

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

KRISTINA DEVEIKYTĖ

KŪRYBINĖS APSKAITOS TAIKYMO ĮTAKA
ĮMONĖS VEIKLOS REZULTATAMS

Magistro baigiamasis darbas

Vadovas

Prof. dr. G. Černius

VILNIUS, 2014

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

KŪRYBINĖS APSKAITOS TAIKYMO ĮTAKA
ĮMONĖS VEIKLOS REZULTATAMS

Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 621N30005

Vadovas

Prof. dr. G. Černius

2014

Atliko

FVmns3-01 gr. stud.

K. Deveikytė

2014

VILNIUS, 2014

TURINYS

ĮVADAS.....	6
1. KŪRYBINĖS APSKAITOS SAMPRATA IR TAIKYMO YPATUMAI.....	8
1.1. Manipuliacijų apskaitoje samprata ir formos	8
1.2. Kūrybinės apskaitos kaip manipuliacijų apskaitoje formos pagrindiniai bruožai.....	12
1.3. Kūrybinės apskaitos taikymo suderinamumas su teisės aktais.....	17
1.4. Kūrybinės apskaitos metodai ir jų taikymo motyvai	19
1.5. Kūrybinės apskaitos metodų ryšys su įmonės pelnu	25
2. TYRIMO METODOLOGIJA	29
2.1. Ilgalaikio turto nusidėvėjimo skaičiavimas ir minimalios savikainos nustatymas.....	29
2.2. Reikšmingų informacijos iškraipymų įvertinimo galimybės.....	31
2.3. Pagrindiniai įmonės veiklos rezultatus apibūdinantys rodikliai	34
2.4. Konceptinis tyrimo modelis.....	35
3. KŪRYBINĖS APSKAITOS TAIKYMO ĮTAKOS ĮMONĖS FINANSINIAMS REZULTATAMS ANALIZĖ.....	37
3.1. Kūrybinės apskaitos taikymo įtaka įmonės „A“ veiklos rezultatams skaičiuojant ilgalaikio turto nusidėvėjimą.....	37
3.2. Kūrybinės apskaitos taikymo įtaka įmonės „B“ veiklos rezultatams koreguojant ilgalaikio turto minimalią savikainą.....	41
3.3. Kūrybinės apskaitos taikymo įtaka įmonės veiklos rezultatams ateinančiais laikotarpiais.....	46
IŠVADOS.....	49
ANOTACIJA LIETUVIŲ IR ANGLŲ KALBOMIS	51
SANTRAUKA LIETUVIŲ KALBA.....	53
SANTRAUKA ANGLŲ KALBA	55
LITERATŪRA.....	57
PRIEDAI.....	61

LENTELĖS

1 lentelė. Manipuliacijų apskaitoje formos	9
2 lentelė. Kūrybinės apskaitos galimybės įmonės turto, kapitalo ir įsipareigojimų apskaitoje	20
3 lentelė. Finansinės informacijos vartotojų interesai	21
4 lentelė. Reikšmingumo lygmenys	33
5 lentelė. Įmonės „A“ pelno (nuostolių) ataskaita priskaičiavus nusidėvėjimą	37
6 lentelė. Įmonės „A“ balansas priskaičiavus nusidėvėjimą	38
7 lentelė. Naudingo tarnavimo laiko keitimo įtaka nusidėvėjimo sąnaudoms	39
8 lentelė. Naudingo tarnavimo laikotarpio keitimo įtaka pelnui	39
9 lentelė. Naudingo tarnavimo laikotarpio keitimo įtaka įmonės „A“ balansui.....	40
10 lentelė Įmonės „B“ pirkimai.....	42
11 lentelė. Įmonės „B“ pelno (nuostolių) ataskaita užregistravus pirkimus	42
12 lentelė. Įmonės „B“ pagrindiniai balanso straipsniai užregistravus pirkimus.....	43
13 lentelė. Minimalios ilgalaikio turto savikainos keitimo įtaka sąnaudoms	44
14 lentelė. Ilgalaikio turto minimalios savikainos keitimo įtaka įmonės „B“ pelnui.....	44
15 lentelė. Įmonės „B“ balansas sumažinus minimalią ilgalaikio turto savikainą.....	45
16 lentelė. Skirtingo naudingo tarnavimo laiko įtaka įmonės „A“ rezultatams ateinančiais laikotarpiais	47

PAVEIKSLĖLIAI

1 pav. Manipuliacijų finansine informacija būdai.....	11
2 pav. Manipuliacijų finansine informacija formos	13
3 pav. Priešpriešiniai ryšiai tarp kūrybinės apskaitos ir tikslios bei teisingos informacijos principo....	15
4 pav. Motyvai lemiantys manipuliacijų apskaitoje taikymą.....	24
5 pav. Ilgalaikio turto kūrybinės apskaitos metodų ryšys su įmonės pelnu	27
6 pav. Tyrimo koncepcinis modelis	36
7 pav. Įmonės „A“ grynojo pelno kitimas esant skirtingiems naudingo tarnavimo laikotarpiams.....	47

ĮVADAS

Finansinės ataskaitos – tai pagrindinis informacijos šaltinis apie įmonės finansinę būklę, kuriuo remiantis įmonės vadovai, akcininkai, kreditoriai ir kiti informacijos vartotojai priiminėja sprendimus. Tam, kad finansinėse ataskaitose būtų pateikta tiksli ir teisinga informacija, kuri neklaidintų informacijos vartotojų, finansinių ataskaitų sudarymas yra reglamentuojamas įvairiais teisės aktais tiek nacionaliniame, tiek tarptautiniame lygmenyje. Tačiau teisės aktuose, reglamentuojančiuose ūkinių operacijų registravimą ir finansinių ataskaitų sudarymą, neretai paliekama laisvė įmonių vadovams ir buhalteriams savarankiškai priimti sprendimus dėl tam tikrų apskaitos metodų taikymo ar apskaitos detalizavimo savo apskaitos politikoje. Tai sudaro pagrindą įmonėms manipuliuoti finansiniais duomenimis ir taikyti kūrybinę apskaitą, kuomet vadovai pasirenka labiausiai jų tikslus atitinkančius metodus. Toks sąmoningas kūrybinės apskaitos taikymas, siekiant palankiau pavaizduoti finansinę būklę, yra patrauklus įmonėms, konkuruojančioms šiandieninėse rinkos sąlygose. Kita vertus, dėl galimybės pažeisti tikslios ir teisingos informacijos principą, kūrybinė apskaita išlieka vienu prieštaringiausių reiškinių buhalterinės apskaitos srityje, apie kurį plačiai literatūroje pradėta diskutuoti pastarajame dešimtmetyje.

Dauguma užsienio autorių, tokių kaip K. Naser, C. W. Mumford, M. Jone kūrybinę apskaitą laiko nepageidaujamu fenomenu, nes tai sudaro prielaidą manipuliuoti finansiniais duomenimis ir lemia informacijos iškraipymą. Lietuvoje kūrybinės apskaitos taikymas yra mažai nagrinėtas. Didžiausią indėlį tiriant šią sritį padarė G. Kalčinskas ir G. Deveikis, kurie kūrybinės apskaitos taikymą laiko ne tik priimtiniu, bet ir vienu reikšmingiausių įmonės konkurencingumo didinimo būdų. Deja, literatūros, tiriančios, kokį poveikį įmonės finansiniams rodikliams turi kūrybinės apskaitos taikymas yra mažuma, nes dėl didelio šio reiškinio prieštaringumo ir neapibrėžtumo didžioji dalis literatūros kūrybinės apskaitos tema skirta teoriniams šio reiškinio aspektams nagrinėti.

Tyrimo objektas – kūrybinės apskaitos taikymas.

Tyrimo hipotezė – taikant kūrybinės apskaitos metodus galima daryti įtaką įmonės veiklos rezultatams bei finansiniams rodikliams reikšmingai neiškraipant finansinės informacijos.

Tyrimo problema – kokią įtaką kūrybinės apskaitos taikymas gali turėti įmonės veiklos rezultatams?

Tyrimo tikslas – išanalizuoti kūrybinės apskaitos sampratą, taikymo ypatumus ir įvertinti, kokią įtaką kūrybinės apskaitos taikymas gali turėti įmonės veiklos rezultatams reikšmingai neiškraipant finansinės informacijos.

Siekiant įgyvendinti numatytą tikslą, išsikelti šie **tyrimo uždaviniai**:

- išnagrinėjus kūrybinės apskaitos sampratą apibrėžti pagrindinius jos bruožus;
- išanalizuoti kūrybinės apskaitos metodus ir taikymo galimybes;
- įvertinti, kokią įtaką kūrybinės apskaitos taikymas gali turėti įmonės finansiniams rodikliams reikšmingai neiškraipant finansinės informacijos.

Šiame darbe taikyti **metodai**:

- *mokslinės literatūros analizės* metodu išsamiai analizuojami įvairūs mokslinės literatūros šaltiniai;
- *lyginamoji analizė* taikyta siekiant palyginti įvairių autorių nuomones, skirtingų teisės aktų nuostatas, apskaičiuotus finansinius rodiklius;
- *modeliavimo* metodu naudotasi sudarant hipotezės tikrinimo modelį;
- *lyginamasis istorinis* metodas naudotas siekiant įvertinti kūrybinės apskaitos taikymo įtaką skirtingais laikotarpiais.

Tyrimo struktūra. Darbą sudaro įvadas, trys skyriai, išvados ir rekomendacijos bei pateikiamas literatūros sąrašas, santrauka, anotacija ir priedai. *Pirmame skyriuje* išnagrinėta mokslinė literatūra kūrybinės apskaitos tematika, aptarta kūrybinės apskaitos samprata, bruožai, taikymo motyvai, metodai bei jų ryšys su įmonės pelnu. *Antrame skyriuje* aptarta tyrimo metodologija bei sudarytas tyrimo modelis. *Trečiame skyriuje* analizuojama kūrybinės apskaitos metodų taikymo įtaka hipotetinių įmonių finansiniams rodikliams.

1. KŪRYBINĖS APSKAITOS SAMPRATA IR TAIKYMO YPATUMAI

1.1. Manipuliacijų apskaitoje samprata ir formos

Nors lietuvių literatūros manipuliacijų apskaitoje tema nėra daug, užsienio literatūroje ji pradėta plačiai nagrinėti XXI a. ir iki šiol išlieka aktualus diskusijų objektas. Tačiau, nepaisant augančio skaičiaus įvairių teorinio bei empirinio pobūdžio publikacijų, iki šiol nėra visuotinai priimtino manipuliacijų apskaitoje apibrėžimo ir įvairūs autoriai šią sąvoką interpretuoja savaip. Taip pat, kaip pastebi V. Dafinescu (2011), dauguma tyrimų atlikta anglosaksų apskaitos sistemą taikančiose šalyse, ypač Jungtinėse Amerikos Valstijose, o Europos šalyse, kurioms būdingas kontinentinis apskaitos modelis, iki šiol ši tema yra mažai tyrinėta dėl mažesnio duomenų prieinamumo.

T. Isa (2011) manipuliacijas apskaitoje apibrėžia kaip apgaulingos informacijos pateikimą arba tyčinį finansinių ataskaitų klastojimą, kurių pagrindinis tikslas – suklaidinti investuotojus, pateikiant realios įmonės finansinės padėties neparodančias finansines ataskaitas. D. Balaciu ir M. P. Cosmina (2008) manipuliacijomis apskaitoje laiko vadovų veiksmus, susijusius su klaidingos finansinės informacijos pateikimu, siekiant palankiau pavaizduoti įmonės būklę. Panašiai manipuliacijas apskaitoje apibrėžia ir V. Dafinescu (2011) – kaip metodus, kuriais finansinė informacija modifikuojama taip, kad labiau atitiktų informacijos vartotojų poreikius. Taigi dauguma autorių manipuliacijas apskaitoje laiko nepageidaujamu fenomenu, sąlygojančiu finansinės informacijos vartotojų klaidinimą, pateikiant realios situacijos neparodančią finansinę informaciją.

Nors bendras manipuliacijų apskaitoje supratimas daugumos autorių yra panašus, detaliau nagrinėjant manipuliacijų apskaitos informacija būdus ir formas, įvairių autorių nuomonė išsiskiria. Kai kurie autoriai (C. W. Mumford, E. Comiskey (2002), M. Jones (2011), K. Rudžionienė (2012)) nagrinėdami manipuliacijas apskaitoje atskirai nagrinėja įvairias manipuliacijų formas: pelno valdymas (*angl. earnings management*), išsimaudymas vonioje (*angl. taking a bath* arba *big bath*), pelno išlyginimas (*angl. income smoothing*), kūrybinė apskaita (*angl. creative accounting*), įspūdžio valdymas (*angl. impression management*). Tačiau kiti autoriai (D. Balaciu ir M. P. Cosmina (2008)) visas šias manipuliacijų formas laiko manipuliacijų apskaitoje sinonimais.

1 lentelėje apibendrinama skirtingų autorių pateikiamos manipuliacijų finansinė informacija formos ir jų apibūdinimai.

1 lentelė. Manipuliacijų apskaitoje formos

	Mumford C., Comiskey E. (2002)	Jones M. (2011)	Rudžionienė K. (2012)
Agresyvi apskaita (<i>aggressive accounting</i>)	Veiksmai ir apskaitymo būdai taikomi siekiant norimų rezultatų, dažniausiai didesnio pelno, nepriklausomai nuo to, ar atitinka apskaitos principus ar ne	Apskaitos taisyklių ir standartų taikymas siekiant numatytų tikslų, tačiau veikiant neprieštaraujant teisės aktams ir verslo apskaitos standartams	
Pelno valdymas (<i>earnings management</i>)	Aktyvus manipuliacijomis pelnu siekiant iš anksto nustatytų tikslų	Apskaitos alternatyvų naudojimas norint pasiekti iš anksto nustatytus pelno tikslus	
Pelno išlyginimas (<i>income smoothing</i>)	Pelno manipuliacijomis forma siekiant išlyginti pelno svyravimus ir kaupti pelną sėkmingais metais tam, kad būtų galima išvengti nuostolių nuosmukio metu	Apskaitos metodų naudojimas siekiant užtikrinti stabilų pelną	Pelnas valdomas siekiant išlyginti trumpalaikius pelno svyravimus
Klaidingų ataskaitų sudarymas	Klaidingų duomenų pateikimas arba duomenų nuslėpimas, siekiant suklaidinti finansinės informacijos vartotojus		
Kūrybinė apskaita (<i>creative accounting</i>)	Visi veiksmai, susiję su manipuliacijomis finansiniais duomenimis, įskaitant agresyvią apskaitos praktiką bei klaidingų ataskaitų pateikimą	Leidžiamų ir teisės aktams neprieštarujančių apskaitos metodų naudojimas siekiant parengti finansines ataskaitas taip, kad labiausiai atitiktų rengėjų poreikius	Tokių apskaitymo būdų ir metodų pasirinkimas, kurie leistų pateikti norimus veiklos rezultatus ar turto dydį, nepažeidžiant pagrindinių apskaitos principų
Įspūdžio valdymas (<i>impression management</i>)		Įvairių grafikų, nuotraukų, išsireiškimų naudojimas siekiant pateikti investuotojams patrauklesnes finansines ataskaitas	

	Mumford C., Comiskey E. (2002)	Jones M. (2011)	Rudžionienė K. (2012)
Išsimaudymas vonioje (<i>big bath</i>)			Pelno sumažinimas tam, kad ateityje būtų galima pranešti apie padidėjusį pelną

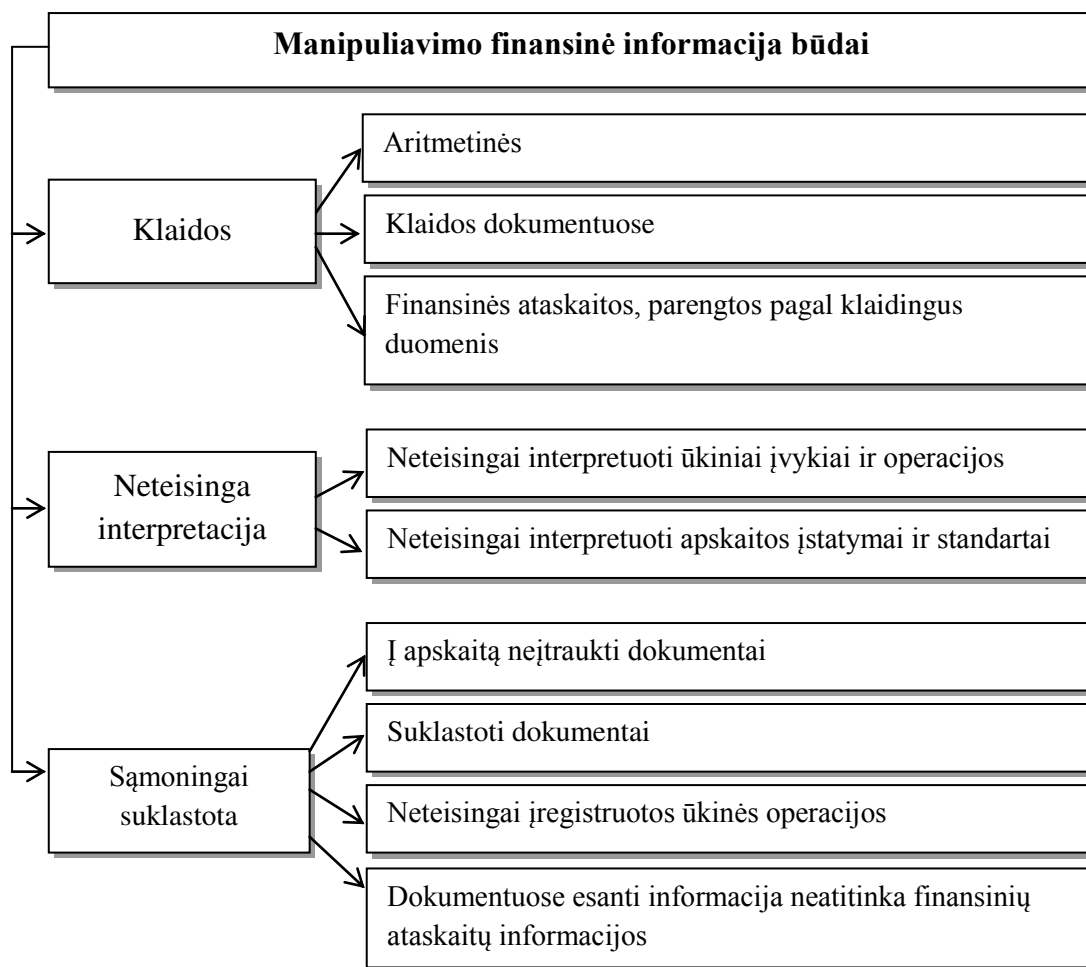
Šaltinis: Adaptuota pagal Mumford C., Comiskey E. (2002), Jones M. (2011), Rudžionienė K. (2012)

Iš lentelės matoma, kad įvairūs autoriai ne tik aprašo skirtingas manipuliacijų apskaitoje formas, tačiau taip pat randama ir prieštaravimų dėl tam tikrų formų apibrėžimų. Pavyzdžiui, C. Mumford, E. Comiskey (2002) agresyvią apskaitą supranta kaip norimų rezultatų siekimą veiksmais ir apskaitymo būdais, kurie gali neatitikti pagrindinių apskaitos principų, o M. Jones (2011) agresyvią apskaitą laiko apskaitos standartams neprieštaraujančius veiksmus. Taip pat nesutampa autorių nuomonė dėl kūrybinės apskaitos. C. Mumford, E. Comiskey (2002) kūrybinę apskaitą laiko tiek legalius, tiek nelegalius metodus, kuriais manipuluojama finansiniais duomenimis, o M. Jones (2011) ir K. Rudžionienė (2012) teigia, kad kūrybinė apskaita – tai legalių ir apskaitos principams neprieštaraujančių apskaitos metodų taikymas.

Toks nesusitarimas ir sąvokų neapibrėžtumas apsunkina literatūros nagrinėjimą, todėl H. Stolowy, G. Breton (2000) atskirai nagrinėjo vien tik teorinius manipuliacijų apskaitoje klasifikavimo aspektus, siekiant apibendrinti įvairių autorių pateiktas manipuliacijų apskaitoje interpretacijas ir savo darbe jie padarė išvadą, kad pelno išlyginimas yra viena iš manipuliacinio pelno formų, o kūrybinė apskaita yra įvairių manipuliacinio pelno mechanizmų mišinys.

Taigi matoma, kad daryti išvadą apie tam tikros manipuliacinio pelno apskaitos informacijos formos pobūdį, tikslus bei atitikimą teisės aktų nuostatoms, nepakanka remtis konkrečios apskaitos pateikiama samprata, o reikėtų vertinti įvairių autorių nuomones, remtis konkrečiais teisės aktais. Tik atlikus kompleksinę analizę, galima būtų išskirti pagrindinius kurios nors formos bruožus.

Lietuvių literatūroje manipuliacijų apskaitoje būdus palčiai nagrinėjo V. Lakis (2010). Remiantis šiuo autoriumi, finansine informacija galima manipuluoti tiek dokumentuojant ūkinės operacijas, tiek jas apskaitant bei rengiant finansines ataskaitas. 1 pav. vaizduojama V. Lakio išskiriami manipuliacinio pelno finansine informacija būdai.



Šaltinis: Lakis V., 2010.

