

УДК 657.6:005.334

ШЕРСТЮК Олександр, к. е. н., доцент кафедри фінансового аналізу
і контролю КНТЕУ

ДІАГНОСТИКА АУДИТОРСЬКОГО РИЗИКУ

Проаналізовано вплив на рівень аудиторського ризику зовнішніх і внутрішніх чинників. Розглянуто особливості врахування впливу змісту інформації, що перевіряється аудитором, та суб'єктивних суджень аудитора, які формулюються у процесі виконання завдань із надання впевненості. Запропоновано модель визначення аудиторського ризику з урахуванням зазначених та інших чинників.

Ключові слова: аудит, аудиторська перевірка, аудиторський ризик, якість роботи аудитора, оцінювання аудиторського ризику.

Шерстюк А. Диагностика аудиторского риска. Проанализировано влияние на уровень аудиторского риска внешних и внутренних факторов. Рассмотрены особенности учета влияния содержания информации, которая проверяется аудитором, и субъективных суждений аудитора, формирующихся в процессе выполнения заданий по предоставлению уверенности. Предложена модель определения аудиторского риска с учетом этих и других факторов.

Ключевые слова: аудит, аудиторская проверка, аудиторский риск, качество работы аудитора, оценка аудиторского риска.

Постановка проблеми. Одним із завдань, вирішення яких сприяє забезпеченню належної якості аудиторських послуг, є оцінювання аудиторського ризику – саме від нього залежить імовірність виникнення обставин, через які аудитор може висловити неадекватну думку щодо достовірності інформації, яка може бути використана для обґрунтування та прийняття управлінських рішень.

Оцінка аудиторського ризику здійснюється на кожному етапі виконання завдань із надання впевненості (зокрема аудиторської перевірки). При цьому попередня оцінка ризику може бути скоригована внаслідок виявлення аудитором додаткової інформації про особливості функціонування підприємства та підготовки його звітності. Наявність адекватної оцінки аудиторського ризику сприяє об'єктивному ставленню користувачів інформації до роботи аудитора та її результатів, узагальнених у звітах.

Відповідно до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду та інших послуг, пов'язаних із наданням упевненості, аудиторський ризик визначається як імовірність того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку, якщо фінансова звітність містить сут-

тево викривлену інформацію [1]. Аудиторський ризик поділяється на такі елементи:

- *властивий ризик* – це ризик викривлення залишку на рахунку (або класу операцій), який може бути суттєвим, окремо або разом із викривленням залишків на інших рахунках (або класів операцій), якщо припустити відсутність відповідних заходів внутрішнього контролю;
- *ризик контролю* – це ризик того, що викривленню залишку на рахунку (або класу операцій), які могли б виникнути і бути суттєвими, окремо або із залишками на інших рахунках (або класів операцій), не можна буде своєчасно запобігти (або виявити та виправити його) за допомогою систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю;
- *ризик невиявлення* – це ризик того, що аудиторські процедури по суті не виявлять викривлення залишку на рахунку (або класу операцій), які можуть бути суттєвими, окремо або разом із викривленнями залишків на інших рахунках (або класів операцій) [1].

У більшості наукових публікацій, а також у методичних рекомендаціях, практичних посібниках оцінка аудиторського ризику передбачає оцінювання кожної його складової з подальшим визначенням значення загальної оцінки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аспекти визначення аудиторського ризику та управління ним розкриваються в працях зарубіжних (Р. Адамс [2], А. Аренс, Дж. Лоббек [3] та ін.) і вітчизняних (О. Басенко [4], Н. Проскуріна [5], Б. Усача [6], О. Олійник [7] О. Редько [8], В. Шевчук [9]) науковців і практикуючих фахівців.

Зокрема О. Галань та В. Чубай [10] пропонують оцінювати аудиторський ризик за алгоритмом, що передбачає п'ять етапів: орієнтовна оцінка можливого аудиторського ризику на основі інформації із зовнішніх джерел; попереднє ознайомлення з підприємством, його діяльністю, системою внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку; попередня оцінка складових аудиторського ризику та його загального рівня; укладання договору, планування та проведення аудиторської перевірки; коригування рівня аудиторського ризику, враховуючи інформацію, отриману під час проведення аудиторської перевірки, яка вплинула на зміну аудиторського ризику.

