



## AKTUAR MOLIYA VA BUXGALTERIYA HISOBI ILMIY JURNALI

Vol. 6 Issue 02 | pp. 26-34 | ISSN: 2181-1865

Available online <https://finance.tsue.uz/index.php/afa>

### ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ АУДИТОРА В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВОЙ ТРАНСФОРМАЦИИ АУДИТА



Абдусаломова Нодира Баходировна

Заведующий кафедрой «Бухгалтерский учёт»  
ТГЭУ, доктор экономических наук, профессор.

Комилова Севара

Студентка Ташкентский Государственный  
Экономического Университет

**Аннотация:** Данная статья рассматривает влияние цифровизации на аудиторскую практику и профессиональную роль аудиторов. Аудит перемещается в цифровую среду, где решения принимаются на основе данных, алгоритмов и автоматизированных процедур. Хотя цифровые технологии повышают эффективность и точность выявления ошибок и аномалий, интерпретация аудиторских доказательств и их экономического содержания по-прежнему зависит от профессионального суждения аудитора. Исследование показывает, что цифровой аудит следует рассматривать не как замену профессионального мышления, а как технологическую среду, повышающую значимость аналитических навыков, ответственности и профессионального суждения в аудите.

**Ключевые слова:** аудит, цифровизация аудита, электронный аудит, профессиональное суждение аудитора, аналитика данных

**Abstract:** This study examines the impact of digitalization on auditing practice and the professional role of auditors. Auditing is moving into a digital environment where decisions are made based on data, algorithms, and automated procedures. While digital technologies improve efficiency and accuracy in detecting errors and anomalies, the interpretation of audit evidence and economic meaning remains dependent on the auditor's professional judgment. The research shows that digital audit should be viewed not as a replacement for professional thinking, but as a technological environment that increases the importance of analytical skills, responsibility, and professional judgment in auditing.

**Keywords:** audit, digitalization of auditing, electronic audit, professional judgment, data analytics

**Annotatsiya:** Mazkur maqola audit faoliyatiga raqamlashtirish jarayonining ta'siri va auditorning professional rolidagi o'zgarishlarni o'rganishga bag'ishlangan. Ishda elektron audit vositalari, avtomatlashtirilgan ma'lumotlarni qayta ishlash jarayonlari hamda auditorning professional mulohazasi o'rtasidagi o'zaro bog'liqlik tahlil qilinadi. Raqamli texnologiyalar xatolar va nomuvofiqliklarni aniqlash samaradorligini oshirsa-da, audit dalillarining iqtisodiy mazmunini talqin qilish auditorning professional mulohazasiga bog'liq bo'lib qolmoqda. Tadqiqot

*natijalari shuni ko'rsatadiki, raqamli audit professional fikrlashning o'rnini bosuvchi vosita emas, balki auditorning tahliliy ko'nikmalari va mas'uliyatini yanada muhim qiladigan muhitdir.*

*Kalit so'zlar: audit, auditni raqamlashtirish, elektron audit, auditorning professional mulohazasi, ma'lumotlar analitikasi*

### **Введение**

В условиях цифровизации экономики существенно трансформируются процессы финансового контроля и аудита. Активное внедрение информационных технологий, автоматизированных систем обработки данных, а также инструментов электронного аудита изменяет традиционные подходы к проведению аудиторских процедур, повышая их скорость, точность и охват анализируемой информации. Современный аудит всё в большей степени опирается на цифровые инструменты, позволяющие работать с большими массивами данных и снижать трудоёмкость рутинных операций.

Вместе с тем цифровизация аудиторской деятельности порождает ряд теоретических и практических вопросов, связанных с ролью человека в процессе аудита. Возникает риск чрезмерного доверия результатам автоматизированных систем и формального подхода к оценке полученной информации. В этих условиях особую значимость приобретает профессиональное суждение аудитора, которое представляет собой способность специалиста на основе профессиональных знаний, опыта и соблюдения аудиторских стандартов принимать обоснованные решения при планировании и проведении аудита, а также при формировании аудиторского мнения.