1 pav. Manipuliacijų finansine informacija būdai

Iš pateiktos schemos matoma, kad manipuluoti galima sąmoningai arba nesąmoningai. Sąmoningai manipuluoti finansiniais duomenimis galima neteisingai interpretuojant ūkinius įvykius ir operacijas bei teisės aktus, taip pat sąmoningu manipuliavimu laikoma visi neteisėti veiksmai, tokie kaip dokumentų klastojimas, slėpimas, neteisingas ūkinių operacijų registravimas. Remiantis V. Lakiu (2010), klaidos, padarytos dėl išsiblašymo, nuovargio ar netinkamos kvalifikacijos priskiriamos nesąmoningam manipuliavimui apskaitos informacija. Šis požiūris prieštarauja daugumos užsienio autorių (D. Balaciu, M. P. Cosmina, V. Dafinescu,) nuomonei, kad manipuliavimas finansine informacija yra išskirtinai tik sąmoningi veiksmai, padaryti siekiant tam tikrų tikslų. Taip pat ir autorės nuomone, manipuliavimas finansine informacija turėtų būti siejamas tik su sąmoningais veiksmais, kadangi manipuliacijos, remiantis Tarptautinių žodžių žodynu (1985), yra machinacijos sinonimas – t.y. nesąžiningas būdas tikslui pasiekti. Vadinasi manipuliavimas – tai kryptingi veiksmai, siekiant tam tikro tikslo.

Apibendrinant, manipuliacijos apskaitoje yra labai nevienareikšmis fenomenas, o kūrybinė apskaita laikoma viena iš manipuliacijų apskaitos informacija formų, kai kurių autorių nuomone – manipuliacijų apskaitoje sinonimu. Esant tokiam neapibrėžtumui, prieš tiriant kūrybinės apskaitos taikymo metodus ir jų įtaką įmonės veiklos rezultatams, svarbu nustatyti kūrybinės apskaitos sąsają su manipuliacijomis apskaitoje ir apibrėžti pagrindinius kūrybinės apskaitos bruožus.

1.2. Kūrybinės apskaitos kaip manipuliacijų apskaitoje formos pagrindiniai bruožai

Kadangi manipuliacijų apskaitoje samprata įvairių autorių interpretuojama skirtingai (žr. 1 skyrius), kūrybinė apskaita, kaip manipuliacijų apskaitoje forma, taip pat kontraversiškas reiškinys. Kaip teigia A. B. Vladu ir kt. (2012), problema yra ne tik sąvokos neapibrėžtumas, tačiau literatūroje taip pat nėra sutarimo, kas sudaro kūrybinės apskaitos mechanizmą ir kaip jis veikia.

C. W. Mumford ir E. Comiskey (2002) kūrybinę apskaitą apibrėžia kaip visus manipuliavimo finansiniais duomenimis metodus, įskaitant ir apgaulingų finansinių ataskaitų rengimą. Šiuo atveju, kūrybinė apskaita apima tiek legalius, tiek nelegalius manipuliavimo finansiniais duomenimis būdus bei tapatinama su manipuliacijų apskaitoje sąvoka.

Visgi dauguma autorių kūrybinės apskaitos sampratą sieja tik su teisėtais metodais, kurių taikymas leidžia pagerinti arba pabloginti įmonės veiklos rezultatus. Pavyzdžiui M. Jones (2011) kūrybinę apskaitą apibrėžia kaip alternatyvių metodų panaudojimą rengiant finansines ataskaitas neperžengiant įstatymo ribų, tačiau pirmenybę teikiant finansinių ataskaitų rengėjų interesams, o ne informacijos vartotojų poreikiams. Naser (cituota pagal J. Blake ir kt., 2000) kūrybinę apskaitą apibrėžia panašiai – kaip faktinių finansinių duomenų keitimą į tokius, kurie labiau atitiktų finansinių ataskaitų rengėjų norus, pasinaudojant egzistuojančiomis taisyklėmis. Šis autorius kūrybinę apskaitą kildina iš pasirinkimo laisvės, kurią suteikia pati buhalterinės apskaitos sistema. Dar vienu autorių nuomone, kūrybinė apskaita – tai procesas, kurio metu vadovai bando faktinę informaciją transformuoti į netikslią tam, kad ji labiau atitiktų vadovų tikslus (M.A.A Momani ir M.I. Obeidat, 2013).

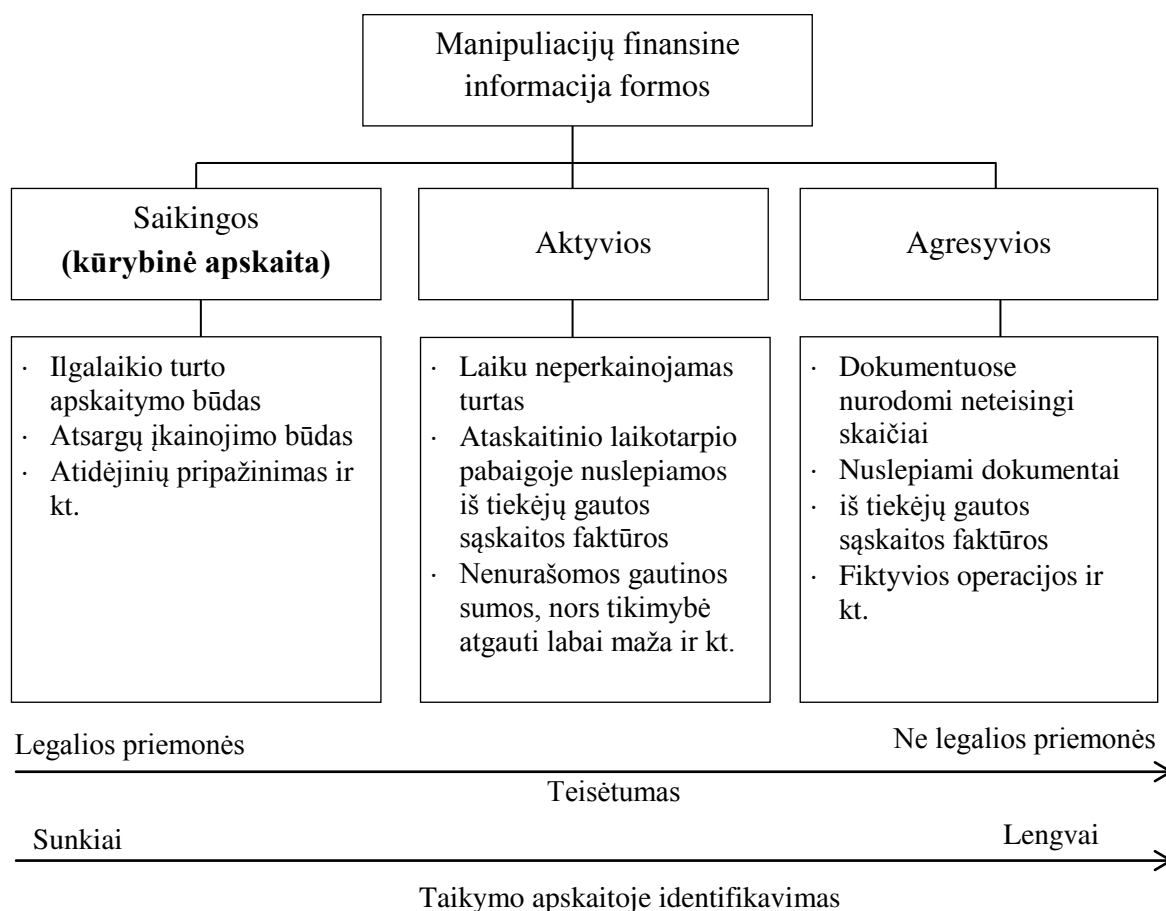
Taigi, remiantis šiais užsienio autorių pateiktais kūrybinės apskaitos apibrėžimais, galima išskirti du pagrindinius jos bruožus:

- 1) kūrybinės apskaitos taikymo pagrindą sudaro pasirinkimo laisvė iš kelių galimų apskaitos metodų;
- 2) kūrybinė apskaita yra orientuota į finansinių ataskaitų rengėjų bei įmonės vadovų tikslų tenkinimą.

V. Lakis (2010) nagrinėdamas manipuliacijų finansine informacija būdus, kūrybinę apskaitą laiko viena iš manipuliacijų apskaitoje formų. Manipuliacijos apskaitoje, kuriomis siekiama parodyti,

kad įmonės padėtis yra geresnė negu iš tikrųjų arba atvirkščiai – blogesnė, remiantis V. Lakiu (2010), skirstomos į tris grupes: saikingas, aktyvias ir agresyvias. Saikingos priemonės – tai kūrybinė apskaita, kurią autorius apibrėžia kaip „švelniausią ūkinės realybės iškreipimo formą kai finansinės ataskaitos iškreipomos pasirenkant palankią neuždraustų priemonių kombinaciją, bet neatitinkančią įmonės ūkinės realybės“.

Remiantis V. Lakio (2010) pateikta manipuliacijų finansine informacija samprata, žemiau pateikta schema, parodanti, koks vaidmuo tenka kūrybinei apskaitai nagrinėjant manipuliacijų apskaitoje priemones (žr. 2 pav).



Šaltinis: Sudaryta pagal Lakis V, 2010

2 pav. Manipuliacijų finansine informacija formos

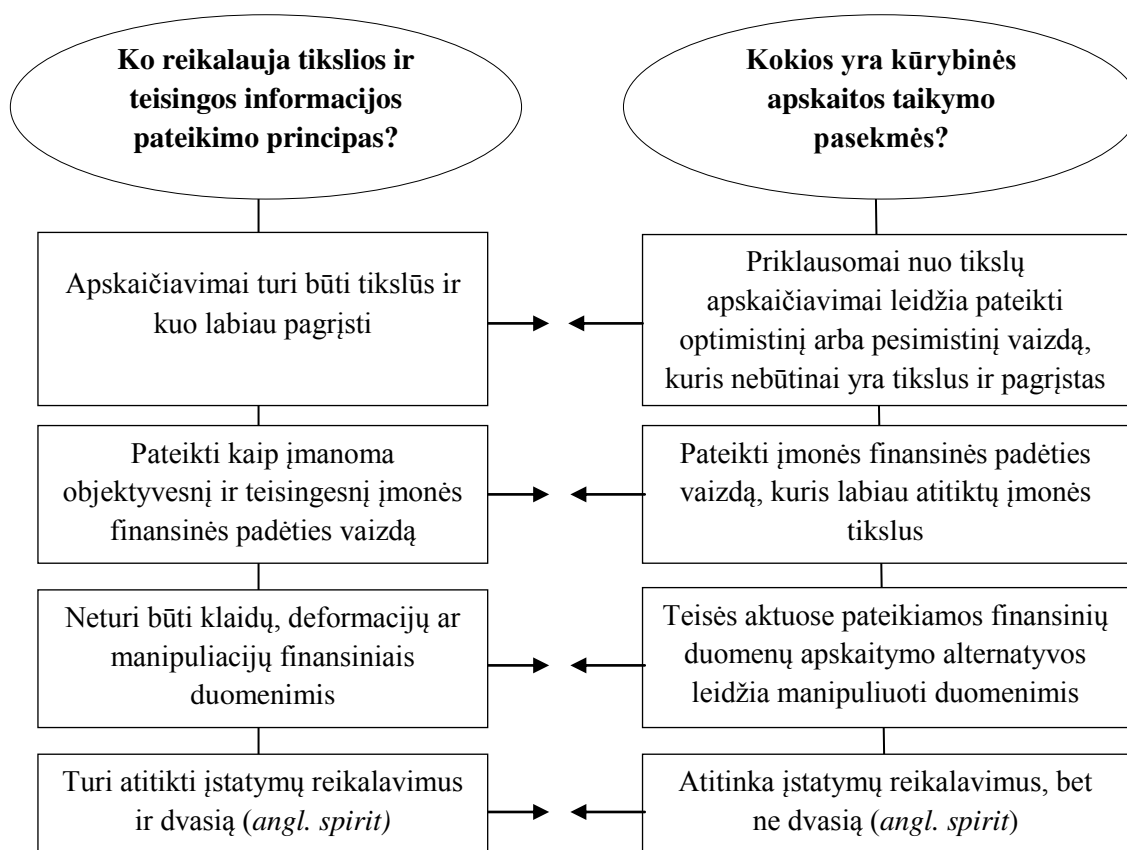
Iš schemos matoma, kad kūrybinė apskaita kaip manipuliacijų apskaitoje forma, skirtingai negu kitos dvi, apima legalius metodus, kuriais galima daryti įtaką finansinei informacijai. Tačiau, kaip teigia L. R. Moldovian ir kt. (2010), nors kūrybinė apskaita atitinka įstatymų normas, ji neatitinka įstatymų dvasios (*angl spirit*). Taip pat, remiantis schema (žr. 2 pav.), nagrinėjant finansinius

duomenis yra sunku nustatyti, ar finansinių ataskaitų rengėjai sąmoningai taikė kūrybinės apskaitos metodus ir kokiais motyvais remiantis buvo padarytas sprendimas dėl atitinkamo metodo taikymo. Aktyvių manipuliacijų apskaitoje priemonių atskleidimas taip pat yra komplikuoatas, o agresyvios priemonės, tokios kaip klaidingų duomenų įrašymas, visada palieka žymę apskaitoje.

Nors dauguma autorių kūrybinės apskaitos metodus laiko legaliais finansinių ataskaitų gražinimo būdais (M. Jones, K. Rudžionienė, M.A.A Momani, M.I. Obeidat, V. Lakis, L. R. Moldovian, G. Kalčinskas, G. Deveikis), visgi kūrybinės apskaitos taikymas dažniausiai laikomas nepageidaujamu reiškiniu, nes sudaro prielaidą tiksliai ir teisingai informacijai iškreipti. Tai, kad dominuoja neigiamas požiūris į kūrybinės apskaitos taikymą parodo ir empiriniai tyrimai: į klausimą „ar laikote kūrybinę apskaitą rimta problema?“ teigiamai atsakė 65,5 proc. Ispanijoje apklaustų auditorių. Panašūs rezultatai gauti ir Didžiojoje Britanijoje, kur į tą patį klausimą teigiamai atsakė 64,3 proc. respondentų (J. Blake ir kt., 2000).

Tai, kad finansinėse ataskaitose turi būti pateikta tiksli ir teisinga informacija, teigia ne tik įvairūs autoriai, bet šio principo laikymosi būtinumas pabrėžiamas ir Europos Sąjungos dokumentuose. Ketvirtojoje Europos Komisijos direktyvoje dėl tam tikrų tipų bendrovių metinių atskaitomybių rašoma, kad metinėje atskaitomybėje turi būti pateikta tikra ir teisinga bendrovės turto, įsipareigojimų, finansinės būklės ir pelno arba nuostolio padėtis (Europos Tarybos direktyva..., 1978). Taip pat ir Lietuvoje taikomuose verslo apskaitos standartuose (toliau VAS), kurie yra sudaryti tarptautinių verslo apskaitos standartų pagrindu, randamas reikalavimas laikytis šio principo. 2-ajame VAS rašoma, kad balanse turi būti pateikta informacija, kuri teisingai parodo įmonės turto, nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų būklę balanso datą (Viešoji įstaiga Audito ir apskaitos tarnyba, 2011)

Kūrybinės apskaitos suderinamumo su tikslios ir teisingos informacijos principu problematiką plačiai nagrinėjo L. R. Moldovian ir kt. (2010). Autoriai sukūrė schemą, parodančią atvirkštinį ryšį tarp kūrybinės apskaitos ir tikslios bei teisingos informacijos principo taikymo (žr. 3 pav.)



Šaltinis: Moldovan R. L., Achim S. A. et al., 2010.

3 pav. Priešpriešiniai ryšiai tarp kūrybinės apskaitos ir tikslios bei teisingos informacijos principo

Taigi matoma, kad tikslios ir teisingos informacijos pateikimo principas reikalauja rengiant finansines ataskaitas pateikti tikslus, teisingus apskaičiavimus siekiant objektyviai parodyti įmonės finansinę padėtį ir išvengti informacijos iškraipymo. Kūrybinės apskaitos taikymas leidžia pasirinkti tokį apskaitymo metodą, kurio taikymas leistų parodyti tokius įmonės finansinius rezultatus, kurie labiausiai atitiktų vadovų norus. Šiuo atveju nėra išvengiama subjektyvumo taikant ne labiausiai tikslus ir pagrįstus, bet labiausiai pageidaujamus apskaičiavimus. Taigi remiantis pateikta schema, kūrybinės apskaitos metodų taikymas pažeidžia tikslios ir teisingos informacijos pateikimo finansinėse ataskaitose principą.

Tačiau G. Kalčinskas ir G. Deveikis (2010, (3)) teigia, kad apskritai neįmanoma tiksliai ir teisingai atspindėti įmonės finansinės padėties ir kartais neįmanoma išvengti subjektyvumo renkantis iš galimų apskaitos alternatyvų, todėl tikslios ir teisingos informacijos principas turėtų būti suprantamas kaip siekiamybė arba tam tikras idealas. Remiantis šiais autoriais, palankesnių kūrybinės apskaitos metodų taikymas nepažeidžia įstatymų ir yra ne tik priimtinas, bet ir labai svarbus įmonės

konkurencingumui. Tačiau tam, kad sąlyga būtų išlaikyta, finansinių ataskaitų rengėjai turi laikytis tam tikrų principų (G. Kalčinskas ir G. Deveikis, 2010, (1)):

- taikant kūrybinės apskaitos metodus siekiama kaip galima palankiau atvaizduoti įmonės veiklos rezultatus, tačiau būtina neperžengti ribos tarp palankiausio ir klaidinančio įmonės finansinės padėties parodymo;
- kūrybinės apskaitos metodai turi būti taikomi nuolatos, nes priešingu atveju skirtingų laikotarpių finansinių ataskaitų duomenys bus nelygintini;
- būtina įvertinti ne tik dabartinę situaciją, bet ir tai, kokią įtaką atitinkamų metodų taikymas finansinėms ataskaitoms turės ateinančiais laikotarpiais;
- kūrybinės apskaitos metodus taikyti gali tik aukščiausios kvalifikacijos specialistai.

Užsienio literatūroje taip pat randamas pozityvus požiūris į kūrybinės apskaitos taikymą. Pavyzdžiui M. Budeanu (2012) teigia, kad poreikis taikyti kūrybinę apskaitą atsirado dėl progreso ekonominėje, socialinėje ir teisinėje aplinkoje ir tuo pačiu išaugusių vartotojų poreikių finansinei informacijai. Šioje situacijoje įmonės bando pasirinkti tinkamiausią apskaitos alternatyvą. R. Kaminski (2014) palaiko nuomonę, kad kūrybinė apskaita – tai šiuolaikiškas ekonominių verčių apskaičiavimo būdas, laikantis galiojančių standartų apribojimų. D. Balaciu ir M. P. Cosmina (2008) taip pat išvelgia teigiamą kūrybinės apskaitos paskirtį. Šie autoriai teigia, kad kūrybinė apskaita padeda rasti efektyviausią išteklių valdymo būdą ir formuoti norimą įvaizdį.

Tačiau šio darbo autorė nelinkusi pritarti pozityviam požiūriui, pagal kurį kūrybinė apskaita yra priimtinas ar net rekomenduojamu būdas, padedantis formuoti norimą įvaizdį ir konkuruoti šiuolaikinėse rinkos sąlygose, kadangi kūrybinės apskaitos taikymas turi poveikį tik trumpalaikiame laikotarpyje. Verslo sėkmė turėtų būti siejama su ilgalaikėmis perspektyvomis, o kūrybinės apskaitos taikymas leidžia dokumentuose parodyti sėkmingesnę įmonės veiklą ateinančių laikotarpių sąskaita. Taigi, autorės nuomone, į kūrybinę apskaitą turėtų būti žiūrima skeptiškai, kadangi jos taikymas, siekiant pagerinti įmonės veiklos rezultatus, neprideda prie ilgalaikės įmonės sėkmės ir vėlesniais laikotarpiais gali būti netgi žalingas.

Apibendrinant galima būtų išskirti du pagrindinius požiūrius į kūrybinę apskaitą: teigiamas, laikant kūrybinės apskaitos taikymą priimtinu finansinių ataskaitų gražinimo būdu bei svarbiu veiksmu didinančiu įmonės konkurencingumą, ir neigiamas – kūrybinę apskaitą traktuojant kaip nepageidaujamą ar net nelegalų būdą, kurį naudojant yra iškraipoma informacija apie tikrąją įmonės finansinę padėtį. Išsiskiriant nuomonei apie kūrybinės apskaitos legalumą ir suderinamumą su teisės aktais, svarbu panagrinėti, kokie veiksmai, susiję su finansinės apskaitos vedimu, laikomi prieštaraujančiais teisės aktams.

1.3. Kūrybinės apskaitos taikymo suderinamumas su teisės aktais

Norint nustatyti, ar kūrybinės apskaitos taikymas yra teisės aktams neprieštaraujantis būdas formuoti įmonės veiklos rezultatus, panagrinėsime, už kokius pažeidimus, susijusius su buhalterinės apskaitos vedimu, numatoma atsakomybė pagrindiniuose teisės aktuose, apibrėžiančiuose teisės aktų nusižengimus ir atsakomybes: Lietuvos Respublikos (toliau LR) Administracinių teisės pažeidimų kodekse bei LR Baudžiamajame kodekse.