Встановленню взаємозалежностей між завданнями аудиту, видами тестів, методами та процедурами аудиту за стадіями процесу аудиту та аудиторським ризиком присвячено роботу О. Дорош [11].

О. Пономаренко пропонує розрізняти за сферою діяльності інформаційний ризик користувачів фінансової звітності, професійний ризик, ризик бізнесу аудитора; за суб'єктами – ризик клієнта та ризик аудитора (ризик невиявлення) з виділенням кількох класифікаційних підгруп нижчого рівня [12]. Крім того, на думку автора, автоматизація обліку

у замовника вносить додаткові аудиторські ризики, що виходять за межі базової мультиплікативної моделі. Окремими компонентами моделі слід визнавати ризик технічних аспектів експлуатації комп'ютерної системи обліку замовником та ризик тестування комп'ютерної системи обробки даних замовника аудитором. Розширена модель потребує обґрунтування за допомогою формалізованих підходів. Для виявлення наряду й інтенсивності впливу на загальний ризик окремих факторів та складових запропонованої моделі рекомендується використовувати експертно-аналітичні оцінки у поєднанні зі статистико-математичними методами, зважаючи на суб'єктивізм відомих методик оцінки компонентів ризику [12].

На думку Д. Сушко, для зниження аудиторського ризику аудитор повинен планувати і проводити перевірку, виходячи із рівня суттєвості статей балансу, а також частоти появи помилок і порушень в обліку діяльності підприємства. Під час перевірки саме цим статтям аудитор повинен приділяти більшу увагу [13].

Метою статті є висвітлення результатів дослідження впливу на аудиторський ризик зовнішніх і внутрішніх чинників, наявність яких пояснюється змістом інформації, особливостями її формування, а також застосуванням аудиторських процедур її обробки та оцінювання, що дозволить удосконалити методика оцінювання аудиторського ризику.

Результати дослідження. Оцінювати імовірність формування неадекватного судження аудитора під впливом зовнішніх і внутрішніх чинників можна відповідно до змісту інформації, яка досліджується аудитором, характеру і ступеня впливу на неї відповідних чинників, а також рівня її суттєвості.

Зміст інформації, стосовно якої аудитор планує висловити свою думку, визначається характером завдання з надання впевненості. Зокрема, це стосується умови, яка характеризує предмет завдання. Це може бути інформація, яка міститься у фінансових звітах, а також інша інформація, яка має розкриватися для користувачів у звітності підприємств фінансового і нефінансового характеру.

До фінансової інформації можна віднести інформацію про фінансово-майновий стан підприємства, про формування фінансових результатів його діяльності, про рух його грошових потоків, склад і структуру власного капіталу, а також додаткову інформацію, що розкриває особливості застосування підприємством концептуальної основи бухгалтерського обліку.

Інформація нефінансового характеру міститиме відомості щодо обмежень, які впливають на діяльність підприємства (застава майна, обсяг мінімального залишку на банківських рахунках, арешт активів тощо); щодо соціальних аспектів функціонування підприємства (впровадження політики набору кадрів, забезпечення гарантій соціального характеру працівникам, участь підприємства в реалізації державних со-

ціальних гарантій на умовах партнерства тощо); екологічних аспектів діяльності підприємства (впровадження енерго- та ресурсозберігаючих технологій, мінімізація відходів, зокрема шкідливих, інвестування у програми відновлення навколишнього природного середовища тощо); використання сучасних інформаційних технологій у процесах управління діяльністю підприємства, отримання та використання ресурсів, збуту готової продукції, створення фінансової та іншої звітності; інформацію щодо використання підприємством послуг сторонніх суб'єктів для організації та виконання завдань (на умовах аутсорсингу та косорсингу, отримання послуг разового характеру тощо).

Зазначена інформація необхідна користувачам для прийняття управлінських рішень, що в подальшому впливатимуть на діяльність підприємства. Саме тому аудитор має висловити власну думку стосовно її достовірності та можливості використання.

