

VIDAUS KONTROLĖS SISTEMOS ELEMENTŲ RAIŠKA: GRAFINIS VAIZDAVIMAS

Lukas Giriūnas

*Lektorius, daktaras
Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto
Apskaitos ir audito katedra
El. paštas: Lukas.Giriunas@ef.vu.lt*

Jonas Mackevičius

*Profesorius emeritas, habilituotas daktaras
Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto
Apskaitos ir audito katedra
El. paštas: Jonas.Mackevicius@ef.vu.lt*

Egzistuojant sąlyginai didelei verslo konkurencijai šalies rinkoje, kuomet daugelis įmonių akcentuoja vidaus kontrolės svarbą, vis aktualesne problematika tampa aiškiau ir paprasto vidaus kontrolės modelio poreikis. Vidaus kontrolės sistema straipsnyje pateikiama kaip visuma koordinuotų būdų ir priemonių, naudojamų įmonės numatytiems tikslams pasiekti, todėl tyrimui iškelta vidaus kontrolės sistemos elementų skaičiaus ir jų grafinio vaizdavimo problema. Reikia pažymėti, kad remiantis pateikiamais įvairių autorių ir profesinių organizacijų sukurtais vidaus kontrolės sistemų paveikslais, rodančiais didelę jų įvairovę, sudarytas rekomenduojamas originalus vidaus kontrolės modelis oktagramos pavidalu, kurį sudaro septyni elementai: išorės aplinka, informacijos sistema, kontrolės veiksmai, vidaus aplinka, kontrolės procedūrų stebėseną, koordinavimas.

Reikšminiai žodžiai: *vidaus kontrolės sistema, kontrolės elementai, grafinis vaizdavimas.*

Įvadas

Šiuolaikinėmis dinamiško ir konkurencingo verslo sąlygomis įmonių vadovai, siekdami užtikrinti veiksmingą vadovavimą įmonei ir pasiekti numatytus veiklos tikslus, turi sukurti efektyvią vidaus kontrolės sistemą. Nuo vidaus kontrolės sistemos efektyvumo priklauso įmonės finansinė būklė, veiklos rezultatai, jos plėtra ir tęstinumas. Vidaus kontrolės sistema yra aukščiausio lygio vadovybės, vadovų ir kitų darbuotojų suplanuotos ir atliekamos procedūros, skirtos užtikrinti, jog įmonės tikslai, susiję su finansinės atskaitomybės patikimumu, veiklos efektyvumu bei teisės aktų laikymusi, yra pasiekiami (315-asis TSA, 2005). Vidaus kontrolės sistema turi svarbią reikšmę visose be išimties įmonėse – didelėse, vidutinėse, mažose. Žinoma, ypač svarbu 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, pagalbinių ir administracinių padalinių, palaiko ryšius su daugeliu partnerių, tiekėjų ir pirkėjų ir kt.

Įmonių vidaus kontrolės sistemos įvairius aspektus nagrinėjo daugelis Lietuvos (Lakis, 2008, 2009, 2012; Giriūnas, 2013; Mackevičius, 2001, 2003, 2005, 2009, 2012; Kanapickienė, 2004, 2007, 2008; Bičiulaitis, 2001; Kačergienė, 2005) ir užsienio (Gupta, 2010; Leitch, 2008; Pfister, 2009; Pickett, 2010; Wells, 2011) autoriai. Jie ištyrė vidaus kontrolės sistemos apibrėžimus, reikšmę, raidą, reglamentavimą, kūrimo principus, elementus ir jų vertinimą ir kt. Tačiau iki šiol nebuvo pateikta susisteminto vidaus kontrolės sistemos ir jos elementų vaizdavimo naudojant įvairių formų grafikus.

Tyrimo objektas – vidaus kontrolės sistema ir jos elementai.

Tyrimo tikslas – pateikti vidaus kontrolės sistemos ir jos elementų grafinio vaizdavimo transformacijas.

