



VIDAUS KONTROLĖS ELEMENTAI IR JŲ VERTINIMAS

Lukas Giriūnas, Jonas Mackevičius

Vilniaus universitetas

Anotacija

Vidaus kontrolės sistema – tai koordinuotų būdų ir priemonių visuma naudojamų įmonės numatytiems tikslams pasiekti. Nuo vidaus kontrolės sistemos priklauso įmonės finansiniai rezultatai, jos veiklos tęstinumo ir plėtros galimybės. Todėl vidaus kontrolės sistema turi svarbią reikšmę visose be išimties įmonėse – didelėse, vidutinėse, mažose. Žinoma, ypač svarbu yra turėti efektyvią vidaus kontrolės sistemą įmonėse, kurios turi sudėtingą organizacinę valdymo struktūrą, naudoja sudėtingas gamybos technologijas, gamina įvairią produkciją, teikia plataus profilio paslaugas, turi daug gamybos, pagalbinę ir administracinių padalinių, palaiko ryšius su daugeliu partnerių, tiekėjų, pirkėjų ir kt. tačiau daugelis įmonių vadovų nepakankamai dėmesio skiria dėmesio vidaus kontrolės sistemai, kai kurie iš jų neteisingai supranta jos esmę, tapatina su vidaus auditu. Ekonominėje literatūroje taip pat sutinkamos skirtingos nuomonės dėl vidaus kontrolės sistemos naudingumo, jos kūrimo ir taikymo principų, sudedamųjų dalių, vertinimo procedūrų ir kt. Todėl suprantama, kad daugelis užsienio ir Lietuvos autorių nagrinėja įvairius vidaus kontrolės sistemos aspektus. Tačiau iki šiol nepakankamai dėmesio skiriama vidaus kontrolės sistemos elementų analizei. Straipsnyje nagrinėjami įmonių vidaus kontrolės sistemų elementai, jų transformacijos ir vertinimas. Pateikiami šių vidaus kontrolės sistemų elementų-kontrolės aplinkos, įmonės rizikos vertinimo, informacijos sistemos, kontrolės veiksmų ir kontrolės procedūrų stebėsenos vertinimo svarbiausi veiksmai, kuriuos privalo atlikti auditoriai. Reikia pažymėti, kad kaip mokslinio tyrimo rezultatas yra pateikiamas optimalus vidaus kontrolės sistemos elementų rinkinys, pateikiamas trikampio pavidalu.

PAGRINDINIAI ŽODŽIAI: vidaus kontrolės sistema, kontrolės aplinka, rizikos vertinimas, informacijos sistema, kontrolės veiksmai.

Įvadas

Vienas iš svarbiausių kiekvieno auditoriaus uždavinių yra objektyviai įvertinti įmonės vidaus kontrolės sistemą. Nuo to kiek auditorius sukaupia žinių apie vidaus kontrolės sistemą priklauso ne tik audito procedūrų apimtis, laikas ir pobūdis, bet ir viso audito sėkmė. Tačiau vertinant vidaus kontrolės sistemą neretai kyla daug neaiškumų ir problemų. Dažniausiai skiriasi įmonės vadovybės ir auditorių požiūriai į vidaus kontrolės sistemos sudėtinę dalis - elementus. Beje, ir tarp pačių auditorių nėra bendros nuomonės dėl vidaus kontrolės sistemos elementų ir jų reikšmės. Mokslinėje literatūroje pateikiami skirtingi vidaus kontrolės elementai – skiriasi ne tik jų pavadinimai, bet ir kiekis, apibrėžimai ir kt. Spira, Page (2003), Dunn (1996) pateikia tik du vidaus kontrolės sistemos elementus – kontrolės aplinką ir kontrolės procedūras, o Jensen (1993), Taylor, Glezen (1997), Walsh, Seward (1990), Konrath (2000), tris – kontrolės aplinką, kontrolės procedūras ir apskaitos sistemą. Tuo tarpu Curtis, Wu (2000), Yu, Neter (1973) nurodo net šešis elementus – kontrolės aplinką, rizikos vertinimą, kontrolės procedūras, informacinę sistemą, ryšius ir kontrolės stebėseną. Net dešimt vidaus kontrolės elementų pateikia Milichamp (2002), tai – organizacija, pareigų atskyrimas, fizinė kontrolė, leidimas ir pritarimas, apskaita, personalas, stebėjimas, kontrolės priemonės, atliktų veiksmų patvirtinimas ir biudžetų sudarymas. Įvairūs autoriai, Elder, Beasley, Arens (2010) norėdami pabrėžti vidaus kontrolės sistemos elementus ir jų tarpusavio ryšius pateikia įvairias schemas – vidaus kontrolės sistemos elementus trikampio pavidalu, iš kurio matyti, kad vidaus kontrolės sistemos pagrindą sudaro kontrolės aplinka arba kontrolės aplinka vaizduoja kaip

skėtį, apgaubiantį likusius vidaus kontrolės elementus. Kartais vidaus kontrolės sistema, kurią sudaro keturi elementai vaizduojama kaip stalas su keturiomis kojomis. Bent vienai kojai lūžus, griūva ar svyruoja ir visas stalas. Tai reiškia, kad sutrikus bent vienam vidaus kontrolės sistemos elementui, negalėtų normaliai funkcionuoti visa vidaus kontrolės sistema.