LR Baudžiamojo kodekso 222 ir 223 straipsniai numato baudžiamąją atsakomybę už apgaulingą ir aplaidų buhalterinės apskaitos tvarkymą. Už apgaulingos apskaitos tvarkymą baudžiamojon atsakomybėn traukiamas tas, kas apgaulingai tvarkė teisės aktų reikalaujamą buhalterinę apskaitą arba paslėpė, sunaikino ar sugadino apskaitos dokumentus, jeigu dėl to negalima visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros (LR Baudžiamasis kodeksas, 2000). Kaip pastebi G. Kalčinskas (2010), 222 straipsnio nuostatos už apgaulingą apskaitos tvarkymą gali būti taikomos tik tuomet, kai yra nustatyta konkretūs veiksmai, aptarti Baudžiamojo kodekso normoje – sugadinti, sunaikinti ar paslėpti buhalterinės apskaitos dokumentai. Šie veiksmai yra susiję su kita manipuliavimo apskaitos informacija forma - agresyvios apskaitos taikymu, tačiau nepatenka į kūrybinės apskaitos sąvoką, nes 1.2. skyriuje apibrėžta, kad kūrybinės apskaitos pagrindą sudaro pasirinkimo laisvė iš kelių galimų apskaitos metodų, tačiau tai nesąlygoja dokumentų gadinimo, naikinimo ar paslėpimo.

223 Baudžiamojo kodekso straipsnis numato atsakomybę už aplaidų buhalterinės apskaitos tvarkymą. Aplaidus apskaitos tvarkymas, remiantis šio straipsnio 1 dalimi, apima šias veikas:

- buhalterinės apskaitos netvarkymas. V. Dauskurdas ir D. Kecorytė (2006) patikslina šią nuostatą, teigdami, kad netvarkymas – tai norminių aktų, reglamentuojančių buhalterinės apskaitos tvarkymą nevykdymas, pavyzdžiui, ūkinių operacijų neregistravimas;
- aplaidus buhalterinės apskaitos tvarkymas. Šis punktas apima įstatymų bei kitų norminių aktų netinkamą vykdymą, pavyzdžiui, nesurenkami reikalingi apskaitos dokumentai, netvarkomi apskaitos registrai (V. Dauskurdas ir D. Kecorytė, 2006);
- buhalterinės apskaitos dokumentų nesaugojimas įstatymų nustatyta laiką.

Matoma, kad kūrybinės apskaitos taikymas taip pat neatitinka aplaidžios apskaitos tvarkymo sąvokos, nes kūrybinė apskaita – tai apskaitos metodo pasirinkimas, atsižvelgiant į įtaką veiklos rezultatams, o tai nėra tapatu 223 Baudžiamojo kodekso straipsnyje įvardintam apskaitos netvarkymui, aplaidžiam tvarkymui bei dokumentų nesaugojimui įstatymų numatyta laiką. Vadinasi, kūrybinės apskaitos taikymas neprieštaruja Baudžiamojo kodekso nuostatoms.

Sudėtingiau yra įvertinti, ar kūrybinės apskaitos taikymas gali būti laikomas administraciniu teisės nusižengimu. 12-asis LR Administracinių teisės pažeidimų kodekso skirsnis skirtas apibrėžti teisės pažeidimus apskaitos srityje. Kadangi kūrybinė apskaita susijusi su poveikiu įmonės veiklos rezultatams, jos taikymas galėtų būti siejamas su LR Administracinių teisės pažeidimų kodekso 172-1 bei 173 – 1 straipsniais. 172-1 straipsnis numato atsakomybę už neteisingų duomenų apie pajamas, turtą, pelną ir mokesčius pateikimą. Visgi detaliau, kokie duomenys laikomi neteisingais, nėra apibrėžta. Taip pat LR Administracinių teisės pažeidimų kodekso 173 –1 straipsnyje numatyta atsakomybė už buhalterinės ūkinių operacijų apskaitos taisyklių pažeidimus, nedetalizuojant pažeidimų pobūdžio. Todėl nagrinėjant, ar kūrybinės apskaitos taikymas gali būti laikomas administracinės teisės pažeidimu, neužtenka nagrinėti vien tik LR Administracinių teisės pažeidimų kodekso nuostatų. Reikia nagrinėti ir kitus teisės aktus, kuriuose išdėstyti buhalterinės apskaitos tvarkymo reikalavimai, pagal kuriuos būtų galima nuspręsti, ar kūrybinės apskaitos taikymas sąlygoja neteisingus duomenis apie įmonės pajamas, turtą, pelną ar kitus apskaitos taisyklių pažeidimus.

Atsižvelgiant į tai, kad kūrybinė apskaita orientuota į buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų ir verslo apskaitos standartų pateiktas galimybes pačioms įmonės rinktis tarp alternatyvių apskaitos metodų, tiesiogiai kūrybinė apskaita šių nuostatų nepažeidžia. Visgi, verslo apskaitos standartuose numatyti alternatyvūs metodai pateikiami tam, kad įmonės pačios, atsižvelgdamos į savo veiklos specifiką, pasirinktų metodą, kuriuo apskaičius būtų tiksliausiai parodyti įmonės veiklos rezultatai. Tai prieštarauja kūrybinės apskaitos tikslui – pasirinkti metodą, leidžiantį įmonės rezultatus paveikti norima linkme, neatsižvelgiant, ar jie teisingiausiai atspindi įmonės finansinę būklę. Tačiau dažniausiai sunku ar net neįmanoma nustatyti, kuris metodas teisingiau parodytų įmonės rezultatus, todėl pasirinkimas tarp skirtingų apskaitos metodų lieka gana subjektyvus dalykas. Taigi, už kūrybinės apskaitos panaudojimą administracinė atsakomybė dažniausiai taip pat nėra taikoma.

Visgi, autorės nuomone, nors įmonės turi galimybę taikyti kūrybinę apskaitą ir nepažeidžiant įstatymų daryti įtaką veiklos rezultatams, tokie veiksmai turėtų būti laikomi neetiškais, nes finansinių ataskaitų tikslas - teisingai atspindėti įmonės finansinę būklę, o kūrybinė apskaita šiam tikslui prieštarauja. Taip pat, autorės nuomone, įstatymuose turėtų būti aiškiau apibrėžta atsakomybė už piktnaudžiavimą renkantis tarp verslo apskaitos standartuose pateiktų alternatyvų bei laisvės apsibrėžiant apskaitos politiką.

Apibendrinant, pasinaudojimas teisės aktuose numatytais galimybėmis rinktis iš alternatyvių apskaitos metodų, tiesiogiai neprieštarauja teisės aktams ir neužtraukia baudžiamosios ar administracinės atsakomybės. Tačiau kūrybinė apskaita prieštarauja pačiam buhalterinės apskaitos tikslui – kuo objektyviau atspindėti įmonės veiklos rezultatus – nes kūrybinė apskaita nukreipta į vadovų tikslus, o ne į vartotojų poreikį gauti objektyvią informaciją.

1.4. Kūrybinės apskaitos metodai ir jų taikymo motyvai

Literatūroje išskiriami įvairūs motyvai, skatinantys manipuluoti finansiniais duomenimis taikant įvairias manipuliavimo formas, tarp jų ir kūrybinę apskaitą. Manipuliavimas, kūrybinės apskaitos atveju, galimas taikant tam tikrus metodus, tačiau literatūroje nesant bendros kūrybinės apskaitos sampratos, nėra ir vieningo susitarimo, kokie yra kūrybinės apskaitos metodai ir kaip jie turėtų būti klasifikuojami.

Z. Marilena ir I. Corina (2012) siūlo kūrybinės apskaitos metodus išskirti į tris grupes:

- metodai, kurie priklauso nuo tam tikrų vadovų sprendimų;
- metodai, kurie daro įtaką įmonės balansui (pvz. nusidėvėjimo laikotarpio parinkimas);
- metodai, kurie daro įtaką pajamoms (pvz. atsiskaitymų už ilgalaikius kontraktus sąlygų nustatymas).

Tačiau autorės šio klasifikavimo nedetalizuoja. Detalesnį klasifikavimo būdą pateikia J. Blake ir kt. (2000), kurie siūlo kūrybinės apskaitos metodus grupuoti pagal tai, kokios rūšies galimybė buvo pasinaudota. Šie autoriai išskiria keturias galimybių grupes:

- 1) galimybė tam tikrus ūkinius įvykius apskaityti skirtingais metodais, pavyzdžiui, yra sudėtinga atskirti tyrimo išlaidas nuo plėtos išlaidų, o apskaitymo metodas turės įtakos įmonės rezultatams;
- 2) gali būti keičiami apskaičiavimo metodai. Vienas ir dažniausiai naudojamų metodų – tai turto nusidėvėjimo laikotarpio keitimas;
- 3) sandorių pasirinkimo galimybės, pavyzdžiui, nuo to, ar bus sudaryta lizingo ar nuomos sutartis, priklausys, kuris iš sandorio dalyvių pripažins ir skaičiuos nusidėvėjimą;
- 4) galimybė tam tikras ūkines operacijas patikslinti laike. Šiai grupei yra priskiriama galimybė perkainoti turtą, kuri leidžia išaugus turto kainoms pagerinti įmonės rezultatus.

G. Kalčinskas ir G. Deveikis, kurie iš lietuvių autorių įdėjo bene didžiausią indėlį nagrinėjant šią sritį, straipsnių cikle apie kūrybinės apskaitos taikymo galimybes aptarė, kokie metodai gali būti taikomi skirtingoms sąskaitų klasėms: įmonės turtui, nuosavybei ir įsipareigojimams. Žemiau pateikta lentelė, kurioje apibendrinama šių autorių pateikti metodai (žr. 2 lent.)

2 lentelė. Kūrybinės apskaitos galimybės įmonės turto, kapitalo ir įsipareigojimų apskaitoje

Kūrybinės apskaitos galimybės turto apskaitoje	Kūrybinės apskaitos galimybės kapitalo apskaitoje
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Amortizacijos/nusidėvėjimo metodo parinkimas ✓ Likvidacinės vertės nustatymas ✓ Naudingo tarnavimo laiko nustatymas ✓ Remonto ir rekonstravimo darbų registravimas 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Apskaitos politikos keitimo ir esminių apskaitos klaidų taisymo pavaizdavimas ✓ Tiesiogiai su akcijų išleidimu susijusių išlaidų priskyrimas ✓ Nemokamai gauto turto įkainojimas
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Tyrimo ir plėtros darbų registravimas ✓ Turto apskaitymo būdas ✓ Minimalios ilgalaikio turto savikainos nustatymas ✓ Turto įsigijimo savikainos nustatymas ✓ Atsargų įkainojimo būdo parinkimas ✓ Abejotinų skolų dalies nustatymas 	<p style="text-align: center;">Kūrybinės apskaitos galimybės įsipareigojimų apskaitoje</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Įsipareigojimų pripažinimas neapibrėžtaisiais įsipareigojimais ir atidėjimais ✓ Kaupimų atostoginiams sudarymas ✓ Beprocentinės paskolos apskaitymas

Šaltinis: sudaryta pagal Kalčinskas G., Deveikis G, 2010 (1), 2010 (2). 2011 (1), 2011 (2)

Iš lentelės matoma, kad daugiausiai galimybių taikyti kūrybinę apskaitą yra turto klasėje. Nuo to, koks bus parinktas nusidėvėjimo apskaičiavimo būdas, laikotarpis, kokia bus nustatyta likvidacinė vertė ir kokie sprendimai bus padaryti renkantis iš kitų alternatyvų, priklausys turto vertė įmonės balanse. Taip pat nuo jų priklausys ir įmonės sąnaudos bei grynojo turto vertė pelno (nuostolio) ataskaitoje. Kapitalo ir įsipareigojimų apskaita pateikia mažiau alternatyvų, tačiau nuo jų taip pat priklauso įmonės rezultatai

Nagrinėjant veiksnius, nuo kurių priklauso, kokie metodai bus taikomi ir kokio rezultato bus siekiama, dalis autorių (D. Balaciu, M. P. Cosmina, V. Dafinescu) dėmesio centre laiko finansinę informaciją suinteresuotų dalyvių interesus. Finansinių ataskaitų informacijos vartotojų ratas yra labai platus: vadovai, esami ir potencialūs investuotojai, kreditoriai, darbuotojai, valdžios institucijos, visuomenė ir kt. Tačiau, skirtingi veikėjai, turintys įtakos vadovų sprendimams, turi ir skirtingus interesus įmonės atžvilgiu, todėl vadovų tikslai, taikant kūrybinės apskaitos metodus, taip pat gali skirtis.

D. Balaciu ir M. P. Cosmina (2008, 2010) nagrinėjo, kokie finansinės informacijos vartotojai gali turėti įtakos priimant sprendimus dėl manipuliacijų apskaitoje taikymo. Taip pat šią temą nagrinėjo ir V. Lakis (2009). Šių autorių pastebėjimai apibendrinti 3 lentelėje.

3 lentelė. Finansinės informacijos vartotojų interesai

Informacijos vartotojas	Interesai įmonės atžvilgiu remiantis D. Balaciu ir M. P. Cosmina (2008), (2010)	Interesai įmonės atžvilgiu remiantis V. Lakiu (2009)
Vadovai	Didesnis atlyginimas Darbo vietos išsaugojimas Mažesni mokesčiai Gerai santykiai su akcininkais, kreditoriais ir darbuotojais	
Akcininkai, investuotojai	Dividendai Akcijų kainos augimas	Racionaliai naudojamas investuotas kapitalas Pelningumas ir įmonės vertės augimas
Darbuotojai	Didesnis atlyginimas Darbo vietos išsaugojimas	Stabilumas Ateities garantijos
Tiekėjai	Kliento išsaugojimas	Patikimumas
Klientai	Paslaugų tiekimas Garantijos	Įsipareigojimų vykdymas
Bankai	Įsipareigojimų vykdymas	
Valdžios institucijos	Mokesčių mokėjimas Darbo vietų išsaugojimas	Stabilumas Įstatymų ir kitų teisės aktų laikymasis Sistemiškas mokesčių mokėjimas
Visuomenė	Aplinkos saugojimas Naujų darbo vietų kūrimas Ekonomikos augimas	

Šaltinis: Adaptuota pagal D. Balaciu ir M. P. Cosmina (2008), D. Balaciu ir M. P. Cosmina (2010), V. Lakis (2009).

Remiantis 3 lentele, nors įmonės vadovai yra suinteresuoti didesniu atlyginimu, darbo vietos išsaugojimu, jiems taip pat yra svarbu gerai santykiai su kitais asmenimis ar institucijomis, nors jų interesai gali skirtis. Pavyzdžiui: vadovai gali norėti sumažinti mokesčių naštą taikant atitinkamus kūrybinės apskaitos metodus, tačiau tai prieštarauja valdžios institucijų interesui surinkti kuo daugiau mokesčių; akcininkai nori kuo daugiau pelno pasidalinti dividendų pavidalu, o darbuotojai nori gauti didesnę atlyginimą, tačiau tai lemtų mažesnę nepaskirstytą pelną. Taigi dalis autorių (D. Balaciu, M. P. Cosmina, 2008; V. Dafinescu, 2011) manipuliacijas kildina iš įvairių veikėjų interesų. Šiuo atveju

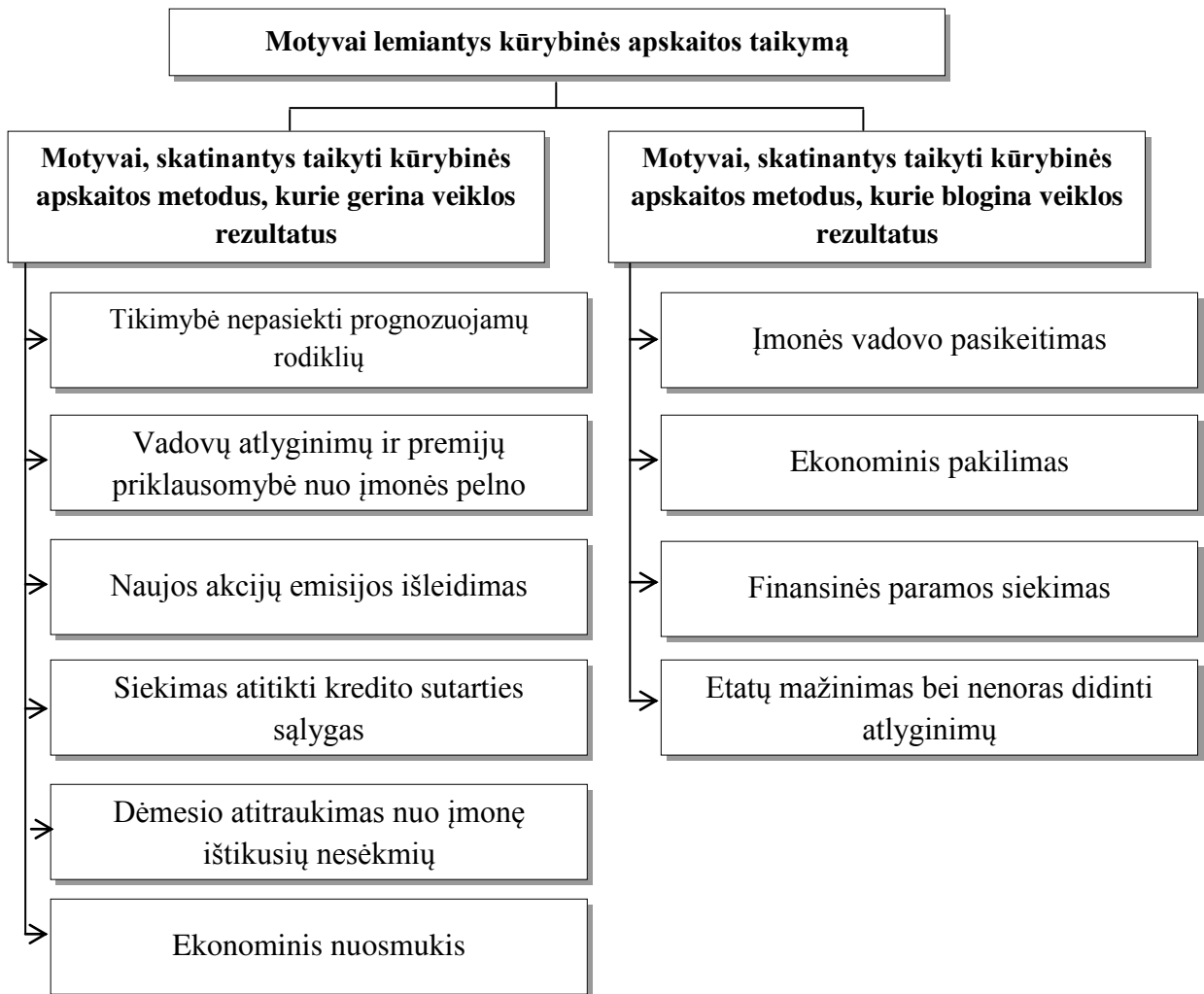
vadovų pasirenkami kūrybinės apskaitos metodai ir norimi rezultatai priklausys nuo to, kurių veikėjų lūkesčius bus siekiama atitikti.