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

1. Vidaus kontrolės sistemos elementų skaičiaus problema

Vidaus kontrolės sistemos efektyvumas labiausiai priklauso nuo ją sudarančių elementų: kiekvienas elementas atlieka tam tikras funkcijas įmonės numatytiems tikslams pasiekti. Ekonominėje literatūroje sutinkamos labai skirtingos nuomonės dėl vidaus kontrolės sistemos elementų skaičiaus, jų įvardijimo, vertinimo, diegimo ir taikymo principų. Šio straipsnio autorių atlikta vidaus kontrolės sistemos elementų analizė devyniolikos lietuvių ir užsienio autorių darbuose parodė, kad buvo paminėti šie vidaus kontrolės sistemos elementai: 1) kontrolės aplinka, 2) kontrolės procedūros, 3) rizikos vertinimas, 4) informacijos sistema, 5) vidaus auditas, 6) rizikos valdymas, 7) kontrolės veiksmai, 8) kontrolės stebėseną, 9) turto apsaugos sistema, 10) efektyvumo vertinimas, 11) kontrolę reguliuojančios teisės normos, 12) kontrolės priemonės, 13) pareigų atskyrimas, 14) kompetetingas personalas, 15) apskaitos sistema (Giriūnas, Mackevičius, 2013). Į šį tyrimą nebuvo įtraukta Milichamp pasiūlyti 10 vidaus kontrolės sistemos elementų: 1) organizacija, 2) pareigų atskyrimas, 3) fizinė kontrolė, 4) leidimas ir pritarimas, 5) apskaita, 6) personalas, 7) stebėjimas, 8) kontrolės priemonės, 9) atliktų veiksmų patvirtinimas, 10) biudžetų sudarymas (Milichamp, 1996). Taigi galima daryti aiškią išvadą, kad įvairūs mokslininkai nesutaria dėl vidaus kontrolės sistemos elementų skaičiaus, dėl vieno ar kito jų reikšmės ir efektyvumo. Reikia pažymėti, kad nuomonių skirtumus lemia daugelis veiksnių, tačiau svarbiausias yra tas, kad autoriai nagrinėja skirtingų ūkio šakų ir veiklų, skirtingų dydžių ir organizacinių valdymo struktūrų įmonių vidaus kontrolės sistemas. Suprantama, kad negali būti tapačios vidaus kontrolės sistemos visoms be išimties įmonėms, tačiau svarbu siekti išskirti tokius elementus, kuriuos būtų galima sėkmingai taikyti skirtingų veiklų įmonėse.

Daugelis mokslininkų, siūlydami tam tikrus vidaus kontrolės sistemos elementus, nepakankamai dėmesio skiria jų struktūrai, t.y. svarbiausioms

sudedamosioms dalims ir jų ryšiai aprašyti. Kiek išsamiau ši problema išnagrinėta 315-ajame tarptautiniame audito standarte „Įmonės ir jos aplinkos supratimas bei reikšmingo iškraipymo rizikų vertinimas“. Šio standarto 2-ajame priede nurodyta kiekvieno vidaus kontrolės sistemos elemento svarbiausios sudedamosios dalys (žr. 1 lentelę).

1 lentelė. Vidaus kontrolės sistemos elementai ir jų sudedamosios dalys

Vidaus kontrolės sistemos elementai	Vidaus kontrolės sistemos elementų sudedamosios dalys
1. Kontrolės aplinka	<ol style="list-style-type: none"> 1. Sąžiningumo ir moralinių vertybių tvirtinimas ir skelbimas 2. Atitiktis kompetencijai 3. Aukščiausio lygio vadovybės dalyvavimas 4. Vadovų filosofija ir darbo stilius 5. Organizacinė struktūra 6. Įgaliojimų ir atsakomybės nustatymas 7. Žmogiškųjų išteklių valdymo politika ir veikla
2. Įmonės rizikos vertinimas	<ol style="list-style-type: none"> 1. Veiklos aplinkos pasikeitimas 2. Nauji darbuotojai 3. Naujos ar atnaujintos informacijos informacinės sistemos 4. Greitas augimas 5. Naujos technologijos 6. Nauji verslo modeliai, produktai, veikla 7. Įmonės restruktūrizavimas 8. Veiklos užsienyje plėtra 9. Nauji apskaitos reikalavimai
3. Informacijos sistema	<ol style="list-style-type: none"> 1. Kompiuterinės ir techninės įrangos dalys 2. Programinė įranga 3. Žmonės 4. Informacinės technologijos 5. Procedūros ir įrašai, skirti inicijuoti, fiksuoti, apdoroti ir ataskaitose teikti įmonės ūkinės operacijas 6. Kitos procedūros ir duomenys
4. Kontrolės veiksmas	<ol style="list-style-type: none"> 1. Įgaliojimai 2. Veiklos ir finansinių rodiklių peržiūra 3. Informacijos apdorojimas 4. Fizinė kontrolė (turto fizinė apsauga) 5. Pareigų atskyrimas
5. Kontrolės procedūrų stebėseną	<ol style="list-style-type: none"> 1. Vadovų atliekama peržiūra siekiant nustatyti, ar likučių suderinimas su bankais yra atliekama laiku 2. Vidaus auditorių atliekamas pardavimo darbuotojų vertinimas, siekiant nustatyti, ar jų veikla atitinka įmonės nustatytas pardavimo sutarčių sąlygas 3. Teisės padalinio vykdoma įmonės elgesio normų ar verslo praktikos tvarkos laikymosi priežiūra

