



СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ АУДИТА РАСЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА В РЕСПУБЛИКЕ УЗБЕКИСТАН

Абдиева Наргиза Шухратовна
Профессор кафедры Аудит ТГЭУ
E-mail: n.abdieva@tsue.uz
ORCID: 0000-0001-9301-6156

Бегасилова Дилнора Талгат кизи
Магистрант группы А-15 ТГЭУ
E-mail: dilnorabegasilova94@gmail.com

IMPROVEMENT OF THE METHODOLOGY FOR AUDITING WAGE PAYMENTS IN THE REPUBLIC OF UZBEKISTAN

Abdieva Nargiza Shukhratovna,
Professor of the Audit Department at TSUE
Email: n.abdieva@tsue.uz
ORCID: 0000-0001-9301-6156

Begasilova Dilnora Talgat kizi,
Master's Student of Group A-15 at TSUE
Email: dilnorabegasilova94@gmail.com

Аннотация: В статье представлена усовершенствованная методика аудиторской проверки расчетов с персоналом по оплате труда, адаптированная к текущим требованиям Налогового кодекса Республики Узбекистан и международным стандартам аудита (МСА 315, МСА 500, МСА 520). Изучены системные несоответствия между данными первичного учета рабочего времени и электронной фискальной отчетностью по налогу на доходы физических лиц и социальному налогу. Разработан пошаговый алгоритм сквозного аналитического тестирования фонда оплаты труда с применением математических моделей верификации налоговой базы. Определены специфические риски искажения учета, возникающие при предоставлении скрытых форм материальной выгоды и неправомерном использовании налоговых вычетов. Предложенный инструментарий

повышает точность локализации ошибок на этапе планирования проверки и сокращает временные затраты аудиторских компаний.

Ключевые слова: аудит оплаты труда, Налоговый кодекс РУз, МСА 315, МСА 500, МСА 520, социальный налог, НДФЛ, ИНПС, аналитические процедуры, риски искажения, ЕНСТ.

Abstract: The article presents an improved methodology for auditing payroll settlements with personnel, adapted to the current requirements of the Tax Code of the Republic of Uzbekistan and international standards on Auditing (ISA 315, ISA 500, ISA 520). Systemic inconsistencies between the data of primary accounting of working hours and electronic fiscal reporting on personal income tax and social tax have been studied. A step-by-step algorithm for end-to-end analytical testing of the payroll using mathematical models of tax base verification has been developed. The specific risks of

accounting distortion arising from the provision of hidden forms of material benefits and the misuse of tax deductions have been identified. The proposed toolkit improves the accuracy of error localization at the audit planning stage and reduces the time spent by audit companies.

Keywords: payroll audit, Tax Code of the Republic of Uzbekistan, ISA 315, ISA 500, ISA 520, social tax, personal income tax, INPS, analytical procedures, risks of distortion, ENST.

Введение

Правильное и своевременное ведение учета по оплате труда играет значимую роль в предоставлении достоверной финансовой отчетности её пользователям. Аудит расчетов по оплате труда предоставляет мнение аудитора о достоверности финансовой отчетности по всем существенным аспектам. И важное значение играет проведение аудита с оптимальным использованием ресурсов аудита. Оптимальное использование ресурсов непосредственно связано с оценкой рисков существенного искажения операция по оплате труда.

Прямая связь между первичным учетом труда и электронными фискальными платформами Республики Узбекистан определяет необходимость пересмотра традиционных подходов к аудиту. Расчеты по оплате труда напрямую влияют на достоверность обязательств по налогу на доходы физических лиц и социальному налогу. Ошибки на данном участке ведут к автоматическому искажению отчетности на портале государственных налоговых органов. Существующая практика контроля часто ограничивается формальной сверкой расчетных ведомостей с табелями учета рабочего времени. Такой поверхностный

подход не позволяет обнаруживать скрытые схемы занижения налоговой базы, активно применяемые экономическими субъектами. Требуется создать алгоритм проверки, увязывающий нормы национального законодательства с международными стандартами аудита.

Внедрение фиксированной ставки НДФЛ в размере 12 процентов и обязательной регистрации трудовых договоров в Единой национальной системе труда (ЕНСТ) изменило характер формирования доказательной базы. Статьи 371–377 Налогового кодекса Республики Узбекистан устанавливают строгое разграничение между доходами в виде оплаты труда, доходами в виде материальной выгоды и прочими доходами. Неверная классификация этих категорий бухгалтерами предприятий влечет за собой доначисление налогов и наложение крупных штрафных санкций в ходе государственных проверок. Аудитор должен обладать методологическим инструментарием, который позволяет локализовать данные риски до момента выдачи итогового заключения. Целью настоящего исследования является разработка алгоритмизированной методики аудита расчетов по оплате труда, интегрирующей требования международных стандартов аудита и фискальные нормы Республики Узбекистан.