Kiti autoriai (M. Jones, 2011; V. U. Uşurelu, 2010; V. Lakis, 2008, K. Rudžionienė, 2012) nagrinėdami motyvus, skatinančius manipuliuoti finansiniais duomenimis, ne tik išskiria įvairius veiksnius, bet taip pat plačiau nagrinėja jų ryšį su pasirenkamomis manipuliacijos priemonėmis ar kūrybinės apskaitos metodais. Apibendrinant įvairių autorių nuomonę, pagrindiniai veiksniai yra:

- **finansinių rodiklių prognozavimas.** Planuojami finansiniai rezultatai gali būti nustatyti savanoriškai įmonės vadovų arba prognozuojamus rodiklius gali pateikti analitikai. Įmonės vadovams svarbu šiuos rodiklius pasiekti, kadangi, kaip teigia M. Jones (2011), prognozuojami rodikliai yra vienas iš veiksnių, nulemiančių akcijų kainą, o šių rodiklių nepasiekus, akcijų kaina rinkoje gali kristi. Todėl esant tikimybei, kad prognozuojami rodikliai nebus pasiekti, tikėtina, kad vadovai taikys tokius kūrybinės apskaitos metodus, kurie didintų įmonės pelną;
- **vadovų premijavimo sistema.** Jeigu įmonė turi veiklos rezultatais pagrįstą aukščiausių vadovų premijavimo sistemą, tikėtina, kad įmonės vadovai rinksis pelną didinančius apskaitos metodus (Riahi-Belkaoui, cituota pagal K. Rudžionienė, 2012). M. Jones (2011) teigia, kad šis ryšys įrodytas empiriniais tyrimais ir kad tai stiprus motyvas skatinantis įmonių vadovus naudoti manipuliavimo apskaitoje metodus;
- **naujos akcijų emisijos išleidimas.** Akcijų biržose akcijomis prekiaujančios įmonės gali manipuliuoti finansiniais duomenimis prieš išleidžiant naują akcijų emisiją. Prieš išleidžiant akcijas, įmonės vadovai linkę didinti įmonės pelną, kadangi didesnis pelnas yra susijęs su akcijų kainų augimu, o didesnė akcijų kaina leidžia įmonei pritraukti daugiau kapitalo išleidus tą patį akcijų kiekį (M. Jones, 2011);
- **kredito sutartys.** Remiantis M. D. Beneish (2001), gaudamos paskolas ir pasirašydamos kredo sutartis, įmonės paprastai įsipareigoja tam tikrus finansinius rodiklius (pvz. finansinio sverto rodiklį) palaikyti tam tikrame lygyje, taip pat sutartyse gali būti numatyti ir kiti įmonės veiklos apribojimai. Sąsaja tarp finansinių ataskaitų duomenų ir kredito sutarčių yra prielaida įmonės vadovams manipuliuoti apskaitos duomenimis siekiant gerinti įmonės rezultatus ir taip palaikyti rodiklius nustatytame lygyje bei išvengti didesnių suvaržymų. Taip pat W. Zimmerman (cituotuota pagal K. Rudžionienė, 2012) suformulavo hipotezę, kad kuo įmonėje yra didesnis skolinto ir nuosavo kapitalo santykis, tuo vadovai labiau linkę pasirinkti apskaitos metodus, kurie padidintų ataskaitinio laikotarpio pelną;
- **vadovo pasikeitimas.** Pasikeitus įmonės vadovui, naujasis vadovas yra linkęs parodyti prastus įmonės rezultatus, kaip netinkamo praėjusio vadovavimo pasekmes, taip formuodamas savo, kaip gero vadovo įvaizdį (M. Jones, 2011);

- **ekonominiai ciklai.** Įmonių vadovai nepageidauja, kad finansinėse ataskaitose būtų rodomi staigūs pelno svyravimai ir jie labiau linkę rodyti stabilų pelno augimą (V. U. Ušurelu, 2010). Šiam tikslui pasiekti taip pat gali būti taikoma kūrybinės apskaitos metodai: įmonės gali priimti daugiau įsipareigojimų bei mažinti turto vertę ekonominio pakilimo metu, o finansinius rezultatus gerinančias technikas naudoti esant nuosmukiui. V. Lakis (2008) teigia, kad finansinės ataskaitos gali būti klastojamos prieš krizinėje situacijoje arba jau ištikus finansinei krizei dėl neišsipildžiusių pardavimo prognozių pablogėjus įmonės finansinei padėčiai. Tokiu atveju įmonė naudodama manipuliavimo priemones gali kurį laiką nerodyti krizės požymių ir veikti sėkmingai. O jeigu įmonėje dėl kažkokių priežasčių situacija labai pagėrėjo, gali būti sudaromas rezervas, dirbtinai pabloginantis įmonės situaciją;
- **įmonės nesėkmės.** Įmonės vadovai gali taikyti pelno didinimo technikas siekdami atitraukti dėmesį nuo įmonės nesėkmių (V. U. Ušurelu, 2010), nes, kaip pastebi V. Lakis (2008), bet kokia informacija net ir apie nedidelę įmonės nesėkmę gali turėti katastrofiškų padarinių;
- **finansinės paramos siekimas.** V. Lakis (2008) teigia, kad įmonės, norinčios gauti finansinę paramą, gali dirbtinai bloginti įmonės finansinius rezultatus. Ypatingai tai būdinga įmonėms, turinčioms monopolinę padėtį rinkoje, ir kai jų sprendimams turi pritarti valstybinio reguliavimo institucijos;
- **etatų mažinimas bei nenoras didinti atlyginimų.** Įmonės gali dirbtinai mažinti finansinius rezultatus, siekdamos pateisinti nenorą kelti darbuotojams atlyginimus arba pateisinti etatų mažinimą V. Lakis (2008).

Remiantis įvairių autorių nuomone (M. Jones., 2011; V. U. Ušurelu, 2010; V. Lakis, 2008, K. Rudžionienė, 2012), 4 paveiksle apibendrinta, kokie veiksniai skatina taikyti kūrybinės apskaitos metodus, kurie gerina įmonės veiklos rezultatus, ir kokie veiksniai įmonės vadovus skatina parodyti prastesnius rezultatus, negu yra iš tikrųjų.



Šaltinis: sudaryta pagal Jones M., 2011; Ušurelu V. U, 2010; Lakis V., 2008, K. Rudžionienė, 2012.

4 pav. Motyvai lemiantys manipuliacijų apskaitoje taikymą

Iš 4 paveikslėlio matoma, kad yra įvairių motyvų, skatinančių įmones taikyti kūrybinės apskaitos metodus. Motyvų, skatinančių didinti pelną, yra daugiau. Įmones taikyti kūrybinės apskaitos metodus siekiant pagerinti veiklos rezultatus gali paskatinti įvairūs veiksniai: ekonominis nuosmukis, galimybė neatitikti prognozuojamų rodiklių, vadovų noras gauti didesnes išmokas, kredito sutartyse nurodyti įsipareigojimai, įvairios nesėkmės. Tačiau ne visada įmonės suinteresuotos gerinti finansinius rezultatus, o tokie veiksniai kaip vadovo pasikeitimas, ekonomikos pakilimas, finansinės paramos siekimas ar nenoras didinti darbuotojams atlyginimus, gali įmones paskatinti taikyti tokius kūrybinės apskaitos metodus, kurie mažintų pelną.

Taigi, kūrybinės apskaitos metodai gali būti taikomi tiek apskaitant įmonės turtą, tiek nuosavybę bei įsipareigojimus. Šiuos metodus taikyti įmones skatina siekis atitikti finansinės informacijos

virtotojų lūkesčiu, todėl esant nepalankioms situacijoms, tokioms kaip ekonomikos nuosmukis, tikimybė neatitikti prognozuojamų rodiklių, įmonę ištikus kitoms nesėkmėms, vadovai gali būti linkę taikyti kūrybinės apskaitos metodus, siekiant pagerinti įmonės finansinius rezultatus, kad nebūtų prarastas finansinės informacijos virtotojų pasitikėjimas.

1.5. Kūrybinės apskaitos metodų ryšys su įmonės pelnu

Nors Lietuvoje galioja daug teisės aktų ir kitų buhalterinę apskaitą reglamentuojančių dokumentų, kūrybinės apskaitos taikymas vis tiek galimas, nes tam tikrose situacijose finansinių ataskaitų rengėjams leidžiama rinktis iš kelių alternatyvių variantų, patiems nusistatyti reikiamą dydį ar tam tikras situacijas detalizuoti apskaitos politikoje. Jau aptarus, kokie gali būti kūrybinės apskaitos metodai ir kokiais atvejais vadovai linkę juos taikyti (žr. 1.4. skyrius), toliau bus daugiau analizuojama, kokią įtaką skirtingų metodų taikymas turi įmonės veiklos rezultatams.

Viena dažniausiai literatūroje aptariamų kūrybinės apskaitos galimybių – *nusidėvėjimo skaičiavimas*, kadangi įmonėms leidžiama ne tik pasirinkti skaičiavimo metodą, tačiau nusidėvėjimo suma priklauso ir nuo likvidacinės vertės bei nusidėvėjimo laikotarpio, kuriuos apskaitos politikoje apsibrėžia įmonė, o kaip teigia J. Mackevičius (1999), praktikoje nusidėvėjimo apskaičiavimo teisingumą sunku tiksliai nustatyti.

12-ajame VAS nurodyta, kad įmonė gali pasirinkti vieną iš keturių nusidėvėjimo skaičiavimo metodų: tiesiogiai proporcingas (tiesinis), produkcijos, metų skaičiaus ir dvigubai mažėjančios vertės.

Taikant tiesiogiai proporcingą (tiesinį) metodą, kiekvienais metais į veiklos sąnaudas arba gaminamos produkcijos ar teikiamų paslaugų savikainą nurašoma vienoda nusidėvėjimo suma. Tai dažniausiai įmonių pasirenkamas nusidėvėjimo skaičiavimo metodas, nes jis yra paprasčiausiai apskaičiuojamas. Kaip teigia C. A. Porter ir C. L. Norton (2004) daugiau nei 90% didelių įmonių naudoja šį metodą, bet ne vien dėl paprastumo, o taip pat dėl to, kad šiuo metodu pirmaisiais metais dažniausiai apskaičiuojama mažesnė nusidėvėjimo suma ir gaunami geresni įmonės rezultatai. Taikant produkcijos metodą, nusidėvėjimo suma kiekvienais metais gali skirtis, nes ji priklauso nuo numatomo atlikti darbų kiekio (pagaminti produkcijos vienetų, nuvažiuoti kilometrų ir t.t.) su ilgalaikio materialiojo turto objektu. Abu šiuos metodus (tiesinį ir produkcijos) D. Jatkūnaitė ir kt. (2006) priskiria prie pelną didinančių apskaitos metodų.

Taikant metų skaičiaus ar dvigubai mažėjančios vertės metodus, pirmaisiais ilgalaikio materialiojo turto naudojimo metais į veiklos sąnaudas ar gaminamos produkcijos bei teikiamų paslaugų savikainą nurašomos didesnės nusidėvėjimo sumos nei vėlesniais metais ir taip dirbtinai sumažinamas įmonės pelnas (VŠĮ Audito ir apskaitos tarnyba, 2011). Taigi šie metodai yra tinkami taikyti norint parodyti prastesnius įmonės veiklos rezultatus.

Taip pat nei vienas teisės aktas nenurodo, kokios vertės turtas turi būti laikomas ilgalaikiu turtu, todėl, kokios vertės turtą priskirti ilgalaikiam, priklauso nuo savarankiškai įmonės nustatytos *minimalios savikainos*. Minimalios savikainos didinimas lemia didesnę sąnaudų dalį ataskaitiniais laikotarpiais ir mažesnę pelną, o savikainos mažinimas – didesnę pelną.

Remonto ir rekonstravimo darbų išlaidų registravimas apskaitoje taip pat gali turėti įtakos įmonės pelnui, nes šių darbų verte gali būti didinama turto įsigijimo savikaina, arba išlaidos gali būti priskiriamos sąnaudoms. Pirmuoju atveju įmonės finansiniai rezultatai bus geresni, negu antruoju. Kadangi verslo apskaitos standartai konkrečiai nenusako eksploataavimo, rekonstravimo ir remonto išlaidų esmės, o šių darbų pripažinimas priklauso nuo to, ar jie turėjo įtakos turto naudingo tarnavimo laikui ir naudingosioms savybėms, šių išlaidų priskyrimas yra gana subjektyvus ir gali būti taikomas kaip kūrybinės apskaitos metodas. Kaip teigia D. Jatkūnaitė ir kt. (2006), jeigu įmonė laikosi pelno mažinimo strategijos, remonto ir rekonstrukcijos darbai, kurie nepagerino turto naudingų savybių ir neprailgino tarnavimo laiko, turi sudaryti santykinai didesnę dalį.

Panaši situacija yra ir su *tyrimo ir plėtros išlaidų registravimu*. Tyrimo išlaidos gali būti veikla, skirta įgyti naujų žinių, jas pritaikyti, ieškoti alternatyvių medžiagų, gaminių, procesų ir t.t. Plėtros išlaidos – tai tyrimų rezultatų pritaikymas naujiems produktams kurti ir esamiems pritaikyti. Plėtros išlaidų pavyzdžiais gali būti modelių projektavimas, konstravimas, išbandymas, naujų alternatyvių medžiagų, įrangos testavimas ir t.t. (Verslo apskaitos standartai: kaip juos taikyti praktiškai, 2005) Tyrimo ir plėtros išlaidos apskaitoje yra registruojamos skirtingai: tyrimo etape patirtos išlaidos yra pripažįstamos sąnaudomis, o plėtros išlaidos pripažįstamos nematerialiuoju turtu.

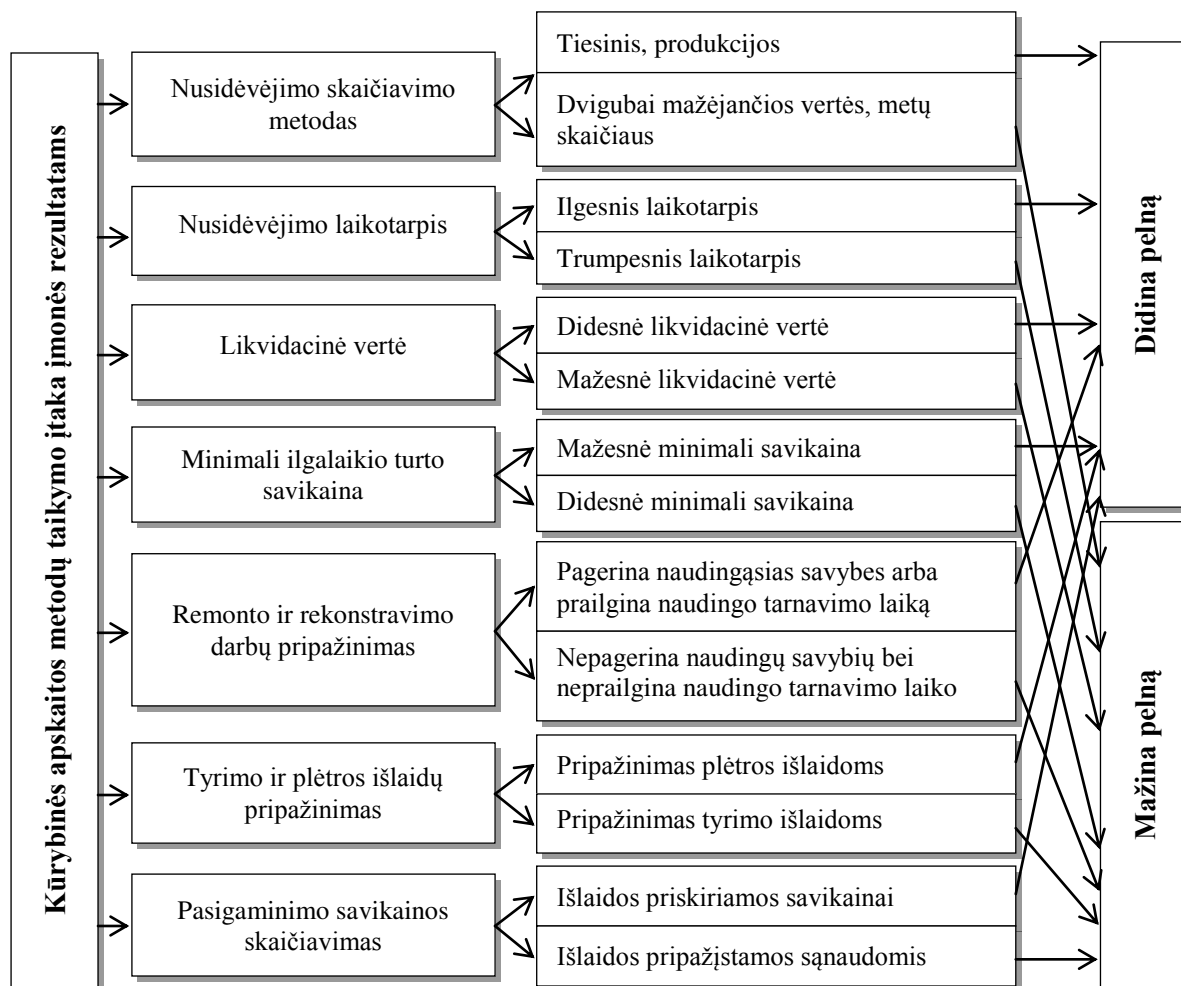
Tyrimo ir plėtros darbų registravimas yra gana aiškiai reglamentuotas 13-ajame VAS, kuriame rašoma, kad įmonei nesugebant atskirti tyrimo išlaidų nuo plėtros išlaidų, visos išlaidos turi būti priskirtos tyrimo išlaidoms ir pripažįstamos sąnaudomis. Visgi, kaip teigi M. Budenu (2012) praktikoje nuspręsti kuriai grupei priskirti išlaidas nėra paprasta, nes sunku garantuoti, kad pradėtus darbus pavyks sėkmingai pabaigti ir kad sukurtas turtas teiks įmonei ilgalaikės ekonominės naudos. Taip pat G. Kalčinskas teigia, kad dažnai tik nuo įmonės apsisprendimo ir pastangų pagrįsti būsimosios ekonominės naudos gavimą priklauso vienos ar kitos išlaidos, susijusios su ilgalaikio materialiojo turto kūrimu (G. Kalčinskas, 2010). Taigi skirtumas tarp tyrimų ir plėtros darbų nėra itin griežtas.

Finansinių ataskaitų rengimą ir sudarymą reglamentuojantys teisės aktai taip pat suteikia daug laisvės finansinių ataskaitų rengėjams savarankiškai pasirinkti *ilgalaikio turto apskaitymo* būdus. Verslo apskaitos standartuose pateikiami alternatyvūs ilgalaikio turto apskaitymo variantai, o kurių konkrečiai būdą taiko įmonė (įsigijimo savikainos ar perkainotos vertės) turi būti apsibrėžta jos apskaitos politikoje.

Dar vienas kūrybinės apskaitos metodas – *turto pasigaminimo savikainos nustatymas*. 12-asis VAS ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimo savikainą apibrėžia kaip savikainą, apskaičiuojamą

prie pagrindinių žaliavų, medžiagų, sudedamųjų dalių ir detalių, sunaudotų gaminant ilgalaikį turtą, įsigijimo savikainos pridėdant tiesiogines darbo ir netiesiogines (pridėtines) šio turto gamybos išlaidas. Nors šiame apibrėžime yra aiškiai išskirti savikainos elementai, verslo apskaitos standartuose nėra nurodoma, kokios išlaidos laikomos tiesioginėmis, o kokios – netiesioginėmis, todėl kaip teigia K. Valužis (2000), šiuolaikinis finansininkas, siekdamas, kad įmonė išsilaikytų konkurencinėje kovoje, turi ne šabloniškai, o kūrybiškai su valdymo ir techniniu kolektyvu aptarti savikainos skaičiavimo modelį. Savikainos skaičiavimas taip pat gali būtų priemonė norint pasiekti norimus finansiniu rezultatus, kadangi, kaip teigia D. Jatkūnaitė ir kt. (2006), įmonėje palaikoma pelno didinimo strategija, jeigu įmonėje daugiau išlaidų priskiriama ilgalaikio turto savikainai, negu sąnaudoms.

5 paveiksle apibendrinta kūrybinės apskaitos metodų įtaka įmonės rezultatams apskaitant ilgalaikį turtą.



Šaltinis: Adaptuota pagal D. Jatkūnaitė ir kt. (2006)

5 pav. Ilgalaikio turto kūrybinės apskaitos metodų ryšys su įmonės pelnu

Nors ilgalaikio turto apskaitoje randama daugiausiai galimybių taikyti kūrybinę apskaitą, įtaką įmonės pelnui galima daryti ir apskaitant trumpalaikį turtą. Dažniausiai išskiriamas kūrybinės apskaitos metodas yra *atsargų įkainojimo* būdo pasirinkimas. Verslo apskaitos standartai įmonėms leidžia pasirinkti, koku būdu įkainoti atsargas: LIFO, FIFO, svertinio vidurkio ar konkrečių kainų. Didžiausias pelnas gaunamas taikant FIFO metodą, todėl, kaip teigia I. Balabonienė, G. Večerskienė (2011), FIFO metodą renkasi didžioji dalis organizacijų, kad pateisintų akcininkų ir kitų organizacijos veikla besidominčių šalių lūkesčius. Lyginant su kitais metodais, taikant LIFO metodą, gaunama didžiausia savikaina, o kartu ir mažiausias pelnas. D. Jatkūnaitė (2006) konkrečių kainų įkainojimo būdo pasirinkimą priskiria prie metodų, formuojančių pelno didinimo strategiją, nors I. Balabonienė, G. Večerskienė (2011) teigia, kad konkrečių kainų būdo pasirinkimas leidžia tiek didinti, tiek mažinti pelną, pardavimui pasirenkant atsargas, pirktas didesne ar mažesne kaina ir taip atitinkamai gauti mažesnę ar didesnę veikos rezultatą.

G. Kalčinskas, G. Deveikis (2010 (2)) trumpalaikio turto apskaitoje išskiria kitą kūrybinės apskaitos taikymo galimybę – *skolų nuvertinimą*. Šiuo atveju pasirinkimo galimybė ta, kad įmonė pati nusprendžia, kurias skolas laikyti neatgautinomis. Kuo daugiau skolų pripažįstama abejotinomis, tuo išvedamas mažesnis grynas pelnas. Tačiau įmonė turėtų atsižvelgti į ekonominę situaciją ir esant finansinėms krizėms pailginti toleruotiną vėlavimo laikotarpį, Tokiu atveju bus pripažįstama mažiau abejotinių skolų ir išvedamas didesnis grynas pelnas.

G. Kalčinskas ir G. Deveikis (2011 (2), 2011 (1)) nagrinėdami kūrybinės apskaitos metodų taikymą nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų apskaitoje išskyrė dar kelis būdus, kaip galima pagerinti įmonės finansinius rodiklius. Vienas jų – apskaitos politikos keitimas, pasirenkant *retrospektyvinį arba perspektyvinį* būdą. Jeigu keičiant apskaitos politiką dalį turto reikia nurašyti į sąnaudas, tuomet šį pokytį atvaizduojant retrospektyviniu būdu nebus bloginami ataskaitinio laikotarpio rezultatai, o pritaikius perspektyvinį būdą bus mažinamas grynas pelnas. Tačiau jeigu pakeitus apskaitos politiką turto vertė padidėja, tuomet pokyčio atvaizdavimas perspektyviniu būdu lems didesnę grynąją pelną. Kitas kūrybinės apskaitos būdas išskiriamas įsipareigojimų srityje – neapibrėžtųjų įsipareigojimų pripažinimas vietoj atidėjinių formavimo, kuris galimas jei įmonė turi pagrįstų įrodymų, kad sumų mokėjimas mažai tikėtinas. Tokiu atveju taip pat galima išvengti įmonės veiklos rezultatų pablogėjimo.