Водночас, оцінювання зазначеної інформації потребує ідентифікації обставин її формування та їх впливу. Обставини формування інформації, які мають бути ідентифіковані аудитором для оцінювання аудиторського ризику, визначаються запитамі користувачів, організаційними і методичними підходами до формування та обробки інформації, наявністю відповідних технічних засобів та персоналу, який володіє необхідною підготовкою. Саме зазначені обставини прямо чи опосередковано здатні вплинути на зміст і характер інформації, за результатами перевірки якої аудитор ризикує висловити неадекватну думку.

Вплив наведених чинників на інформацію, яка перевіряється аудитором, пропонуємо визначати за такими критеріями: зміст впливу (об'єктивний чи суб'єктивний); характер впливу (прямий чи непрямий); динаміка (збільшення чи зменшення) імовірності неадекватного формування інформації.

Об'єктивний вплив чинників пояснюється зовнішніми обставинами, які не залежать від відповідальних осіб, але водночас визначають зміст і характер процедур підготовки інформації. Прикладами таких чинників можуть бути наявність чи відсутність стандартів підготовки інформації, вимог нормативних документів щодо змісту інформації, процедур її накопичення, обробки, систематизації та зберігання. Об'єктивний вплив, зокрема, може бути характерним для вимог концептуальної основи підготовки фінансової звітності, представленої положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Натомість, суб'єктивний вплив чинників на формування і зміст інформації, яка перевіряється аудитором, є наслідком заходів, які здійснюються або не здійснюються особами, відповідальними за підготовку інформації. Такий вплив може бути результатом суб'єктивного розуміння виконавцями своїх завдань, ставлення до отриманих даних, прийняття рішень щодо доцільності, результативності та ефективності застосування необхідних процедур та оцінки їх результатів. Суб'єктив-

ність можлива, наприклад, під час підготовки наказу керівника підприємства "Про облікову політику", яка містить деталізацію облікових підходів, зважаючи на умови функціонування бухгалтерської служби конкретного підприємства.

Через прямий вплив зовнішніх або внутрішніх чинників на інформацію, досліджувану аудитором, у ній виникають зміни, зумовлені зміною обставин. Наприклад, прямо впливатимуть на структуру інформації стандарти фінансової звітності, які визначають зміст звітних форм і порядок відображення в них відповідних статей. Водночас, непрямий вплив на зміст і обсяг інформації про екологічну діяльність підприємства визначається потребою інвесторів або кредиторів у адекватній оцінці відповідних витрат, що зрештою впливають на фінансові результати діяльності.

Ще одним критерієм, за яким може бути оцінений вплив чинників на формування інформації, є можливість змінити оцінку ймовірності неадекватного формування інформації. Зокрема чинниками, що збільшують таку ймовірність, можуть бути визнані збільшення обсягу самої інформації під впливом запитів користувачів, ускладнення процедури її розкриття через відсутність відповідних стандартів, відсутність або зниження вимог до кваліфікації працівників, відповідальних за підготовку інформації, неналежне ставлення управлінського персоналу до необхідності підготовки та певної деталізації інформації тощо.

Водночас, такі чинники, як наявність необхідних технічних засобів для підготовки інформації, адекватної системи контролю якості, формалізація процедур збирання, систематизації та оцінювання інформації забезпечують можливість мінімізації ймовірності виникнення в ній неточностей.

Суттєвість інформації також впливає на ймовірність висловлення аудитором неадекватної думки стосовно її достовірності. Суттєвість інформації розглядається аудитором як критерій зміни управлінського рішення. У зв'язку з цим інформація, яка досліджується аудитором, має враховувати будь-які дані, що можуть вплинути на рішення користувачів. При зменшенні рівня суттєвості інформації, яка перевіряється аудитором, тобто при зменшенні вартісного значення показника, на підставі якого змінюється рішення користувача, будь-яке відхилення, не виявлене ним під час перевірки, отримає більшу ймовірність перевищити це значення. Це означає, що аудитор більше ризикує висловити неадекватну думку відносно інформації, оскільки користувачі не будуть ознайомлені як із фактом існування суттєвого відхилення за результатами аудиту, так і з його впливом на всю інформацію. І навпаки, збільшення вартісної величини межі суттєвості, яка розділяє два різні управлінські рішення користувачів, призводить до того, що зменшується ймовірність впливу невиявлених аудитором відхилень на якість перевіреної ним інформації. Внаслідок цього зазначені відхилення, навіть якщо і не будуть виявлені, не спричиняють зростання ймовірності висловлення аудитором

неадекватної думки, оскільки від їх наявності та розміру не залежить зміст і характер рішення користувачів.

