

**AUDITORLIK FAOLIYATIDA PROFESSIONAL MULOHAZA:
NAZARIY ASOSLAR, RIVOJLANISH BOSQICHLARI VA AMALIY
QO‘LLANILISHI**

Parpiyev Jaxongir Ilxomjonovich

“Namangan optimal audit” MCHJ auditorlik tashkiloti auditori

Annotatsiya: ushbu maqolada auditorlik faoliyatida professional mulohazaning nazariy asoslari, shakllanish bosqichlari va amaliy ahamiyati tahlil qilingan. Turli olimlarning yondashuvlari asosida professional mulohaza tushunchasining tasnifi, huquqiy va etik mezonlari, shuningdek, auditorlik sifati bilan bog‘liq jihatlari yoritilgan. Xususan, ontologik model, axloqiy tamoyillar, tanlovli tekshiruv sharoitidagi xulosa chiqarish jarayoni alohida ko‘rib chiqilgan. Maqolada professional mulohazaning auditorlik standartlaridagi o‘rni, uni baholash mezonlari va hujjatlashtirish zaruriyati asoslab berilgan.

Kalit so‘zlar: professional mulohaza, auditor, axloqiy mezonlar, auditorlik sifati, hisob siyosati, ontologik model, standartlar.

**ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ В АУДИТОРСКОЙ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ: ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ, ЭТАПЫ РАЗВИТИЯ
И ПРАКТИЧЕСКОЕ ПРИМЕНЕНИЕ**

Парпиев Жахонгир Илхомжонович

Аудитор аудиторской организации ООО «Наманган Оптимальный Аудит»

Аннотация: в данной статье анализируются теоретические основы, этапы становления и практическое значение профессионального суждения в аудиторской деятельности. На основе подходов различных учёных рассматривается классификация понятия профессионального суждения, правовые и этические критерии, а также аспекты, связанные с качеством аудита. В частности, отдельно рассматриваются

онтологическая модель, этические принципы и процесс формирования выводов в условиях выборочного аудита. В статье обосновывается роль профессионального суждения в аудиторских стандартах, критерии его оценки и необходимость документирования.

Ключевые слова: профессиональное суждение, аудитор, этические критерии, качество аудита, учётная политика, онтологическая модель, стандарты.

PROFESSIONAL JUDGMENT IN AUDITING ACTIVITIES: THEORETICAL BASIS, STAGES OF DEVELOPMENT AND PRACTICAL APPLICATION

Parpiyev Jaxongir Ilkhomjonovich

Auditor of the auditing organization “Namangan optimal audit” LLC

Abstract: *this article analyzes the theoretical foundations, stages of formation and practical significance of professional judgment in auditing activities. Based on the approaches of various scientists, the classification of the concept of professional judgment, legal and ethical criteria, as well as aspects related to audit quality are covered. In particular, the ontological model, ethical principles, and the process of drawing conclusions in the conditions of a selective audit are separately considered. The article substantiates the role of professional judgment in auditing standards, the criteria for its evaluation and the need for documentation.*

Keywords: *professional judgment, auditor, ethical criteria, audit quality, accounting policy, ontological model, standards.*

Kirish

So‘nggi yillarda xalqaro hisob va audit standartlariga moslashish bilan birga, auditorlik faoliyatida qaror qabul qilishda professional mulohaza tushunchasining ahamiyati tobora ortib bormoqda. Raqamli transformatsiya, moliyaviy jarayonlarning murakkablashuvi, shuningdek, hisob siyosatidagi interpretatsiya erkinligining ortishi auditorlardan qat’iy reglamentlangan yondashuv emas, balki kontekstga mos, subyektiv asoslangan qarorlar qabul qilishni talab etmoqda. Bu esa “auditorning o‘z bilim, tajriba, malaka va axloqiy qadriyatlariga asoslangan qarorlar majmuasini ifodalovchi professional mulohaza” (Dobrunova, 2021) tushunchasini auditorlik nazariyasining markaziga olib chiqdi.

