

МЕТАМОРФОЗ КОНТРОЛЬНОЇ ФУНКЦІЇ АУДИТУ

Досліджено зміст контрольного процесу в системі тристоронніх відносин та місце аудиту в ньому. Сучасні уявлення про аудит визначають його як форму або метод незалежного фінансового контролю. Розвиток сучасних поглядів на зміст та завдання аудиту мав, як наслідок, виникнення протиріччя між історично сформованим уявленням про аудит як форму незалежного фінансового контролю та його актуальним станом – як форма оцінки фінансової інформації та методом зменшення інформаційних ризиків. Системи управління визначаються як складні системи, в яких, окрім систем контролю, існує ще й інформаційна система. Функціонування таких систем є взаємозалежним та взаємообумовленим. Встановлено, що аудит може виходити за межі контрольного процесу й є засобом забезпечення інформаційної безпеки системи економічного управління в цілому. В загальній системі управління аудит знаходиться на перетині контурів систем контролю та інформаційних систем. Таке поєднання є результатом розвитку змісту тристоронніх відносин та практики незалежного аудиту.

Ключові слова: аудит фінансової звітності, тристоронні відносини, користувачі фінансової звітності, відповідальна сторона, незалежний контроль.

Постановка проблеми. Сучасні уявлення про аудит визначають його як форму або метод незалежного фінансового контролю. Така парадигма виступає підґрунтям для проведення досліджень змісту, функцій та завдань аудиту не тільки на сучасному етапі його розвитку, але й на перспективу. Важливість вирішення питання про механізм реалізації основної функції аудиту обумовлюється перш за все тим, що суспільна місія аудиторської діяльності полягає передусім у забезпеченні надійності економічної інформації, яка слугує основою для прийняття управлінських рішень.

Розвиток сучасних поглядів на зміст та завдання аудиту мав наслідком перенесення акцентів на те, що аудит це, перш за все, незалежна оцінка фінансової інформації. Таким чином, можна ідентифікувати конфлікт між історично сформованим уявленням про аудит як формою (методом) незалежного фінансового контролю та його актуальним станом – як формою оцінки фінансової інформації та методом зменшення інформаційних ризиків.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. У публікаціях з теорії аудиту можна зустріти різні підходи до розкриття змісту аудиту як незалежної професійної діяльності та галузі наукових знань. Особливий інтерес з цього питання представляють роботи групи російських вчених Я.В. Соколова [6], С.М. Бичкової [6], А.В. Газаряна [6], К.І. Козлової [6], а також представників української наукової школи зокрема Ф.Ф. Бугинця [1], О.А. Петрик [7], О.Ю. Редька [8], Г.М. Давидова [2], Н.С. Шалімової [9]. Як правило, зміст аудиту визначається його кінцевою метою, що обумовлюється суспільно-необхідною потребою у підвищенні якісних характеристик фінансової інформації. Виходячи з цього, основний акцент робиться на те, що сучасний аудит представляє собою форму або метод незалежного контролю, внаслідок реалізації якого формується аудиторська думка, що надає користувачам відповідний рівень впевненості щодо достовірності фінансової інформації.

Головною індикативною ознакою, що сьогодні присутня у більшості визначень аудиту, є те, що незалежна аудиторська практика виступає складовою загальної системи фінансового контролю. У зв'язку з цим, необхідно зазначити важливість результатів наукового дослідження Н.С. Шалімової, які викладено у монографії «Соціально-економічні аспекти аудиту: теорія і практика» [9]. Розвиток наукових поглядів професора Г.М. Давидова [2, С. 172–185] щодо соціально-економічної концепції аудиту дозволив Н.С. Шалімовій дійти висновку, що аудит представляє собою «соціально-нейтральний інститут, який виконує функції збору та оцінки інформації і представлення висновку стосовно результатів своєї роботи в складних та великих системах контролю, зменшуючи інформаційний ризик та виступаючи одним із засобів забезпечення певного рівня інформаційної безпеки в суспільстві» [9, С. 70], якому не притаманні будь-які контрольні функції. Головна сентенція вченої може бути представлена таким чином:

- по-перше, аудит не можна розглядати як самостійну систему незалежного контролю;
- по-друге, аудит є складовою системи контролю, яка «охоплює лише певну частину функцій контролю, реалізація яких дозволяє зафіксувати реальний стан об'єкта, що контролюється, і лише «допомагає» суб'єктові контролю під час прийняття рішень»;
- по-третє, головна функція аудиту полягає у зменшенні інформаційних ризиків.

Наукова цінність дослідження Н.С. Шалімової полягає в тому, що вона з позицій інституціональної теорії зробила перший крок до обґрунтування змісту аудиту в системі соціально-економічних відносин.

Разом з тим, висновок про те, що аудит не можна розглядати як самостійну систему незалежного контролю внаслідок відсутності у нього владних повноважень, вона не розвинула далі й визначила місце аудиту як складової загальної системи контролю, якому відводиться роль інструмента зменшення інформаційних ризиків. Така «зупинка», безумовно, є наслідком обмежень предметної області дослідження. Разом з тим вважаємо, що подальший пошук відповіді на питання про місце аудиту в системі контролю повинен розглядатись через аналіз змісту контролю як процесу.

Мета дослідження. Метою цієї статті є дослідження змісту контрольного процесу в системі тристоронніх відносин та місце аудиту в ньому.

Викладення основного матеріалу. Класичне розуміння системи контролю представляє її як сукупність суб'єкта, об'єкта та засобів контролю, які взаємодіють як єдине ціле у процесі встановлення бажаних результатів виконання, виміру стану об'єкта контролю, аналізу та оцінки даних вимірювань та розробки необхідних коригуючих дій [4, С. 146]. Якщо аудит розглядати як результат функціонування системи тристоронніх відносин, який одночасно виступає складовою системи контролю, тоді абсолютно логічним виникає питання: чи може існувати система тристоронніх відносин одночасно як контрольна, і якщо це так, чи виконує аудит контрольні функції в такій системі? На рисунку 1 представлено схему реалізації контрольного процесу в системі тристоронніх відносин.

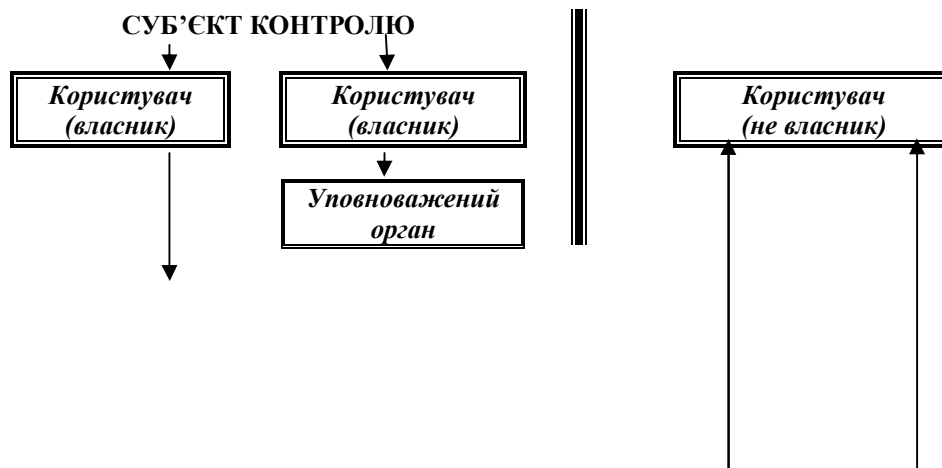
Контрольний процес, що розглядається нами, здійснюється суб'єктом контролю – користувачем, по відношенню до об'єкта контролю – відповідальної сторони. Контроль як процес не може існувати відокремлено від процесу управління суб'єктом контролю. Норми функціонування, що застосовуються в контрольному процесі завжди будуть мати певні параметри, які визначаються стратегією та цілями управління господарюючого суб'єкта.