Наявність впливу зовнішніх і внутрішніх обставин, як і характер такого впливу на процес підготовки аудиторського висновку, є предметом професійного судження аудитора. Професійне судження аудитора, як і будь-яке судження, має суб'єктивний характер, тобто визначається особистим ставленням людини до інформації, процедур її обробки та результатів оцінювання. Зважаючи на це, аудиторський ризик залежить від адекватності суджень аудитора, що формулюються на кожному з етапів виконання завдань з надання упевненості, зокрема – аудиторської перевірки. Зміст таких суджень наведений у *табл. 1*.

Таблиця 1

Судження аудитора, що можуть вплинути на аудиторський ризик

Етап виконання завдання	Зміст суджень
Прийняття рішення щодо співпраці з клієнтом або відмови від неї	Наявність чи відсутність загроз незалежності аудитора. Наявність чи відсутність ресурсів, необхідних для виконання завдання
Планування виконання завдання	Оцінка систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю клієнта. Визначення межі суттєвості інформації. Оцінка необхідності використання роботи системи внутрішнього аудиту, інших аудиторів та залучення експертів до виконання завдання. Визначення змісту та обсягу процедур, необхідних для виконання завдання. Обґрунтування необхідності внесення змін до плану і програм аудиту
Застосування аудиторських процедур	Визначення послідовності виконання процедур. Визначення ефективності виконаних процедур. Оцінка необхідності застосування альтернативних процедур. Оцінка якості виконаних процедур
Оцінка отриманих аудиторських доказів	Визначення факту наявності чи відсутності відхилень. Оцінка суттєвості відхилень. Ідентифікація причин відхилень
Оцінка додаткових обставин, що можуть вплинути на інформацію	Дотримання концептуальних основ підготовки інформації. Оцінка ставлення управлінського персоналу до факту виявлення відхилень
Формування аудиторського звіту (висновку)	Ідентифікація фактів, що можуть вплинути на думку користувачів перевіреної інформації. Ідентифікація фактів, що можуть вплинути на думку аудитора. Визначення підстав для модифікації аудиторського звіту

Для оцінювання впливу таких суджень на аудиторський ризик пропонується досліджувати якість роботи аудитора за низкою критеріїв, наведених у *табл. 2*.

Таблиця 2

**Критерії оцінювання впливу суб'єктивних суджень
на аудиторський ризик**

Параметри якості роботи аудитора	Критерії зменшення аудиторського ризику	Критерії збільшення аудиторського ризику
Вибір процедур, необхідних для виконання завдання	Адекватний вибір змісту процедур. Адекватний вибір обсягу процедур. Адекватний вибір послідовності виконання процедур	Неадекватний вибір змісту процедур. Неадекватний вибір обсягу процедур. Неадекватний вибір послідовності виконання процедур
Застосування процедур	Застосування процедур відповідно до технічних стандартів. Дотримання алгоритму виконання процедур. Наявність моніторингу виконання аудиторських процедур	Застосування процедур із порушенням вимог технічних стандартів. Порушення алгоритму виконання процедур. Відсутність моніторингу виконання аудиторських процедур
Тлумачення результатів виконання процедур	Ґрунтується на дотриманні принципів аудиту. Ґрунтується на політиці забезпечення якості суб'єкта аудиторської діяльності. Ґрунтується на отриманих аудиторських доказах і критеріях їх оцінювання	Наявність загроз дотриманню професійних принципів і стандартів. Ґрунтується на неперевірених інформації та припущеннях аудитора

Аудиторський ризик визначається кількісними і якісними характеристиками інформації, яка перевіряється аудитором, його суб'єктивним ставленням до інформації та процедур її обробки, а також обставинами її формування. З іншого боку, за результатами оцінювання аудиторського ризику аудитор може визначити зміст, обсяг і послідовність виконання необхідних процедур, чим безпосередньо вплинути на можливість появи обставин, які приведуть до збільшення (чи зменшення) самого аудиторського ризику. Такі ж обставини можуть утворитися внаслідок виявлення нової інформації у процесі аудиторської перевірки, що стане можливим внаслідок застосування альтернативних чи додаткових процедур, спрямованих на зниження попередньої оцінки аудиторського ризику.