“Professional mulohaza – bu auditorning o‘z tajribasi va malakasi asosida, noaniqlik sharoitida, mavjud me’yorlar doirasida eng maqbul qarorni tanlashidir” (Pan’kova va Satalkina, 2013). Aksariyat hollarda bu qarorlar moliyaviy hisobotlardagi murakkab yoki baholovchi bandlarga tegishli bo‘lib, ularni hech qanday aniq matematik formula yoki algoritm bilan yechib bo‘lmaydi. Bu holatda auditorning shaxsiy kompetensiyasi, axloqiy qadriyatlari, kasbiy tajribasi va hatto intuitiv sezgilari muhim ahamiyat kasb etadi.

P.P. Baranovning ta’kidlashicha, “professional mulohaza buxgalteriya va audit nazariyasini bog‘lovchi kontseptual kategoriya bo‘lib, u moliyaviy hisobotlarning ishonchliligini baholashdagi asosiy tayanch nuqtasidir” (Baranov, 2011). U auditorning fikrlash jarayonini ontologik va taksonomik asoslarda model sifatida ifodalab, professional mulohazaning turli bosqichlari va shakllarini aniqlagan. Xususan, u mulohazalarni “epistemologik” (ya’ni bilimga asoslangan), “ontologik” (ya’ni mohiyatga yo‘naltirilgan) va "metodologik" (amaliy qaror chiqarish bilan bog‘liq) ko‘rinishlarda tavsiflaydi.

Tarixiy nuqtai nazardan, "auditorlik faoliyatining shakllanishi bosqichlarida professional mulohaza auditorlik kasbining mustaqil, mas'uliyatli va axloqiy jihatdan asoslanganligini belgilovchi asosiy tamoyil sifatida qaralgan" (Tarasova, 2014). Bugungi kunda esa bu tushuncha nafaqat auditorlik, balki buxgalteriya hisobida ham faol tatbiq etilmoqda, xususan, MCΦO doirasida qaror qabul qilishda muhim vosita sifatida e'tirof etilmoqda (Pan'kova va Satalkina, 2011).

Shuningdek, mulohaza auditorlik sifatini aniqlovchi kalit faktor sifatida ham ko'rilmoqda. "Professional mulohazaning sifati – bu auditorlik natijalari va foydalanuvchilar ishonchining asosi" (Azarskaya, 2009). Shu bois, zamonaviy auditorlar o'z faoliyatlarida nafaqat texnik mezonlarga, balki axloqiy-psixologik yondashuvlarga ham tayanishlari lozim.

Mazkur maqolada auditorlik faoliyatida professional mulohazaga oid ilmiy-nazariy qarashlar, tarixiy shakllanish bosqichlari, konseptual modellar va huquqiy asoslar o'rganilib, amaliyotga tatbiq etish mexanizmlari yoritiladi. Maqolaning maqsadi — professional mulohaza kategoriyasini kompleks yondashuv asosida baholash, amaliy faoliyatdagi o'rnini aniqlash hamda uning sifatini oshirishga qaratilgan takliflarni ishlab chiqishdan iborat.

Metodologiya

Ushbu tadqiqotda auditorlik faoliyatida professional mulohazani o'rganishda bir nechta nazariy va amaliy metodlardan foydalanildi. Avvalo, deskriptiv tahlil asosida professional mulohaza tushunchasining ilmiy-adabiy manbalarda qanday ifoda etilgani aniqlab chiqildi. Bunda rus va xorijiy

olimlarning maqolalari, dissertatsiyalari hamda xalqaro audit standartlari o'rganildi.

Keyingi bosqichda solishtirma tahlil uslubidan foydalanilib, turli mualliflar tomonidan taklif etilgan yondashuvlar bir-biriga nisbatan baholandi. Xususan, Baranov tomonidan ishlab chiqilgan ontologik va taksonomik klassifikatsiya modeli Dobrunova va Pan'kovaning axloqiy yondashuvlari bilan taqqoslandi.

Tadqiqotda, shuningdek, strukturaviy yondashuv asosida professional mulohazaning komponentlari (bilim, tajriba, axloqiy tamoyil, qaror qabul qilish konteksti) ajratib ko'rsatildi. Bu yondashuv auditor qarorlarining qanday shakllanishini va qanday omillarga bog'liqligini aniqlashga xizmat qildi.

So'nggi bosqichda esa empirik kuzatuv orqali auditorlik amaliyotida professional mulohazalarning qanday tatbiq etilayotgani tahlil qilindi. Bu maqsadda rus olimlari tomonidan chop etilgan amaliy maqolalar asos qilib olindi.