В Республике Узбекистан цифровая трансформация финансовой и контрольной сфер является стратегическим направлением государственной политики. Это отражено в ряде важнейших нормативных документов, в том числе в Указе Президента Республики Узбекистан «О дополнительных мерах дальнейшего совершенствования деятельности по государственному аудиту и финансовому контролю»<sup>1</sup>. В документе подчеркивается необходимость внедрения современных цифровых технологий, расширения аналитического подхода и повышения профессиональной компетентности аудиторов. Кроме того, в Указе Президента «О стратегии «Цифровой Узбекистан – 2030»<sup>2</sup> отмечено, что цифровизация является основой повышения эффективности государственного управления и корпоративного сектора, включая внутренний и внешний аудит.

Эти реформы создают новые условия для формирования профессионального суждения аудитора. С одной стороны, цифровые технологии расширяют возможности специалистов — предоставляют доступ к большему объёму данных, повышают точность анализа, автоматизируют рутинные процедуры. С другой стороны, они требуют углубленных цифровых компетенций, развития критического мышления и умения интерпретировать результаты автоматизированных систем.

<sup>1</sup> Указ Президента Республики Узбекистан «О дополнительных мерах дальнейшего совершенствования деятельности по государственному аудиту и финансовому контролю» № УП-252 18 декабря 2025 г.

<sup>2</sup> Указ Президента Республики Узбекистан. «Об утверждении Стратегии «Цифровой Узбекистан-2030» и мерах по ее эффективной реализации», 5 октября 2020 г., № УП-6079.

В связи с этим исследование особенностей формирования профессионального суждения аудитора в условиях цифровой трансформации приобретает особую актуальность. Оно позволяет раскрыть роль цифровых компетенций, определить новые риски и возможности аудиторской деятельности, а также предложить подходы к совершенствованию подготовки и практики аудиторов в Узбекистане.

Целью настоящей статьи является анализ роли профессионального суждения аудитора в условиях цифровизации аудита и обоснование его ключевого значения для обеспечения качества и достоверности аудиторского мнения.

### **Методология исследования**

Методологическую основу исследования составляют общенаучные и специальные методы, применяемые в исследованиях в области аудита и финансового контроля. В статье проведён анализ научной и нормативной литературы, посвящённой вопросам цифровизации аудиторской деятельности, электронного аудита и профессионального суждения аудитора, что позволило определить основные теоретические подходы к пониманию роли аудитора в условиях цифровой трансформации.

Осуществлён сравнительный анализ традиционных и цифровых подходов к аудиторским процедурам, направленный на выявление особенностей формирования профессионального суждения аудитора в условиях цифровизации аудита. Полученные результаты обобщены и использованы для раскрытия роли профессионального суждения в современной аудиторской практике, а также для оценки влияния цифровых инструментов на процесс принятия аудиторских решений.

В целях обоснования выводов использован логико-аналитический подход, в рамках которого рассмотрены изменения требований к профессиональным компетенциям аудитора в условиях применения цифровых технологий. Это позволило сделать вывод о том, что развитие электронного аудита не снижает значимость профессионального суждения, а, напротив, усиливает его роль в обеспечении качества аудиторского мнения.

### **Обзор литературы**

В последние годы вопросы влияния цифровизации на аудит и на профессиональное суждение аудитора привлекают повышенное внимание ученых и практиков. В международной научной литературе выделяются исследования, посвященные цифровой трансформации аудита и ее последствиям для роли аудитора. По мнению учёных Нор Ашикин Надзари и Салва Хана тематический обзор по цифровым развитиям в аудите подчеркивает, что цифровизация способствует не только автоматизации процессов, но и изменению ключевых компетенций аудиторов, требующих развития новых профессиональных навыков и аналитического мышления в условиях использования ИТ-инструментов для обработки больших объемов данных и принятия решений<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> Nor Ashikin Mohd Nadzari, Salwa Hana Yussof. Transforming Audit: A Thematic Review of Recent Digital Developments. International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences. Pages 820-840, Received: 16 Oct, 2024, Revised: 12 Nov, 2024, Published Online: 07 Dec, 2024.