Apibendrinant galima teigti, kad įmonės turi nemažai galimybių pasirenkant alternatyvius apskaitos metodus siekiant daryti įtaką įmonės veiklos rezultatams. Daugiausiai galimybių didinti įmonės pelną pritaikius kūrybinės apskaitos metodus, tokius kaip tiesinio nusidėvimo skaičiavimo metodo taikymas, ilgesnis nusidėvėjimo laikotarpis, didesnė likvidacinė vertė bei minimali ilgalaikio turto savikaina ir kt. suteikia ilgalaikio turto apskaita.

2. TYRIMO METODOLOGIJA

Šio darbo tyrimo tikslas - remiantis praktiniais pavyzdžiais patikrinti išsikeltą hipotezę, kad pritaikius kūrybinės apskaitos metodus galima daryti įtaką įmonės veiklos rezultatams ir finansiniams rodikliams, į kuriuos informacijos vartotojai atsižvelgia priiminėdami sprendimus, reikšmingai neiškraipant finansinės informacijos. Tam, kad tikslas būtų pasiektas, pirmiausiai turi būti sudarytas modelis, kurio pagrindu būtų tikrinama hipotezė. Šio modelio sudarymui svarbu aptarti pagrindinius iš hipotezės formulavimo kylančius aspektus:

- kūrybinės apskaitos metodus, kurių taikymas bus tiriamas;
- reikšmingo informacijos iškraipymo vertinimo galimybes;
- rodiklius, kuriais remiantis bus vertinamas kūrybinės apskaitos taikymo poveikis įmonės veiklos rezultatams.

2.1. Ilgalaikio turto nusidėvėjimo skaičiavimas ir minimalios savikainos nustatymas

Tiriamajoje dalyje pasirinkta nagrinėti kūrybinės apskaitos taikymą skaičiuojant ilgalaikio turto nusidėvėjimą bei koreguojant ilgalaikio turto minimalią savikainą. Abu metodai susiję su ilgalaikiu turtu, nes, kaip teigia G. Kalčinskas ir G. Deveikis (2010 (1)), ilgalaikio turto apskaitoje yra daugiausiai pasirinkimo laisvės tarp įvairių metodų, kurių taikymas turi įtakos įmonės grynajam pelniui.

Ilgalaikio turto nusidėvėjimo skaičiavimas laikomas vienu dažniausiai taikomų kūrybinės apskaitos metodų. Eksploatuojant ilgalaikį turtą, jis palaipsniui nusidėvi, o nudėvėta vertė palaipsniui perkeliama į sąnaudas per visą naudingo tarnavimo laikotarpį. Verslo apskaitos standartuose pateikiami skirtingi metodai, kaip galima skaičiuoti materialiojo turto nusidėvėjimą, taip pat apskaičiuota nusidėvėjimo suma priklauso ir nuo likvidacinės vertės bei nusistatyto nusidėvėjimo laikotarpio.

Renkantis ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo skaičiavimo metodiką, įmonė turėtų atsižvelgti į 12-ajame VAS pateiktus kriterijus, kuriais remiantis turtėtų būti nusistatoma metinė nusidėvėjimo norma:

- *planuojamą naudingo tarnavimo laiką*. Kaip teigia J. Mackevičius (1999), naudingo tarnavimo laikas paprastai pasirenkamas intuityviai, atsižvelgiant į panašių turto rūšių naudojimo praktiką;

- *planuojamą ilgalaikio materialiojo turto naudojimo intensyvumą, turto naudojimo aplinką, naudingųjų turto savybių kitimą per visą jo naudingo tarnavimo laiką. Į numatomą intensyvumą reikia atsižvelgti, nes kuo intensyviau turtas naudojamas, tuo greičiau jis nusidėvi.*
- *technologijų ir ekonominę pažangą, morališkai sendinančią turtą;*
- *teisinius ir kitokius veiksnius, ribojančius ilgalaikio materialiojo turto naudingo tarnavimo laiką;*
- *įmonės nusistatytą ilgalaikio materialiojo turto likvidacinę vertę. Likvidacinė vertė parodo turto vertę, kurią įmonė tikisi gauti pardavus jau nudėvėtą turtą. 12-asis VAS nenustato likvidacinės vertės ribų. Įmonė nustatinėdama likvidacinę turi atsižvelgti į anksčiau gautas perleidimo pajamas už nudėvėtą panašų turtą, panašaus nudėvėto turto kainas rinkoje ar turto vertintojų įvertinimus (Verslo apskaitos standartai: kaip juos taikyti praktiškai, 2005).*

A. Valančiūtė (2007) taip pat išskiria ir kitus kriterijus, tokius kaip verslo patirtis, ekspertų nuomonė, kitų įmonių praktika.

Remiantis išvardintais kriterijais, įmonė turi pasirinkti, kurį iš galimų keturių ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo metodų taikyti. 12-ajame VAS pateikiami keturi nusidėjimo skaičiavimo metodai: tiesiogiai proporcingas (tiesinis), produkcijos, metų skaičiaus ir dvigubai mažėjančios vertės. Tačiau, remiantis verslo apskaitos standartais, du iš šių metodų – metų skaičiaus ir dvigubai mažėjančios vertės – taikyti nerekomenduojami. Taikant produkcijos metodą, reikia žinoti, kiek turto vienetas pagamino produkcijos ar atliko paslaugų, tačiau tai ne visada gali būti apskaičiuojama. Populiariausias išlieka tiesiogiai proporcingas (tiesinis) metodas, apskaičiuojamas pagal formulę (12-asis VAS):

$$N = \frac{V_1 - V_2}{T} \quad (1)$$

Čia: N – metinė nusidėvėjimo suma;

V1 – ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo (pasigaminimo) savikaina;

V2 – ilgalaikio materialiojo turto likvidacinė vertė;

T – naudingo tarnavimo laikas metais.

Šis metodas plačiai taikomas ne tik dėl paprastumo, bet taip pat, kaip teigia A. Valančiūtė (2007), jis labiausiai tinkamas suderinti mokestinę ir finansinę apskaitą.

Kitas kūrybinės apskaitos metodas, kurio įtaką bus siekiama įvertinti remiantis praktiniais pavyzdžiais – minimalios ilgalaikio turto savikainos nustatymas. Verslo apskaitos standartuose

nustatyta, kad turtas pripažįstamas ilgalaikiu, jei jo įsigijimo (pasigaminimo) savikaina yra ne mažesnė už minimalią turto vieneto savikainą, kurią nustato įmonė (12-asis VAS). Taigi, kokios vertės turtą priskirti ilgalaikiu, priklauso nuo savarankiškai įmonės nustatytos minimalios savikainos.

Remiantis VŠĮ Audito ir apskaitos tarnybos metodinėmis rekomendacijomis (2011), įmonės nustatydamos minimalią savikainą turi atsižvelgti į šiuos kriterijus:

- įmonės dydį;
- veiklos pobūdį;
- turimo turto įvairovę;
- turimo turto vertę.

Taip pat nustatant minimalią savikainą rekomenduojama vadovautis reikšmingumo principu. Šio principo esmė nusakoma 1-ajame VAS, pagal kurį reikšminga informacija yra tokia, kuri gali turėti įtakos finansinių ataskaitų vartotojų priimamiems sprendimams, o jeigu informacija yra nereikšminga ir apskaitos sąnaudos nepateisina gautos informacijos naudingumo, tuomet galima naudoti paprastesnę metodiką (1-asis VAS). Pavyzdžiui įmonėje įsigyta kėdė gali būti naudojama ilgiau nei vienerius metus bei atitikti kitus ilgalaikio turto kriterijus, tačiau didelėse įmonėse, kuriose dirba daug darbuotojų, kiekvienos kėdės priskyrimas ilgalaikiam turtui reikalautų žymiai daugiau buhalterių darbo, o nustatyta didesnė minimali savikaina leistų jas iš karto nurašyti į sąnaudas ir supaprastintų apskaitymo procesą.

Taigi, norint patikrinti, kokią įtaką įmonės veiklos rezultatams daro kūrybinės apskaitos taikymas, bus pasinaudojama verslo apskaitos standartų suteikiama galimybė įmonėms pačioms pasirinkti ilgalaikio turto nusidėvėjimo skaičiavimo elementus: nusidėvėjimo metodą, naudingo tarnavimo laiką, likvidacinę vertę. Taip pat, tiriamojame dalyje bus taikoma kūrybinė apskaita, susijusi su ilgalaikio turto minimalios savikainos nustatymu, kuri taip pat priklauso nuo įmonės pasirinkimo.

2.2. Reikšmingų informacijos iškraipymų įvertinimo galimybės

Norint įvertinti, ar taikant kūrybinės apskaitos metodus ir taip darant įtaką įmonės veiklos rezultatams informacija nėra reikšmingai iškraipoma, reikia apsibrėžti, kas yra reikšminga informacija ir kaip praktikoje vertinama, kada informacija yra reikšmingai iškraipyta.

Informacijos reikšmingumas gali būti apibrėžiamas kaip finansinės operacijos dydis ar pobūdis, kuris esant tam tikroms aplinkybėms gali turėti įtakos informacijos vartotojams, jų veiksams ir sprendimams (I. Paukštienė, 2012). Taigi reikšmingumo sąvoka kyla iš sąlygos, kad finansinės ataskaitos retai būna absoliučiai teisingos ir kad finansinėse ataskaitose parodomas tikras ir teisingas vaizdas, reiškia, kad gali egzistuoti netikslumai, kurie nėra reikšmingi vartotojų atžvilgiu. Ši

toleruotina klaidų ir netikslumų suma vadinama reikšmingumo lygiu (Comptroller and Auditor General of India).

Reikšmingumo lygiui apsibrėžti dažniausiai yra pasirenkamas rodiklis, išreikštas procentiniu dydžiu. Tačiau, kaip įvertinti, kokią informaciją laikyti reikšminga, o kokią ne, tikslaus atsakymo nėra. Reikšmingumo lygis paprastai yra nustatomas auditorių, kurie remiasi savo profesiniu sprendimu, todėl teisės aktuose, reglamentuojančiuose audito procedūras, nėra nurodyta, koks turėtų būti pasirinktas reikšmingumo lygmuo arba kaip jis turėtų būti skaičiuojamas. Reikšmingumo lygis turi būti nustatomas atsižvelgiant į tokias aplinkybes kaip įmonės pobūdis, gyvavimo ciklas, ūkio šaka, įmonės nuosavybės struktūra bei finansavimo būdai (Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdyba, 2009). Šis sąrašas nėra baigtinis, nes nustatant reikšmingumą reikia atsižvelgti į įmonės specifiką ir įtraukti konkrečiai įmonei tinkamus kriterijus.

Visgi, kai kurios audito institucijos pateikia orientacinius reikšmingumo lygius, kurie negali būti taikomi tiesiogiai, o koreguojami, atsižvelgiant į profesinę auditoriaus patirtį. Taip pat literatūroje randama įvairių siūlymų ir rekomendacijų, kokie reikšmingumo lygiai yra labiausiai priimtini. Išskiriami keturi požiūriai apie reikšmingumo lygio apskaičiavimą (T. E. McKee, A. Eilifsen, 2000):

- nykščio taisyklė (*angl. rule of thumb*);
- atsižvelgiant į kintamumą bei įmonės dydį;
- mišrus metodas;
- formule pagrįstas metodas.

Nykščio taisyklė – tai paprasčiausias reikšmingumo apskaičiavimo būdas, kuomet atsižvelgiant į kokybinius parametrus nustatomas tam tikras galimas paklaidos lygis, pavyzdžiui, 0,5% nuo turto vertės. Taip pat reikšmingumo lygiai gali būti ranguojami atsižvelgiant į kintamumą ar įmonės dydį nustatant skirtingus reikšmingumo lygius esant skirtingoms pajamoms, turtui ar kitam kintamajam. Vidurkio metodu paprastai skaičiuojama gautų sumų vidurkis. Pavyzdžiui, jei įmonės pardavimo pajamos sudaro 100 000 Lt (pasirinkus reikšmingumo lygmenį 1 proc.) bei balanse nurodyta turto vertė yra 2 000 000 (pasirinkus reikšmingumo lygmenį 2 proc.), tai reikšminga suma gali būti laikoma abiejų sumų vidurkis – 41 000 Lt. (1000 Lt + 40 000 Lt). Taip pat literatūroje randama ir sudėtingesnių matematinių skaičiavimų, išvedant tam tikras formules, skirtas reikšmingumo lygiui apskaičiuoti.

Nors konkrečių nurodymų kaip turėtų būti nustatoma, kokia informacijos netikslumų suma yra toleruotina nėra, įvairūs autoriai ar institucijos pateikia rekomendacinius reikšmingumo lygius, kurie gali skirtis. 4 lentelėje apibendrinama, kokius orientacinius reikšmingumo lygius nustato įvairios institucijos ar autoriai išskiria kaip priimtinus bei dažniausiai taikomus.

4 lentelė. Reikšmingumo lygmenys

	Reikšmingumo lygmuo % nuo				
	pardavimo pajamu	turto	nuosavo kapitalo	pelno prieš apmokestinimą	grynojo pelno
Tarptautinė buhalterijų federacija (2013)	1-3	1-3	3-5		
D. McWall (2012)	0,5-1	1-2			5-10
Cucui I. et al. (2010)	0,5-1	0,5-1	0,5-10	5-10	5-10
Paukštienė I. (2012)	0,5-1	1-2			
Amerikos sertifikuotų apskaitininkų institutas (Audsabumrungrat J., Pornupatham S., 2012)	1-1,5	1-1,5		5-10	
Kontrolieriaus ir generalinio auditoriaus institucija Indijoje		0,5-1	1-2	5-10	
Rumunijos aukščiausia audito institucija (Socol A., 2008)		1-2		5-10	
VIDUTINĖ REIKŠMĖ	1,10	1,32	3,58	7,5	7,5

Šaltinis: sudarytas pagal Tarptautinė buhalterijų federacija (2013), D. McWall (2012), Cucui I. et al. (2010), Paukštienė I. (2012), Audsabumrungrat J., Pornupatham S. (2012), Comptroller and Auditor General of India, Socol A., (2008)

Apibendrinant matoma, kad pardavimo pajamoms bei turtui orientaciniai reikšmingumo lygiai yra mažiausi ir svyruoja nuo 0,5% iki 3%. Reikšmingumo lygiui, kuris taikoma nuosavam kapitalui, nuomonės ganėtinai išsiskiria, todėl orientacinis lygis svyruoja nuo 0,5% iki 10%. Pelnui taikomas didžiausias reikšmingumo lygmuo ir visų autorių ar institucijų nuomonės sutampa – tiek grynajam pelnui, tiek pelnui prieš apmokestinimą taikomas nuo 5% iki 10% reikšmingumo lygmuo. Taip pat iš lentelės matoma, kad visi autoriai nurodo reikšmingumo lygmens intervalą. Remiantis D. McWall (2012), jeigu įmonė vertinama kaip rizikinga, tuomet reikšmingumui nustatyti turėtų būti renkama mažesnis reikšmingumo lygmuo, o jeigu įmonė yra mažai rizikinga – galima rinktis didesnį.

Tačiau, svarbu pabrėžti, kad nustatant reikšmingumo lygmenį, reikia remtis žiniomis apie konkrečią įmonę, jos veiklą, ūkio šaką, finansinių ataskaitų vartotojų lūkesčius (D. McWall, 2012). Pavyzdžiui, jeigu įmonė yra pelno siekianti organizacija prekiaujanti savo akcijomis, ji gali būti linkusi didinti pelną, kad atitiktų investuotojų lūkesčius. Tokiu atveju iškraipymams labiausiai tiktų nustatyti reikšmingumo lygmenį pelnui. Taip pat, įvertinus aplinkybes, ir mažesni dydžiai už nustatytą reikšmingumo lygmenį gali būti laikomi reikšmingais.

Kadangi konkrečiam reikšmingumo lygiui nustatyti reikia išsamesnių tyrimų bei kompetencijos, šio darbo tyrime bus remiamasi įvairių autorių bei audito institucijų pateiktais preliminariais reikšmingumo lygiais, išvedus vidutinę literatūroje pateikiamų rekomendacinių reikšmingumo lygmenų vidutinę reikšmę (žr. 4 lent.). Pasirinkti du kintamieji, pagal kuriuos tyrime bus vertinama, ar finansinė informacija nėra reikšmingai iškraipyta. Pirmasis kintamasis – turtas, kadangi dauguma kūrybinės apskaitos metodų yra susiję su įmonės turto savikaina. Kitas kintamasis – įmonės pelnas, nes tai pagrindinis rodiklis, apibūdinantis įmonės veiklos rezultatus.

Taigi, tiriamojame dalyje bus laikoma, kad informacija reikšmingai iškraipyta, jeigu pritaikius kūrybinę apskaitą, ji sąlygoja didesnius pokyčius, negu šie reikšmingumo lygiai:

- 7,5 % nuo grynojo pelno;
- 1,32 % nuo turto.

Apibendrinant, nors nėra universalios reikšmingumo lygio nustatymo metodikos, įvairūs autoriai ir audito institucijos pateikia orientacinius reikšmingumo lygius įmonės turtui, pajamoms, pelnui ar kitiems straipsniams. Jautriausios sritys yra įmonės turtas ir pajamos, kuriems siūlomi reikšmingumo lygiai yra mažiausi, o mažiausiai jautrus - įmonės pelnas, kurį, taikant kūrybinės apskaitos metodus, galima būtų padidinti iki 5% ar net iki 10%, ir tai nebūtų laikoma reikšmingu informacijos iškraipymu, pažeidžiančių vartotojų interesus. Visgi literatūroje nenurodoma, jog reikšmingumui nustatyti gali būti naudojami tik kiekybiniai parametrai, nes reikia atsižvelgti į specifines tai įmonei būdingas aplinkybes, tačiau praktikoje reikšmingumo lygis gali būti naudojamas preliminariai reikšmingiems informacijos iškreipimams nustatyti. Taigi remiantis įvairių autorių rekomendaciniais lygiais, atliekant tyrimą, pasirinkta taikyti du reikšmingumo lygius: 7,5 % nuo grynojo pelno ir 1,32 % nuo turto.

2.3. Pagrindiniai įmonės veiklos rezultatus apibūdinantys rodikliai

Skirtingus finansinės informacijos vartotojus gali dominti skirtingi įmonės rodikliai. Investuotojus domina, ar įmonė, į kurią jie investuoja, veikia pelningai, kadangi pelnas – apibendrinantis rodiklis, rodantis visos įmonės veiklos lygį, efektyvumą (V. Bagdžiūnienė, 2013). Kreditorius labiausiai domina rodikliai, parodantys įmonės rizikingumą ir stabilumą, nes jiems svarbu žinoti, ar įmonė sugebės vykdyti savo įsipareigojimus. Kadangi kūrybinės apskaitos taikymas daro įtaką tiek įmonės pelnui, tiek nuosavo kapitalo struktūrai, pasirinkta skaičiuoti įmonės pelningumo rodiklį ir, įmonės rizikingumui apibūdinti, finansinio svarto rodiklį.

Kadangi pelno skaičiavimui taikomi pajamų ir sąnaudų grupavimai pagal veiklas, pelningumas gali būti skaičiuojamas įvairiose pelno susidarymo stadijose (pvz. bendrasis pelningumas, veiklos

pelningumas). Tiriamojoje dalyje pasirinkta taikyti grynąjį pelningumą, kuris apskaičiuojamas pagal formulę:

$$\text{Grynasis pelningumas} = \frac{\text{Grynasis pelnas}}{\text{Pardavimo pajamos}} \times 100\% \quad (2)$$

Šis rodiklis rodo, kiek grynojo pelno tenka vienam pardavimo litui. Grynasis pelnas – tai ta pajamų dalis, kuri lieka atskaičius visas veiklos sąnaudas, ypatingus straipsnius bei sumokėjus mokesčius. Kuo šis rodiklis didesnis, tuo jis geresnis.

Finansinio sverto koeficientas, parodantis įmonės finansinę riziką, nors labiau domina įmonės kreditorius, tačiau investuotojams taip pat svarbu žinoti, ar jų investicijos yra saugios. Siekiant nustatyti, ar kūrybinės apskaitos taikymas turi įtakos įmonės finansiniam svertui bus naudojama formulė:

$$\text{Finansinis svertas} = \frac{\text{Įsipareigojimai}}{\text{Nuosavas kapitalas}} \quad (3)$$

Šis rodiklis rodo, kiek litų įsipareigojimų tenka vienam nuosavo kapitalo litui. Kuo didesnė rodiklio reikšmė, tuo didesnė įmonės finansinė rizika.

Taip pat, žinant, kad kūrybinės apskaitos taikymas turi įtakos ir įmonės turto vertei balanse, bus skaičiuojamas ir trečias rodiklis – turto grąža, apskaičiuojama pagal formulę:

$$\text{Turto grąža} = \frac{\text{Grynasis pelnas}}{\text{Visas turtas}} \times 100\% \quad (4)$$

Šis rodiklis parodo, kaip pelningai įmonė naudoja turtą bei kaip efektyviai naudoja verslo investicijas - kuo šis rodiklis didesnis, tuo kompanija efektyviau išnaudoja turtą pelnui uždirbti. Taip pat šis rodiklis susieja balansą su pelno (nuostolių) ataskaita.