Методы исследования

Методологическую основу работы составили принципы системного анализа финансово-хозяйственной деятельности, методы моделирования бизнес-процессов и аудиторского тестирования. Исследование опирается на нормативно-правовую базу Республики Узбекистан, включая Налоговый кодекс, Трудовой кодекс, Закон «Об аудиторской деятельности», а также

Международные стандарты МСА 315, МСА 500 и МСА 520. В качестве информационной базы использованы данные регистров бухгалтерского учета и налоговой отчетности пяти производственных предприятий города Ташкента за 2024–2025 годы. Проверка гипотез осуществлялась путем сопоставления оборотов по счетам 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (НДФЛ)», 6520 «Расчеты по социальному налогу» со сведениями персональных кабинетов налогоплательщиков на портале my.soliq.uz и данными системы ЕНСТ.

На этапе планирования проверки применялись положения стандарта МСА 315 для декомпозиции системы внутреннего контроля проверяемых субъектов. Оценка рисков существенного искажения распределена по трем уровням:

1. Законодательный уровень учитывает динамику изменения минимального размера оплаты труда.
2. Отраслевой уровень оценивает специфику применения сезонных коэффициентов или вахтового метода.
3. Внутрифирменный уровень фиксирует риски, связанные с ручным вводом информации в бухгалтерские программы.

На стадии сбора доказательств использовались процедуры МСА 500, предполагающие сопоставление внутренних документов предприятия с внешними цифровыми базами данных государственных ведомств.

Аналитические процедуры по МСА 520 основаны на математическом моделировании связи между численностью персонала, средней заработной платой и объемом производства. Модель

верификации фонда оплаты труда выражается следующим соотношением:

$$\text{ФОТ}_{\text{ож}} = \text{Ч}_{\text{ср}} * \text{ЗП}_{\text{ср}} * \text{К}_{\text{индекс}}$$

В этой формуле

ФОТ_{ож} - ожидаемая величина фонда оплаты труда;

Ч_{ср} - среднесписочная численность сотрудников по данным системы ЕНСТ;

ЗП_{ср} - средняя заработную плату по штатному расписанию;

К_{индекс} - коэффициент изменения тарифных ставок в проверяемом периоде.

Данная формула является базовым экономическим уравнением для планирования и представляет собой классический алгоритм для расчета планового или ожидаемого фонда оплаты труда.

Отклонение фактического фонда оплаты труда от ожидаемого значения на величину, превышающую установленный уровень существенности, признавалось индикатором зоны высокого риска, требующей проведения детальных тестов по существу.

Результаты

Анализ аудиторской практики в Республике Узбекистан позволил систематизировать наиболее распространенные нарушения, допускаемые хозяйствующими субъектами при расчетах с персоналом. Выделены три основные группы ошибок, напрямую связанных с неверным толкованием положений Налогового кодекса:

Первая группа включает игнорирование доходов в виде материальной выгоды, регулируемых статьей 376 Налогового кодекса Республики Узбекистан. Предприятия оплачивают личные расходы сотрудников, такие как аренда жилья, обучение детей в высших учебных заведениях или лечение,

без включения данных сумм в общую базу для исчисления НДФЛ.

Вторая группа нарушений связана с превышением лимитов налоговых льгот, предусмотренных статьей 378 Налогового кодекса. Это часто происходит при начислении материальной помощи в связи со смертью родственников или рождением ребенка, когда выплаты сверх установленных законодательством пределов ошибочно освобождаются от

налогообложения в масштабах календарного года.

Третья группа включает занижение базы по социальному налогу в соответствии со статьей 404 Налогового кодекса посредством маскировки премиальных выплат под компенсационные элементы, не входящие в состав фонда оплаты труда.

Для реализации требований МСА 500 разработана последовательность цифровой сверки данных по оплате труда (Рис 1.).