Водночас оцінка зазначених обставин також має ймовірнісний характер і є предметом професійного судження аудитора. Зважаючи на це, можна дійти висновку про необхідність постійного коригування попередньої оцінки аудиторського ризику.

Потрібно зазначити, що через обмеження об'єктивного (час виконання завдання) та суб'єктивного (застосування професійного судження) характеру аудиторський ризик не може оцінюватись як нульовий. Тому

оцінка аудиторського ризику має визначати ту імовірність надання неадекватного аудиторського звіту, яку погодиться прийняти користувач інформації, перевіреної аудитором. Таким чином, для оцінювання аудиторського ризику необхідно брати до уваги ступінь довіри користувача до якості роботи аудитора.

У свою чергу, довіра користувачів залежить від досвіду роботи аудитора, що може розкриватися у мінімізації кількості невиявлених відхилень у перевірненій інформації, на підставі якої були прийняті адекватні управлінські рішення.

Оцінка аудиторського ризику має враховувати не тільки обставини, що впливають на думку аудитора, а й власний вплив на них. Таким чином, оцінка аудиторського ризику не є самостійним параметром, що використовується в аудиті. Її залежність від низки чинників, а також її вплив на них дозволяють зробити висновок про те, що відповідний параметр має бути врахований на кожному з етапів виконання аудиторської перевірки.

Можна запропонувати таку модель оцінювання аудиторського ризику:

$$AP = PI \cdot PFI \cdot PVI,$$

де AP – рівень аудиторського ризику;

PI – рівень ризику інформації, що визначається її змістом;

PFI – рівень ризику формування інформації, що визначається суб'єктивним ставленням виконавців до самої інформації та процедур її підготовки;

PVI – ризик змін впливу чинників внаслідок визначення попередньої оцінки.

Висновки. Узагальнюючи результати проведеного дослідження, можна констатувати, що в процесі оцінювання аудиторського ризику необхідно враховувати певні умови.

По-перше, будь-яка оцінка аудиторського ризику являтиме собою характеристику очікувань аудитора щодо виникнення впливу зовнішніх і внутрішніх чинників на процес формування аудиторського судження.

По-друге, будь-яка оцінка аудиторського ризику матиме суб'єктивний характер, тобто залежатиме від суб'єктивного сприйняття аудитором інформації, використовуваної у процесі аудиту.

По-третьє, аудиторський ризик необхідно оцінювати як величину, що є складовою системи показників, які впливають на процеси планування, виконання аудиторських процедур та оцінювання отриманих аудиторських доказів.

Оскільки оцінка аудиторського ризику безпосередньо пов'язана з якістю роботи аудитора, врахування наведених умов надасть можливість забезпечити відповідний рівень упевненості користувачів у можливості використання під час прийняття управлінських рішень перевіреної аудитором інформації. Для цього необхідно розробити рекомендації щодо