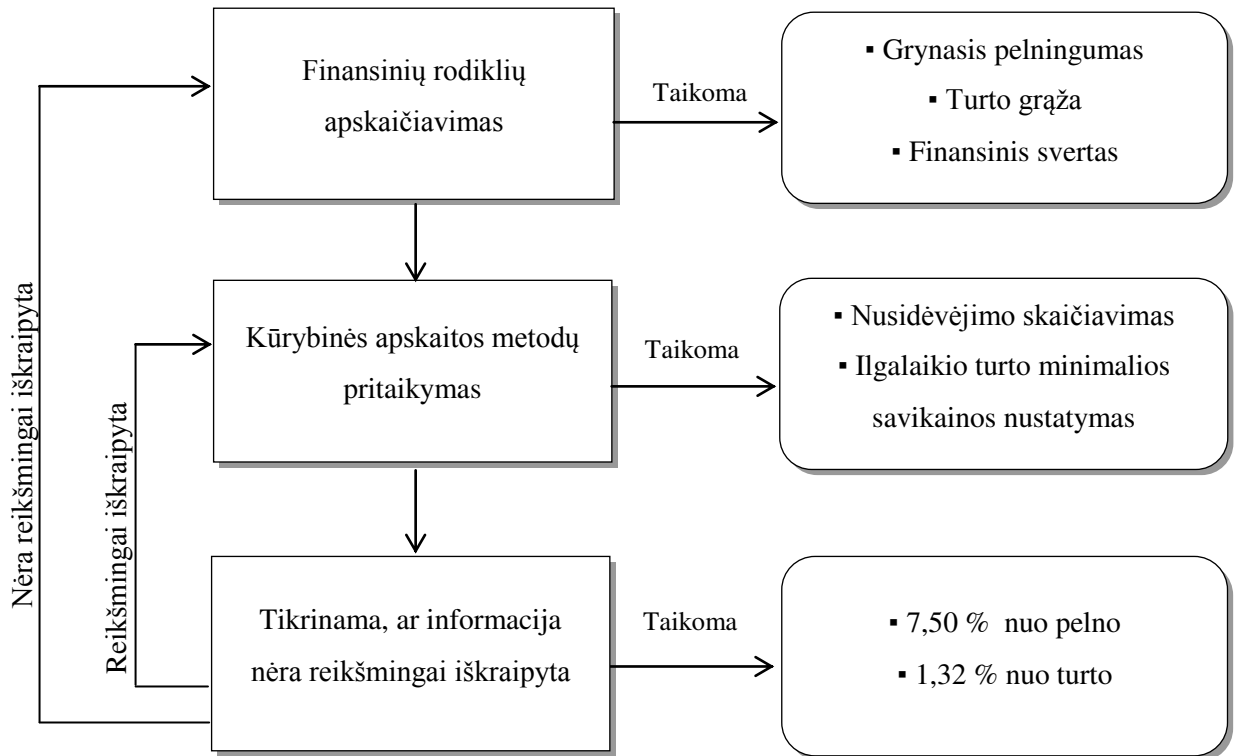
Taigi, norint įvertinti, ar kūrybinė apskaita gal daryti įtaką įmonės finansiniams rodikliams, kurie yra svarbūs informacijos vartotojams, priimant sprendimus įmonės atžvilgiu, bus nagrinėjamas kūrybinės apskaitos taikymo poveikis trims rodikliams, apibūdinantiems įmonės veiklos rezultatus: grynajam pelningumui, finansiniam svertui ir turto grąžos rodikliui.

2.4. Konceptinis tyrimo modelis

Jau aptarta, kad tiriamojoje dalyje bus nagrinėjama dviejų kūrybinės apskaitos metodų įtaka įmonės veiklos rezultatams: ilgalaikio turto nusidėvėjimo skaičiavimas ir minimalios ilgalaikio turto

savikainos nustatymas. Taip pat 2.2 skyriuje apibrėžta, kad tiriamojoje dalyje informacija bus laikoma reikšmingai iškraipyta, jeigu pritaikius kūrybinę apskaitą, ji sąlygoja didesnius pokyčius, negu 7,5 % nuo grynojo pelno bei 1,32 % nuo turto. Galiausiai 2.3. skyriuje pasirinkta skaičiuoti tris įmonės veiklos rezultatus apibūdinančius rodiklius: grynąjį pelningumą, finansinį svertą ir turto grąžos rodiklį.

Aptarus visus hipotezės elementus, 6 paveikslėlyje pateiktas tyrimo koncepcinis modelis, kurio pagrindu bus nagrinėjamas kūrybinės apskaitos taikymas ir galima įtaka finansiniams rodikliams, nuo kurių priklauso finansinės informacijos vartotojų sprendimai.



Šaltinis: Sudaryta autorės

6 pav. Tyrimo koncepcinis modelis

Taigi, 6 pav. pavaizduotas modelis, skirtas įvertinti, kokį poveikį pasirinktiems finansiniams rodikliams, kurie yra svarbūs informacijos vartotojams, galima daryti taikant kūrybinės apskaitos metodus pasirinkto reikšmingumo ribose. Remiantis modeliu, pirmiausiai apskaičiuojami finansiniai rodikliai esant pradinėmis sąlygomis t.y. kokie būtų rodikliai nepritaikius kūrybinės apskaitos. Tuomet pritaikomi kūrybinės apskaitos metodai taip, kad veiklos rezultatai nebūtų paveikti daugiau, negu pasirinktas reikšmingumas. Galiausiai, perskaičiuojami finansiniai rodikliai remiantis pakeistais finansinių ataskaitų straipsniais, gautais pritaikius kūrybinę apskaitą, ir palyginami su rodikliais, gautais pradinėmis sąlygomis. Kuo finansiniai rodikliai bus paveikti stipriau, tuo didesnė įtaka kūrybinės apskaitos taikymas turės finansinės informacijos vartotojų sprendimams.

3. KŪRYBINĖS APSKAITOS TAIKYMO ĮTAKOS ĮMONĖS FINANSINIAMS REZULTATAMS ANALIZĖ

3.1. Kūrybinės apskaitos taikymo įtaka įmonės „A“ veiklos rezultatams skaičiuojant ilgalaikio turto nusidėvėjimą

Siekiant įvertinti, kokią įtaką įmonės veiklos rezultatams bei finansiniams rodikliams gali daryti kūrybinės apskaitos metodų taikymas skaičiuojant ilgalaikio turto nusidėvėjimą, bus remiamasi hipotetinės įmonės „A“ pavyzdžiu. Šios įmonės pagrindiniai balanso ir pelno (nuostolių) ataskaitos straipsniai, parodantys sąlygas dar nepriskaičius nusidėvėjimo, pateikiami 1 priede.

Bus daroma prielaida, kad įmonė „A“ apskaitos politikoje apsibrėžusi ilgalaikio materialaus turto nusidėvėjimą skaičiuoti taikant tiesiogiai proporcingą nusidėjimo metodą, esant 0 Lt likvidacinei vertei bei nustatytam 10 metų naudingo tarnavimo laikotarpiui, kuris pradamas skaičiuoti nuo N_1 metų. Tokiu atveju, įmonės „A“ ilgalaikis turtas, kurio vertė 20 000 Lt bus palaipsniui nudėvimas, kiekvienais metais priskaičiuojant po 2 000 Lt nusidėvėjimo sąnaudų (remiantis formule (1) $2000=(20000-0)/10$).

5 lentelėje parodyta, kiek pelno įmonė uždirbtų N_1 metais priskaičius ilgalaikio turto nusidėvėjimą.

5 lentelė. Įmonės „A“ pelno (nuostolių) ataskaita priskaičius nusidėvėjimą

	<i>N₁ metai</i>
Pajamos	50000
Sąnaudos	42000
PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ	8000
Pelno mokestis	1200
GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	6800

Taigi, esant 10 metų naudingo tarnavimo laikotarpiui, įmonė uždirbtų 8 000 Lt pelno prieš apmokestinimą. Laikant, kad įmonė „A“ yra pelno mokesčio subjektas, kuriam taikomas 15 % pelno mokesčio tarifas, įmonės grynasis pelnas N_1 metais sudarytų 6 800 Lt.

Apskaitoje užregistravus 2 000 Lt nusidėvėjimo sąnaudų, keistūsi ir ilgalaikio turto likutinė vertė balanse. 6 lentelėje parodyti pagrindiniai įmonės „A“ balanso straipsniai N_1 metų pabaigoje, priskaičiavus ilgalaikio turto nusidėvėjimą esant 10 metų naudingo tarnavimo laikotarpiui:

6 lentelė. Įmonės „A“ balansas priskaičiavus nusidėvėjimą

	N_1 metai
Ilgalaikis turtas	18000
Trumpalaikis turtas	30000
TURTAS IŠ VISO	48000
Nuosavas kapitalas	28300
Įsipareigojimai	19700
NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI IŠ VISO	48000

Matoma, kad priskaičiavus nusidėvėjimą, ilgalaikio turto vertė balanse, apskaičiuojama iš pradinės vertės atėmus sukauptą nusidėvėjimą, būtų lygi 18 000 Lt. Nuosavas kapitalas, įskaitant uždirbtą 6 800 Lt grynąjį pelną, sudarytų 28 300 Lt, o įsipareigojimai, įskaitant ir pelno mokesčio įsipareigojimus, N_1 metais būtų lygūs 19 700 Lt.

Atsižvelgiant į metodinėje dalyje aprašytą modelį (žr. 2.4. skyrių), pirmiausiai apskaičiuojame pagrindinius įmonės „A“ finansinius rodiklius:

$$\text{Pelingumas} = \frac{6800}{50000} \times 100\% = 13,60 \%$$

$$\text{Turto grąža} = \frac{6800}{48000} \times 100\% = 14,17 \%$$

$$\text{Finansinis svertas} = \frac{19700}{28300} = 0,70$$

Matoma, kad įmonės „A“ pelningumo (13,60 %) ir turto grąžos (14,17 %) rodikliai nėra maži ir rodo sėkmingą įmonės veiklą. Taip pat, finansinis svertas, kuris lygus 0,70, rodo stabilią įmonės finansinę padėtį, nes, kaip teigia I. Adomavičiūtė (2006), geriausias nuosavo ir skolinto kapitalo santykis yra tada, kai įmonė naudoja du trečdalius nuosavo, ir vieną trečdalį skolinto kapitalo.

Toliau bus siekiama įvertinti, ar su metodinėje dalyje pasirinktu reikšmingumo lygmeniu (žr.2.2 skyrius), apskaičiuotiems rodikliams galima daryti įtaką taikant kūrybinės apskaitos metodus. Pasirinktas metodas, kurio įtaka bus nagrinėjama – tai ilgalaikio turto naudingo tarnavimo laiko

keitimas, kadangi įmonės turi teisę nustatyti ilgesnį (arba trumpesnį) nusidėvėjimo laikotarpį ir taip daryti įtaką veiklos rezultatams. 7-toje lentelėje parodyta, kaip keistūsi įmonės „A“ nusidėvėjimo sąnaudos ilginant naudingo tarnavimo laikotarpį.

7 lentelė. Naudingo tarnavimo laiko keitimo įtaka nusidėvėjimo sąnaudoms

Ilgalaikio turto įsigijimo savikaina (Lt)	20 000	20 000	20 000	20 000	20 000	20 000
Naudingo tarnavimo laikas (metais)	10	11	12	13	14	15
Metinės nusidėvėjimo sąnaudos (Lt)	2000	1818	1667	1538	1429	1333
Nusidėvėjimo sąnaudų pokytis (Lt)		182	333	462	571	667

Iš 7 lentelės matoma, kad įmonei „A“ ilgalaikio turto naudingo tarnavimo laikotarpį prailginus iki 11 metų, nusidėvėjimo sąnaudos sumažėtų 182 Lt, iki 12 metų – 333 Lt. ir t.t. Įmonėms nėra nustatyta nusidėvėjimo laikotarpio didinimo riba, tačiau per daug praliginus laikotarpį, gali būti nepagrįstai sumažintos sąnaudos ir padidintas įmonės pelnas, o finansinės ataskaitos neparodytų tikro ir teisingo vaizdo. Taigi tam, kad įmonė „A“ reikšmingai neiškraipytų finansinės informacijos, pelnas neturėtų padidėti daugiau kaip 7,5%. 8 lentelėje parodyta, kokią įtaką nusidėvėjimo laikotarpio keitimas daro įmonės „A“ grynajam pelnui.

8 lentelė. Naudingo tarnavimo laikotarpio keitimo įtaka pelnui

Naudingo tarnavimo laikotarpis	10 metai	11 metai	12 metai	13 metai	14 metai	15 metai
Pajamos	50000	50000	50000	50000	50000	50000
Sąnaudos	42000	41818	41667	41538	41429	41333
PELNAS PRIEŠ APMOKESTINIMĄ	8000	8182	8333	8462	8571	8667
Pelno mokestis	1200	1227	1250	1269	1286	1300
GRYNASIS PELNAS	6800	6955	7083	7192	7286	7367
Grynojo pelno pokytis %		2,27	4,17	5,77	7,14	8,33

Remiantis 8 lentelės duomenimis, jeigu naudingo tarnavimo laikas būtų 1 metais ilgesnis negu pradinėse sąlygose (t.y. 11 metų), tuomet N_1 metais nusidėvėjimo sąnaudoms būtų priskirta ne 2 000 Lt, o 1 818 Lt ir būtų išvestas ne 8 000 Lt, o 8 182 Lt pelnas prieš apmokestinimą t.y. 182 Lt. didesnis. Atitinkamai, dėl didesnio pelno prieš apmokestinimą, įmonė „A“ turėtų sumokėti 27 Lt daugiau pelno

mokesčio, todėl grynasis pelnas padidėtų nuo 6 800 iki 6 955 Lt t.y. 155 Lt arba 2,7 %. Metodinėje dalyje (žr. 2 skyrių) numatyta, kad iki 7,5 % nukrypimai nuo įmonės pelno nebus laikomi reikšmingu informacijos iškraipymu, todėl įmonė „A“ nusidėvėjimo laikotarpį galėtų ilginti 4 metais (iki 14 metų) ir taip padidinti įmonės pelną 7,14 % (iki 7286 Lt).

Tačiau tam, kad finansinė informacija nebūtų reikšmingai iškraipyta, reikia įvertinti ir naudingo tarnavimo laikotarpio keitimo poveikį įmonės turtui, kadangi ilginant nusidėvėjimo laikotarpį ir mažinant sąnaudas atitinkamai didesnės vertės turtas lieka balanse. 9 lentelėje parodyta, kokį poveikį naudingo tarnavimo laikotarpio keitimas turės įmonės balanso straipsniams.

9 lentelė. Naudingo tarnavimo laikotarpio keitimo įtaka įmonės „A“ balansui

Naudingo tarnavimo laikotarpis	10 metai	11 metai	12 metai	13 metai	14 metai	15 metai
Ilgalaikis turtas	18000	18182	18333	18462	18571	18667
Trumpalaikis turtas	30000	30000	30000	30000	30000	30000
TURTAS IŠ VISO	48000	48182	48333	48462	48571	48667
Nuosavas kapitalas	28300	28455	28583	28692	28786	28867
Įsipareigojimai	19700	19727	19750	19769	19786	19800
NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI	48000	48182	48333	48462	48571	48667
Turto pokytis %		0,38	0,69	0,96	1,19	1,39

Iš 9 lentelėje pateiktų duomenų matoma, kad ilginant naudingo tarnavimo laiką didėja ilgalaikio turto likutinė vertė balanse, nes mažesnė suma priskiriama nusidėvėjimo sąnaudoms. Vertinant turto pasikeitimą, nusidėvėjimo laikotarpį prailginus 4 metais ir į sąnaudas vietoje 2 000 Lt nurašius 1 429 Lt, ilgalaikio turto suma balanse vietoje 18 000 Lt padidėtų iki 18 571 Lt. t.y. 1,19 %. Jeigu nusidėvėjimo laikotarpis būtų prailgintas iki 15 metų, turtas pasikeistų 1,39 %, o tai yra daugiau negu apsibrėžta 1,32 % nuo turto reikšmingumo riba.

Taip pat 9 lentelėje matoma, kad be turto sumos balanse keičiasi ir nuosavo kapitalo bei įsipareigojimų sumos. Nuosavas kapitalas balanse didėja dėl to, kad prailginus naudingo tarnavimo laiką ir gavus didesnę grynąjį pelną, balanse padidėja nepaskirstytojo pelno straipsnis, kuris didina įmonės nuosavą kapitalą. Taip pat, išvedus didesnę pelną prieš apmokestinimą, įmonė turi sumokėti ir daugiau pelno mokesčio, todėl įmonėje didėja pelno mokesčio įsipareigojimai.

Kadangi nustatyta, jog įmonė „A“ gali prailginti naudingo tarnavimo laikotarpį iki 14 metų ir reikšmingai neiškraipyti finansinės informacijos, remiantis metodika, galima įvertinti, kaip tokie

pakeitimai paveiktų įmonės finansinius rodiklius. Toliau pateikiami perskaičiuoti rodikliai, esant 14 metų ilgalaikio turto naudingo tarnavimo laikotarpiui:

$$\text{Pelningumas} = \frac{7286}{50000} \times 100\% = 14,57 \%$$

$$\text{Turto grąža} = \frac{7286}{48571} \times 100\% = 15,00 \%$$

$$\text{Finansinis svertas} = \frac{19786}{28786} = 0,69$$

Matoma, kad kūrybinės apskaitos taikymas nagrinėjamu atveju turėtų nedidelę įtaką įmonės finansiniams rodikliams – teigiamas pelningumo pokytis būtų 0,97 (14,57%-13,60%), turto grąžos – 0,83 (15%-14,17%), o finansinis svertas sumažėtų tik 0,01 (0,69-0,70). Taigi, nors kūrybinės apskaitos taikymas ir leistų padidinti įmonės pelną, tai nedarytų didelio poveikio finansinės informacijos vartotojų sprendimams, nes finansiniai rodikliai pasikeistų labai neženkliai.

3.2. Kūrybinės apskaitos taikymo įtaka įmonės „B“ veiklos rezultatams koreguojant ilgalaikio turto minimalią savikainą

Minimali ilgalaikio turto savikaina – taip pat gali būti naudojama kaip kūrybinės apskaitos metodas, leidžiantis daryti įtaką įmonės veiklos rezultatams. Vertė, nuo kurios turtas pripažįstamas ilgalaikiu, yra apibrėžiama įmonės apskaitos politikoje, ir vadovai gali priimti sprendimą dėl minimalios savikainos padidinimo arba sumažinimo. Norint įvertinti šio metodo taikymo įtaką, bus remiamasi hipotetinės įmonės „B“ pavyzdžiu, kurios pirminiai balanso ir pelno (nuostolių) ataskaitos straipsniai pateikiami 2 priede.

Nagrinėjant įmonės „B“ pavyzdį bus daroma prielaida, kad įmonė apskaitos politikoje nustačiusi 1 001 Lt ilgalaikio turto minimalią savikainą. Tokiu atveju, turtas, kurio kaina nesiekia šios ribos, negali būti laikomas ilgalaikiu turtu nepriklausomai nuo jo savybių ir turi būti priskirtas įmonės sąnaudoms. Laikysime, kad įmonė „B“ N_1 metais atliko 10 lentelėje parodytus turto, kurio kaina mažesnė už 1 001 Lt, pirkimus.

10 lentelė Įmonės „B“ pirkimai

Vieneto kaina (Lt)	1000	900	800	700	600	500
Kiekis (vnt)	1	1	1	1	1	3
Pirkimo kaina (Lt)	1000	900	800	700	600	1500
Pirkta turto iš viso (Lt)						5500

Esant nustatytai 1 001 Lt minimaliai ilgalaikio turto savikainai, įmonė „B“ 10-toje lentelėje parodytus pirkimus, kurių vertė 5 500 Lt, turėtų priskirti sąnaudoms, apskaitoje ūkines operacijas registruojant tokiais įrašais:

D 6 kl. Sąnaudos

K 4 kl. Įsipareigojimai tiekėjams

Po šių operacijų įregistravimo padidėjus įmonės sąnaudoms ir įsipareigojimams, atitinkamai keistųsi ir įmonės pelno (nuostolių) ataskaita bei balansas, pateikti 2 priede. 11 lentelėje pavaizduota, koks būtų įmonės pelnas prieš kūrybinės apskaitos taikymą, užregistravus pirkimo operacijas ir sąnaudas padidinus 5 500 Lt.

11 lentelė. Įmonės „B“ pelno (nuostolių) ataskaita užregistravus pirkimus

	<i>N₁ metai</i>
Pajamos	50000
Sąnaudos	35500
PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ APMOKESTINIMĄ	14500
Pelno mokestis	2175
GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	12325

Iš 11 lentelės matoma, kad esant 1 001 Lt minimaliai ilgalaikio turto savikainai, įmonė uždirbtų 12 325 Lt grynojo pelno. Darant prielaidą, kad įmonė su tiekėjais neatsiskaitė, 12 lentelėje pavaizduota pagrindiniai balanso straipsniai, užregistravus pirkimus.

12 lentelė. Įmonės „B“ pagrindiniai balanso straipsniai užregistravus pirkimus

	<i>N_t metai</i>
Ilgalaikis turtas	60000
Trumpalaikis turtas	30000
TURTAS IŠ VISO	90000
Nuosavas kapitalas	35325
Įsipareigojimai	54675
NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI IŠ VISO	90000

Taigi, užregistravus pirkimus ir sąnaudas padidinus 5 500 Lt, dėl 4 675 Lt mažesnio grynojo pelno išvesto pelno (nuostolių) ataskaitoje, ta pačia suma sumažės nuosavas kapitalas balanse. Taip pat, dėl mažesnio pelno prieš apmokestinimą, 825 Lt mažėja pelno mokesčio įsipareigojimai. Atitinkamai, užregistravus skolas tiekėjams, įsipareigojimai didinami 5 500 Lt ir įsipareigojimų likutis matomas balanse bus 54 675 Lt ($54675=50000+5500-825$).