Анализ зарубежных эмпирических исследований также показывает, что навыки работы с цифровыми технологиями положительно влияют на способность аудиторов эффективно обнаруживать риски, включая случаи мошенничества, и тем самым повышают качество профессионального суждения<sup>4</sup>.

Анализ научных работ по вопросам электронного аудита, а также положений Международных стандартов аудита ISA 200 и ISA 315 показал, что цифровизация аудиторской деятельности приводит к изменению не только технических средств аудита, но и логики проведения аудиторских процедур.

В традиционной модели аудита процедуры основывались преимущественно на ручной проверке первичных документов, использовании выборочных методов и последовательном выполнении тестов по отдельным участкам учета. Такая организация аудита ограничивала объем проверяемой информации и делала процесс аудита во многом зависимым от временных и человеческих ресурсов.<sup>5</sup>

В условиях цифровизации основным объектом анализа становятся электронные базы данных и автоматизированные учетные системы. Использование электронного аудита позволяет применять аналитические процедуры к массивам данных, а не только к выборочным операциям, что меняет характер получения аудиторских доказательств. Это свидетельствует о переходе от документально-ориентированного аудита к процессно-ориентированному подходу.<sup>6</sup>

Еще одно зарубежное исследование на примере банковского сектора в Омане выявило, что цифровизация аудиторских доказательств положительно коррелирует с улучшением профессионального суждения внутренних аудиторов, сокращает время рутинных процедур и повышает точность анализа<sup>7</sup>.

Что касается исследований, связанных с конкретными условиями Узбекистана, научные публикации последних лет фиксируют тенденции цифровой трансформации в сфере бухгалтерского учета и аудита. Например, статья Назиры Ходжарахмановой анализирует автоматизацию аудиторских процедур с использованием искусственного интеллекта, подчеркивая необходимость подготовки аудиторов к новым требованиям цифровой среды и адаптации методов анализа данных<sup>8</sup>.

Также в Узбекистане были опубликованы исследования в области банковского аудита, где автор Ислам Шарауов рассматривает современные направления развития аудита под воздействием цифровых технологий, что также отражает интерес исследователей к вопросам цифровизации и ее влиянию на профессиональные задачи аудиторов<sup>9</sup>.

<sup>4</sup> Agus Joko Pramano, Fazlida Mohd Razali. Digital technology skills and fraud risk judgement performance with auditors' competencies mediation. *European Proceedings of Social and Behavioural Sciences*. <https://www.europeanproceedings.com/>.

<sup>5</sup> Хамад М. Х. Электронный аудит в системе финансового контроля: магистерская диссертация. — Екатеринбург, 2022. — 120 с.

<sup>6</sup> Якимова В. А. Возможности и перспективы использования цифровых технологий в аудиторской деятельности // *Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика*. — 2020. — Т. 36. — Вып. 2. — С. 287–318. <https://doi.org/10.21638/spbu05.2020.206>.

<sup>7</sup> Muayad Taysir Al Hinai, Marwa Hamood Al Habsi, Mohammed Juma Al Hinai. A Study on Impact of Digitalization of Audit Evidences on Professional Judgment of Internal Auditors in Selected Banks in Oman. *IAR Journal of business Management*. Volume 2 Issue 1 (Jan-June, 2021) | Pages 1 – 5.

<sup>8</sup> Назира Ходжарахманова. Автоматизация аудиторских процедур с использованием искусственного интеллекта. [Vol. 3 No. 5 \(2025\): «Yashil iqtisodiyot va taraqqiyot» jurnali](#).

<sup>9</sup> Шарауов Ислам. Современные тенденции развития банковского аудита в условиях цифровой экономики.

Сравнительный анализ традиционного и цифрового аудита показывает, что трансформация затрагивает и профессиональную роль аудитора. Если ранее основное внимание уделялось проверке корректности учетных записей, то в цифровой среде возрастает значение оценки надежности автоматизированных средств контроля и логики обработки информации в информационных системах. Автоматизированные инструменты способны выявлять отклонения и аномалии в данных, однако их экономическая интерпретация и определение существенности выявленных отклонений остаются функцией аудитора (Таблица 1).

