

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
FINANSŲ INSTITUTAS**

AUDRONĖ BUTVIDAITĖ

**MANIPULIACIJOS APSKAITOJE IR JŲ ĮTAKA
ĮMONĖS REZULTATAMS**

Magistro baigiamasis darbas

**Vadovas
prof. G. Černius**

VILNIUS, 2017

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
FINANSŲ INSTITUTAS

MANIPULIACIJOS APSKAITOJE IR JŲ ĮTAKA
ĮMONĖS REZULTATAMS

Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 621N30005

Vadovas

(parašas) prof. G. Černius

2017 05 02

Atliko

FVmis1-01 gr. stud.

(parašas) A. Butvidaitė

2017 05 02

VILNIUS, 2017

TURINYS

ĮVADAS	7
1. MANIPULIACIJŲ APSKAITOJE KONCEPCIJA	9
1.1. Manipuliacijų buhalterinėje apskaitoje samprata	9
1.2. Kūrybinės apskaitos esmė ir jos rūšys	16
1.3. Manipuliacinės kūrybinės apskaitos tikslai ir taikymo būdai	20
1.4. Manipuliacinės kūrybinės apskaitos naudojimo pasekmės	26
2. TYRIMO METODOLOGIJA	29
3. MANIPULIACIJŲ APSKAITOJE IR JŲ ĮTAKOS ĮMONĖS REZULTATAMS TYRIMAS	41
3.1 Įmonės veiklos rezultatų identifikavimas	41
3.2 Manipuliacijų įtaka įmonės veiklos rezultatams	45
IŠVADOS	53
PASIŪLYMAI	55
LITERATŪRA	56
ANOTACIJA	60
ANNOTATION	61
SANTRAUKA	62
SUMMARY	63
PRIEDAI	64

LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė. Kūrybinės apskaitos apibrėžimai	17
2 lentelė. Pozityvioji ir manipuliacinė kūrybinė apskaita	18
3 lentelė. Lūkesčiai pagal interesų grupes	21
4 lentelė. Manipuliacinė kūrybinė apskaita.....	22
5 lentelė. Manipuliacinės kūrybinės apskaitos sritys ir būdai.....	23
6 lentelė. Buhalterinės apskaitos klasifikavimas	31
7 lentelė. Pelno mokesčio apskaičiavimo taisyklių įtaka įmonės apskaitos politikai	32
8 lentelė. Informacijos apie pajamas iškraipymo būdai.....	34
9 lentelė. Informacijos apie sąnaudas iškraipymo būdai	35
10 lentelė. Bendrojo trumpalaikio mokumo įvertinimas pagal vertinimo lygius.....	38
11 lentelė. UAB „X įmonės“ finansiniai rodikliai	41
13 lentelė. Ilgalaikio materialiojo turto apskaitos metodų įtaka balanso straipsniams	46
14 lentelė. Ilgalaikio materialiojo turto apskaitos metodų įtaka pelno (nuostolio) ataskaitos straipsniams.....	48
15 lentelė. Ilgalaikio materialiojo turto apskaitos metodų įtaka finansinių ataskaitų straipsniams.....	49

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1 pav. Manipuliavimo finansinės apskaitos informacija būdai	10
2 pav. Manipuliavimo finansinės apskaitos informacija tyčiniai ir netyčiniai būdai.....	14
3 pav. Įmonės apskaitos politikos struktūra.....	29
4 pav. Duomenų apie ilgalaikio ir trumpalaikio turto iškraipymo būdai.....	32
5 pav. Įsipareigojimų slėpimo būdai	34

PRIEDŲ SĄRAŠAS

1 PRIEDAS	65
2 PRIEDAS	66

IVADAS

Šiandieninių ekonominių krizių akiratyje, įmonių finansininkai yra priversti ieškoti būdų, kaip išlaikyti įmonės padėtį stabilia, konkurencingą ir patrauklią investuotojams. Teisingai parinkta verslo apskaitos politika, metodai gražinantys įmonės rezultatus, metodai mažinantys įmonės mokesčius, visa tai yra naudojama, tačiau ar visada teisinga tai daryti? Analizuodami finansines ataskaitas, tiek vidiniai, tiek išoriniai vartotojai priima sprendimus, kurie lemia daugelio veiksnių likimą, neretai sprendimai, priimti remiantis neteisinga informacija iškraipo rinką, kelia grėsmę kapitalo vystymuisi, pakerta investuotojų pasitikėjimą ir netgi gali privesti visą šalį prie bankroto.

Manipuliacijos apskaitoje yra nagrinėjamos kaip globalus reiškinys, ir nėra tipiškas tik vienai ar kitai šaliai. Manipuliavimo finansine informacija problema yra daugialypė - vienaip gali būti manipuluojama pateikiant informaciją akcininkams, kitaip galimiems investuotojams, dar kitaip visuomenei ir valdžios institucijoms. Bet visais atvejais manipuliacijos tikslas yra pateikti tokius rezultatus, kokius pageidauja matyti informacijos vartotojai.