Tyrimo tikslas – atlikti vidaus kontrolės sistemos elementų raiškos vertinimą.

Tyrimo tikslui pasiekti yra keliami šie uždaviniai:

- atlikti vidaus kontrolės sistemos elementų identifikacinę analizę;
- pateikti apibendrintą vidaus kontrolės sistemos elementų sąrašą grafine anotacija;
- identifikuoti apibendrintų vidaus kontrolės sistemos elementų vertinimo būdus.

Tyrimo metodai – mokslinės literatūros analizė, informacijos rinkimo, sisteminimo, lyginimo, detalizavimo ir apibendrinimo metodai.

Vidaus kontrolės sistemos elementų raiška

Vidaus kontrolė užima svarbią vietą kiekvienoje įmonėje. Be to, tik efektyvi vidaus kontrolės sistema turi teigiamą poveikį visoms kitoms įmonės kontrolės sistemoms, o turėdama efektyvią vidaus kontrolę įmonė gali ne tik sėkmingai konkuruoti su kitomis šakoje veikiančiomis įmonėmis, bet ir siekti vadovybės užsibrėžtų naujų strateginių tikslų. Vidaus kontrolė, kaip valdymo sistemos ar vadybos funkcija, įmonėms yra itin svarbi, kadangi pastaroji apima visas įmonės darbo ir veiklos sritis ne tik nuo aukščiausio iki žemiausio vadovavimo lygio, bet ir nuo struktūrizavimosi iki darbuotojų elgesio kontrolės (Altamuro, Beatty, 2010).

Konkrečių valdymo ir vadybos funkcijų minimizavimas, anot Mahbub (2011) yra apibrėžiamas kaip vidaus kontrolės funkcijų, tokių kaip, reguliavimas ir įgaliojimai, leidimas poskyrio vadovams visiškai laisvai rinktis, kokius produktus teikti rinkai, sumažinimas. Tačiau toks interpretavimas nėra tinkamas, nes įmonei plečiantis ar didėjant atsiranda vis daugiau problemų kontroliuojant įmonės veiklą, kadangi poskyrių vadovų atsiranda sąlyginai daug ir jie pradeda konkuruoti tarpusavyje taip pateikdami rinkai daug panašių ir giminingų prekių ar paslaugų. Tokiu atveju įmonės darbuotojai, siekdami tapti pranašesni vieni už kitus, pažeidžia įmonės jiems suteiktus įgaliojimus dirbti savarankiškai, be to, pastebima drausmės ir darbo koordinavimo su kitais padaliniais stoka. Nors kaip teigia Wu, Yuan, Ren (2012), Giriūnas (2009b) įmonės vystymasis ir procesų organizavimas yra neįmanomas be klaidų, planinių ir faktinių nuokrypių ar kitų neatitiktų, kurias išaiškinus turi būti atliekami ne tik koreguojamieji veiksmai, bet ir konkretinamos prevencinės priemonės bei numatomas jų įgyvendinimas. Tam tikslui pasiekti privalo būti identifikuoti, nustatyti ir aiškiai apibrėžti įmonių vidaus kontrolės sistemos elementai, kurių identifikavimo pagalba efektyvi vidaus kontrolės sistema užtikrins klaidų ir apgaulių galimybių numatymą ir prevenciją, įstatymų ir procedūrų laikymąsi, patikimos finansinės atskaitomybės parengimą laiku. Mackevičius (2009), Kanapickienė

(2007) teigia, kad siekiant identifikuoti vidaus kontrolės sistemos elementus ir hierarchinius jų ryšius, būtina sąlyga yra išskirti ir keletą pačių svarbiausių vidaus kontrolės sistemos valdymo aspektų:

- vidaus kontrolė yra svarbi pačiai įmonei. Įmonės vadovybei turi rūpėti, kad būtų stabili ir lanksti vidaus kontrolės sistema, skirta tam tikriems veiklos tikslams ir padėtų numatyti perspektyvas. Vadovybei turi būti svarbu turėti tokią kontrolės sistemą, kuri operatyviai atskleistų klaidas, apgaulės ir piktnaudžiavimus;
- vidaus kontrolės būklė yra svarbi auditoriams. Gera vidaus kontrolės sistemos būklė turi tiesioginį poveikį auditui: auditoriui reikia surinkti mažiau įrodymų, atlikti mažiau testų, kartu mažiau rizikuoti. Siekiant nustatyti vidaus kontrolę ir apibrėžti egzistencinę jos vietą įmonėje, pati įmonė turi pasirinkti, kuris vidaus kontrolės sistemos valdymo aspektas jai svarbesnis. Būtent dėl šios priežasties daugelis mokslininkų pažymi, kad būtent įmonės vadovybė atsakinga už vidaus kontrolės sistemos kūrimą, o vidaus auditoriai yra atsakingi tik už objektyvų šios sistemos elementų įvertinimą (Komoto, Taguchi, Mouratidis, Yoshioka, Futatsugi, 2011). Įvairūs autoriai pateikia skirtingus vidaus kontrolės sistemos elementus (žr. 1 lentelę).

1 lentelė. Vidaus kontrolės sistemos elementai

Elementas	Kontrolės aplinka	Kontrolės procedūros	Rizikos vertinimas	Informacijos sistema	Vidaus auditas	Rizikos valdymas	Kontrolės veiksmai	Kontrolės stebėseną	Turto apsaugos sistema	Efektyvumo vertinimas	Kontrolę reguliuojančios teisės normos	Kontrolės priemonės	Pareigų atskyrimas	Kompetentingas personalas	Apskaitos sistema
Šaltinis															
Kanapickienė (2001)	x	x	x	x	x										
Kanapickienė (2008)	x			x		x	x	x							
Konrath (2000)	x	x													x
Lakis (2007)	x		x	x			x	x							
Robertson (1993)	x	x		x											
Weirich, Pearson, Churyk (2011)	x	x	x	x		x	x	x		x		x	x		
Intosai (2004)	x		x	x			x	x							
Mackevičius (2001)	x	x		x					x						
Mackevičius (2009)	x		x	x			x	x							
Stringer, Carey (2002)	x	x		x		x									
King (2011)					x				x				x	x	
Kačergienė (2005)	x	x		x		x		x							x
Kinney (2000)	x	x	x	x				x							
COSO (1992)	x		x	x		x		x							
Curtis, Wu, Craig (2000)	x		x	x		x		x					x		
O'Leary, Iselin, Sharma (2006)	x		x	x		x		x							
Dunn (1996)	x	x													x
Taylor, Glezen (1997)	x	x													
Giriūnas (2009a)	x	x	x	x			x	x							

Šaltinis: sudaryta autorių.

Lietuvos ir užsienio mokslinėje literatūroje pateikiama įvairių galimų vidaus kontrolės sistemos elementų klasifikacijų, nepaisant skirtingų jų formuluočių, tačiau

panašių turinio prasme vidaus kontrolės sistemos elementų skaičius svyruoja nuo trijų iki dešimties.

Galima išskirti penkis pagrindinius mokslininkų pabrėžiamus vidaus kontrolės sistemos elementus:

- kontrolės aplinka;
- rizikos įvertinimas;
- informacijos sistema;
- kontrolės veiksmai;
- kontrolės procedūrų stebėseną.

Kontrolės aplinkos elementas yra siejamas su organizacijos viduje dirbančių žmonių sąmoninga kontrole, kuri ir kuria įmonės vidinę kontrolės aplinką. Teisingai įdiegtas kontrolės aplinkos elementas užtikrina įmonėje discipliną bei struktūrą ir atmosferą, turinčią įtakos vidaus kontrolės kokybei. Jis veikia naujos strategijos ir tikslų formulavimo procesą ir kontrolės veiklos organizavimą (INTOSAI, 2004). Pagal COSO (1992) modelyje pateiktą informaciją, kontrolės aplinka turi turėti tokias sudėtines dalis kaip sąžiningumas ir etinės vertybės; kompetencijos užtikrinimas; vadyba; vadovybės filosofija ir veiklos stilius; organizacinė struktūra bei įgaliojimų nustatymas ir atsakomybė.

Rizikos vertinimo elementas yra susijęs su organizacijos rizikų, turinčių glaudų ryšį su finansinių ataskaitų patikimumu, nustatymu, analize ir valdymu. Kai įmonė nusistato aiškius tikslus ir suformuoja efektyvią vidaus kontrolės aplinką, ji turi įvertinti organizacijos riziką, su kuria ji susiduria įgyvendindama savo misiją ir išskeltus tikslus, nes tai sudaro pagrindą tinkamam reagavimui į ją (Macintosh, Quatrone, 2010). Rizikos vertinimo elementas turi turėti tokias sudėtines dalis kaip bendri tikslai; procesiniai tikslai; rizikos nustatymas ir analizė bei pokyčių valdymas.