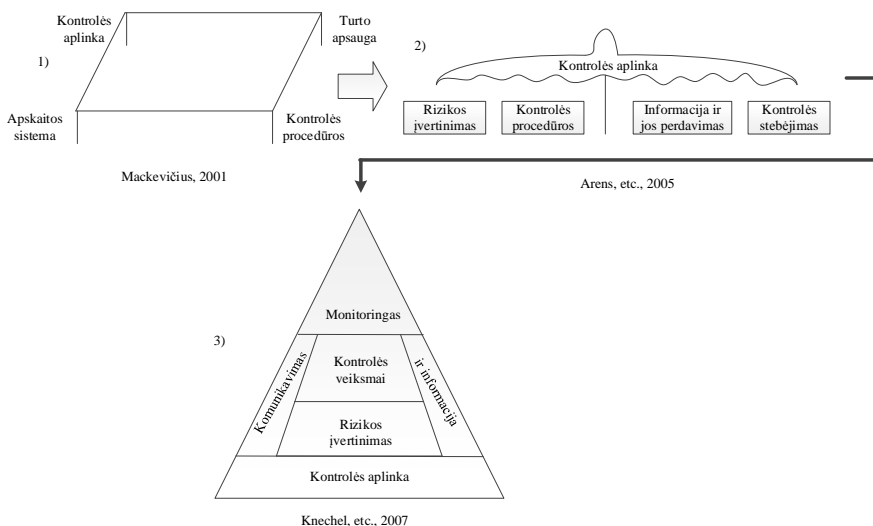
Šaltinis: sudaryta autorių remiantis 315-ojo tarptautinio audito standarto „Įmonės ir jos aplinkos supratimas bei reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimas“ 2-ojo priedo „Vidaus kontrolės dalys“ informacija (TSA, 2005, p.335-344)

Žinant vidaus kontrolės sistemos elementų sudedamąsias dalis, galima objektyviau įvertinti kiekvieno elemento reikšmingumą bei numatyti priemones jiems tobulinti.

Atlikta mokslinės literatūros analizė įgalina teigti, kad dėl vidaus kontrolės sistemos struktūros vieningos nuomonės nėra. Kaip teigia R. Kanapickienė (2008), kai kurie autoriai analizuoja vidaus kontrolės sistemą kaip struktūrą, sudarytą net ir iš keliolikos elementų, tačiau tokius išplėstus modelius praktikoje taikyti sudėtinga. Todėl ir natūraliai atsiranda vidaus kontrolės efektyvumo vertinimo modelio poreikis, kuris sietinas ir su pastaruoju metu itin akcentuojamais rizikos valdymu ir vidaus kontrolės sistemos stebėseną, priežiūra, todėl įmonės vadovybė turėtų nuolat siekti, kad jos sukurta ir įdiegta įmonės vidaus kontrolės sistema išliktų kuo ilgiau efektyvi.

2. Vidaus kontrolės sistemos elementų grafinis vaizdavimas

Pažymėtina, kad tik gerai veikianti vidaus kontrolės sistema gali užtikrinti įmonės veiklos teisėtumą, ekonomiškumą, rezultatyvumą, turto apsaugą, informacijos patikimumą, rizikos veiksnių valdymą ir kt. Taigi mokslininkai, siekdami pabrėžti vidaus kontrolės sistemos ir atskirų jos elementų reikšmę, vis dažniau bando vidaus kontrolės sistemą pavaizduoti įvairiomis schemomis. (Žr. 1 pav.).



1 pav. Vidaus kontrolės sistemos grafinių anotacijų raiška

Šaltinis: sudaryta autorių remiantis Mackevičius (2009); Spira, Page, (2003); Kinney (1999)

