IQRO JURNALI , IQRO JOURNAL, ИКРО ЖУРНАЛИ
ISSN:2181-4341| wordlyknowledge.uz/index.php/iqro
**Volume 23 Issue 01 AVGUST 2026**

# ПРИНЦИПЫ РИСК-МЕНЕДЖМЕНТА В ПОВЫШЕНИИ ЭФФЕКТИВНОСТИ АУДИТА ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

**Ли Минъюань**
Магистрант, Ташкентский государственный
университет востоковедения, Республика Узбекистан
Email: lmy20000614@foxmail.com
https://doi.org/10.5281/zenodo.22095797

**Аннотация.** В статье рассматриваются теоретико-методологические основы аудиторского контроля за выполнением экспортно-импортных контрактов как самостоятельного направления аудиторской деятельности. Разработана восьмиэлементная классификация рисков аудита экспортно-импортных контрактов, охватывающая контрагентные, договорно-правовые, валютные, таможенные, налоговые, логистические, страновые и технологические риски, с указанием адекватных аудиторских ответов. Рассмотрены особенности применения предложенных методологических подходов в условиях Республики Узбекистан с учётом проводимых реформ валютного, аудиторского, таможенного и налогового регулирования.

**Ключевые слова:** аудиторский контроль, внешнеэкономическая деятельность, экспортно-импортные контракты, риск-ориентированный подход, профессиональный скептицизм, таможенный аудит.

## ВВЕДЕНИЕ.

Современная мировая экономика характеризуется углублением процессов глобализации, расширением международных кооперационных связей и усилением взаимозависимости национальных хозяйств. Внешнеэкономическая деятельность хозяйствующих субъектов превратилась в один из ключевых факторов их финансовой устойчивости и стратегической конкурентоспособности. По данным Всемирной торговой организации, мировой объём торговли товарами в 2023 году составил около 24,01 трлн долл. США, а торговля услугами впервые превысила 7 трлн долл. США. При этом доля экспортно-импортных операций в валовом внутреннем продукте развитых стран составляет от 40 до 70 процентов, а в малых открытых экономиках, таких как Республика Узбекистан, превышает 50 процентов. В этих условиях принципиально возрастает роль аудиторского контроля как инструмента, способного обеспечить надёжность финансовой информации, минимизировать риски неисполнения договорных обязательств и предоставить заинтересованным сторонам объективное мнение о соблюдении экспортёрами и импортёрами требований нормативного регулирования.

Республика Узбекистан в последние годы реализует масштабный курс на либерализацию внешнеэкономической деятельности, конвертируемость национальной валюты и интеграцию в систему международного разделения труда. Принятие Указа Президента Республики Узбекистан от 2 сентября 2017 года № УП-5177 «О первоочередных мерах по либерализации валютной политики» [1], а впоследствии – Закона Республики Узбекистан от 25 февраля 2021 года № ЗРУ-677 «Об аудиторской деятельности» [2] создало принципиально новую институциональную среду, в которой роль независимого аудита существенно возросла. По данным Министерства экономики и финансов Республики Узбекистан, в 2023 году в стране функционировало свыше 220 аудиторских организаций, и объём оказанных аудиторских услуг превысил 480 млрд сумов [3]. Однако направление аудита экспортно-импортных контрактов остаётся одним

из наименее методически разработанных, что определяет особую актуальность настоящего исследования.

**ОСНОВНАЯ ЧАСТЬ**

Обобщив рассмотренные подходы, считаем целесообразным предложить следующее уточнённое определение исследуемого понятия. Аудиторский контроль за выполнением экспортно-импортных контрактов представляет собой организованную и независимую деятельность по сбору, оценке и систематизации аудиторских доказательств в отношении соблюдения экспортёром и импортёром требований нормативно-правовых актов, условий внешнеторгового контракта, правил делового оборота, а также по выражению аргументированного профессионального мнения о достоверности отражения соответствующих операций в бухгалтерской (финансовой) отчётности и о состоянии внутреннего контроля внешнеэкономической деятельности аудируемого лица. Данное определение отражает многоплановый характер объекта контроля, междисциплинарность аудиторской проверки и её информационно-удостоверяющую функцию. По нашему мнению, такое определение более точно отражает специфику исследуемого направления аудита, нежели традиционное общее определение аудита, и может быть использовано в дальнейших научных исследованиях, а также в нормативной и методической работе Палаты аудиторов Республики Узбекистан.