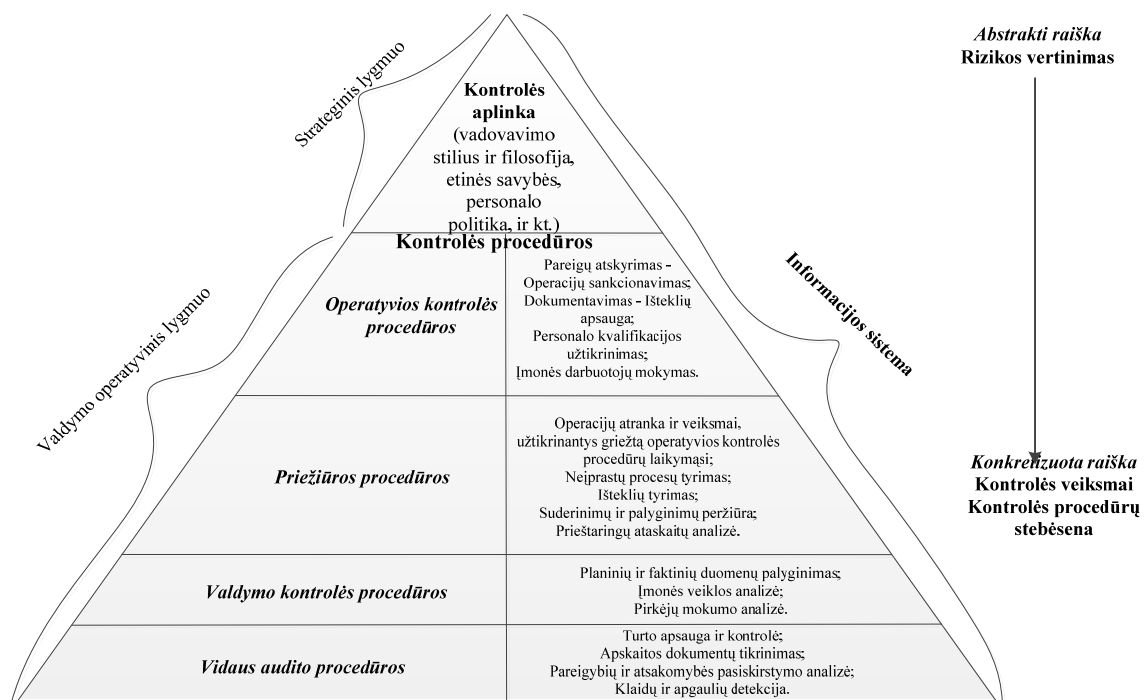
Informacijos sistema pagrindinį dėmesį skiria informacijos, reikalingos efektyviai kontrolei, šaltiniams ir kokybei, naudojamoms informacijos sistemoms bei ataskaitų parengimui ir teikimui (Patrick, Fardo, 2009). Efektyvus informavimas ir komunikacija turi esminę

reikšmę organizacijos veiklos vykdymui ir valdymui. Organizacijos vadovybei turi būti laiku pranešama aktuali, išsami, patikima ir teisinga informacija apie vidaus ir išorės aplinką (Pfister, 2009). Informacinė sistema turi turėti šias sudėtines dalis: informacijos kokybė ir komunikacijos efektyvumas.

Kontrolės veiksmų elementas yra siejamas su organizacijos patvirtintomis politikomis ir procedūromis, kurios padeda užtikrinti, kad bus imtasi reikiamų veiksmų, siekiant pašalinti galimas rizikas, kurios atsiranda vykstant organizacijos tikslus (COSO, 1992). Taigi rizikos mažinimo strategija yra įgyvendinama per vidaus kontrolės veiklą. Kontrolės veikla gali būti prevencinio ir nustatomojo pobūdžio. Kad būtų pasiekti tikslai, vidaus kontrolės veiklą būtina turi papildyti ir ištaisomieji veiksmai, kurie turi būti efektyvūs išlaidų požiūriu. Taigi kontrolės veiksmų elementas turi turėti tokias sudėtines dalis kaip politikos ir procedūros; saugumas; pokyčių valdymas; veiklos tęstinumas ir užsakomųjų paslaugų naudojimas.

Kontrolės procedūrų stebėsenos elementas apibūdinamas, kaip organizacijos vidaus kontrolės efektyvumo ir kokybės periodiško vertinimo elementas (Shim, 2011). Jis apima vidaus kontrolės procedūrų veiksmingumo bei kokybės įvertinimą, taip pat ir būtinų veiksmų įgyvendinimą. Kadangi vidaus kontrolė yra dinaminis procesas, kurį būtina nuolat pritaikyti prie organizacijos rizikos veiksnių ir pokyčių, reikalinga vidaus kontrolės stebėseną, užtikrinanti, kad vidaus kontrolė neatsiliktų nuo pasikeitusių tikslų, aplinkos, išteklių ir rizikos (INTOSAI, 2004).