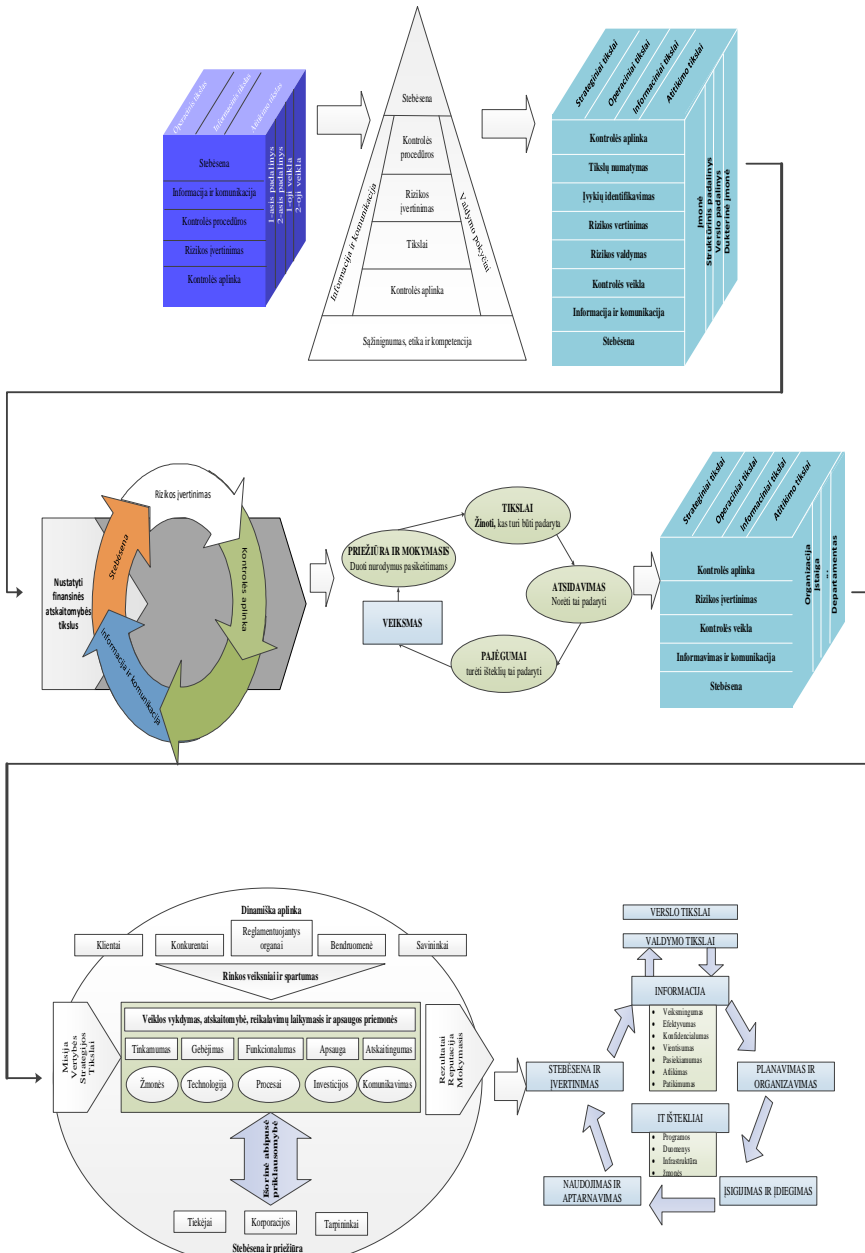
Atlikta moksliniuose darbuose pateikiamų vidaus kontrolės sistemų grafinių vaizdavimo raiškos analizė įgalina teigti, kad vidaus kontrolės sistemą galima pavaizduoti kaip stalą su keturiomis kojomis, kurios reiškia tam tikrą vidaus kontrolės sistemos elementą. Būtent tokia grafinė anotacija siekiama pabrėžti, kad

visi vidaus kontrolės sistemos elementai yra vienodai svarbūs. Teigiama, kad bent vienai stalo kojai lūžus, griūna ar svyruoja ir visas stalas. Tai reiškia, kad sutrikus bent vienam vidaus kontrolės sistemos elementui negalėtų normaliai funkcionuoti visa vidaus kontrolės sistema (Mackevičius, 2009). Tuo tarpu antroje paveikslėlyje pateikti penki vidaus kontrolės sistemos elementai skėčio pavidalu. Šia vidaus kontrolės sistemos grafine anotacija siekiama įrodyti kontrolės aplinkos viršenybę prieš kitus elementus, t.y. kontrolės aplinka apgaubia ir saugo keturis elementus: rizikos įvertinimą, kontrolės procedūras, informaciją ir jos perdavimą bei kontrolės stebėjimą. Kontrolės aplinkos elemente svarbiausias vaidmuo skiriamas įmonės vadovui, jo verslo filosofijai ir darbo stiliui. Reikia pažymėti, kad likusioje, trečiojo paveikslėlyje vidaus kontrolės sistema pavaizduota piramidės pavidalu. Būtent tokia grafinė anotacija įgalina aiškiai matyti, kad vidaus kontrolės sistemos pagrindą sudaro kontrolės aplinka. Tuo tarpu kitų dviejų kontrolės elementų – kontrolės veiksmų ir rizikos įvertinimo veiksmingumas daug priklauso nuo komunikavimo ir informacijos.

