план	факт
1)Выручка, тыс.руб.	9 181	12 009	18 455
2)Фонд оплаты труда (всего), руб. (ФЗП)	4 274 965	8 279 326	12 155 055
в т.ч.:			
а)По основной деятельности	4 165 093	8 151 550	11 718 228
в т.ч.:			
рабочие	1 099 224	1 881 790	2 962 800
служащие	3 065 869	6 269 760	8 755 428
из них:			
руководители	1 114 189	2 352 960	3 334 584
специалисты	1 951 680	3 916 800	5 420 844
б)По неосновной деятельности	109 872	127 776	436 827
3)Численность персонала (всего), (Ч)	45	54	81
в т.ч.:			
а)По основной деятельности	43	52	75
в т.ч.:			
рабочие	14	16	25
служащие	29	36	50
из них:			
руководители	9	12	17
специалисты	20	24	33
б)По неосновной деятельности	2	2	6
4)Среднегодовая з/п на одного работника	94 999	153 321	150 062
5)Количество отработанных дней одним работником (Д)	203	211	204
6)Средняя продолжительность рабочего дня (t)	7,9655	7,9716	7,9681
7)Отработано всеми работниками, чел.-ч	72 765	90 828	131 665
8)Среднечасовая заработная плата на одного рабочего, руб (ЧЗП)	48,55669	69,92351	72,90837
9)Среднечасовая выработка, руб (ЧВ)	126,1736	132,2163	140,1665
10)Среднегодовая выработка на одного работника, руб. (ГВ)	204 022	222 389	227 840

ПРИЛОЖЕНИЕ 2

Анализ использования рабочего времени в ООО "Универсал"

Показатели	2017г	План	Факт	Отклонение	
				От плана	От 2017г.
Календарное время, дней	365	366	366	0	1
в т.ч.: нерабочие праздничные дня	11	11	11	0	0
выходные дни (воскресенья)	52	52	52	0	0
выходные дни (субботы)	52	52	52	0	0
Номинальный фонд рабочего времени, дней	250	251	251	0	1
Неявки на работу, дней	47	40	47	7	0
в т.ч.: ежегодные оплачиваемые отпуска	28	28	28	0	0
отпуска учебные	0	0	0	0	0
отпуска по беременности и родам	0	0	1	1	1
ежегодные дополнительные отпуска	0	0	0	0	0
отсутствия по болезни	7	10	7	-3	0
неявки по разрешению администрации	4	2	5	3	1
прогулы	7	0	5	5	-2
простои	1	0	1	1	0
Явочный фонд рабочего времени, дней	203	211	204	-7	1
Номинальная продолжительность рабочей смены, ч	8	8,0	8,0	0	0
Бюджет рабочего времени, ч	1624	1688	1632	-56	8
Внутрисменные простои, ч	1	0,0	0,5	1	-1
Предпразничные (сокращенные дни), ч	6	6,0	6,0	0	0
Полезный фонд рабочего времени в год, ч (Тп)	1617,0	1682,0	1625,5	-57	9
Средняя продолжительность рабочего дня	7,9655	7,9716	7,9681	0	0
Справочно:					
Среднесписочная численность персонала, чел		81			