При визначенні суб'єкта контролю нами була використана позиція Н.С. Шалімової щодо першооснови владних повноважень для ідентифікації суб'єкта контролю. Це дозволило нам провести розмежування користувачів на таких, що можуть розглядатись як суб'єкти контролю, та таких, що ніколи не виступають суб'єктами контролю по відношенню до відповідальної сторони. Як останні можуть бути всі користувачі, що не мають відносин прав власності у відповідальній стороні: потенційні інвестори, кредитори, громадськість тощо.

Абсолютно очевидним є той факт, що для випадку, коли користувач не має відносин прав власності щодо відповідальної сторони, то взагалі не можна говорити про існування будь-якої системи контролю. Інформація, яка надається відповідальною стороною користувачеві не містить жодних вхідних параметрів щодо норм функціонування суб'єкта господарювання – відповідальної сторони. Така фінансова інформація може розглядатись лише як зовнішня (вхідна) для прийняття майбутніх управлінських рішень, причому по відношенню до інших об'єктів контролю. Наприклад, рішення інвестора про можливість придбання акцій об'єкта інвестування (відповідальної сторони), фінансова звітність якого розглядається, направлено на встановлення параметрів щодо цілей управління капіталом безпосередньо самого інвестора (користувача). Отже, з боку таких користувачів не можуть виникати дії, що реалізуються на етапі порівняння, й оцінка фактичного та очікуваного результатів виконання, не проводиться розробка та здійснення коригуючих дій. Таким чином, для системи тристоронніх відносин, яка була розглянута вище, відсутня система контролю, а аудит здійснюється поза контуром контрольного процесу.

Якщо прийняти те, що завдання та зміст аудиту визначаються характером відносин «користувач–відповідальна сторона», а такі відносини, в свою чергу, розглядаються як складна динамічна структура, то, можливо, існують випадки, коли аудит може бути інкорпорованим у систему контролю, як складова загального процесу контролю?

Відповідно до прийнятого підходу щодо ідентифікації суб'єкта контролю, аудит може бути присутнім у системі контролю, в якій суб'єктом контролю виступає власник. Власник – суб'єкт контролю (користувач), залежно від форми організації контрольної системи може самостійно або опосередковано встановлювати вхідні параметри щодо об'єкта контролю – відповідальної сторони (перший етап процесу контролю на рисунку 1). Наступні етапи контрольного процесу (збір даних про фактичний результат виконання, порівняння та оцінка фактичного та очікуваного результатів виконання, розробка та здійснення коригуючих дій) відбувається після того, як буде сформовано об'єктом контролю інформацію про фактичні результати виконання.