Toliau, remiantis tyrimo metodologija, apskaičiuojame įmonės finansinius rodiklius, esant nustatytai 1001 Lt minimaliai ilgalaikio turto savikainai:

$$\text{Pelningumas} = \frac{12325}{50000} \times 100\% = 24,65\%$$

$$\text{Turto grąža} = \frac{12325}{90000} \times 100\% = 13,69\%$$

$$\text{Finansinis svertas} = \frac{54675}{35325} = 1,55$$

Matoma, kad įmonės pelningumo ir turto grąžos rodikliai, atitinkamai 24,65% ir 13,69%, yra geri, tačiau taip pat įmonė turi ir didelį finansinį svertą – 1,55. Šis skaičius reiškia, kad įmonės įsipareigojimai daugiau negu pusantro karto didesni už įmonės nuosavą kapitalą, o tai rodo įmonės rizikingumą ir tikimybę, kad nemokumo atveju su kreditoriais nebus atsiskaityta.

Sakykime, įmonės vadovybė nusprendė sumažinti ilgalaikio turto minimalią savikainą ir taip sumažinti sąnaudas bei padidinti įmonės pelną. 13 lentelėje parodyta, kaip keistųsi įmonės nusidėvėjimo sąnaudos, koreguojant minimalią savikainą.

13 lentelė. Minimalios ilgalaikio turto savikainos keitimo įtaka sąnaudoms

Minimali ilgalaikio turto savikaina (Lt)	1001	901	801	701	601	501
Pirkimų vertė, priskiriama sąnaudoms (Lt)	5500	4500	3600	2800	2100	1500
Sąnaudų pokytis (Lt)		1000	1900	2700	3400	4000

Taigi, minimalią ilgalaikio turto savikainą sumažinus 100 Lt iki 901 Lt, įmonės „B“ sąnaudos sumažėtų 1 000 Lt, nes turtas, pirktas už 1 000 Lt, turėtų būti priskiriamas ilgalaikiam turtui. Atitinkamai, sumažinus minimalią turto savikainą 200 Lt, įmonėje sąnaudos sumažėtų 1 900 Lt ir t.t. Tai sąlygotų pelno didėjimą įmonės pelno (nuostolių) ataskaitoje. 14 lentelėje parodyta, kaip, keičiant ilgalaikio turto minimalią savikainą, keistųsi įmonės grynasis pelnas.

14 lentelė. Ilgalaikio turto minimalios savikainos keitimo įtaka įmonės „B“ pelnui

Minimali ilgalaikio turto savikaina	1001	901	801	701	601	501
Pajamos	50000	50000	50000	50000	50000	50000
Sąnaudos	35500	34500	33600	32800	32100	31500
PELNAS PRIEŠ APMOKESTINIMĄ	14500	15500	16400	17200	17900	18500
Pelno mokestis	2175	2325	2460	2580	2685	2775
GRYNASIS PELNAS	12325	13175	13940	14620	15215	15725
Grynojo pelno pokytis %		6,90	13,10	18,62	23,45	27,59

Iš 14 lentelės matoma, kad įmonė „B“ minimalią ilgalaikio turto savikainą gali sumažinti iki 901 Lt ir taip reikšmingai neiškraipant informacijos pelną padidinti 6,9 %. Ilgalaikio turto minimalią savikainą sumažinus iki 801 Lt grynasis pelnas padidėtų 13,10 %, ir tai yra daugiau negu pasirinktas 7,5 % reikšmingumo lygmuo nuo įmonės pelno ir sąlygotų reikšmingus informacijos iškraipymus. Taigi, įmonė „B“, pasinaudojant ilgalaikio turto minimalia savikaina kaip kūrybinės apskaitos metodu, pelną galėtų padidinti iki 13 175 Lt.

Vadovybei priėmus sprendimą dėl minimalios savikainos sumažinimo, mažavertis į sąnaudas nurašytas turtas, kuris po apskaitos politikos pakeitimo atitinka ilgalaikio turto pripažinimo kriterijus, turi būti iš sąnaudų perkeltas į ilgalaikį turtą. Mūsų nagrinėjamu atveju, įmonėje „B“ minimalią

savikainą sumažinus iki 901 Lt, į ilgalaikį turtą reikia perkelti 1 000 Lt vertės turto, ūkinę operaciją apskaitoje registruojant tokiais įrašais:

D 1kl. Ilgalaikis turtas

K 6kl. Sąnaudos.

Tokiu įrašu įmonė „B“ kapitalizuos 1 000 Lt vertės turtą ir į sąnaudas jį nurašys palaipsniui per pasirinktą naudingo tarnavimo laikotarpį. Taip pat, jeigu įmonėse turtas perkeliamas iš sąnaudų į ilgalaikį turtą, iš karto turėtų būti apskaičiuojamas sukauptas to turto nusidėvėjimas nuo turto įsigijimo pradžios. Tarkime, įmonė „B“ turtą įsigijo tą patį mėnesį, kuomet buvo keičiama apskaitos politika ir mažinama minimali ilgalaikio turto savikaina. Tokiu atveju, remianti 12-uoju VAS, nusidėvėjimas turės būti skaičiuojamas nuo kito mėnesio 1 d., o balanse ilgalaikis turtas padidės visa 1 000 Lt suma.

Sumažinus minimalią savikainą ir išvedus didesnę grynąją pelną, keisis ir įmonės balanso straipsniai. 15 lentelėje parodoma, kaip atrodytų įmonės „B“ balansas, minimalią ilgalaikio turto savikainą sumažinus iki 901 Lt.

15 lentelė. Įmonės „B“ balansas sumažinus minimalią ilgalaikio turto savikainą

Minimali savikaina	1001	901
Ilgalaikis turtas	60000	61000
Trumpalaikis turtas	30000	30000
TURTAS IŠ VISO	90000	91000
Nuosavas kapitalas	35325	36175
Įsipareigojimai	54675	54825
NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI IŠ VISO	90000	91000

Taigi, ilgalaikis turtas balanse padidėtų nuo 60 000 Lt iki 61 000 Lt t.y 1,1 %. Šis pokytis yra mažesnis negu nustatytas 1,32 % reikšmingumo lygmuo nuo turto, vadinasi informacija nėra reikšmingai iškraipoma. Taip pat, išvedus 850 Lt didesnę grynąją pelną, balanse bus parodytas didesnis nuosavas kapitalas (36175=35325+850), bei 150 Lt padidėjus pelno mokesčio įsipareigojimams, bendra įsipareigojimų suma balanse didės nuo 54675 Lt iki 54825 Lt.

Siekiant įvertinti, kokią įtaką toks apskaitos politikos pakeitimas turėtų įmonės „B“ finansiniams rodikliams, žemiau pateikiami perskaičiuoti rodikliai, kurie būtų esant 901 Lt minimaliai ilgalaikio turto savikainai:

$$\text{Pellingumas} = \frac{13175}{50000} \times 100\% = 26,35\%$$

$$\text{Turto grąža} = \frac{13175}{91000} \times 100\% = 14,48 \%$$

$$\text{Finansinis svertas} = \frac{54825}{36175} = 1,52$$

Matoma, kad pritaikius kūrybinę apskaitą ir sumažinus minimalią savikainą iki lygio, kuris nesąlygotų reikšmingo finansinės informacijos iškraipymo, įmonės „B“ pelningumas būtų padidintas nuo 24,65% iki 26,35 % t.y. pokytis būtų 1,7 (26,35%-24,65%). Turto grąžos rodiklis pasikeistų dar mažiau - pokytis būtų 0,79 (14,48%-13,69%). Finansinis svertas sumažėtų taip pat nežymiai - 0,03 (1,52-1,55). Taigi, įmonės „B“ pavyzdys hipotezės taip pat nepatvirtino - apskaitos politikos pakeitimai neturėtų didelės įtakos įmonės finansiniams rodikliams ir informacijos vartotojų sprendimams.

3.3. Kūrybinės apskaitos taikymo įtaka įmonės veiklos rezultatams ateinančiais laikotarpiais

Kadangi finansinės informacijos vartotojai yra suinteresuoti ne tik įmonės einamųjų metų finansiniais rodikliais, bet jiems taip pat svarbu veiklos rezultatų kitimo tendencijos ateityje, verta panagrinėti, kaip kūrybinės apskaitos taikymas paveiktų įmonės veiklos rezultatus ateinančiuose laikotarpiuose.

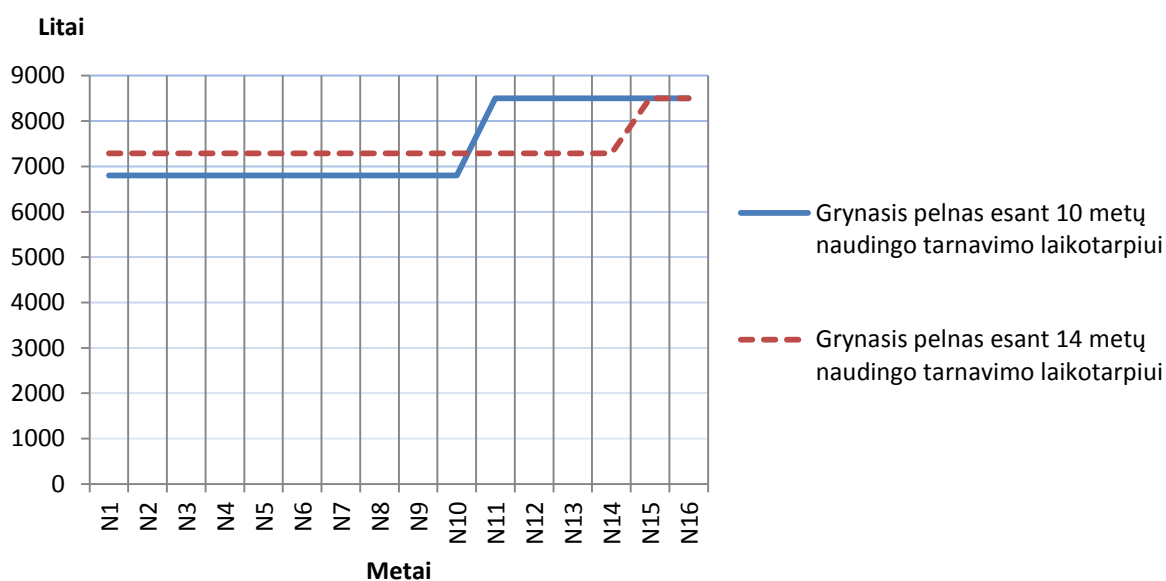
Tam yra pasirinktas įmonės „A“ pavyzdys (žr. 3.1. skyrių), kurios pajamos ir sąnaudos (neskaitant nusidėvėjimo) atitinkamai sudaro 50 000 ir 40 000 Lt kiekvienais metais. Taip pat įmonė „A“ turi ilgalaikio turto už 20 000 Lt, kuriam, esant pradinėmis sąlygomis, nustatytas 10 metų naudingo tarnavimo laikotarpis. Tokiu atveju, įmonė kiekvienais metais į sąnaudas nurašytų po 2 000 Lt. Pritaikius kūrybinę apskaitą ir nusidėvėjimo laikotarpį prailginus iki 14 metų, įmonė „A“ kiekvienais metais patirtų 1 429 Lt sąnaudų. 16 lentelėje parodyta, kokią įtaką naudingo tarnavimo laiko pakeitimas turėtų įmonės grynajam pelnui skirtingais laikotarpiais.

16 lentelė. Skirtingo naudingo tarnavimo laiko įtaka įmonės „A“ rezultatams ateinančiais laikotarpiais

Laikotarpis	Nuo N_1 metų iki N_{10} metų		Nuo N_{11} metų iki N_{14} metų		Nuo N_{15} metų iki N_n metų	
	Naudingo tarnavimo laikas (metais)	10	14	10	14	10
Pajamos	50000	50000	50000	50000	50000	50000
Sąnaudos	42000	41429	40000	41429	40000	40000
Iš jų nusidėvėjimo sąnaudos	2000	1429	-	1429	-	-
Grynasis pelnas	6800	7286	8500	7286	8500	8500

Remiantis 16 lentele, kūrybinės apskaitos taikymas siekiant padidinti pelną, norimus rezultatus duotų pirmuosius 10 metų, kuomet įmonės „A“ pelnas kitiems veiksniams nekintant būtų 486 Lt arba 7,13 % didesnis. Tačiau po 10 metų, jei naudingo tarnavimo laikas nebūtų pakeistas, įmonė būtų pilnai nudėvėjusi turtą ir nusidėvėjimo sąnaudos nebūtų skaičiuojamos. Tokiu atveju, N_{11} metais, įmonė uždirbtų 8500 Lt grynojo pelno, o jeigu laikotarpis būtų prailgintas, pelnas išsilaikytų toks pats – 7286 Lt. Taigi, laikotarpyje Nuo N_{11} metų iki N_{14} metų, kūrybinės apskaitos taikymas pelną sumažintų 14,28 %. O nuo N_{15} metų, abiem atvejais nudėvėjus turtą, rezultatas išsilygintų.

Grynojo pelno kitimo tendencijos esant 10 ir 14 metų naudingo tarnavimo laikotarpiui taip pat 7 paveikslėlyje pavaizduota grafiškai.



7 pav. Įmonės „A“ grynojo pelno kitimas esant skirtingiems naudingo tarnavimo laikotarpiams

Taigi, pasirinkus ilgesnį naudingo tarnavimo laikotarpį, įmonėje pirmaisiais metais mažesnė suma bus nurašyta į sąnaudas ir atitinkamai gaunamas didesnis pelnas, tačiau būtina įvertinti, kad vėlesniais laikotarpiais, toks rezultatų pagerinimas turės neigiamą poveikį įmonės pelnui. Tai parodo ir įmonės „A“ pavyzdys, kuomet nepritaikius kūrybinės apskaitos esant trumpesniai nusidėvėjimo laikotarpiui, turtas būtų greičiau nudėvėtas, todėl vėlesniais laikotarpiais būtų išvedamas didesnis pelnas, negu kūrybinės apskaitos pritaikymo atveju.

Taip pat, vertinant, kokią įtaką grynojo pelningumo rodikliui naudingo tarnavimo laiko keitimas turėtų laikotarpyje nuo N_{11} metų iki N_{14} metų, žemiau apskaičiuoti rodikliai:

$$\text{Grynasis pelningumas } N_{11} \text{ metais} \\ \text{nekeitus nusidėvėjimo laikotarpiu} = \frac{8500}{50000} \times 100\% = 17,00\%$$

$$\text{Grynasis pelningumas } N_{11} \text{ metais} \\ \text{keitus nusidėvėjimo laikotarpį} = \frac{7286}{50000} \times 100\% = 14,57\%$$

Taigi, jei įmonė ilgalaikiam turtui nekeistų nusidėvėjimo laikotarpio, grynas pelningumas nudėvėjus turtą laikotarpyje nuo N_{11} metų iki N_{14} metų būtų 17,00 %. Pritaikius kūrybinę apskaitą, pelningumas tame pačiame laikotarpyje būtų 14,75 %. Vadinasi, neigiamas pokytis sudarytų 2,43 (17,00% - 14,75%). Kadangi įtaką šiuo laikotarpiu yra ganėtinai akivaizdi, finansinės informacijos vartotojai turėtų atkreipti dėmesį į apskaitos politikos pakeitimus ir įvertinti jų tikslumą ir galimą įtaką vėlesniais laikotarpiais.

IŠVADOS

1. Literatūroje ne tik nėra vieningo kūrybinės apskaitos apibrėžimo, bet taip pat išsiskiria autorių požiūriai, ar kūrybinė apskaita yra teigiamas, ar neigiamas reiškinys apskritai. Apibendrinant įvairių autorių nuomones, kūrybinė apskaita – tai švelniausia manipuliacijų apskaitos informacija forma, kurios pagrindą sudaro galimybė rinktis iš skirtingų apskaitos metodų. Vienas iš pagrindinių kūrybinės apskaitos bruožų yra tas, kad kūrybinės apskaitos taikymas leidžia nepažeidžiant įstatymų daryti įtaką įmonės veiklos rezultatams ir formuoti norimą įvaizdį. Taip pat, kūrybinė apskaita yra nukreipta į finansinių ataskaitų rengėjų interesus, o ne į informacijos vartotojų poreikį gauti tikslią ir teisingą informaciją apie įmonės finansinę būklę.
2. Dagiausiai galimybių taikyti kūrybinę apskaitą yra turto srityje. Įmonė, norėdama padidinti pelną, galėtų taikyti tokius su ilgalaikiu turtu susijusius apskaitos metodus: rinktis tiesinį nusidėvėjimo metodą, ilginti nusidėvėjimo laikotarpį, didinti likvidacinę vertę bei mažinti minimalią ilgalaikio turto savikainą, taip pat ilgalaikio turto savikainą didinti remonto ir rekonstravimo darbų verte, išlaidas pripažinti tyrimo išlaidomis bei didesnę dalį išlaidų priskirti pasigaminimo savikainai. Nuo to, koks apskaitos metodas bus parinktas, priklausys turto vertė įmonės balanse, įmonės sąnaudos bei grynasis pelnas pelno (nuostolio) ataskaitoje. Kapitalo ir įsipareigojimų apskaita pateikia mažiau alternatyvų, tačiau nuo jų taip pat priklauso įmonės įsipareigojimų, nepaskirstyto pelno (nuostolio) bei grynojo pelno dydis.
3. Siekiant įvertinti, kokią įtaką kūrybinės apskaitos taikymas gali turėti įmonės finansiniams rodikliams reikšmingai neiškraipant finansinės informacijos, buvo remtasi dviejų hipotetinių įmonių („A“ ir „B“) pavyzdžiais, apibrėžus 7,5 % nuo grynojo pelno bei 1,32 % nuo turto reikšmingumo lygmenis. Įmonės „A“ pavyzdys parodė, kad pasirinkto reikšmingumo ribose, kūrybinės apskaitos pritaikymas turėtų nežymią įtaką įmonės finansiniams rodikliams: pelningumo rodiklis padidėtų nuo 13,60% iki 14,57%, turto grąžos – nuo 14,17% iki 15%, o finansinį svertą tai leistų sumažinti tik nuo 0,70 iki 0,69. Įmonės „B“ pavyzdys taip pat parodė, kad kūrybinės apskaitos taikymas, reikšmingai neiškraipant finansinės informacijos, neženkliai pakeistų įmonės finansinius rodiklius: pelningumas būtų padidintas nuo 24,65% iki 26,35%, turto grąžos rodiklis pasikeistų dar mažiau – nuo 13,69% iki 14,48%, o finansinis svertas sumažėtų taip pat nežymiai - nuo 1,55 iki 1,52. Taigi, nagrinėti pavyzdžiai parodė, kad pritaikius kūrybinę apskaitą, nesąlygojant reikšmingų informacijos iškraipymų, finansinių rodiklių pokyčiai būtų nedideli (didžiausias gautas absoliutus pokytis įmonės „B“ pelningumui yra 1,7). Vadinasi, darbo hipotezės, kad kūrybinės apskaitos taikymas leidžia daryti įtaką

įmonės veiklos rezultatams reikšmingai neiškraipant finansinės informacijos, patvirtinti negalima, nes norint daryti didesnį poveikį rodikliams būtų neišvengiama finansinės informacijos iškraipymų. Taip pat, įvertinus, kokią įtaką įmonės „A“ rezultatams kūrybinės apskaitos taikymas turėtų ilgalaikiame laikotarpyje, nustatyta, kad po 11 metų, pritaikius kūrybinę apskaitą, pelningumas būtų 14,75%, o nepritaikius - 17,00% (absoliutus pokytis yra -2,25). Taigi neigiamas kūrybinės apskaitos taikymo poveikis įmonės finansiniams rodikliams tam tikru laikotarpiu ateityje būtų ženklėsnis negu teigiamas pirmaisiais kūrybinės apskaitos taikymo metais.

4. Rekomendacijos:

- finansinės informacijos vartotojams rekomenduojama atkreipti dėmesį į apskaitos politikos pakeitimus, įvertinti jų tikslingumą ir galimą įtaką vėlesniais laikotarpiais;
- rekomenduojama konkretinti verslo apskaitos standartų nuostatas, leidžiančias įmonės rinktis tarp alternatyvių apskaitos metodų ar detalizuoti apskaitymo tvarką apskaitos politikoje, siekiant mažinti galimybes piktnaudžiauti pasirinkimo laisve.

ANOTACIJA LIETUVIŲ IR ANGLŲ KALBOMIS

Deveikytė K. Kūrybinės apskaitos taikymo įtaka įmonės veiklos rezultatams / Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovas prof. dr. G. Černius. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2014. – 62 p.

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išnagrinėta kūrybinės apskaitos samprata, skirtingų apskaitos metodų taikymo ryšys su įmonės pelnu bei išanalizuota kūrybinės apskaitos metodų taikymo įtaka įmonių finansiniams rodikliams pasirinkto reikšmingumo ribose. Pirmoji dalis skirta teoriniams kūrybinės apskaitos aspektams nagrinėti bei taikymo galimybėms aptarti. Antrame skyriuje aprašyta tyrimo metodologija: aptarti praktinėje dalyje taikomi kūrybinės apskaitos metodai, finansiniai rodikliai, apibrėžtas reikšmingumo lygmuo bei sudarytas tyrimo modelis. Trečiame skyriuje analizuojama, kokią įtaką įmonių finansiniams rodikliams turėtų kūrybinės apskaitos taikymas reikšmingai neiškraipant informacijos, bei įvertinta kūrybinės apskaitos taikymo įtaką įmonės pelningumui vėlesniais laikotarpiais.