Таблица 1.

Сравнение традиционного и цифрового аудита<sup>10</sup>

Критерий	Традиционный аудит	Цифровой аудит
Источник аудиторских доказательств	Первичные документы и регистры учета	Электронные базы данных и информационные системы
Объем проверяемой информации	Выборочные операции	Большие массивы данных
Характер аудиторских процедур	Ручная проверка документов	Автоматизированные аналитические процедуры
Объект оценки аудитора	Корректность учетных записей	Надежность информационных систем и средств контроля
Роль профессионального суждения	Преимущественно на этапе формирования мнения	На всех этапах аудита
Трудоемкость процедур	Высокая	Снижается за счет автоматизации

Положения Международных стандартов аудита подтверждают, что внедрение цифровых технологий не устраняет необходимость профессионального суждения. Так, в ISA 200 закреплено требование применения профессионального суждения и профессионального скептицизма на всех этапах аудита независимо от используемых инструментов. В ISA 315 допускается применение автоматизированных аналитических процедур и инструментов обработки данных при оценке рисков, однако выбор процедур, оценка рисков и интерпретация результатов возлагаются на аудитора. Это указывает на нормативное закрепление модели, в которой цифровые технологии выступают средством расширения аналитических возможностей, а не самостоятельным субъектом принятия решений (Таблица 2).

<sup>10</sup> Составлено автором на основе ISA 200, ISA 315 (Revised), Hamad (2022), Якимова (2020)

Таблица 2.

**Использование аналитики данных и цифровых технологий в аудите<sup>11</sup>**

<b>Индикатор внедрения цифровых технологий</b>	<b>Статистические данные</b>
Организации, эффективно использующие data analytics	около 9%
Аудиторы, использующие аналитические инструменты для оценки рисков	большинство крупных аудиторских фирм
Компании, внедряющие AI в финансовые процессы	около 70–76%

Международная аудиторская практика, в том числе опыт крупнейших аудиторских компаний (Deloitte, KPMG, EY, PwC), подтверждает данную тенденцию. В исследованиях, приведенных у Якимовой (2020), отмечается использование инструментов машинного обучения и интеллектуального анализа данных для автоматизации извлечения информации из документов и выявления аномалий в учетных данных. Вместе с тем в диссертационном исследовании Hamad<sup>12</sup> подчеркивается, что ключевым этапом остается интерпретация результатов автоматизированной обработки информации и формирование выводов на основе профессионального суждения аудитора.

Таким образом, полученные результаты свидетельствуют о том, что цифровизация аудита приводит к переходу от ручных и выборочных процедур к автоматизированной обработке электронных данных, расширяет аналитические возможности аудитора и трансформирует его профессиональную роль. Однако, согласно научным источникам и международным стандартам, цифровые инструменты не заменяют профессиональное суждение аудитора, а формируют новые условия его применения, при которых интерпретация информации и формирование аудиторского мнения остаются зоной профессиональной ответственности специалиста.

Несмотря на наличие разнообразных работ по цифровизации аудита и вопросам профессионального суждения, большинство исследований сосредоточено либо на отдельных технологических аспектах, либо на описании тенденций. Комплексный подход, объединяющий влияние цифровых инструментов на процесс формирования профессионального суждения аудитора в разных контекстах (государственном, частном и международном), требует дальнейшего углубленного анализа. Такая интеграция позволит не только расширить теоретическую базу, но и выработать практические рекомендации для повышения качества аудита в условиях цифровой трансформации.

<sup>11</sup> Chaqiqi & Nugroho (2021), IJAR, 24(2), 147–162.

<sup>12</sup> Хамад М. Х. Электронный аудит в системе финансового контроля: магистерская диссертация. — Екатеринбург, 2022. — 120 с.