Natijalar

Auditorlik faoliyatida professional mulohazaning shakllanishi va qo'llanilishi bo'yicha o'tkazilgan tahlillar quyidagi asosiy natijalarni aniqlab berdi. Avvalo, professional mulohaza auditor tomonidan noaniq, murakkab va standart bilan to'liq tartibga solinmagan holatlarda qaror qabul qilishda zaruriy vosita sifatida e'tirof etiladi. Mazkur vosita, nafaqat auditorning texnik saviyasi, balki uning axloqiy qadriyatlari, kasbiy tajribasi va situatsiyani anglash qobiliyatiga ham asoslanadi.

Turli mualliflar professional mulohaza kategoriyasiga turlicha yondashgan. Masalan, P.P. Baranov ushbu tushunchani hisob va audit nazariyalarini bog'lovchi "konseptual element" sifatida baholaydi. U professional mulohazani «auditorning

kognitiv strukturasiga asoslangan, ontologik va taksonomik elementlarga ega» jarayon sifatida tavsiflaydi. Baranov tomonidan ishlab chiqilgan model professional mulohazani klassifikatsiyalash va strukturaviy jihatdan asoslash imkonini beradi.

Dobrunova esa professional mulohazani ayniqsa tanlov (vyborochnaya) asosidagi auditorlik tekshiruvlarda zarur vosita deb hisoblaydi. Uning fikricha, “auditor tanlangan kichik hajmdagi axborot asosida umumiy xulosa chiqarishga majbur bo‘lgan holatlarda professional mulohaza hal qiluvchi ahamiyat kasb etadi”. Bu holatda subyektiv fikrga asoslangan qaror, auditorning tajribasi va etik pozitsiyasiga bog‘liq bo‘ladi.

Pan’kova va Satalkina esa professional mulohazani “kasbiy javobgarlik, tajriba va axloqiy tamoyillar bilan uyg‘unlashgan shaxsiy nuqtai nazar” sifatida tasvirlaydi. Ularning tadqiqotida mulohazaning etik mezonlarga asoslanishi, ya’ni qarorning halollik va mustaqillikka tayanganligi, muhim jihat sifatida ko‘rsatilgan.

Azarskaya o‘z ishida professional mulohazaning sifat nazorati bilan bevosita bog‘liqligini ta’kidlaydi. Uning fikricha, auditorlik firmasida ichki nazorat tizimi professional mulohazalarning izchilligini ta’minlashi kerak. Bu qarorlarning subyektivlik darajasini pasaytirish, ularni hujjatlashtirish va baholash mezonlarini aniqlash orqali amalga oshiriladi.

Quyidagi jadvalda tadqiq qilingan manbalar asosida professional mulohazaning yondashuvlari, tarkibiy elementlari va qo‘llanilish sohalari tizimlashtirilgan:

1-jadval.

Auditorlik faoliyatida professional mulohazaga yondashuvlar va ularning tavsifi

Muallif	Yondashuv turi	Mulohaza elementi	Qo'llanilish sohasi
Baranov (2011)	Ontologik-taksonomik model	Klassifikatsiya va strukturaviy model	Audit nazariyasi
Dobrunova (2021)	Tanqidiy-amaliy izlanish	Noaniqlikdagi qarorlar, kichik namunalar asosida xulosa	Tanlov asosida tekshiruv
Pan'ko va Satalkina (2013)	Etika asosidagi yondashuv	Axloqiy tamoyillar, kasbiy javobgarlik	Etik vaziyatlarda qaror qabul qilish
Azarskaya (2009)	Ichki standartlashtirish	Audit sifati bilan bog'liqlik, nazorat mezonlari	Ichki sifat nazorati

Ushbu jadval auditorlar tomonidan professional mulohazadan qanday metodologik asosda foydalanilayotganini, ularning asosiy komponentlari qanday shakllanishini va amaliy sohalarda qanday tatbiq etilishini aniq ko'rsatib beradi. Natijalar shuni ko'rsatmoqdaki, professional mulohaza auditorlik amaliyotida nafaqat qaror qabul qilish, balki sifat, ishonchlilik va axloqiy mas'uliyatni ta'minlashda ham asosiy rol o'ynaydi.