Pagrindiniai žodžiai: manipuliacijos apskaitoje, kūrybinė apskaita, apskaitos politika, reikšmingumas.

Deveikytė K. Creative accounting and its influence on financial results / Master's Work in Financial Management. Supervisor prof. dr. G. Černius. – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2014. - 62 p.

ANOTATION

The final Master's thesis examined the concept of creative accounting, the relationship of application of different accounting methods with corporate profit, and analyzed the influence of application of creative accounting methods on corporate financial indicators within the limits of the selected materiality. The first part is dedicated for examination of theoretical aspects of creative accounting and application possibilities. The second chapter describes research methodology: creative accounting methods, applied in the practical part, and financial indicators are discussed, materiality level is defined, and research model is presented. The third chapter analyzes the influence of application of creative accounting without significant distortion of information on corporate financial indicators, and assesses the impact of application of creative accounting on corporate profitability during subsequent periods.

Key words: accounting manipulations, creative accounting, accounting policy, materiality.

SANTRAUKA LIETUVIŲ KALBA

Deveikytė K. Kūrybinės apskaitos taikymo įtaka įmonės veiklos rezultatams / Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovas prof. dr. G. Černius. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2014. – 62 p.

SANTRAUKA

Magistro darbo tema yra aktuali, nes finansinės ataskaitos – tai pagrindinis informacijos šaltinis apie įmonės finansinę būklę, todėl šiuolaikinėse rinkos sąlygose, norint patenkinti informacijos vartotojų lūkesčius, įmonės suinteresuotos naudotis kūrybinės apskaitos teikiamomis galimybėmis – rinktis tokius apskaitos metodus, kurie leistų formuoti veiklos rezultatus norima linkme. Toks kūrybinės apskaitos taikymas išlieka vienas prieštaringiausių reiškinų buhalterinės apskaitos srityje, apie kurį plačiai diskutuojama pastarojo dešimtmečio literatūroje, tačiau sutarimo, kaip kūrybinė apskaita turėtų būti apibrėžiama, ir bendros nuomonės, ar jos taikymas turėtų būti toleruotinas, vis dar nėra.

Tyrimo problema – kokią įtaką kūrybinės apskaitos taikymas gali turėti įmonės veiklos rezultatams?

Tyrimo objektas – kūrybinės apskaitos taikymas.

Tyrimo tikslas – išanalizuoti kūrybinės apskaitos sampratą, taikymo ypatumus ir įvertinti, kokią įtaką kūrybinės apskaitos taikymas gali turėti įmonės veiklos rezultatams reikšmingai neiškraipant finansinės informacijos.

Siekiant įgyvendinti numatytą tikslą, išsikelti šie **tyrimo uždaviniai**:

- išnagrinėjus kūrybinės apskaitos sampratą apibrėžti pagrindinius jos bruožus;
- išanalizuoti kūrybinės apskaitos metodus ir taikymo galimybes;
- įvertinti, kokią įtaką kūrybinės apskaitos taikymas gali turėti įmonės finansiniams rodikliams reikšmingai neiškraipant finansinės informacijos.

Tyrimo hipotezė - taikant kūrybinės apskaitos metodus galima daryti įtaką įmonės veiklos rezultatams bei finansiniams rodikliams reikšmingai neiškraipant finansinės informacijos.

Šiame darbe taikyti **metodai**: mokslinės literatūros analizė, lyginamoji analizė, modeliavimas, lyginamasis istorinis metodas.

Tyrimo rezultatai. Magistro baigiamajame darbe apibendrintos įvairių autorių pateiktos kūrybinės apskaitos sampratos ir apibrėžti pagrindiniai kūrybinės apskaitos bruožai. Taip pat teorinėje

dalyje atlikta įstatymų nuostatų peržvalga, kuri leido pagrįsti teiginį, kad kūrybinės apskaitos taikymas neprieštarauja teisės aktams. Metodologinėje dalyje susidarytas tyrimo modelis, kurio pagrindu praktinėje dalyje nagrinėta kūrybinės apskaitos įtaka įmonių veiklos rezultatams. Atliktas tyrimas parodė, kad kūrybinės apskaitos pritaikymas, nesąlygojantis reikšmingų informacijos iškraipymų, turėtų neženkliai įtaką pasirinktų įmonių finansiniams rodikliams. Taigi, tyrimo hipotezė, kad taikant kūrybinės apskaitos metodus galima daryti įtaką įmonių finansiniams rodikliams, nepasitvirtino. Tačiau, tyrimas taip pat parodė, kad kūrybinės apskaitos pritaikymas turėtų ženklų neigiamą poveikį įmonės pelningumui ateityje.

Darbo struktūra. Darbą sudaro teorinė, metodologinė ir praktinė dalis. Teorinėje dalyje nagrinėjama kūrybinės apskaitos samprata, metodai ir jų ryšys su įmonės pelnu. Metodologinėje dalyje susidarytas tyrimo modelis. Praktinėje dalyje analizuojama, kokią įtaką įmonių finansiniams rodikliams turėtų kūrybinės apskaitos taikymas pasirinkto reikšmingumo ribose.

SANTRAUKA ANGLŲ KALBA

Deveikytė K. Creative accounting and its influence on financial results / Master's Work in Financial Management. Supervisor prof. dr. G. Černius. – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2014. - 62 p.

SUMMARY

The theme of Master's thesis is relevant as financial statements are the main source of information on corporate financial condition, therefore, under current market conditions, in order to meet the information expectations of consumers, the companies are interested in using the possibilities, provided by creative accounting, i.e., to choose the accounting methods, which would allow formation of the performance results in the desired direction. This application of creative accounting remains one of the most controversial phenomena in the field of accounting, being widely discussed in the literature of the recent decade, however, there is no consensus on how creative accounting should be defined, and there is no general opinion on whether its application should be tolerated.

The problem of research – what influence might be had by application of creative accounting on corporate performance indicators?

The object of research – application of creative accounting.

The aim of research – to analyze the concept of creative accounting, the peculiarities of its application, to assess the possible influence of application of creative accounting on corporate performance indicators without significant distortion of financial information.

Seeking to achieve the aforementioned aim, the following **objectives of research** were set:

- after analyzing the concept of creative accounting, to define its key characteristics;
- to analyze the methods of creative accounting and its application possibilities;
- to assess the possible influence of application of creative accounting on corporate performance indicators without significant distortion of financial information.

Hypothesis of research – by applying the methods of creative accounting it is possible to influence the corporate performance results and financial indicators without significant distortion of financial information.

The following **methods** were applied in this paper: analysis of scientific literature, modelling, and comparative historical method.

The results of research. The final Master's thesis generalizes the concepts of creative accounting, presented by various authors, and defines the key characteristics of creative accounting. The theoretical part reviews the laws and provisions, leading to justification of claim that application of creative accounting does not conflict with legislation. The methodological part presents the research model, on the basis of which the influence of creative accounting on corporate performance indicators is analyzed in the practical part. The research revealed that adaptation of creative application, which does not cause any significant distortion of information, would be characterized by insignificant influence on financial indicators of the selected companies. Thus, hypothesis that by applying the methods of creative accounting it is possible to influence the corporate performance results was not confirmed. However, the research also demonstrated that application of creative accounting would have a significant negative impact on future profitability.

The structure of thesis. The paper consists of theoretical, methodological and practical part. The theoretical one analyzes the concept, methods of creative accounting, and their relationship with corporate profit. The methodological part presents the research model. The practical part analyzes the possible influence of application of creative accounting on corporate financial indicators within the limits of the selected materiality.

LITERATŪRA

1. **Adomavičiūtė I.** Verslo finansavimo šaltinių įtaka kapitalo pelningumui, 2006. URL:- [http://www.vlvk.lt/private/Vadybos%20turiniai/Vadyba_3\(16\).pdf](http://www.vlvk.lt/private/Vadybos%20turiniai/Vadyba_3(16).pdf) [žiūrėta 2014 10 05]
2. **Audsabumrungrat J., Pornupatham S.** The impact of mechanical guidance and justification requirement on judgment of auditors of different ranks in materiality determination // Global Conference on Business & Finance Proceedings, 2012, Vol. 7 Issue 1, p. 302-3011.
3. **Audito ir apskaitos tarnyba.** 1-asis verslo apskaitos standartas „Finansinė atskaitomybė“, 2012.
4. **Audito ir apskaitos tarnyba.** 12-asis verslo apskaitos standartas „Ilgalaikis materialusis turtas“, 2013.
5. **Bagdžiūnienė V.** Finansinių ataskaitų analizė. – Vilnius: VšĮ Conto Litera, 2013. – 77-106 p. – ISBN 978-609-95253-5-8
6. **Balabonienė I., Večerskienė G.** Atsargų apskaitos ypatumai // Contemporary Issues in Business, Management and Education. - Vilnius: Technika, 2011, p. 26-40, ISBN 9786094570155.
7. **Balaciu D., Cosmina M. P.** Creative accounting – players and their gains and loses // The Journal of the Faculty of Economics, 2010, p. 813-819. URL: - <http://anale.steconomieuoradea.ro/volume/2010/n2/129.pdf> [Žiūrėta 2014-06-05]
8. **Balaciu D., Cosmina M. P.** Is creative accounting a form of manipulation? // Annals of the University of Oradea, Economic Science Series, 2008, vol. 17 issue 3, p. 935-940. <http://steconomie.uoradea.ro/anale/volume/2008/v3-finances-banks-accountancy/172.pdf> [žiūrėta 2013 11 16].
9. **Beneish M. D.** Earnings management: A Perspective // Managerial Finance, 2001, Vol. 27, p. 3-17.
10. **Blake J., Bond. R. et al.** The ethics of creative accounting some spanish evidence // Business Ethics, 2000, vol. 9, no. 3, p. 136–142.
11. **Budeanu M.** Research and development as fertile ground for creative accounting // Metalurgia International, 2012, vol. 17 Issue 2, p. 146 – 148.
12. **Cucui I. et al.** Audit risk, materiality and the professional judgment of the auditor // Recent advances in business administration, University of Cambridge, 2010. - ISBN: 978-960-474-161-8. – URL <http://www.wseas.us/e-library/conferences/2010/Cambridge/ICBA/ICBA-10.pdf> [žiūrėta 2014 06 15]
13. **Comptroller and Auditor General of India.** Determining Materiality // Risk Based Audit Approach Session 2.1.

14. **Dafinescu V.** ir kt. Accounts manipulation // Annals. Economic Science Series / Faculty of Economics Tibiscus University of Timișoara. – Timișoara, 2011, Vol. XVII, p. 761 – 765. - ISSN. 1582 – 6333. – URL <http://fse.tibiscus.ro/anale/Lucrari2011/119.pdf> [Žiūrėta 2014-06-04]
15. **Dauskurdas V., Kecorytė D.** Buhalterija: vadovo ir buhalterio atsakomybė. – Vilnius: Pačiolis, 2006. – p. 52-60. – ISBN 9955-04-164-1.
16. **Europos tarybos direktyva, dėl tam tikrų tipų bendrovių metinių atskaitomybių**, 1978. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:17:01:31978L0660:LT:PDF> [žiūrėta 2013 11 16].
17. **Isa T.** Impacts and Losses Caused By the Fraudulent and Manipulated Financial Information on Economic Decisions // Review of International Comparative Management. – 2011, Vol. 12, Issue 5, p. 929-939. – URL <http://www.rmci.ase.ro/no12vol5/08.pdf> [Žiūrėta 2014-06-04]
18. **Jatkūnaitė D ir kt.** Case study of the accounting policy formation at agricultural holdings in Lithuania // Economics and rural development, 2006, Vol, 2, No. 2, p. 28-38. - ISSN 1822-3346.
19. **Jones M.** Creative Accounting. Fraud and International Accounting Scandals. USA – John Wiley & Sons, 2011, p.1-11, ISBN: 978-1-119-97862-6.
20. **Kalčinskas G.** Buhalterinės apskaitos pagrindai. – Vilnius: Pačiolis, 2010. – 888 p. – ISBN 978-9955-04-216-7.
21. **Kalčinskas G., Deveikis G.** Kaip save pateikti: bendrieji principai ir ilgalaikio turto kūrybinės apskaitos metodų galimybės // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. – Vilnius. – 2010 (1) Nr. 7-8, p. 24-32. – ISSN 1392-3722.
22. **Kalčinskas G., Deveikis G.** Kaip save pateikti: atsargų ir finansinio turto kūrybinės apskaitos metodų galimybės// Apskaitos ir mokesčių apžvalga. – Vilnius. – 2010 (2) Nr. 10, p. 26-31. – ISSN 1392-3722.
23. **Kalčinskas G., Deveikis G.** Kaip save pateikti: finansinių ataskaitų rodiklių palankesnio kūrybinės apskaitos metodai galimybės // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. – Vilnius. – 2010 (3) Nr. 6, p. 3-8. – ISSN 1392-3722.
24. **Kalčinskas G., Deveikis G.** Kaip save pateikti: nuosavo kapitalo ir dotacijų kūrybinės apskaitos metodų galimybės. – Vilnius. – 2011 (1) Nr. 1, p. 3-9. – ISSN 1392-3722.
25. **Kalčinskas G., Deveikis G.** Kaip save pateikti: įsipareigojimų kūrybinės apskaitos metodų galimybės. – Vilnius. – 2011 (2) Nr. 2, p. 14- 18. – ISSN 1392-3722.
26. **Kaminski R.** Creative accounting does not need to equal falsification of accounts // Economics world, 2014, vol. 2, no. 4, p. 272-279. – ISSN 2328-7144.

27. **Lakis V.** Manipuliacijų finansine informacija būdai ir pasekmės // Business, management and education, 2010. – URL http://leidykla.vgtu.lt/conferences/BME_2010/001/index.htm [žiūrėta: 2013 11 10]
28. **Lakis V.** Informacijos apie įmonę iškraipymo būdai ir padariniai // Informacijos mokslai, 2009, p. 31-47. – ISSN 1392–0561. – URL <http://archive.minfolit.lt/arch/21501/21989.pdf> [žiūrėta: 2013 11 10]
29. **Lakis V.** Finansinių ataskaitų klastojimas – rinkos ekonomikos ir globalizacijos procesų palydovas // Ekonomika, 2008, Nr. 82, p. 91-103. – ISSN 1392-1258.
30. **Lietuvos Respublikos Baudžiamasis kodeksas**, Žin., 2000, Nr. 89-2741.
31. **Lietuvos Respublikos Administracinių teisės pažeidimų kodeksas**, Žin., 1985, Nr. 1-1.
32. **Mackevičius J.** Audito teorija ir praktika: monografija. – Vilnius: AB „Spauda“, 1999. – 700 p. – ISBN 9986-795-05-2
33. **Marilena Z, Corina I.** Embellishment of Financial Statements Through Creative Accounting Policies and Options // World Conference on Business, Economics and Management, 2012, vol. 62, p. 347–351.
34. **McKee T. E., Eilifsen A.** Current materiality guidance for auditors // The CPA Journal, 2000, Vol.70, no. 7, p. 54-57.
35. **McWall D.** Materiality and its Practicalities, 2012. – URL <http://www.cpaireland.ie/docs/default-source/Students/Study-Support/P1-Auditing/materiality-and-its-practicalities.pdf?sfvrsn=0> [žiūrėta: 2014 06 18].
36. **Moldovan R. L. et al.** Fighting the enemy of fair view principle – getting to know creative accounting // Analele Stiintifice ale Universitatii "Alexandru Ioan Cuza" din Iasi, 2010, no. 7, p. 51-52. <http://anale.feaa.uaic.ro/anale/resurse/ctb5moldovan.pdf> [žiūrėta: 2013 11 12].
37. **Momani M.A.A ir Obeidat M.I.** The Effect of Auditors' Ethics on Their Detection of Creative Accounting Practices: A Field Study // International Journal of Business & Management, 2013, Vol. 8, No. 13, p. 118-123. ISSN 1833-8119
38. **Mumford C. W., Comiskey E.** The financial numbers game: detecting creative accounting practices. USA - John Wiley & Sons, 2002, p. 1-16. - ISBN - 0-471-37008-8.
39. **Paukštienė I.** Auditas: vadovėlis. Klaipėda. Viešojo įstaiga socialinių mokslų kolegija, 2012. – 112-115 p. URL http://www.esparama.lt/es_parama_pletra/failai/ESFproduktai/2012_Auditas.-pdf [žiūrėta 2014 06 15]
40. **Porter G. A., Norton C. L.** Financial accounting: the impact on decision makers. - Thomson/South-Western, 2004. – 743 p.

41. **Rudžionienė K.** Finansinės apskaitos teorijos: monografija. – Vilnius, Vilniaus universitetas, Vilniaus universiteto leidykla, 2012. – p. 197-244. – ISBN 978-609-459-091-7.
42. **Socol A.** Materiality in the Context of an Audit between Professional Judgment and Subjectivism // *Annals of the University of Petrosani, Economics*, 2008, vol. 8, issue 2, p. 209-216
43. **Stolowy H., Breton G.** A framework for the classification of accounts manipulations // *HEC Accounting & Management Control Working Paper*, 2000, No. 708, p. 93. – URL: <http://www.hec.fr/var/corporate/storage/original/application/d95ea6397561258d767521bb790d1fcc.pdf> [žiūrėta 2014-06-05]
44. **Tarptautinių audito ir užtikrinimo standartų valdyba.** 320-asis tarptautinis audito standartas. Reikšmingumas planuojant ir atliekant auditą, 2009.
45. **Tarptautinė buhalterijų federacija.** Tarptautinių audito standartų taikymo atliekant mažų ir vidutinių audito įmonių auditą vadovas, II tomas – praktiniai mokymai, 2013. - ISBN: 978-1-60815-099-1
46. **Tarptautinių žodžių žodynas.** Vyriausioji enciklopedijų redakcija, 1985. – Vilnius. – 303 p., 297p.
47. **Uşurelu V. U ir kt.** Accounting ethics – responsibility versus creativity // *Annals of the University of Petroşani, Economics*, 2010, Vol. 10 Issue 3, p. 349-356. – URL <http://www.upet.ro/anale/economie/pdf/20100337.pdf> [žiūrėta 2014-06-05]
48. **Valančiūtė A.** Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo finansinės ir mokestinės apskaitos suderinimo problemos // Studentų mokslinės konferencijos Jaunasis mokslininkas 2007 straipsnių rinkinys, 2007. – URL http://jaunasis-mokslininkas.asu.lt/smk_2007/apskaita/Valanciute_Aurelija.pdf [žiūrėta 2014-10-16]
49. **Valužis K.** Apskaitos sistema: metinės atskaitomybės sudarymas. – Vilnius: UAB „Viltis“, 2000,- p. 584. – ISBN 9986-454-44-1
50. **Verslo apskaitos standartai: kaip juos taikyti praktiškai.** – Vilnius: Pačiolis, 2005. – 192 p.
51. **Viešoji įstaiga Audito ir apskaitos tarnyba.** Verslo apskaitos standartai ir metodinės rekomendacijos, 2011.
52. **Vladu, A. B. at al.** How much creativity is in the area of creative accounting? // *Review of Business Research*, 2012, vol. 12, no. 2, p. 157-162.

PRIEDAI

ĮMONĖS „A“ BALANSAS IR PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITA
NEPRISKAIČIAVUS NUSIDĖVĖJIMO

1 PRIEDAS

1 lentelė. Įmonės „A“ pelno (nuostolių) ataskaita nepriskaičius nusidėvėjimo

	<i>N_I</i> metai
Pajamos	50000
Sąnaudos	40000
PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ	
APMOKESTINIMĄ	10000
Pelno mokestis	1500
GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	8500

2 lentelė. Įmonės „A“ balansas nepriskaičius nusidėvėjimo

	<i>N_I</i> metai
Ilgalaikis turtas	20000
Trumpalaikis turtas	30000
TURTAS IŠ VISO	50000
Nuosavas kapitalas	21500
Nepaskirstytasis pelnas	8500
NUOSAVAS KAPITALAS IŠ VISO	30000
Įsipareigojimai	20000
NUOSAVAS KAPITALAS IR	
ĮSIPAREIGOJIMAI IŠ VISO	50000

ĮMONĖS „B“ BALANSAS IR PELNO (NUOSTOLIŲ) ATASKAITA PRIEŠ TURTO
PIRKIMĄ

1 lentelė. Įmonės „B“ pelno (nuostolių) ataskaita prieš turto pirkimą

	<i>N₁ metai</i>
Pajamos	50000
Sąnaudos	30000
<hr/>	
PELNAS (NUOSTOLIAI) PRIEŠ	
APMOKESTINIMĄ	20000
Pelno mokestis	3000
<hr/>	
GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIAI)	17000

2 lentelė. Įmonės „B“ balansas prieš turto pirkimą

	<i>N₁ metai</i>
Ilgalaikis turtas	60000
Trumpalaikis turtas	30000
<hr/>	
TURTAS IŠ VISO	90000
Nuosavas kapitalas	23000
Nepaskirstytasis pelnas	17000
NUOSAVAS KAPITALAS IŠ VISO	40000
Įsipareigojimai	50000
<hr/>	
NUOSAVAS KAPITALAS IR	
ĮSIPAREIGOJIMAI IŠ VISO	90000