### *Результаты и обсуждение*

Цифровизация аудита сопровождается не только ростом эффективности аудиторских процедур, но и возникновением новых организационных и методических трудностей, связанных с интеграцией цифровых инструментов в аудиторский процесс и необходимостью подготовки аудиторов к работе с ними. Переход к электронному аудиту требует пересмотра традиционных методик проведения аудиторских процедур и трансформации структуры рабочих документов, что делает этап внедрения технологий особенно чувствительным с точки зрения качества аудита<sup>13</sup>. При этом сложность цифровизации заключается не в приобретении программных продуктов, а в их корректном использовании и включении в систему аудиторских процедур.

Расширение применения автоматизированных аналитических инструментов приводит к изменению характера профессиональных рисков и формированию угрозы формального восприятия результатов компьютерной обработки информации<sup>14</sup>. Использование цифровых технологий не освобождает аудитора от обязанности критически оценивать полученные результаты и учитывать экономический контекст деятельности проверяемой организации. В условиях автоматизированной обработки данных возрастает значение оценки рисков, связанных с функционированием информационных систем и средствами внутреннего контроля, поскольку искажения могут возникать не только в результате хозяйственных операций, но и на этапе их обработки в информационных системах.

Цифровизация усиливает значимость вопросов конфиденциальности и защиты информации, поскольку аудитор получает доступ к массивам электронных данных экономического субъекта<sup>15</sup>. Использование баз данных клиента требует договорного определения объёма, формата и сроков предоставления информации, а также наличия технических средств преобразования данных в формат, пригодный для обработки аудиторским программным обеспечением. Защита информации от несанкционированного доступа и утраты становится обязательным элементом организации электронного аудита и напрямую влияет на надёжность аудиторских доказательств<sup>16</sup>.

Дальнейшее развитие цифрового аудита связано с расширением применения аналитики больших данных, инструментов машинного обучения и моделей непрерывного контроля хозяйственных операций. Международные стандарты аудита сохраняют требование обязательного применения профессионального суждения и профессионального скептицизма на всех этапах аудита независимо от используемых цифровых инструментов. Использование автоматизированных процедур допускается при оценке рисков и планировании аудиторских процедур, однако выбор процедур и интерпретация результатов остаются зоной

<sup>13</sup> Якимова В. А. Возможности и перспективы использования цифровых технологий в аудиторской деятельности // *Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика*. — 2020. — Т. 36. — Вып. 2. — С. 287–318. <https://doi.org/10.21638/spbu05.2020.206>

<sup>14</sup> (МСА) 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

<sup>15</sup> Хамад М. Т. Х. Электронный аудит в системе финансового контроля: магистерская диссертация. — Екатеринбург, 2022. — 120 с.

<sup>16</sup> Якимова В. А. Возможности и перспективы использования цифровых технологий в аудиторской деятельности // *Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика*. — 2020. — Т. 36. — Вып. 2. — С. 287–318. <https://doi.org/10.21638/spbu05.2020.206>

профессиональной ответственности аудитора. Это формирует модель развития аудита, основанную на сочетании автоматизированной обработки информации и профессиональной интерпретации её результатов.

Таким образом, цифровизация аудита повышает эффективность аудиторских процедур, но одновременно увеличивает сложность профессиональной деятельности аудитора. В этих условиях профессиональное суждение становится ключевым элементом обеспечения качества аудита.

#### **Заключение.**

Цифровизация изменила аудит не формально, а по существу: объектом анализа становятся не только документы, но и потоки данных, алгоритмы их обработки и функционирование информационных систем. Это расширяет аналитические возможности аудита, одновременно повышая сложность профессиональных решений аудитора. В этих условиях профессиональное суждение приобретает центральное значение, поскольку именно оно обеспечивает интерпретацию результатов автоматизированной обработки информации и их соотнесение с экономическим содержанием хозяйственных операций. Цифровые инструменты позволяют выявлять отклонения и аномалии, однако оценка их существенности и влияние на достоверность отчетности остаются в сфере профессиональной ответственности аудитора. Развитие цифровых технологий сопровождается формированием новых рисков, связанных с возможностью формального восприятия результатов работы алгоритмов и зависимостью аудиторских выводов от качества данных и информационных систем. В этой связи профессиональный скептицизм выступает не как абстрактный принцип, а как практический механизм обеспечения надежности аудиторского мнения.