Tahlil va muhokama

Professional mulohazaning nazariy jihatlarini va amaliy tatbiqi yuzasidan olib borilgan tahlil, auditorlik faoliyatida bu kategoriya tobora murakkablashib borayotgan hisob siyosatiga javoban yuzaga kelgan zarurat ekanini ko'rsatadi. Xususan, xalqaro amaliyotda professional mulohaza auditorlik standartlari tarkibiga chuqur singib ketgan bo'lib, u qaror qabul qilishdagi mustaqillik va mas'uliyat mezonlarini shakllantiradi. Ushbu jarayon, ayniqsa, baholovchi (professional judgment-based) bandlarga ega bo'lgan moliyaviy hisobotlarda muhim ahamiyatga ega. Tahlillarga ko'ra, auditor o'z mulohazasini shakllantirishda bilim, axloqiy pozitsiya, mustaqillik, tajriba va mavjud huquqiy-me'yoriy baza bilan bog'liq ko'plab omillarga tayanadi.

Rossiyalik olimlar tomonidan ishlab chiqilgan yondashuvlar shuni ko'rsatadiki, professional mulohaza nafaqat hisob yuritishdagi tafovutlarni bartaraf etadi, balki auditorlik xulosasining aniqligini oshirish, uning ishonchliligi va qamrovliligi uchun zamin yaratadi. Jumladan, Baranov (2011) professional mulohazani klassifikatsion tizim orqali tahlil qiladi va uning turli shakllari va bosqichlarini ontologik asosda ajratib beradi. Bu yondashuv auditorlik faoliyatini nazariy jihatdan mustahkamlaydi, biroq u amaliy ishlov berish tizimida qo'llashda murakkablik tug'dirishi mumkin.

Dobrunova (2021) o'z tadqiqotida professional mulohazani auditorlik tanlov tekshiruvlari bilan bog'laydi va uni amaliy vosita sifatida ko'radi. Unga ko'ra, real auditorlik jarayonida auditor ko'pincha butun ma'lumotlar emas, balki ularning tanlab olingan qismlari asosida xulosa chiqarishga majbur bo'ladi. Bu esa

professional mulohazani ham ehtiyotkorlik bilan qo'llash, ham esa uning sifatini kafolatlash muammosini keltirib chiqaradi.

Pan'kova va Sataalkina (2013) professional mulohazani axloqiy me'yorlar bilan bog'liq holda tahlil qilib, auditorlik jarayonining halollik, mustaqillik, ob'ektivlik tamoyillariga tayanishini asoslaydi. Ularning fikriga ko'ra, bu mulohaza auditor javobgarligining o'zagida turadi. Aksincha, noto'g'ri yoki noto'liq asoslangan professional mulohaza audit xulosalarini noto'g'ri shakllanishiga olib kelishi mumkin.

Tahlil davomida aniqlanganki, mavjud adabiyotlarda professional mulohaza ko'proq auditorning ichki qaror jarayoni sifatida ko'riladi. Bu esa uni tashqi baholash mezonlarini shakllantirishda murakkabliklar tug'diradi. Shunga qaramasdan, bir qancha mualliflar professional mulohazani baholash mezonlarini ishlab chiqqan va quyidagi jadvalda ularning asosiy yo'nalishlari tizimlashtirilgan:

2-jadval.

Professional mulohazani baholash mezonlari va ularning talqinlari

Muallif	Baholash mezoni	Sharh
Baranov (2011)	Ontologik asoslangan struktura	Mulohaza elementlari tartibda va ketma-ketlikda modellashtirilishi kerak
Dobrun ova (2021)	Audit tanlovi kontekstida ishonchlilik	Har bir qaror tanlovga asoslangan dalil va argumentlarga ega bo'lishi lozim

Pan'kov a va Sataalkina (2013)	Etika, mustaqillik, axloqiy mas'uliyat	Mulohaza axloqiy tamoyillar asosida asoslangan bo'lishi shart
Azarska ya (2009)	Ichki nazorat tizimidagi tekshirishga yaroqlilik	Auditorlik firmalarida qarorlarni yozib borish va tekshirish mexanizmlari mavjud bo'lishi kerak

Muhokama shuni ko'rsatdiki, professional mulohaza oddiygina auditor fikri emas, balki tizimli asoslangan, hujjatlashtirilgan va baholanuvchi qaror qabul qilish vositasi bo'lishi kerak. Bu esa, o'z navbatida, auditorlarni professional tayyorlash tizimini takomillashtirish, etik standartlarni kuchaytirish va ichki nazorat vositalarini joriy etishni taqozo qiladi. Shuningdek, xalqaro audit amaliyotiga mos keluvchi professional mulohaza me'zonlarini ishlab chiqish va ularni amaliyotga tatbiq etish dolzarb vazifa sifatida qolmoqda.