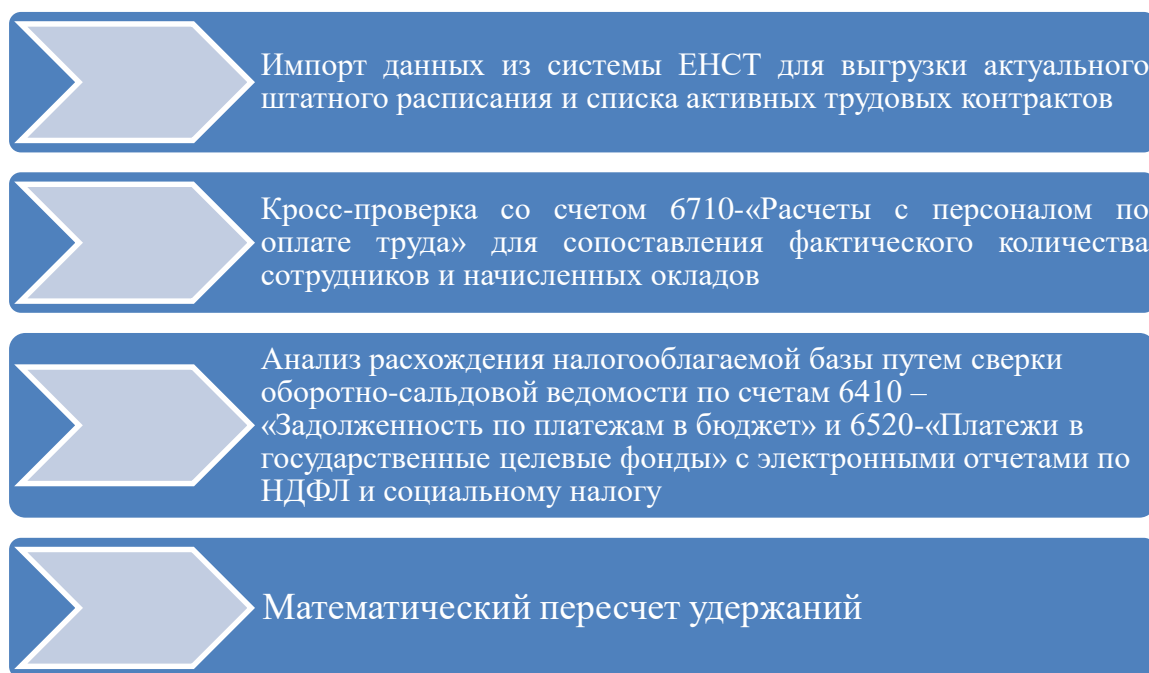


Рис.1. Порядок аудита расчетов по оплате труда

При аудите удержаний НДФЛ обязательным элементом становится контроль перечисления взносов на индивидуальные накопительные пенсионные счета (ИНПС) в Народный банк Республики Узбекистан. Согласно законодательству Узбекистана, обязательные взносы в ИНПС составляют 0,1 процента от налогооблагаемой базы доходов и вычитаются из суммы начисленного НДФЛ, направляемого в государственный бюджет. Нарушение

данной пропорции указывает на сбои в алгоритмах используемого организацией программного обеспечения.

С целью проверки удержаний НДФЛ аудитор использует следующую формулу:

$$\text{НДФЛ}_{\text{бюджет}} = \text{НДФЛ}_{\text{общий}} - \text{ИНПС}_{\text{начисленный}}$$

Для автоматизации процедур по стандарту МСА 520 применяются

аналитические процедуры, позволяющие отслеживать динамику начислений в разрезе месяцев и оперативно выявлять аномалии без сплошного просмотра

первичных документов. Ниже представлен фрагмент практического применения данной аналитической процедуры на примере (Таблица 1).

Таблица 1.

Аналитическая процедура выявления расхождений при аудите фонда оплаты труда.

Месяц	ФОТ по бухгалтеру (сум)	ФОТ по декларации и (сум)	Расхождение (сум)	Доля премий в ФОТ	Социальный налог (12%)	Выявленные аномалии / Процедуры
Январь	450 000 000	450 000 000	0	10%	54 000 000	Показатели в пределах нормы
Февраль	462 000 000	462 000 000	0	12%	55 440 000	Показатели в пределах нормы
Март	580 000 000	490 000 000	90 000 000	35%	58 800 000	Несовпадение баз. Запрос приказов
Апрель	455 000 000	455 000 000	0	8%	54 600 000	Показатели в пределах нормы

Анализ представленной матрицы за март зафиксировал расхождение в размере 90 000 000 сум между регистрами бухгалтерского учета и отправленной налоговой декларацией. Применение инспектирования приказов по стандарту МСА 500 позволило установить, что руководство предприятия выплатило сотрудникам праздничные премии, ошибочно классифицировав их в учете как материальную помощь, освобождаемую от социального налога. Данная ошибка повлекла за собой занижение текущих обязательств перед бюджетом на сумму 10 800 000 сум.