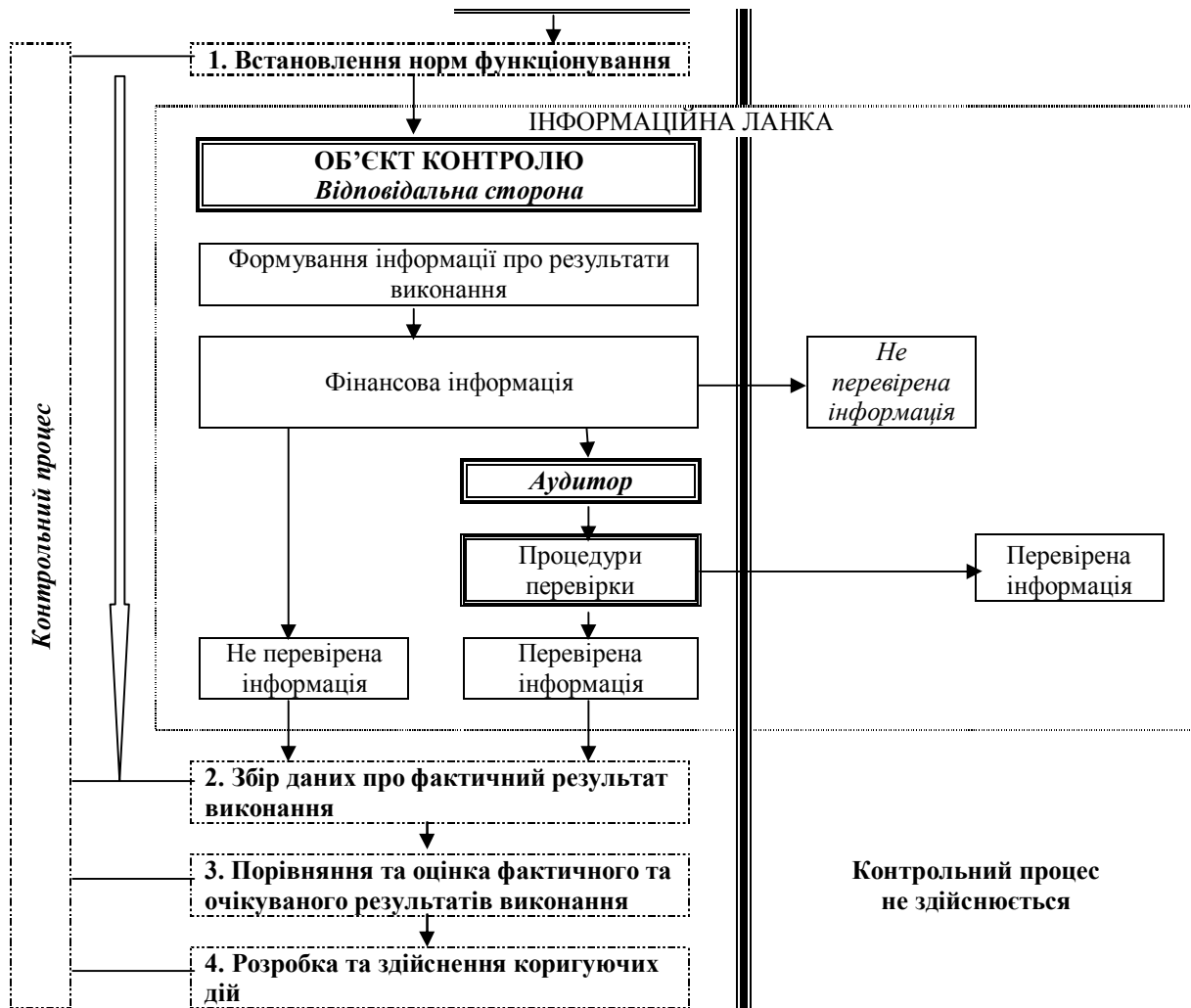


Рис. 1. Схема реалізації контрольного процесу в системі тристоронніх відносин (власна розробка)

Як видно зі схеми, представленої на рисунку 1, процес формування інформації про результати виконання може розглядатись як автономний в загальному контурі контрольного процесу. При цьому, процес контролю, як такий, може бути здійснений без додаткових зовнішніх процедур перевірки (аудиту) інформації про фактичні результати виконання.

Фінансова інформація про результати виконання є продуктом функціонування системи бухгалтерського обліку. Як зазначає В.В. Євдокімов, «взаємозв'язок бухгалтерського обліку й контролю полягає в тому, що, з одного боку, бухгалтерському обліку властива контрольна функція. ...З іншого боку, бухгалтерський облік є інформаційною базою для контролю. Також і сам процес бухгалтерського обліку може стати предметом контролю. Охоплюючи всі стадії виробничого процесу, внутрішній контроль найбільш повно реалізує свої функції в загальній системі управління підприємством, оскільки саме управління є безперервним і цілеспрямованим процесом впливу на об'єкт, завдяки якому забезпечується досягнення оптимальних результатів при найменших затратах часу та ресурсів» [3, С. 43]. Отже, якщо процедури аудиту направлені на перевірку інформації, яка формується в системі бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання, яка в свою чергу може виступати предметом контролю, то чи можна вважати аудит однією із форм такого контролю?