Identifikavus populiariausius, dažniausiai aptinkamus mokslinėje literatūroje vidaus kontrolės sistemos elementus, galima sudaryti naują vidaus kontrolės sistemos elementų raišką, atspindinčią ir hierarchinius ryšius (žr. 1 pav.).



1 pav. Vidaus kontrolės sistemos elementų raiška

Šaltinis: sudaryta autorių.

Pažymėtina, kad vidaus kontrolės sistemos elementų raiška ne tik diferencijuojasi pagal organizacijos valdymo lygius, bet ir kai kurie vidaus kontrolės sistemos elementai, pavyzdžiui, informacijos ar apskaitos sistemos, yra integruoti į visus organizacijos valdymo lygius. Labai dažnai mokslinėje literatūroje ir praktikoje aptinkami vidaus kontrolės sistemos elementai yra personalo politika, darbo padalijimas, vadovybės verslo filosofija, įvairių techninių ir metodinių priemonių naudojimas, tačiau jų nereikėtų laikyti savarankiškais vidaus kontrolės sistemos elementais, būtent todėl 1 paveiksle jie yra vaizduojami kaip kontrolės aplinkos dedamosios.

Nustačius vidaus kontrolės sistemos reikšmę ir vietą įmonės valdymo sistemoje galima teigti, kad vidaus kontrolė užima svarbią vietą įmonėse ir jų valdymo sistemose. Atlikta mokslinės literatūros analizė leidžia teigti, kad tik efektyvi ir tinkamai koordinuota, t. y. turinti stiprius ir glaudžius ryšius su kitomis įmonės kontrolės sistemomis vidaus kontrolės sistema veikia visas kitas įmonės kontrolės sistemas tik teigiamai. Būtent toks rezultatas tik įrodo praktikų tarpe vyraujančią nuomonę, kad, tik turėdama efektyvią vidaus kontrolės sistemą, įmonė gali sėkmingai konkuruoti su konkurentais ir siekti vadovybės užsibrėžtų strateginių tikslų.

Vidaus kontrolės sistemos elementų vertinimas

Vidaus kontrolės sistemos elementų efektyvumą geriausiai įvertina vidaus ir išorės auditoriai (Trennery, 1999). Jų pagrindinis uždavinys – įvertinti vidaus kontrolės sistemos elementų stipriąsias ir silpnąsias puses, nustatyti jų poreikį įvairiems informacijos iškraipymams, klaidų ir apgaulių pasireiškimui. Auditoriai turi įvertinti kiekvieną vidaus kontrolės sistemos elementą trim aspektais: jų sukūrimo, veikimo ir tarpusavio sąveikos. Vidaus kontrolės sistemos elementų vertinimas turi būti atliekamas nuosekliai, pradedant kontrolės aplinkos ir baigiant kontrolės sistemos vertinimu (žr. 2 lentelę).

2 lentelė. Vidaus kontrolės sistemos elementų vertinimas

Kontrolės elementai	Svarbiausi auditoriaus veiksmai
Kontrolės aplinka	1. Nustatyti įmonės vadovybės požiūrį į vidaus kontrolės sistemos svarbą ir jos įtaką didinant darbuotojų sąžiningumą, objektyvumą ir supratimą apie kontrolę. 2. Išaiškinti, ar darbuotojai turi profesinį pasirėmimą ir kompetenciją numatytiems funkcijoms atlikti. 3. Atkreipti rimtą dėmesį į įgaliojimų ir atsakomybės nustatymą darbuotojams, suteiktas teises pasirašyti dokumentus ir saugoti turta. 4. Nustatyti, ar veikianti įmonės organizacinė struktūra padeda pasiekti numatytus įmonės veiklos tikslus.
Rizikos vertinimas	1. Nustatyti svarbiausius veiksnius, dėl kurių gali atsirasti tam tikros rizikos, pvz. verslo aplinkos pasikeitimai, naujų