Цифровой аудит не устраняет потребность в профессии аудитора, а трансформирует содержание его деятельности. Аудитор в меньшей степени выполняет механические процедуры и в большей степени осуществляет аналитическую оценку процессов и результатов обработки информации. Ключевым ресурсом аудита становится не технология сама по себе, а способность специалиста к критическому мышлению и обоснованным профессиональным решениям.

Следовательно, перспективы развития аудита определяются не уровнем автоматизации процедур, а качеством реализации профессионального суждения в цифровой среде. Цифровые инструменты усиливают аудиторскую деятельность лишь в той мере, в какой они используются в сочетании с профессиональным опытом, аналитическими навыками и профессиональной ответственностью аудитора.

#### **Список использованных источников**

1. Указ Президента Республики Узбекистан «О дополнительных мерах дальнейшего совершенствования деятельности по государственному аудиту и финансовому контролю» № УП-252 18 декабря 2025 г.
2. Указ Президента Республики Узбекистан. «Об утверждении Стратегии «Цифровой Узбекистан-2030» и мерах по ее эффективной реализации», 5 октября 2020 г., № УП-6079.

3. Nor Ashikin Mohd Nadzari, Salwa Hana Yussof. Transforming Audit: A Thematic Review of Recent Digital Developments. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*. Pages 820-840, Received: 16 Oct, 2024, Revised: 12 Nov, 2024, Published Online: 07 Dec, 2024.
4. Agus Joko Pramano, Fazlida Mohd Razali. Digital technology skills and fraud risk judgement performance with auditors' competencies mediation. *European Proceedings of Social and Behavioural Sciences*. <https://www.europeanproceedings.com/>.
5. Якимова В. А. Возможности и перспективы использования цифровых технологий в аудиторской деятельности // *Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика*. — 2020. — Т. 36. — Вып. 2. — С. 287–318. DOI: 10.21638/spbu05.2020.206.
6. Hamad M. T. H. Electronic audit in financial control : Master's thesis. — Екатеринбург: Уральский федеральный университет, 2022.
7. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). *International Standard on Auditing (ISA) 200: Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*. — New York, 2018.
8. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). *International Standard on Auditing (ISA) 315 (Revised): Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement*. — New York, 2019.
9. Institute of Internal Auditors (IIA). *International Professional Practices Framework (IPPF)*. — Altamonte Springs, FL, 2017.
10. Deloitte. *Audit analytics and the future of audit*. — London, 2019.
11. KPMG. *Digital audit and data analytics in assurance services*. — London, 2019.
12. Ernst & Young (EY). *How digital transformation is reshaping audit*. — London, 2020.
13. PricewaterhouseCoopers (PwC). *The future of audit: Data-driven assurance*. — London, 2020.
14. Chaqiqi, A., & Nugroho, A. (2021). Readiness Analysis of Data Analytics Audit Implementation. *The Indonesian Journal of Accounting Research*, 24(2), 147–162.
15. Muayad Taysir Al Hinai, Marwa Hamood Al Habsi, Mohammed Juma Al Hinai. A Study on Impact of Digitalization of Audit Evidences on Professional Judgment of Internal Auditors in Selected Banks in Oman. *IAR Journal of business Management*. Volume 2 Issue 1 (Jan-June, 2021) | Pages 1 – 5.
16. Назира Ходжарахманова. Автоматизация аудиторских процедур с использованием искусственного интеллекта. [Vol. 3 No. 5 \(2025\): «Yashil iqtisodiyot va taraqqiyot» jurnali](#).
17. Шарауов Ислам. Современные тенденции развития банковского аудита в условиях цифровой экономики.

Copyright: © 2026 by the authors. This work is licensed under a Creative Commons Attribution- 4.0 International License (CC - BY 4.0)