Kontrolės sistemos raidoje ypatingas vaidmuo tenka vidaus kontrolės modeliams, kuriuos sukūrė įvairios tarptautinės bei nacionalinės organizacijos. Vienas iš labiausiai žinomų ir populiarių yra COSO modelis, kuris sukurtas 1992 metais. Šis modelis buvo pavaizduotas kubo formos: jo priekinėje pusėje nurodyti penki vidaus kontrolės sistemos elementai – kontrolės aplinka, rizikos įvertinimas, kontrolės procedūros, informacija ir komunikacija, stebėsena, o kitoje pusėje įmonės numatyti tikslai ir veiklos, kuriose turi būti įgyvendinami minėti vidaus kontrolės sistemos elementai. Šis COSO modelis tapo tolesnių mokslinių tyrimų objektu: jį tobulino įvairios profesinės organizacijos ir atskiri mokslininkai. Reikia pažymėti, kad R. Kanapickienė (2008) pirmoji Lietuvoje išsamiai išnagrinėjo ir aprašė įvairias COSO modelio modifikacijas ir naujus originalius modelius bei jų ypatybes. Remiantis jos tyrimais galima sudaryti originalią COSO modelių transformacijos paveikslėlį, iš kurio matyti, kaip keitėsi modelių grafinis vaizdas ir jų informacijos laukas (žr. 2 pav.).

Reikia pažymėti, kad egzistuojanti sąlyginai didelė vidaus kontrolės sistemos grafinių anotacijų įvairovė ir jų seka įrodo, kad vidaus kontrolės sistemos sritys yra dažnai nagrinėjama, analizuojama ir nuolat tobulinama. Apibendrinant visus mokslinėje literatūroje dažniausiai pateikiamus vidaus kontrolės sistemos modelius, galima teigti, jog įmonės vidaus kontrolės sistema yra:

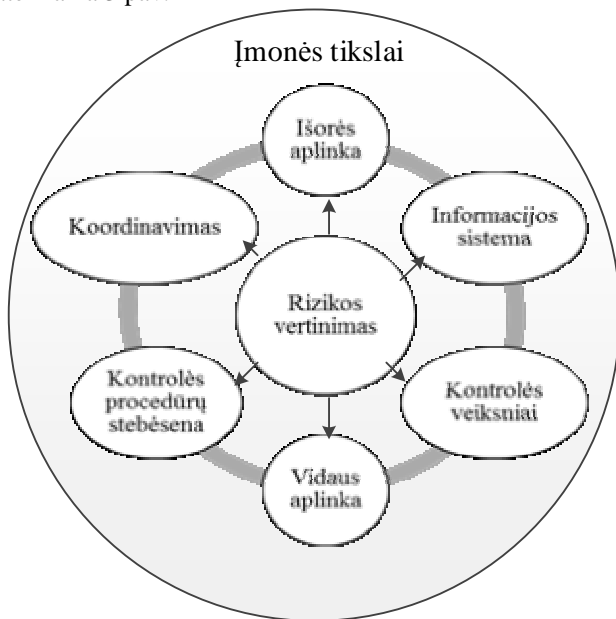
- sukurta valdyti riziką, susijusią su verslo aplinka;
- nuolat kintanti ir dėl to turi būti nuolat stebima ir tobulinama.



2 pav. Vidaus kontrolės modelių grafinio vaizdo transformacijos

Šaltinis: sudaryta autorių remiantis Kanapickienė, 2008; Giriūnas, 2013; Fourie, Ackermann (2013)

Sparčiai besikeičiančioje konkurencinėje aplinkoje įmonės maksimaliai greitai privalo prisiderinti prie pakitusių sąlygų. Todėl joms nepakanka esamos sukurtos vidaus kontrolės sistemos, ją reikia nuolat tobulinti ir keisti. Tai įrodė ir XX a. pab. – XXI a. pr. vis didėjantis stambiųjų kompanijų buhalterijos skandalų mastas, po kurio sparčiai augo ir naujų įstatymų, standartų, kodeksų ir nuostatų kūrimas tam, kad būtų galima padėti organizacijoms įdiegti efektyvią vidaus kontrolės sistemą. Tačiau atlikta vidaus kontrolės modelių analizė įgalina teigti, jog vis dėlto pateikiami modeliai ne tik itin skirtingi tarpusavyje, tačiau ir nenurodo konkrečios vidaus kontrolės efektyvumo vertinimo sekos, o tik identifikuoja tam tikras vertinimo gaires. Būtent dėl šios priežasties yra tikslinga sudaryti aiškios struktūros ir loginės sekos vidaus kontrolės vertinimo modelį, kurio principinė struktūrograma pateikiama 3 pav.