	darbuotojų priėmimas, naujų informacinių sistemų ir technologijų įdiegimas, įmonės restruktūrizavimas ir kt. 2. Iširti, ar vadovai nustato galimas rizikas, jei nustato, tai kaip ir kokių veiksmų imasi rizikai spręsti. 3. Išsiaiškinti, kodėl vadovai nenustatė rizikų, kurias privalėjo išsiaiškinti, ar jie naudojo tinkamas rizikos vertinimo procedūras.
Informacijos sistema	1. Įvertinti, ar galiojanti informacijos sistema tinkamai ir laiku fiksuoja apskaitos registruose visas įvykusias ūkines operacijas. 2. Nustatyti, ar ūkinės operacijos priskiriamos konkrečiam ataskaitiniam laikotarpiui. 3. Nustatyti, ar nebuvo ūkinių operacijų nuslėpimo, jų neregistavimo pirminiuose dokumentuose ar apskaitos registruose ar atvirkščiai, neįvykusių ūkinių operacijų registravimo. 4. Iširti, ar nebuvo iš anksto parengta neteisinga buhalterinės apskaitos politika. 5. Įvertinti, ar galiojanti apskaitos sistema nesudaro galimybių pirminių dokumentų ir apskaitos registrų klastojimui ir neteisėtam jų naudojimui.
Kontrolės veiksmai	1. Nustatyti, ar įmonės vadovybė parengė konkrečius kontrolės veiksmus, susijusius su įgaliojimais, veiklos ir finansinių rodiklių priežiūra, informacijos apdorojimu, turto apsauga, pareigų atskyrimu ir kt. 2. Išsiaiškinti ar tam tikros kontrolės veiksmas ar jų visuma padeda nustatyti informacijos iškraipymus, klaidas ir apgaulės.
Kontrolės procedūrų stebėseną	1. Įvertinti, ar įmonių vadovai, stebėdami kontrolės procedūras, nustato, ar jos veikia taip, kaip buvo numatyta. 2. Nustatyti, ar kontrolės procedūrų stebėseną atliekama nuolat ar epizodiškai, ir kokios naudojamos orgtechninės priemonės stebėsenos veiksmingumui užtikrinti.

Šaltinis: sudaryta autorių.

Objektyviai įvertinti vidaus kontrolės sistemos elementų veiksmingumą yra vienas iš sudėtingiausių auditoriaus uždavinių. Jis turi įgyti kuo daugiau žinių apie įmonės verslą, atliekamas ūkines operacijas ir jų sudėtingumą, įmonės geografinę padėtį, darbo organizavimo metodus ir sąlygas, patirtas nesėkmes, veiklos sutrikimus, buvusius piktnaudžiavimo atvejus, ūkio šakos, kuriai atstovauja įmonė ypatybes ir kt.

Auditorius turi skirti vienodą dėmesį visų vidaus kontrolės sistemos elementų vertinimui, tirti juos atskirai ir sąveikoje.

Vidaus kontrolės sistemos elementus reikia vertinti kaip tam tikrų taisyklių, būdų ir priemonių visumą įmonės verslo politikai užtikrinti ir numatytiems tikslams pasiekti. Kai kuriose įmonėse tų tikslų būna daug ir siekiant juos įvykdyti įmonės vadovybė turi kruopščiai ir atsakingai parengti konkrečius vidaus kontrolės sistemos elementus ir siekti juos praktiškai įgyvendinti. Rengiant konkrečius vidaus kontrolės sistemos elementus svarbu kuo tiksliau apskaičiuoti jų išlaidas ir naudą, kurią jie teiktų įmonei. Galioja nerašyta taisyklė, kad vidaus kontrolės sistemos išlaidos neturi būti didesnės už jos teikiamą naudą. Kadangi atsakomybė už kiekvieną vidaus kontrolės sistemos elementą tenka įmonės vadovybei, tai ji turi prižiūrėti, kaip veikia konkretus elementas praktikoje, kokios jo veikimo išlaidos ir teikiama nauda. Įmonių vadovai, siekdami tobulinti vidaus kontrolės sistemos elementus, turi įvertinti įvairius išorės ir vidaus veiksnus, turinčius įtakos vidaus kontrolės sistemai. Jų poveikis priklausomai nuo įmonės veiklos ypatybių gali būti labai įvairus ir platus. Reikia pažymėti, kad įmonių veiklai turi įtakos šie pagrindiniai išorės veiksniai: šalies ekonominė politika, infliacija, mokesčių sistemos nestabilumas, įstatymų bazės nepastovumas, užsienio valiutų kursų svyravimai, eksporto ir importo pokyčiai, bankų ir kapitalo rinkų išvystymo lygis ir kiti veiksniai. Prie vidaus veiksnų, turinčių įtakos vidaus kontrolės sistemai ir konkretiems jos elementams, priskirtini įmonės organizacinė struktūra, vadovų veikla ir personalo valdymo politika, bloga apskaitos būklė ir finansinės analizės ignoravimas, netinkamas veiklos planavimas ir prognozavimas, konfliktai įmonės viduje, bylinėjimasis teismuose ir kt. Tinkamas išorės ir vidaus veiksnų įvertinimas gali paskatinti įmonės vadovybę rimčiau reaguoti į tam tikrus dalykus, priimti atitinkamus valdymo sprendimus, tobulinti esamus ir kurti bei diegti naujus vidaus kontrolės sistemos elementus.