Цели аудиторского контроля внешнеторговых операций целесообразно классифицировать на основные (стратегические) и производные (тактические). Основная цель формулируется в соответствии с Международным стандартом аудита 200 как получение разумной уверенности в том, что финансовая отчётность в целом не содержит существенных искажений, обусловленных недобросовестными действиями или ошибкой [4]. Применительно к экспортно-импортным операциям эта цель конкретизируется и приобретает следующие производные формы: подтверждение факта совершения внешнеторговой операции и её соответствия условиям заключённого контракта; подтверждение полноты, своевременности и достоверности отражения экспортно-импортных операций в бухгалтерском и налоговом учёте; оценка соблюдения валютного и таможенного законодательства при совершении внешнеторговых операций; подтверждение правомерности применения налоговых льгот и преференций, в первую очередь – нулевой ставки налога на добавленную стоимость по экспортным операциям; оценка эффективности внутреннего контроля и системы управления рисками внешнеэкономической деятельности; подготовка рекомендаций по устранению выявленных нарушений и совершенствованию учётно-контрольной работы. Перечисленные цели взаимосвязаны и не могут рассматриваться изолированно друг от друга. Достижение каждой из них предполагает выполнение определённой совокупности аудиторских процедур, состав которых зависит от особенностей деятельности аудируемого лица, отраслевой специфики, географической структуры внешнеторговых связей и других факторов.

Задачи аудита экспортно-импортных контрактов целесообразно систематизировать по направлениям проверки. Договорно-правовое направление предполагает проверку наличия, юридической силы, полноты и непротиворечивости условий внешнеторгового контракта, а также контроль за оформлением дополнительных соглашений и приложений. Источниками доказательств выступают сам контракт, спецификации, переписка сторон, выписки из реестров. Учётно-расчётное направление обеспечивает подтверждение полноты и своевременности отражения операций в учёте, контроль за курсовыми разницами, проверку правильности пересчёта валютной выручки. Источниками

доказательств выступают бухгалтерские регистры, первичные документы, банковские выписки.

В основе аудиторской деятельности лежат принципы, закреплённые в Международном кодексе этики профессиональных бухгалтеров и в Международных стандартах аудита [5]. Эти принципы носят универсальный характер и применяются ко всем направлениям аудита, в том числе и к проверке внешнеторговых контрактов. К числу основных принципов аудита относятся: независимость аудитора, понимаемая как отсутствие финансовой, родственной или иной заинтересованности в делах аудируемого лица; честность – обязательство аудитора быть откровенным и правдивым во всех профессиональных и деловых отношениях; объективность – недопущение влияния на профессиональные суждения предвзятости, конфликта интересов или ненадлежащего влияния других лиц; профессиональная компетентность и должная тщательность – поддержание профессиональных знаний и навыков на необходимом уровне; конфиденциальность – соблюдение тайны информации, полученной в результате профессиональных и деловых отношений; профессиональное поведение – соблюдение требований законодательства и недопущение действий, дискредитирующих профессию; профессиональный скептицизм – критическая оценка достоверности полученной информации. Каждый из перечисленных принципов имеет фундаментальное значение для качественного выполнения аудиторских процедур и одновременно служит критерием профессиональной этики аудитора.

Применительно к аудиту экспортно-импортных контрактов принцип профессионального скептицизма приобретает особое значение. У. Кнехел и С. Сальтерио отмечают, что в условиях международных операций существует повышенный риск недобросовестных действий, обусловленный сложностью контроля за зарубежными контрагентами, использованием офшорных юрисдикций, многоступенчатыми расчётными схемами [6]. Аудитор обязан исходить из возможности того, что представленные документы могут содержать недостоверные сведения, и активно искать подтверждения или опровержения этой гипотезы. Это требование особенно актуально в условиях современной геоэкономической среды, характеризующейся расширением практики параллельного импорта, использованием сложных цепочек посредников, расчётами через банки третьих стран, применением криптовалют и иных нетрадиционных инструментов международных платежей. Принцип независимости в международном контексте приобретает дополнительные измерения, связанные с необходимостью обеспечения независимости не только от аудируемого лица, но и от его зарубежных контрагентов, аффилированных лиц, расположенных в различных юрисдикциях. Принцип конфиденциальности при проведении трансграничного аудита требует учёта различных правовых режимов защиты коммерческой и налоговой тайны, действующих в государствах нахождения участников внешнеторговой сделки.