3 pav. Vidaus kontrolės efektyvumo vertinimo modelio principinė struktūrograma: grafinis vaizdas

Šaltinis: sudaryta autorių

Vertinant vidaus kontrolės sistemą siūloma pirmiausiai apibrėžti įmonės pagrindinius tikslus, tuomet įvardinti su jais susijusią riziką, identifikuoti dėl verslo rizikos galinčius atsirasti reikšmingus iškraipymus finansinėse ataskaitose, nustatyti įmonės vadovybės veiksmus, siekiant valdyti susijusią verslo riziką, išskirti reikšmingus verslo procesus pagal veiklos sritis ir atlikti pasirinktų verslo procesų kontrolės testus, siekiant suprasti atliekamus kontrolės veiksmus, kad būtų galima įvertinti reikšmingo iškraipymo riziką.

Svarbiausias vidaus kontrolės sistemos elementas yra rizikos vertinimas. Nėra įmonių ir veiklos sričių, kurios nebūtų susijusios su tam tikra rizika. Visada ir visur egzistuoja tikimybė ko nors netekti, ką nors prarasti. Visuose vidaus kontrolės

sistemos elementuose yra tam tikra rizika, dėl kurios šis elementas gali tapti neefektyvus. Kiekviena įmonė, norėdama sėkmingai plėtoti savo veiklą, privalo valdyti riziką. Rizikos valdymas yra įmonės numatytos strategijos, procedūrų ir priemonių naudojimas rizikai minimizuoti (Davis, Jarvis, 2008). Pagrindinis rizikos valdymo uždavinys yra užtikrinti, kad įmonė vykdys rizikos valdymo procesą, kurį sudaro tam tikrų būtinų veiksmų seka. Kaip teigia Cambell et al (2007) rizikos valdymas apima pasirinktų principų, būdų ir procesų taikymą rizikai identifikuoti ir įvertinti bei reagavimo į riziką veiksams planuoti ir įgyvendinti.

Daugelyje rekomenduojamų vidaus kontrolės sistemų vienu iš pagrindinių elementų laikoma kontrolės aplinka. Tačiau siekiant atskleisti kontrolės aplinkos reikšmę ir įtaką visai kontrolės sistemai, tikslinga atskirti vidaus kontrolės aplinką nuo išorės. Vidaus kontrolės aplinkos elemento svarbiausios sudedamosios dalys yra vadovybės filosofija ir veiklos stilius, įmonės organizacinė valdymo struktūra ir personalo politika, nuo kurių veikimo didele dalimi priklauso vidaus kontrolės sistemos efektyvumas. Tačiau negalima neįvertinti išorės aplinkos veiksnių, kurių poveikis gali būti labai įvairus ir platus. Įmonės veiklai turi įtakos šalies ekonominė politika, infliacija, įstatymų bazės nepastovumas, darbo rinkos pokyčiai, mokesčių sistemos pasikeitimai, naujų konkurentų atsiradimas ir kt. Taigi išorės kontrolės aplinkos elementas būtinai turi būti įtrauktas į kuriamą vidaus kontrolės sistemą.

Pabrėžtina, kad rekomenduojamame vidaus kontrolės modelyje naujai įtrauktas koordinavimo elementas, kurio pasigendama mokslinėje literatūroje pateikiamuose modeliuose. Koordinavimas šioje vietoje suprantamas kaip procesas, kurio metu derinami visų procesų dalyvių veiksmai ir interesai numatytų tiems įmonės tikslams pasiekti. Koordinuoti visų įmonės darbuotojų veiksmus būtina, siekiant tinkamai panaudoti turimus išteklius ir juos taupyti, garantuoti aukštą produktų ir paslaugų kokybę, mažinti visų rūšių išlaidas, gauti kuo geresnius finansinius rezultatus.