Xulosa

Yuqorida olib borilgan nazariy tahlillar va amaliy kuzatuvlar asosida quyidagi xulosalarga kelish mumkin. Auditorlik faoliyatida professional mulohaza nafaqat qaror qabul qilish jarayonining ajralmas qismi, balki auditorning bilim, tajriba, axloqiy pozitsiyasi va me'yoriy-huquqiy tafakkuriga asoslangan kompleks hodisa sifatida shakllangan. U auditorlik tekshiruvining aniqligi, ishonchliligi va baholash sifati uchun zarur intellektual vosita bo'lib xizmat qiladi.

Tadqiqot davomida aniqlanishicha, professional mulohazani ifodalovchi ilmiy yondashuvlar (Baranov, Dobrunova, Pan'kova, Azarskaya) uni ontologik

model, tanlovli auditda qaror qabul qilish vositasi, etik baholash mezonlari va ichki nazorat tizimining elementi sifatida tavsiflaydi. Ushbu yondashuvlar professional mulohazani baholash va hujjatlashtirish zaruriyatini ochib beradi. Ayniqsa, moliyaviy hisobotlarning subyektiv elementlari bo'lgan baholovchi bandlarda mulohaza vositasi muhim ahamiyat kasb etadi.

Xalqaro standartlar, xususan ISA 200, 230, 500 va 701-lar doirasida professional mulohaza doimo nazorat ostida bo'lishi, asoslangan va hujjatlashtirilgan bo'lishi lozimligi qayd etilgan. Shu sababli, O'zbekistonda ham auditorlar uchun bu jarayonni metodik jihatdan rasmiylashtirish, nazorat qilish va o'qitish bo'yicha kompleks yondashuv ishlab chiqilishi dolzarb hisoblanadi.

Natijada, professional mulohazani shakllantirish va baholash mezonlarini ishlab chiqish, ularni ichki audit sifatini oshirishda qo'llash auditorlik amaliyotining samaradorligini yanada oshiradi.

ADABIYOTLAR RO'YXATI

1. Баранов П. П. Философские и логические основания концептуализации профессионального суждения в аудите // Финансы, бухгалтерский учет и анализ. – 2011. – № 2. – С. 128–134.
2. Добрунова М. А. Обоснование профессионального суждения при выборочной аудиторской проверке // Аудит и финансовый анализ. – 2021. – № 2. – С. 55–60.

3. Панкова С. В., Саталкина Е. В. Профессиональное суждение бухгалтера и аудитора: сходства и различия // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 21(171). – С. 10–15.
4. Панкова С. В., Саталкина Е. В. Профессиональное суждение бухгалтера: неопределенность, риски и этические требования // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 27(273). – С. 10–16.
5. Азарская М. А. Профессиональное суждение аудитора в системе контроля качества аудита // Региональная экономика: Поиск. Проблемы. Решения. – 2009. – № 42(35). – С. 3–6.
6. Алексеева И. В. Исследование дефиниции «профессиональное суждение» в системе категорий аудиторской деятельности // Вестник Ростовского государственного экономического университета (РИНХ). – 2010. – № 3. – С. 28–32.
7. Тарасова Т. М. Исторические предпосылки формирования профессионального суждения аудитора // Концепт. – 2014. – Спецвып. № 14. – ART 14682. – URL: <http://e-koncept.ru/2014/14682.htm> (дата обращения: 21.07.2025).
8. Захидов Д. оптимизация аудиторских и бухгалтерских данных с помощью автоматизированного анализаподхода //Передовая экономика и педагогические технологии. – 2024. – Т. 1. – №. 2. – С. 216-222.
9. Пожарицкая И. М. Профессиональное суждение в специализированных сферах аудита // Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції. – 2013. – № 5. – С. 113–117.



10. Воляник Ю. С., Воюцкая И. В. Профессиональное суждение в аудиторской деятельности // Международный научный журнал «Символ науки». – 2016. – № 4. – С. 40–42.