Особое значение для аудита внешнеторговых операций имеет принцип риск-ориентированного подхода, закреплённый в Международном стандарте аудита 315 [7]. Согласно этому принципу аудитор обязан выявить и оценить риски существенного искажения финансовой отчётности на уровне отчётности в целом и на уровне предпосылок отдельных классов операций, остатков по счетам и раскрытий информации. Применительно к внешнеторговым операциям такая оценка должна учитывать специфические факторы – страновые, валютные, контрагентные, налоговые, логистические. Реализация риск-ориентированного подхода в аудите экспортно-импортных контрактов предполагает следующую логическую последовательность: понимание деятельности аудируемого лица и его внешнеторговой среды, идентификация присущих рисков, оценка эффективности средств контроля, определение объёма и

характера аудиторских процедур, направленных на минимизацию остаточного аудиторского риска.

Договорно-правовые риски проявляются в противоречии условий контракта императивным нормам права, неполноте существенных условий, нечёткости арбитражной оговорки. Аудиторский ответ включает юридическую экспертизу контракта, проверку соответствия Венской конвенции о договорах международной купли-продажи товаров и применимым правилам Инкотермс. Л. В. Попова отмечает, что наиболее частыми недостатками внешнеторговых контрактов являются нечёткость формулировки предмета контракта, отсутствие или неточность условий поставки по Инкотермс, неполнота банковских реквизитов сторон, отсутствие арбитражной оговорки или её некорректная редакция [8]. Эти типовые недостатки не только создают коммерческие риски для участников внешнеэкономической деятельности, но и осложняют последующую аудиторскую проверку. Валютные риски включают курсовые потери, невыполнение требований репатриации валютной выручки, нарушение валютного законодательства. Аудиторские процедуры в отношении валютных рисков предусматривают анализ валютных оговорок контракта, проверку постановки контракта на учёт в уполномоченном банке, контроль за исполнением сроков поступления валютной выручки. В Республике Узбекистан после либерализации валютной политики в 2017 году многие императивные нормы были смягчены, однако обязанность репатриации валютной выручки в установленные сроки сохраняется и составляет один из ключевых объектов аудиторской проверки.

Страновые риски обусловлены политической нестабильностью в стране контрагента, вводом санкционных ограничений, введением ограничений на платежи. Аудиторский ответ предусматривает анализ страновых рейтингов, мониторинг санкционной среды, проверку используемых путей расчётов. Эта группа рисков существенно возросла в последние годы вследствие фрагментации мировой экономики и усиления геополитической напряжённости. Технологические риски включают сбои в IT-системах учёта внешнеэкономической деятельности, кибератаки, утечку коммерческой информации. Аудиторские процедуры в этой части предусматривают тестирование IT-контролей, проверку систем защиты данных, проведение интервью с IT-специалистами аудируемого лица. Технологические риски приобретают особое значение в условиях цифровизации внешнеторговых операций и активного использования аудируемыми лицами электронных платформ международной торговли. Представленная восьмиэлементная классификация имеет не только теоретическое, но и непосредственное практическое значение: она может использоваться для составления риск-матрицы при планировании конкретной аудиторской проверки. Для каждого выявленного риска аудитор оценивает его вероятность (низкая, средняя, высокая) и существенность последствий, и в зависимости от полученного результата определяет состав и объём аудиторских процедур. Такой подход обеспечивает рациональное распределение аудиторских ресурсов и фокусировку на наиболее значимых областях.