Išvados

Atliktos mokslinės literatūros analizės rezultatai parodė, kad įvairūs mokslininkai nesutaria ir neprieina prie vieningos nuomonės dėl vidaus kontrolės sistemos elementų raiškos. Būtent tokia situacija ir lemia vidaus kontrolės sistemos modelių transformaciją, jos spartą ir įvairovę. Taigi atlikta moksliniuose darbuose pateikiamų vidaus kontrolės sistemų grafinių anotacijų raiškos analizė įgalina teigti, kad vidaus kontrolės sistemą galima pavaizduoti kaip stalą su keturiomis kojomis, kurios reiškia tam tikrą vidaus kontrolės sistemos elementą, kurio egzistencija prilyginama vidaus kontrolės sistemos funkcionavimui. Kita, dažnai sutinkama vidaus kontrolės sistemos grafinė anotacija yra jos penkių elementų pateikimas skėčio pavidalu, kuria siekiama įrodyti kontrolės aplinkos viršenybę prieš kitus elementus, t.y. kontrolės aplinka apgaubia ir saugo keturis elementus: rizikos įvertinimą, kontrolės procedūras, informaciją ir jos perdavimą bei kontrolės stebėjimą. Tuo tarpu dažniausiai mokslinėje literatūroje vidaus kontrolės sistema vaizduojama piramidės pavidalu, kurioje aiškiai matyti, kad vidaus kontrolės sistemos pagrindą sudaro kontrolės aplinka. Taigi apibendrinant visus mokslinėje

literatūroje dažniausiai pateikiamus vidaus kontrolės sistemos modelius, galima teigti, jog įmonės vidaus kontrolės sistema yra sukurta valdyti riziką, susijusią su verslo aplinka; nuolat kintanti ir dėl to turi būti nuolat stebima ir tobulinama. Pažymėtina, kad atlikta vidaus kontrolės modelių analizė įgalina teigti, jog vis dėlto pateikiami modeliai ne tik itin skirtingi tarpusavyje, tačiau ir nenurodo konkrečios vidaus kontrolės efektyvumo vertinimo sekos, o tik identifikuoja tam tikras vertinimo gaires, todėl sudaryta nauja vidaus kontrolės efektyvumo vertinimo modelio principinė struktūrograma. Pabrėžtina, kad pastarojoje naujai įtrauktas koordinavimo elementas, kurio pasigendama identifikuotuose moksinėje literatūroje pateikiamuose modeliuose. Reikia pabrėžti, kad koordinuoti visų įmonės darbuotojų veiksmus būtina siekiant tinkamai panaudoti turimus išteklius ir juos taupyti, garantuoti aukštą produktų ir paslaugų kokybę, mažinti visų rūšių išlaidas, gauti kuo geresnius finansinius rezultatus.

Literatūra

- Bičiulaitis, R. (2001b). Organizacijų vidinė kontrolė sistema ir verslo rizikų valdymas. Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai, Nr. 17. Kaunas: VDU leidykla, p. 17–30.
- Campbell, P.; Daniels, S.; Dennis, N.; Faber, M. (2007). Management of risk – guidance for practitioners. 69 p.
- Davis, A. E.; Jarvis, P. R. (2008) Risk management – survival tools for law firms. American Bar Association. 157 p.
- Fourie, H., Ackermann, C. (2013). The impact of COSO control components on internal control effectiveness: an internal audit perspective. Journal of Economic and Financial Sciences, 6(2), 495-518.
- Giriūnas, L. (2013). Apgaulių ir klaidų atsiradimą sąlygojančių veiksmų vertinimas. // Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika / Lietuvos buhalterinės apskaitos tyrėjų ir švietėjų asociacija. Kaunas: Lietuvos buhalterinės apskaitos tyrėjų ir švietėjų asociacija. ISSN 1822-8682. 2013, t. 13, p. 32-39.
- Giriūnas L., Mackevičius J. (2013). Vidaus kontrolės elementai ir jų vertinimas. – Vadyba, nr. 1 (22), p. 83-88.
- Gupta, P. (2010). Internal auditing practices in India. VDM Verlag Dr. Muller Aktiengesellschaft & Co. KG. 240p. ISBN-13: 9783639273304.
- Kačergienė, V. (2005). Vidaus kontrolės sistemos teoriniai ir praktiniai aspektai. Mokesčių žinios, Nr. 38 (448).
- Kanapickienė, R., Gipienė, G., & Jefimovas, B. (2004). Apgaulių ir klaidų rizikos vertinimas audito metu. Ekonomika: mokslo darbai, 67(2), 27-38.
- Kanapickienė R. (2007). Apgaulės ir klaidos finansinėje atskaitomybėje. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, nr. 17(449).
- Kanapickienė R. (2008). Įmonės vidaus kontrolė: teorija ir praktika. Kaunas, LBAŠTA.
- Kinney, W. R. (1999). Information quality assurance and internal control for management decision making. McGraw-Hill Professional.
- Lakis, V. (2008). Finansinių atskaitų klastojimas–rinkos ekonomikos ir globalizacijos procesų palydovas. Ekonomika, 82, 91-103.
- Lakis V. (2009). Informacijos apie įmonę iškraipymo būdai ir padariniai. Informacijos mokslai, nr. 49.
- Lakis, V. (2012). Problems of loss estimation and substantiation in companies. Verslo ir teisės aktualijos/Current Issues of Business and Law, 6(2), 319-334.