уніфікації процедур оцінювання аудиторського ризику, що дозволить певним чином мінімізувати ризики, які є наслідком суб'єктивності аудиторського судження. Також під час розробки політики якості надання послуг суб'єктами аудиторської діяльності доцільно визначати межі прийнятнього рівня ризику формування інформації та ризику змін впливу чинників внаслідок визначення попередньої оцінки залежно від виду послуги, що дозволить мінімізувати загальний рівень аудиторського ризику в процесі виконання аудиторських процедур.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements*. 2010 Edition [Електронний ресурс]. — Way of access : <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board/handbooks>.
2. *Адамс Р.* Основы аудита / Роджер Адамс ; [пер. с англ. под. ред. Я. В. Соколова]. — М. : Аудит-Юнити, 1995. — 398 с.
3. *Аренс А.* Аудит : пер. с англ. / гл. ред. серии Я. В. Соколов / А. Аренс, Дж. Лоббек. — М. : Изд-во "Финансы и статистика", 2003. — 241 с.
4. *Басенко О. В.* Облік і аудит запасів та аналіз ефективності їх використання : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)" / Басенко Ольга Володимирівна ; ДВНЗ "Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана". — К., 2008. — 23 с.
5. *Проскуріна Н. М.* Розвиток процедур аудиту: теорія та методологія : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : спец. 08.00.09 / Проскуріна Неля Миколаївна ; Держ. служба статистики України, Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. — К., 2012. — 38 с.
6. *Усач Б. Ф.* Організація і методика аудиту : підруч. для студ. вищ. навч. закл. / Б. Ф. Усач, З. О. Душко ; Нац. банк України, Ун-т банк. справи. — К. : УБС НБУ, 2011. — 298 с.
7. *Олійник О. О.* Аудит : навч.-метод. посіб. / О. О. Олійник ; Бердян. ун-т менедж. і бізнесу. — Донецьк : Юго-Восток, 2011. — 179 с.
8. *Редько О. Ю.* Методологія та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку : дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : спец. 08.00.09 / Редько Олександр Юрійович ; Держ. ком. статистики України, Держ. акад. статистики, обліку та аудиту. — К., 2009. — 453 с.
9. *Шевчук В. О.* Аудит : підруч. для студ. вищ. навч. закл. / В. О. Шевчук, І. М. Пожарицька, К. С. Сурніна ; Нац. акад. природоохорон. та курорт. буд-ва. — Сімф. : Аріал, 2011. — 218 с.
10. *Галань О. А.* Методики оцінювання аудиторського ризику: суть, недоліки та заходи їх усунення / О. А. Галань, В. М. Чубай // Науковий вісник НЛТУ України : зб. наук.-техн. пр. — 2011. — Вип. 21.5. — С. 196–202.
11. *Дорош О. Б.* Бухгалтерський облік та аудит фінансової діяльності підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)" / Дорош Олена Богданівна ; ННЦ "Інститут аграрної економіки". — К., 2011. — 20 с.

12. Пономаренко О. Г. Аудиторська діяльність в аграрному секторі АПК : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)" / Пономаренко Оксана Григорівна ; ННЦ "Інститут аграрної економіки" Української академії аграрних наук. — К., 2007. — 23 с.
13. Сушко Д. С. Аудит бухгалтерського балансу: теорія і методика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)" / Сушко Дмитро Сергійович ; Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. — К., 2008. — 24 с.

Стаття надійшла до редакції 03.09.2012.

Sherstiuk O. Assessment of audit risk. Important role of evaluation of audit risk in the process of assurance providing is substantiated. The author explores the meaning of factors that can affect the level of audit risk and the nature of their influence according to the content of audit risk as the probability of inadequate expression of professional judgment. The focus of research is on the identification of information used by the auditor at various stages of assurance providing.

The circumstances of the formation of information that should be identified by the auditor to assess audit risk, are defined by user queries, organizational and methodological approaches to formulation and processing, the availability of adequate technical facilities and staff who have the necessary training. These circumstances may affect the content and nature of the information directly or indirectly which the auditor risks to express inadequate.

Therefore, it is offered to evaluate relevant factors by the criteria such as content, nature and effects on the dynamics of the formation of probability of inadequate information. Particularly, the peculiarities of the objective and subjective effects that may occur directly or indirectly and cause an increase or decrease in the level of audit risk.

That's way it is possible to improve the existing assessment of audit risk model by including risk information content, the risk of information that is determined by subjective attitude performers to it, and its training procedures, as well as risk of changes of factors influence due to the identification of previous evaluation.

Using the approach proposed provides the ability to provide an appropriate level of assurance for users in information audited on its use in management decision making.

Key words: audit, auditing, audit risk, quality of auditor's work, assessment of audit risk.