Применение разработанных методологических положений в условиях Республики Узбекистан имеет ряд существенных особенностей, обусловленных спецификой национальной экономической системы, проводимыми реформами и институциональной средой. С 2017 года в стране осуществляется глубокая трансформация валютного регулирования: введена свободная конвертация национальной валюты, сняты ограничения на покупку и продажу иностранной валюты юридическими и физическими лицами, существенно упрощены процедуры внешнеторговых расчётов. Эти изменения создали более благоприятные условия для развития внешнеэкономической деятельности, но одновременно повысили требования к качеству аудиторского контроля, поскольку при

ослаблении административных ограничений возрастает роль независимой профессиональной проверки. По данным Государственного комитета Республики Узбекистан по статистике, внешнеторговый оборот страны увеличился с 26,5 млрд долл. США в 2017 году до 62,6 млрд долл. США в 2023 году, а число участников внешнеэкономической деятельности возросло с 11,4 до более чем 33 тысяч [9]. Это существенно расширило поле деятельности для аудиторских организаций и одновременно усложнило задачи по обеспечению качества аудиторских услуг.

Реформа аудиторской деятельности, начатая принятием Закона № ЗРУ-677, направлена на гармонизацию национального аудиторского регулирования с международными стандартами. Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан № 339 от 9 мая 2018 года предусматривает переход на Международные стандарты аудита и Международные стандарты финансовой отчётности [10]. Это решение имеет принципиальное значение для аудита внешнеэкономической деятельности, поскольку Международные стандарты аудита уже содержат развитую методологию риск-ориентированного подхода, аудита оценочных значений, оценки внутреннего контроля. Аудиторские организации Республики Узбекистан получают возможность использовать единую международную методологическую базу при работе с участниками внешнеэкономической деятельности, что существенно упрощает взаимодействие с зарубежными аудиторами и обеспечивает международную сопоставимость результатов аудиторской работы. По состоянию на 2023 год в стране функционирует свыше 220 аудиторских организаций, число сертифицированных аудиторов превысило 1800 человек. Однако, несмотря на эти количественные показатели, специализирующихся именно на проверке внешнеэкономической деятельности аудиторов в стране насчитывается лишь несколько десятков. Это создаёт существенный дисбаланс между потребностями рынка и предложением специализированных аудиторских услуг.

Параллельно реализуется реформа таможенного администрирования. Указ Президента Республики Узбекистан № УП-6005 от 29 июня 2020 года ввёл новую модель таможенного контроля, основанную на принципах риск-ориентированного подхода, цифровизации процессов и партнёрства с добросовестным бизнесом [11]. Внедрена система «Зелёного коридора» для уполномоченных экономических операторов, модернизирована система электронного декларирования, активно развивается институт постконтроля. По данным Государственного таможенного комитета, доля деклараций, оформляемых в электронной форме, в 2023 году превысила 95 процентов; число уполномоченных экономических операторов увеличилось с 28 в 2020 году до 142 в 2023 году. Эти процессы создают благоприятные условия для развития цифрового аудита внешнеторговых операций и существенно расширяют доказательственную базу, доступную аудитору. Следует особо отметить, что Республика Узбекистан имеет статус наблюдателя в Евразийском экономическом союзе. Хотя этот статус не предусматривает полной гармонизации национального законодательства с нормами Союза, фактически происходит существенное сближение регулятивных подходов, что упрощает работу аудиторов с участниками внешнеэкономической деятельности, осуществляющими операции со странами – членами Союза. Одновременно сохраняется и ряд особенностей, требующих учёта при планировании аудиторских проверок [12].

Применительно к практическим аспектам применения предложенных методологических подходов в условиях Республики Узбекистан представляется целесообразным сформулировать ряд рекомендаций. Во-первых, Палате аудиторов Республики Узбекистан целесообразно разработать и утвердить специализированную Методическую рекомендацию по аудиту внешнеэкономической деятельности, основанную на изложенных в настоящей статье методологических положениях. Документ