Temos aktualumas. Pagrindinius duomenis apie įmonę galima rasti jos finansinėse ataskaitose. Finansinių ataskaitų informacija reikalinga informacijos išorės vartotojams (bankams, kreditoriams, Mokesčių inspekcijai, audito įmonėms, statistikos įstaigoms ir kt.) Jie analizuodami finansinių ataskaitų duomenis priima tam tikrus ekonominius sprendimus, kurie priimti remiantis neteisinga informacija patys tampa neteisingi.

Siekiant užtikrinti informacijos apie įmonės palyginamumą ir patikimumą, atskirose šalyse ir tarptautiniu mastu yra patvirtinti jos rengimo standartai bei kiti normatyviniai aktai. Informacijos patikimumą vykdo įvairios valstybės kontrolės ir priežiūros komisijos, dėl finansinių ataskaitų klastojimo yra numatyta administracinė ir baudžiamoji atsakomybė, nepaisant to, manipuliacijos apskaitoje yra dažnos, dėl to kyla skandalai, rinkos iškraipymai, kurie pagilina ekonomines krizes.

Problema. Nagrinėjant manipuliacijų apskaitoje temą susiduriama su dilema ar manipuliacijos apskaitoje tai nusikaltimas ar tik klaidingas finansinių faktų interpretavimas. Labai svarbu neperžengti ribos tarp kaip įmanoma gražesnio rezultatų ir klaidinančio ataskaitų atvaizdavimo, nes toks elgesys gali privesti prie teisės aktų pažeidimo. Palankesnių metodų taikymas gali sumenkinti vėlesnių laikotarpių rezultatus, tuo tarpu ateities rezultatus gali pagražinti, tačiau vienu rodikliu pagražinimas įtakoja kitus ir visa tai atsispindi turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų bei veiklos rezultatų atvaizdavime.

Tyrimo objektas – manipuliacijos apskaitoje ir jų įtaka įmonės rezultatams.

Tyrimo tikslas – atlikti manipuliacijų taikymo apskaitoje teorinę analizę, bei įvertinti manipuliacijų apskaitoje įtaką įmonės rezultatams.

Tyrimo uždaviniai:

1. Išnagrinėti manipuliacijų sampratą buhalterinės apskaitos kontekste.
2. Išsiaiškinti manipuliacijų apskaitoje rūšis.
3. Išanalizuoti manipuliacijų apskaitoje veikimo principus, taikymo sritis ir būdus.
4. Išskirti manipuliacijų apskaitoje įtaką įmonės rezultatams.
5. Išnagrinėti konkretų manipuliacijų apskaitoje pavyzdį, bei įvertinti įmonės finansines ataskaitas.
6. Įvertinti manipuliacijų apskaitoje įtaką įmonės veiklos rezultatams

Hipotezės

1. Manipuliacijų apskaitoje rezultatai būna teigiami tik trumpame laikotarpyje.

Tyrimo metodai:

1. Mokslinės literatūros ir publikacijų apie manipuliacijas apskaitoje analizė, teisinių aktų reglamentuojančių finansinę veiklą analizė.
2. Statistinių duomenų analizė.
3. Finansinių ataskaitų analizė ir vertinimas.

1. MANIPULIACIJŲ APSKAITOJE KONCEPCIJA

Šiandieniniame informaciniame amžiuje, kuriame visuomenė kasdien priima naują informaciją, o laiko jai atsirinkti ir išanalizuoti nepakanka, greičiau ir paprasčiau priimama pateikiama jau apdorota informacija, formuojanti mūsų nuomonę ir požiūrį. Pasitikint gaunamos informacijos teisingumu ir nesistengiant jos vertinti kritiškai, sukuriama terpė manipuliacijai. Manipuliacija naudojama visose visuomenės gyvenimo srityse: kasdieniniame gyvenime, literatūroje, politikoje, žiniasklaidoje, reklamoje, taip pat ir buhalterinėje apskaitoje.

Dabartinės globalios ekonomikos rinkos sąlygomis tiek Lietuvoje tiek pasaulyje klaidos ir apgaulės apskaitoje yra pakankamai dažnas reiškinys. Tai dažniausiai būna susiję su geresnių rezultatų apie įmonę pateikimu suinteresuotiems vartotojams. Klaidų ir apgaulių buvimas finansinėje informacijoje sumažina pasitikėjimą šia informacija, taip pat gali įtakoti ir pasitikėjimą auditu.