- Leitch, M. (2008). *Intelligent internal control and risk management: designing high-performance risk control systems*. Great Britain: Gower publishing limited. 220 p. ISBN-13:978-0-566-08799-8.
- Mackevičius, J. (2001). *Auditas: teorija, praktika, perspektyvos*. Vilnius: Lietuvos mokslo centras. 837 p.
- Mackevičius, J., Bartaška, R. (2003). *Klaidų ir apgaulių aptikimas, įvertinimas ir prevencija*. Pinigų studijos, 2, 36-41.
- Mackevičius, J. (2005). *Audito rizikos veiksnių vertinimas*. Organizacijų vadyba: Sisteminiai tyrimai, (33), 111.
- Mackevičius, J. (2009). *Finansinių ataskaitų auditas ir analizė: procedūros, metodikos ir vertinimas*. Vilnius: TEV. ISBN 9789955879497.
- Mackevičius J., Kazlauskienė L. (2009). *The fraud tree and its investigation in audit*. *Ekonomika*. T. 85. Vilnius university publishing house.
- Mackevičius, J. (2012). *Apgaulių gyvavimo ciklas ir sąlygos, didinančios jų atsiradimo riziką*. *Verslas: teorija ir praktika*, (1), 50.
- Millichamp, A. H. (1996). *Auditing*. London: DP Pulications LTD.
- Pickett, K. H. S. (2010). *The internal auditing hanbook*. UK: CPI Antony Rowe. ISBN 978-0-470-51871-7.
- Pfister, J. (2009). *The Individual Level. Managing Organizational Culture for Effective Internal Control*, 145-158.
- 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.
- 315 – asis tarptautinis standartas auditui. (2005). *Įmonės ir jos aplinkos supratimas bei reikšmingo iškraipymo rizikos vertinimas*. Prieiga per internetą: <http://www.lar.lt/new/page.php?387>
- Wells, J. T. (2011). *Corporate fraud handbook: prevention and detection*. John Wiley & Sons Inc., Hoboken, New Jersey. 456 p. ISBN 978-0-470-63878-1.

THE EXPRESSION OF THE ELEMENTS OF THE INTERNAL CONTROL SYSTEM: GRAPHICAL REPRESENTATION

Lukas Giriūnas, Jonas Mackevičius

The results of the analysis of scientific literature showed that scientists disagree and do not share the same opinion on the expression of the elements of the internal control system. That is the situation that determines the transformation of internal control system models, its speed and variety. Thus, the analysis of the expression of graphical annotations of the internal control systems, provided in the scientific literature, allows to state that the internal control system can be depicted as a table with four legs, where each of them represents an element of the internal control system, whose existence is equivalent to the functioning of the internal control system. Another often found graphical annotation of the internal control system is the representation of its five elements in the form of an umbrella, which aims to demonstrate the precedence of the control environment over the other elements, i.e. the control environment encloses and protects the other four elements: risk assessment, control procedures, information and its transmission, and control monitoring. Meanwhile, the most common way to present the internal control system in the scientific literature is showing it in the form of a triangular

pyramid, which clearly shows that the internal control system is based on the environment of the control. Therefore, to summarize all the internal control system models, provided in the scientific literature, it can be said that the company's system of internal control is designed to manage the risks, associated with the business environment; it is constantly changing and as a result must be continuously monitored and improved. It should be noted, that the analysis of the internal control models allow to state that the offered models are still not only very different from each other, but also do not specify any particular sequence of internal control effectiveness' assessment; they only identify certain guidelines for the assessment, as a result, a new principal structurogram of the internal control effectiveness' assessment model has been created. It should be stressed that the latter newly includes the coordination element, which was lacking in the identified models, presented in the scientific literature. It should be emphasized that the coordination of all the factors of employees is required in order to properly use the available resources and to save them, to guarantee high quality of products and services, to reduce all kinds of expenses, to obtain the best possible financial results.