должен охватывать все основные направления аудита внешнеэкономической деятельности, включая проверку валютных операций, таможенных деклараций, налогообложения экспорта и импорта, толлинговых операций, операций по агентским и комиссионным договорам, бартерных операций. Во-вторых, целесообразно создать специализированную программу профессиональной подготовки аудиторов внешнеэкономической деятельности с участием Палаты аудиторов, Ташкентского государственного экономического университета, Ташкентского государственного университета востоковедения и других ведущих учебных заведений страны. В-третьих, необходимо стимулировать развитие аудиторских услуг в регионах с активной внешнеторговой деятельностью, прежде всего в Ферганской долине, Бухарской, Самаркандской и Сурхандарьинской областях, где сосредоточен значительный экспортно-импортный потенциал, но услуги специализированных аудиторов малодоступны. Реализация этих рекомендаций позволит существенно повысить качество и эффективность аудиторского контроля за выполнением экспортно-импортных контрактов в Республике Узбекистан и обеспечить адекватное реагирование аудиторской профессии на процессы интеграции национальной экономики в систему международного разделения труда.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведённое исследование позволяет сформулировать ряд выводов теоретического и практического характера, имеющих значение как для развития теории аудита, так и для совершенствования аудиторской практики в Республике Узбекистан. Аудиторский контроль за выполнением экспортно-импортных контрактов представляет собой самостоятельное специализированное направление аудиторской деятельности, требующее разработки специфической методики, отличной от методики аудита внутренних хозяйственных операций.

Применение разработанных методологических подходов в условиях Республики Узбекистан имеет ряд особенностей, обусловленных спецификой национальной экономической системы и проводимых реформ. Реализуемые с 2017 года реформы валютного, аудиторского, таможенного и налогового регулирования создают благоприятные предпосылки для повышения качества аудита внешнеэкономической деятельности, однако их эффективность ограничивается недостаточной методической базой и дефицитом квалифицированных кадров. Для преодоления этих ограничений необходимо: разработать и утвердить специализированную методическую рекомендацию по аудиту внешнеэкономической деятельности; создать программу профессиональной подготовки специализированных аудиторов; стимулировать развитие аудиторских услуг в регионах активной внешнеторговой деятельности; расширить взаимодействие с государствами – членами Евразийского экономического союза в сфере гармонизации аудиторских стандартов. Полученные результаты вносят определённый вклад в развитие теории аудита и могут быть использованы в практической работе аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, служб внутреннего аудита экспортно-импортных компаний, а также в учебном процессе при подготовке специалистов по аудиту внешнеэкономической деятельности в высших учебных заведениях Республики Узбекистан и других государств Центральной Азии.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Указ Президента Республики Узбекистан от 02.09.2017 № УП-5177 «О первоочередных мерах по либерализации валютной политики». – Ташкент, 2017.
2. Закон Республики Узбекистан от 25.02.2021 № ЗРУ-677 «Об аудиторской деятельности» // Народное слово. – 2021. – № 39 (7757).

3. Стратегия развития аудиторской деятельности в Республике Узбекистан на 2022–2026 годы. – Ташкент: Палата аудиторов Республики Узбекистан, 2022. – 48 с.
4. IAASB Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. Vol. 1. – New York: IFAC, 2021. – 1144 p.
5. Международный кодекс этики профессиональных бухгалтеров (включая Международные стандарты независимости) IESBA. – New York: IFAC, 2021. – 256 p.
6. Knechel W.R., Salterio S.E. Auditing: Assurance and Risk. 4th ed. – New York: Routledge, 2016. – 700 p.
7. Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный, 2019) «Выявление и оценка рисков существенного искажения». – New York: IFAC, 2019.
8. Попова Л.В. Аудит экспортно-импортных операций // Финансы и кредит. – 2019. – № 14 (782). – С. 36–47.
9. Государственный комитет Республики Узбекистан по статистике. Внешнеэкономическая деятельность Республики Узбекистан: статистический сборник 2023. – Ташкент, 2024. – 184 с.
10. Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан от 09.05.2018 № 339 «О мерах по введению международных стандартов финансовой отчётности и международных стандартов аудита». – Ташкент, 2018.
11. Указ Президента Республики Узбекистан от 29.06.2020 № УП-6005 «О мерах по совершенствованию деятельности таможенных органов». – Ташкент, 2020.
12. Зубач А.В. Таможенное право Евразийского экономического союза: учебник. – Москва: Юрайт, 2020. – 432 с.