REFERENCES

1. *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements. 2010 Edition [Електронний ресурс]. — Way of access : <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board/handbooks>.*
2. *Adams R. Osnovy audita / Rodzher Adams ; [per. s angl. pod. red. Ja. V. Sokolova]. — М. : Audit-Juniti, 1995. — 398 s.*
3. *Arens A. Audit : per. s angl. / gl. red. serii Ja. V. Sokolov / A. Arens, Dzh. Lobbek. — М. : Izd-vo "Finansy i statistika", 2003. — 241 s.*

4. *Basenko O. V.* Oblik i audyt zapasiv ta analiz efektyvnosti i'h vykorystannja : avtoref. dys. na zdobuttja nauk. stupenja kand. ekon. nauk : spec. 08.00.09 "Buhgalters'kyj oblik, analiz ta audyt (za vydamy ekonomichnoi' dijial'nosti)" / Basenko Ol'ga Volodymyrivna ; DVNZ "Kyiv. nac. ekon. un-t im. Vadyma Get'mana". — K., 2008. — 23 s.
5. *Proskurina N. M.* Rozvytok procedur audytu: teorija ta metodologija : avtoref. dys. na zdobuttja nauk. stupenja d-ra ekon. nauk : spec. 08.00.09 / Proskurina Nelja Mykolai'vna ; Derzh. sluzhba statystyky Ukrainy, Nac. akad. statystyky, obliku ta audytu. — K., 2012. — 38 s.
6. *Usach B. F.* Organizacija i metodyka audytu : pidruch. dlja stud. vyshh. navch. zakl. / B. F. Usach, Z. O. Dushko ; Nac. bank Ukrainy, Un-t bank. spravy. — K. : UBS NBU, 2011. — 298 s.
7. *Olijnyk O. O.* Audyt : navch.-metod. posib. / O. O. Olijnyk ; Berdjan. un-t menedzh. i biznesu. — Donec'k : Jugo-Vostok, 2011. — 179 s.
8. *Red'ko O. Ju.* Metodologija ta organizacija profesijnogo audytu v Ukraini. Stan ta perspektyvy rozvytku : dys. na zdobuttja nauk. stupenja d-ra ekon. nauk : spec. 08.00.09 / Red'ko Oleksandr Jurijovyč ; Derzh. kom. statystyky Ukrainy, Derzh. akad. statystyky, obliku ta audytu. — K., 2009. — 453 s.
9. *Shevchuk V. O.* Audyt : pidruch. dlja stud. vyshh. navch. zakl. / V. O. Shevchuk, I. M. Pozharyc'ka, K. S. Surnina ; Nac. akad. pryrodohoron. ta kurort. bud-va. — Simf. : Arial, 2011. — 218 s.
10. *Galan' O. A.* Metodyky ocinjuvannja audytors'kogo ryzyku: sut', nedoliky ta zahody i'h usunennja / O. A. Galan', V. M. Chubaj // Naukovyj visnyk NLTU Ukrainy : zb. nauk.-tehn. pr. — 2011. — Vyp. 21.5. — S. 196–202.
11. *Dorosh O. B.* Buhgalters'kyj oblik ta audyt finansovoi' dijial'nosti pidpryjemstva : avtoref. dys. na zdobuttja nauk. stupenja kand. ekon. nauk : spec. 08.00.09 "Buhgalters'kyj oblik, analiz ta audyt (za vydamy ekonomichnoi' dijial'nosti)" / Dorosh Olena Bogdanivna ; NNC "Instytut agrarnoi' ekonomiky". — K., 2011. — 20 s.
12. *Ponomarenko O. G.* Audytors'ka dijial'nist' v agrarnomu sektori APK : avtoref. dys. na zdobuttja nauk. stupenja kand. ekon. nauk : spec. 08.00.09 "Buhgalters'kyj oblik, analiz ta audyt (za vydamy ekonomichnoi' dijial'nosti)" / Ponomarenko Oksana Grygorivna ; NNC "Instytut agrarnoi' ekonomiky" Ukrain's'koi' akademii' agrarnyh nauk. — K., 2007. — 23 s.
13. *Sushko D. S.* Audyt buhgalters'kogo balansu: teorija i metodyka : avtoref. dys. na zdobuttja nauk. stupenja kand. ekon. nauk: spec. 08.00.09 "Buhgalters'kyj oblik, analiz ta audyt (za vydamy ekonomichnoi' dijial'nosti)" / Sushko Dmytro Sergijovyč ; Derzhavna akademija statystyky, obliku ta audytu Derzhkomstatu Ukrainy. — K., 2008. — 24 s.