Разработанная методика включает специфическую процедуру проверки расчетов с нерезидентами Республики Узбекистан. Статья 382 Налогового

кодекса устанавливает для них аналогичную резидентам ставку НДФЛ в размере 12 процентов, однако полностью исключает право на применение большинства налоговых вычетов и льгот, закрепленных в статье 378 Налогового кодекса. Аудиторская процедура предусматривает обязательное сопоставление таблиц учета рабочего времени с данными паспортов и отметками пограничного контроля. Это позволяет подтвердить статус резидента, требующий фактического нахождения лица на территории страны более 183 дней в течение любого последовательного двенадцатимесячного периода согласно статье 30 Налогового кодекса.

Обсуждение

Предложенный подход меняет вектор аудиторской деятельности, смещая фокус с формального контроля бумажных документов на системную оценку цифровых массивов данных. В отличие от существующих методик, ориентированных на изолированный анализ регистров без учета внешних факторов, данный алгоритм полностью принимает во внимание контроля государственных платформ. Интеграция с базой ЕНСТ исключает возможность использования незарегистрированного труда, поскольку система блокирует отправку налоговой отчетности при обнаружении несоответствий в ПИНФЛ сотрудников.

Данное обстоятельство сужает возможности для применения классических теневых схем, но одновременно стимулирует экономические субъекты использовать альтернативные механизмы снижения издержек. Наиболее распространенным способом становится перевод штатных сотрудников в статус самозанятых лиц с последующим заключением договоров гражданско-правового характера. На основании статьи 365 Налогового кодекса доходы самозанятых граждан освобождаются от уплаты НДФЛ. Усовершенствованная методика обязывает аудитора проводить тесты на признаки скрытых трудовых отношений.

Процедура контроля включает оценку периодичности выплат, фактов предоставления организацией стационарного рабочего места, инструментов и оборудования, а также фиксации в договорах конкретных должностных обязанностей вместо

описания конечного результата выполненных работ. При установлении указанных критериев аудитор должен рекомендовать реклассификацию контрактов во избежание доначислений налогов и пени в ходе камеральных проверок.

Ограничением предложенной методики выступает ее прямая зависимость от стабильности функционирования каналов передачи данных государственных информационных систем. При возникновении технических сбоев на серверах Налогового комитета оперативный сбор внешних доказательств затрудняется. В таких ситуациях аудитор вынужден использовать дублирующие бумажные регистры, заверенные руководством проверяемого объекта, что временно снижает скорость проведения процедур контроля. Практическая ценность методики заключается в возможности заблаговременного обнаружения уязвимостей до начала проведения обязательного государственного контроля.

Заключение

Усовершенствование методики аудита расчетов по оплате труда обеспечивает точную идентификацию зон риска на этапе планирования. Совмещение требований МСА, НСБУ и Налогового кодекса Республики Узбекистан повышает качество получаемых аудиторских доказательств. Внедрение разработанных алгоритмов и аналитических процедур аудита фонда оплаты труда снижает вероятность пропуска существенных искажений в финансовой и налоговой отчетности организаций, обеспечивая защиту экономических интересов субъектов бизнеса.



ИСПОЛЬЗОВАННАЯ ЛИТЕРАТУРА

1. Налоговый кодекс Республики Узбекистан. Ташкент. 01.01.2020 г.
2. Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения». Международная федерация бухгалтеров (IFAC).
3. Международный стандарт аудита 500 «Аудиторские доказательства». Международная федерация бухгалтеров (IFAC).
4. Международный стандарт аудита 520 «Аналитические процедуры». Международная федерация бухгалтеров (IFAC).
5. Ибрагимова П. А. Планирование аудита расчетов с персоналом по оплате труда // Индустриальная экономика № 4, 2023. С. 61–67.
6. Ибрагимова П. А. Организация и проведение аудита расчетов с персоналом по оплате труда. Applied economic research, 2023, no. S2. С. 80-90
7. Гринавцева Е. В. Методика аудиторской проверки оплаты труда в коммерческих фирмах // Социально-экономические явления и процессы. 2016. Т. 11, № 9. С. 22–28.
8. Машкин Е. И., Козлова Т. В. Риски и стандартные процедуры контроля в оплате труда // Вестник МГТУ им. Г.И. Носова. 2015. № 2. С. 254-263.
9. Полякова Н.В Внешний аудит расчетов по оплате труда. Научное издание.-М: Информационно-внедренческий центр «Маркетинг», 2004.