Išvados

Įmonės finansiniai rezultatai, veiklos konkurencingumas, tęstinumas ir plėtra didele dalimi priklauso nuo vidaus kontrolės sistemos ir kiekvieno jos elemento veiksmingumo. Atlikta istorinė vidaus kontrolės sistemos elementų analizė parodė jos transformacijos nuo dviejų – kontrolės aplinkos ir apskaitos sistemos – elementų iki kelių įvairių autorių ir institucijų siūlomų skirtingų pavadinimų elementų. Dabartinėmis rinkos ekonomikos sąlygomis labiausiai tinkamais įmonių vidaus kontrolės sistemos elementais laikomi šie: kontrolės aplinka, rizikos vertinimas, informacijos sistema, kontrolės veiksmai ir kontrolės procedūrų stebėseną. Jų veiksmingumas priklauso nuo įmonės vadovybės veiksmų sukuriant ir palaikant nustatytą jų veikimo tvarką bei objektyvaus įvertinimo, kurį atlieka vidaus ir išorės auditoriai.

Literatūra

Altamuro, J., & Beatty, A. (2010). How does internal control regulation affect financial reporting?. *Journal of Accounting and Economics*, 49(1), 58-74.

- Committee of Sponsoring Organizations of the Treaway Commission (COSO). (1992). *Internal Control-Integrated Framework*. Coopers & Lybrand, September, Vol. 1-4.
- Curtis, M. B., & Wu, F. H. (2000). The components of a comprehensive framework of internal control. *The CPA Journal*, 70(3), 64-66.
- Curtis, M. B.; Wu, F. H.; Craig, J. L. Jr (2000). *The components of a comprehensive framework of internal control*. CPA Journal, March 2000, Vol. 70 Issue 3, p. 64-66.
- Dunn, J. (1996). *Auditing: Theory and Practice*. (2 ed.). London: Prentice Hall Europe.
- Elder, R. J., Beasley, M. S., & Arens, A. A. (2010). *Auditing and assurance services: an integrated approach*. Pearson.
- Giriūnas, L. (2009a). *Evaluation of condition of internal control system in the company*. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*. Šiauliai: Šiaulių universiteto leidykla, Nr. 1(14), p. 103-113.
- Giriūnas, L. (2009b). *Įmonės apskaitos kontrolinių funkcijų optimizavimas*. *Ekonomika ir vadyba*. Kauno technologijos universitetas. Nr. 14, p. 43-51
- Jensen, M. C. (1993). The modern industrial revolution, exit, and the failure of internal control systems. *The Journal of Finance*, 48(3), 831-880.
- INTOSAI (2004). *Guidelines for internal control standards for the public sector*.
- Yu, S., & Neter, J. (1973). A stochastic model of the internal control system. *Journal of Accounting Research*, 273-295.
- Kačergienė, V. (2005). *Vidaus kontrolės sistemos teoriniai ir praktiniai aspektai*. *Mokesčių žinios*, Nr. 39 (449).
- Kanapickienė, R. (2001). *The role of the management in the development of the internal control system of the company*. *Economics*, Vol. 54, 70 p.
- Kanapickienė, R. (2007). *Įmonės vidaus kontrolė*. *Mokesčių žinios*, Nr. 22 (534).
- Kanapickienė, R. (2008). *Įmonės vidaus kontrolė: teorija ir praktika*. Kaunas: Lietuvos buhalterinės apskaitos švietėjų ir tyrėjų asociacija.
- King, A. M. (2011). *Internal control of fixed assets: a controller and auditor's guide*. John Wiley and Sons Ltd. 564 p.
- Kinney, W. R. (2000). *Information quality assurance and internal control for management decision making*. McGraw-Hill Education – Europe. 500 p.
- Konrath, F. L. (2000). *Auditing concepts and applications. A risk – analysis approach*. (2 ed.). New York: Wiley Publishing company.
- Komoto, T., Taguchi, K., Mouratidis, H., Yoshioka, N., & Futatsugi, K. (2011). A Modelling Framework to Support Internal Control. In *Secure Software Integration & Reliability Improvement Companion (SSIRI-C), 2011 5th International Conference* (pp. 187-193). IEEE.
- Lakis, V. (2007). *Audito sistema: raida ir problemos, monografija*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
- Macintosh, N. B.; Quatrone, P. (2010). *Management accounting and control systems: an organizational and sociological approach*. John Wiley and Sons Ltd.
- Mackevičius, J. (2001). *Auditas: teorija, praktika, perspektyvos*. Vilnius: Lietuvos mokslo centras.
- Mackevičius, J. (2009). *Finansinių ataskaitų auditas ir analizė: procedūros, metodikos ir vertinimas*. Vilnius: TEV.
- Mahbub, F. (2011). *System identification of internal model control*. LAP Lambert.
- Millichamp, A. H. (2002). *Auditing*. Cengage Learning Emea.
- O'Leary, C.; Iselin, E.; Sharma, D. (2006). *The Relative Effects of Elements of Internal Control on Auditors' Evaluations of Internal Control*. *Pacific Accounting Review*, Vol. 18 Iss: 2, p. 69-96.
- Patrick D. R.; Fardo, S. W. (2009). *Industrial process control systems*. London: The Fairmont press, Inc.