При вирішенні цього питання будемо виходити із початкового припущення про те, що аудит буде здійснювати опосередкований контроль за ініціюванням суб'єкта контролю (користувача). За умови, що аудиту не притаманні владні повноваження, представницький (опосередкований) контроль, в принципі, може мати місце. У такому випадку необхідно ідентифікувати всі складові, що притаманні будь-якому контрольному процесу.

Параметри формування та функціонування системи внутрішнього контролю в цілому та бухгалтерського обліку зокрема, визначаються власниками та керівництвом господарюючого суб'єкта, виходячи із особливостей галузі, організаційної структури, задач управління та інших факторів.

Кінцевим результатом виконання встановлених процедур системи внутрішнього контролю є фінансова інформація про результати діяльності (звітність), що в подальшому визначається як предмет аудиторської перевірки. Міжнародними стандартами аудиту внутрішній контроль визначається як «процес, розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншими працівниками для забезпечення обґрунтованої впевненості в досягненні цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірності фінансової звітності, ефективності та результативності діяльності, а також дотриманні застосовних законів і нормативних актів» [5, С. 277]

Якщо розглядати аудит як опосередкований вид контролю фінансової інформації та процесу її формування, тоді на «вході» такого контрольованого процесу повинні бути встановлені ініціатором (користувачем) норми функціонування контрольованого об'єкта, які потім будуть слугувати базою для співставлення фактично отриманих результатів.

Разом з тим, процес виконання аудиторської перевірки (завдання з надання впевненості) завжди виходить за межі звичайного процесу контролю. Головною його особливістю є те, що він ґрунтується перш за все на професійному судженні аудитора, яке розповсюджується на всі етапи процесу виконання завдання. Професійне судження виступає своєрідним фільтром для вхідних параметрів, що визначають не тільки зміст процедур перевірки, але й для формування кінцевого результату аудиту – аудиторської думки. Якщо розкрити більш детально зміст ланцюга «фінансова інформація–аудитор–процедури перевірки», який включено до загальної схеми реалізації контрольованого процесу в системі тристоронніх відносин (рис. 1), то можна виявити взаємозв'язок, між сторонами таких відносин. Загальна схема процесу виконання аудиторської перевірки (завдання з надання впевненості) в системі тристоронніх відносин представлена на рисунку 2.

Основними вхідними параметрами, що визначають зміст та обсяг процедур аудиторської перевірки, є результати процедур оцінки суттєвості та процедур оцінки ризиків.

Поняття суттєвості інформації розглядається як ключове або як своєрідна норма для порівняння фінансової інформації, що надається відповідальною стороною для перевірки аудитором. Як відомо, стандартами аудиту зазначається, що «викривлення, включаючи пропуски, вважаються суттєвими, якщо обґрунтовано очікується, що вони, окремо або в сукупності, можуть вплинути на економічні рішення користувачів, що приймаються на основі фінансової звітності... Визначення аудитором суттєвості є предметом професійного судження та залежить від розуміння аудитором потреб користувачів фінансової звітності у фінансовій інформації» [5, С. 330]. Таким чином, перший вхідний параметр для здійснення контрольованого процесу визначеної фінансової інформації, яка була складена окремо взятою відповідальною особою, є величина не постійна, й може змінюватися залежно від цільового призначення результатів аудиту. Оцінка суттєвості слугує орієнтиром під час виконання процедур оцінки ризиків суттєвих викривлень у фінансовій інформації, які не попереджаються та не ідентифікуються системою внутрішнього контролю.



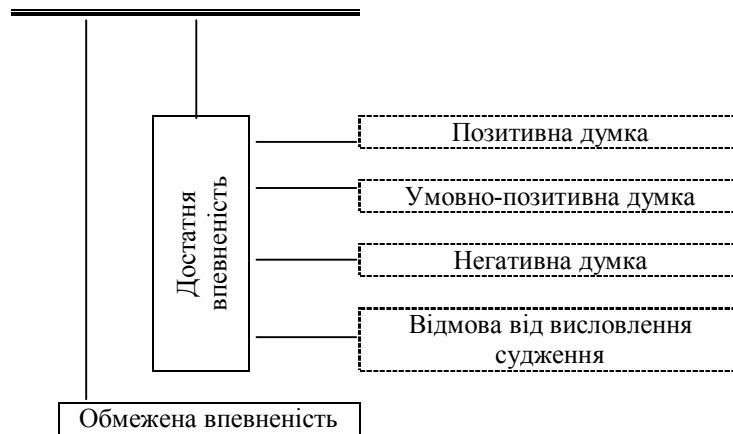


Рис. 2. Загальна схема процесу виконання аудиторської перевірки (завдання з надання впевненості) в системі тристоронніх відносин (власна розробка)

Якщо припустити, що в процесі аудиту здійснюється тестування системи внутрішнього контролю й оцінюються її недоліки, що можуть впливати на фінансову інформацію, яка слугує базою для порівняння вхідних контрольних параметрів управління в цілому, тоді треба говорити про те, що аудитор повинен виявляти всі без виключення відхилення у функціонуванні системи внутрішнього контролю відповідальної сторони. Тільки в такому випадку мова може йти про те, що аудиторська перевірка виконує опосередковану (представницьку) функцію контролю. Разом з тим дослідження системи внутрішнього контролю під час проведення аудиторської перевірки виходить з того, що «хоча більшість заходів контролю, доречних для аудиту, ймовірно, стосуються фінансової звітності, не всі заходи контролю, що стосуються фінансової звітності, є доречними для аудиту».

Рішення, чи є захід контролю окремо або у поєднанні з іншими заходами доречним для аудиту, є питанням професійного судження аудитора» [5, С. 279].

Натомість аудитор повинен отримати розуміння внутрішнього контролю лише в межах, які є доречними для аудиту, що в свою чергу визначається прийнятими параметрами суттєвості інформації. Міжнародним стандартом аудиту 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання та його середовища», ці обставини дослідження системи внутрішнього контролю визначені таким чином: «В межах оцінки ризиків... аудитор повинен встановити, чи є будь-які з ідентифікованих ризиків, за судженням аудитора, значними. При здійсненні такого судження аудитор повинен виключити вплив ідентифікованих заходів контролю, що стосуються такого ризику» [5, С. 283].

Для того, щоб результати опосередкованого контролю могли в подальшому бути залученими у загальний контур контрольного процесу відповідальної сторони, суб'єкт контролю (ініціатор) повинен отримати результати аудиторської перевірки. Практика виконання аудиторської перевірки (завдання з надання впевненості) у відповідності до Міжнародного стандарту аудиту 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями» [5, С. 224–247] вимагає повідомляти найвищий управлінський персонал відповідальної сторони про окремі обставини та результати виконання завдання.

Цільова спрямованість процесу інформування суб'єкта контролю в процесі здійснення аудиторської перевірки має спільні і від'ємні ознаки з подібними процедурами, що здійснюються за наслідками перевірки системи внутрішнього контролю, бухгалтерського обліку та звітності підприємства будь-якими іншими контролюючими структурами.