- Pfister, A. J. (2009). Managing organizational culture for effective internal control: From practice to theory. Physica-Verlag Berlin Heidelberg.
- Robertson J. C. (1993). *Auditing*. 7-th ed. Boston: BPJ.
- Spira, L. F., Page, M. (2003). Risk management: the reinvention of internal control and the changing role of internal audit. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16(4), 640-661.
- Shim, J. K. (2011). *Internal control and fraud detection*. Global Professional Publishing Ltd. 250 p.
- Stringer, C.; Carey, P. (2002). *Internal Control Re-design: An Exploratory Study of Australian Organisations*. Accounting, Accountability & Performance, Vol. 8, No. 2, p. 61-86.
- Taylor, D. H., & Glezen, G. W. (1997). *Auditing: An assertions approach*. John Wiley & Sons.
- Trennery, A. (1999). *Principles of Internal Control*. UNSW Press.
- Walsh, J. P., & Seward, J. K. (1990). On the Efficiency of Internal and External Corporate Control Mechanisms. *Academy of Management Review*, 15(3), 421-458.
- Weirich, T. R.; Pearson, T. C.; Churyk, N. T. (2011). *Accounting and auditing research: tools and strategies 8th edition*. John Wiley & Sons Inc.
- Wu, P. F., Yuan, J. T., & Ren, H. R. (2012). The Construction and Performance Evaluation of Internal Control under Network Accounting Information System. *Applied Mechanics and Materials*, 220, 187-192.

ASSESSMENT OF ELEMENTS OF INTERNAL CONTROL

Summary

Internal control system – a set of coordinated methods and means used to meet the goals of a company. The company's financial results, its business continuity and development opportunities depend largely on the internal control system. Therefore, an internal control system is of high importance to all companies without exception - large, medium, or small. Certainly, it is especially important to have an effective internal control system in companies with complex organizational management structures, using sophisticated production techniques, producing a variety of products, providing a wide range of services, having a lot of production, auxiliary and administrative departments, keeping in touch with multiple partners, suppliers, buyers, and other. However, many executives pay insufficient attention to the internal control

system, some of them misunderstand its essence and consider it to be equal to internal audit. In the economic literature exists a variety of different opinions on the efficiency of the internal control system, the development and application of the principles, components, evaluation procedures, and etc. Naturally, different aspects of the internal control system have been analysed by many foreign and Lithuanian authors. Yet, not enough attention has been paid to the analysis of components of internal control system. The paper analyses the components of internal control system, their transformation and evaluation. It also presents the main actions of components of internal control system – control environment, the company's risk assessment, information system, control activities and evaluation of monitoring control procedures – to be carried out by the auditors. It should be noted that, an optimal set of components of internal control system expressed in the form of a triangle is presented as a result of the research. After the value of the internal control system and its role in the system of enterprise management have been identified, it can be concluded that the internal control plays an important role in companies and in their management systems. An analysis of the scientific literature suggests that only effective and well-coordinated, i.e. with a strong and close relationship with other company's control systems, internal control system has a positive impact on all other control systems of a company. Such result only proves the prevailing view among practitioners that a company can successfully compete and pursue strategic goals determined by the executives only if it has an effective internal control system. The scientific analysis has demonstrated that a company's financial performance, business competitiveness, continuity and development largely depend on the internal control system and the effectiveness of each of its components. A historical analysis of components of internal control system has revealed its transformation from two components – control environment and accounting system – to several differently-named components suggested by different authors and institutions. In the present market economy, the most appropriate components of internal control system are considered to be the following: control environment, risk assessment, information system, control activities and monitoring of control processes. Their effectiveness depends on the company's actions in establishing and maintaining their determined operation and on the objective evaluation by the internal and external auditors.

KEYWORDS: internal control system, control environment, risk assessment, informatikon system, control actions.

Lukas Giriūnas. Socialinių mokslų daktaras, Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto Apskaitos ir audito katedros, lektorius. Paskelbė 27 mokslinius straipsnius, dalyvavo ir skaitė pranešimus 15 mokslinių konferencijų. Mokslų tyrimų kryptys: vidaus kontrolė, auditas, auditas viešajame sektoriuje, tarptautinė apskaita. Vilniaus universitetas, Saulėtekio al. 9-610. Tel. 867636715. El. paštas: lukas.giriunas@ef.vu.lt

Jonas Mackevičius. Socialinių mokslų habilituotas daktaras, Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto Apskaitos ir audito katedros profesorius. Paskelbė 18 monografijų ir per 500 mokslo ir mokslo populiarinimo straipsnių, yra 8 vadovėlių buhalterinės apskaitos, finansinės analizės ir audito bendraautorius. Tyrimų sritys: auditas, finansinė analizė, tarptautinė apskaita. Vilniaus universitetas, Saulėtekio al. 9-610. Tel. 8. El. paštas: jonas.mackevicius@ef.vu.lt