Головні завдання процесу інформування мають на меті не усунення встановлених невідповідностей у функціонуванні системи внутрішнього контролю та виявлених помилок, а в зменшенні аудиторського ризику, що є об'єктивним наслідком результату досягнення балансу між оцінками суттєвості та ризиків суттєвих викривлень у фінансовій звітності відповідальної сторони. Так мета інформування найвищого управлінського персоналу поєднує в собі такі завдання:

- допомогти аудитору і тим, кого наділено найвищими повноваженнями, в розумінні питань, що стосуються аудиту та розвитку конструктивної співпраці;
- допомогти аудитору в отриманні інформації, що стосується аудиту, від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, що, в свою чергу, дозволить отримати розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, ідентифікувати відповідні джерела аудиторських доказів і надати інформацію щодо конкретних операцій чи подій;

- допомогти тим, кого наділено найвищими повноваженнями, у виконанні їх відповідальності з нагляду за процесом складання фінансової звітності, зменшуючи цим самим ризики її суттєвого викривлення [5, С. 228].

Поряд із «внутрішньою» направленістю завдань інформаційного обміну між аудитом та суб'єктом контролю, що відповідає перш за все вимогам забезпечення надійності та якості процесу аудиту, необхідно визначити й «зовнішній» вектор такого обміну.

Досліджуючи комунікаційний зв'язок між аудитором та суб'єктом господарювання, Н.С. Шалімова робить висновок, що процес інформаційного обміну пов'язаний із реалізацією інформаційної функції аудиту [9, С. 221].

Зрозуміло, що отримана інформація управлінським персоналом за результатами виконання процедур аудиторської перевірки, може бути використана в подальшому контрольному процесі суб'єкта господарювання, проте такий «перетин» із загальною системою контролю є скоріше побічним продуктом поряд із головним результатом виконання завдання – надання впевненості щодо достовірності фінансової інформації. Такий висновок базується на тому, що в основі прийняття рішення аудитора про доцільність та необхідність інформування знаходиться суттєвість та професійне судження аудитора.

Таким чином, аудиторська перевірка перебуває в середині контрольного процесу відповідальної сторони і прямо не пов'язана з етапами його реалізації.

Якщо подивитись на загальну схему реалізації контрольного процесу в системі тристоронніх відносин (рис. 1), то стає цілком очевидним, що існує спільний знаменник між процесом аудиту, що здійснюється в контурі контрольного процесу, та процесом аудиту, що здійснюється поза його межами. Це інформаційна ланка, яка повинна розглядатись як складова інформаційної системи в цілому.

Сучасні представлення систем управління, як відомо, розглядають їх як складні системи, в яких окрім систем контролю визначається ще й інформаційна система. Функціонування таких систем є взаємозалежним та взаємообумовленим. Отже, цілком очевидним стає визначення місця аудиту в системі управління. Фактично, воно знаходиться на перетині контурів систем контролю та інформаційних систем. Причому таке поєднання є не чим іншим, як результатом розвитку змісту тристоронніх відносин та практики незалежного аудиту. З урахуванням визначеного тренду розвитку відносин «користувач–відповідальна сторона» можна говорити про розширення місця та функцій сучасного аудиту саме в секторі дії інформаційних систем управління бізнес-процесів. Разом з тим, головний зміст аудиту у сучасній економіці повинен все ж таки розглядатись з позиції того, що аудит підвищує довіру до фінансових звітів з боку користувачів, долаючи інформаційну асиметрію, тобто неоднакову можливість доступу до фінансової інформації відповідальної сторони з одного боку та користувачів з іншого. Це досягається внаслідок того, що користувачі фінансових звітів отримують незалежне судження щодо достовірності інформації, яка міститься у таких фінансових звітах.

Висновки. Таким чином, за результатами проведеного нами дослідження аудит треба розглядати як незалежну оцінку фінансової інформації в загальній системі економічного управління з метою надання відповідного рівня впевненості визначеним користувачам такої інформації, який дозволяє зменшити інформаційні ризики в контрольному середовищі та в процесі прийняття управлінських рішень. Подальший науковий пошук повинен вестись в напрямку визначення функціональних завдань аудиту як комплементарного виду діяльності, що поєднує в собі елементи контрольного процесу та процесу оцінки достовірності інформації.

Список використаної літератури:

1. *Бутинець Ф.Ф.* Аудит : підручник / *Ф.Ф. Бутинець*. – 2-е вид. перероб. та доп. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 672 с.
2. *Давидов Г.М.* Формування теоретичних основ аудиту : дис. ... докт. екон. наук : 08.00.09 / *Григорій Миколайович Давидов*. – К., 2006. – 463 с.
3. *Євдокімов В.В.* Взаємозв'язок бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю в управлінській діяльності підприємства / *В.В. Євдокімов* // Вісник ЖДТУ/ Економічні науки. – Житомир : ЖДТУ, 2009. – № 4 (50). – С. 42–45.
4. *Кочерин Е.А.* Контроль в системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики / *Е.А. Кочерин*. – М. : Экономика, 1982. – 216 с.
5. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг / пер. з англ. *О.Л. Ольховікова, О.В. Селезньов, О.О. Зеніна, О.В. Гик, С.Г. Бендер*. – Ч. 1. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. – 842 с.
6. Основы аудита : учебник / *С.М. Бычкова, А.В. Газарян, Г.И. Козлова и др.* ; под ред. проф. *Я.В. Соколова*. – М. : Бухгалтерский учет, 2000. – 456 с.
7. *Петрик О.А.* Аудит : методологія і організація : монографія / *О.А. Петрик*. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.
8. *Редько О.Ю.* Аудит в Україні. Морфологія : монографія. – К. : ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2008. – 493 с.

9. Шалімова Н.С. Соціально-економічні аспекти аудиту : теорія і практика : монографія / Н.С. Шалімова. – Кіровоград : Імекс-ЛТД, 2012. – 672 с.

РЯДСЬКА Валентина Володимирівна – кандидат економічних наук, доцент, докторант Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана.

Наукові інтереси:

- механізм розвитку аудиту;
- формування якості аудиту та проблеми її забезпечення.

Стаття надійшла до редакції 30.09.2013

Рядська В.В. Метаморфоз контрольної функції аудиту
Рядская В.В. Метаморфоз контрольной функции аудита
Ryadska V.V. Metamorphosis of control audit functions

УДК 336.225

Метаморфоз контрольной функции аудита / В.В. Рядская

Исследовано содержание контрольного процесса в системе трехсторонних отношений и место аудита в нем. Современные представления об аудите определяют его как форму или метод независимого финансового контроля. Развитие современных взглядов на содержание и задачи аудита имело следствием возникновение противоречия между исторически сложившимися представлениями об аудите как форме независимого финансового контроля и его актуальным состоянием - как формой оценки финансовой информации и методом уменьшения информационных рисков. Системы управления определяются как сложные системы, в которых кроме систем контроля существует еще и информационная система. Функционирование таких систем является взаимосвязанным и взаимообусловленным. Установлено, что аудит может выходить за контуры контрольного процесса и выступает средством обеспечения информационной безопасности системы экономического управления в целом. В общей системе управления аудит находится на пересечении контуров систем контроля и информационных систем. Такое сочетание является результатом развития содержания трехсторонних отношений и практики независимого аудита.

Ключевые слова: аудит финансовой отчетности, трехсторонние отношения, пользователи финансовой отчетности, ответственная сторона, независимый контроль

УДК 336.225

Metamorphosis of control audit functions / V.V. Ryadska

It was assessed content of the control audit process in the system of tripartite relationships and the role of audit in this system. Modern ideas about auditing define it as a form or method of the independent audit. The development of modern views on the content and objectives of the audit was the result of a conflict between historically notions of auditing as an independent financial control and its current state - as a form of evaluation of financial information and by reducing information risk. Management systems are defined as complex systems in which besides control systems there is also information system. Functioning of these systems are interconnected and interdependent. It was identified that audit can be more functional than control process. It was identified that audit can create a basic for information safety of the management system in general. In management system in general audit located at the crossroads contour control systems and information systems. This combination is the result of the content of tripartite relations and practices of independent auditing.

Key words: audit of financial statements, tripartite relationships, intended users, responsible party, independent control