Įmonės finansinės ataskaitos yra pagrindinis informacijos šaltinis apie jos turta, kapitalą, įsiskolinimus, pelną, pinigų srautus. Remdamiesi finansinių ataskaitų duomenimis išorės vartotojai priima įvairius sprendimus dėl akcijų įsigijimo, kreditų suteikimo, partnerystės ir panašiai. Finansinės ataskaitos tvarkymą ir finansinių ataskaitų rengimo tvarką griežtai reglamentuoja šalių įstatymai, standartai, tarptautiniai ataskaitos standartai, tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai.. Tačiau pasitelkiant įvairius metodus šia informacija galima manipuliuoti, todėl šiame skyriuje nagrinėjamos apgaulės ir klaidos buhalterijoje, manipuliacijos buhalterinėje apskaitoje, jų rūšys, taikymo sritys ir priežastys.

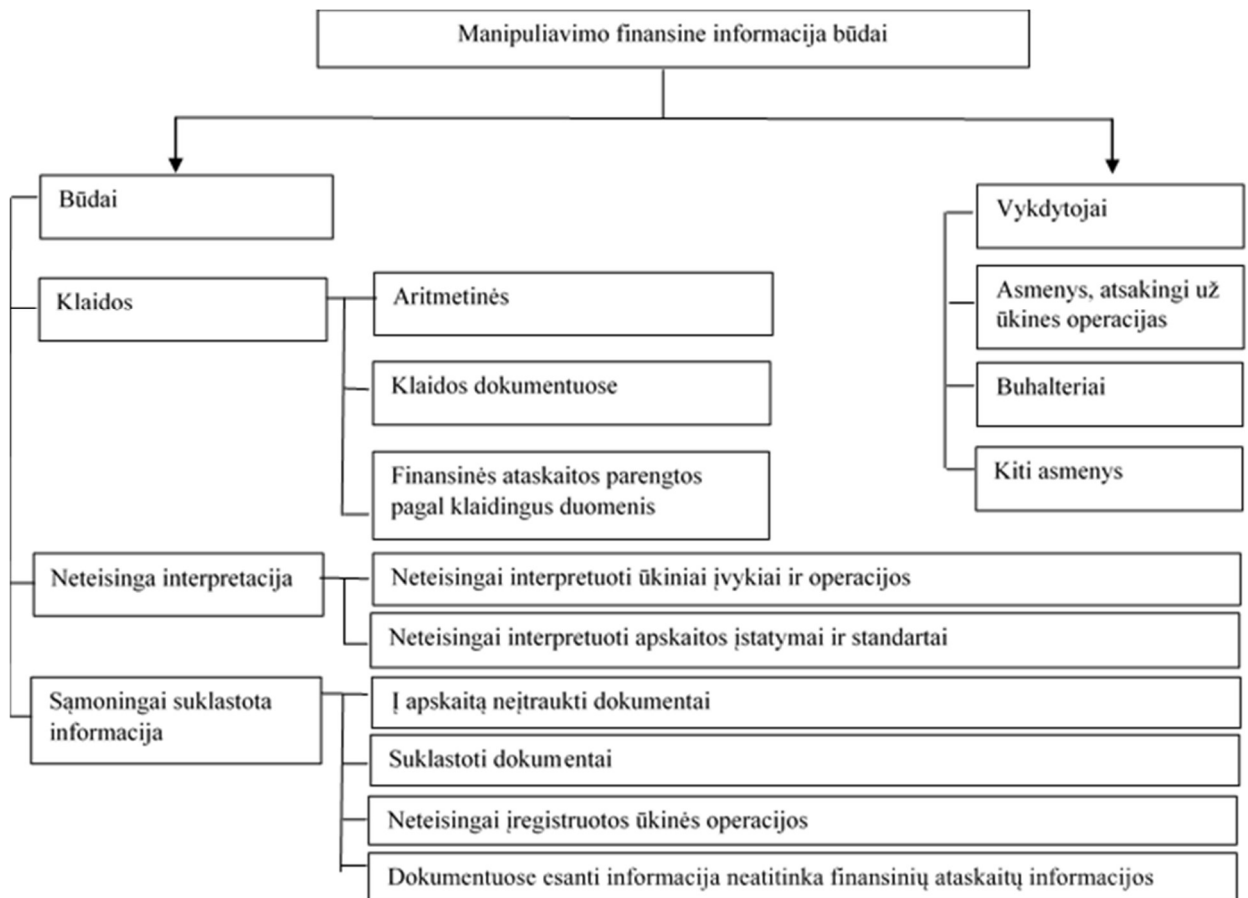
1.1. Manipuliacijų buhalterinėje apskaitoje samprata

Apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas nurodomas kaip pažeidimas, kurio teorinis vertinimas ir taikymo praktika yra daugiaspektinis reiškinys. Apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo pažeidimai ir bausmės įtvirtintos Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų (LR ADPK) ir Lietuvos Respublikos baudžiamajame kodekse (LR BK), nes už šį pažeidimą numatyta administracinė ir baudžiamoji atsakomybė. Šios pažeidimų sudėties teisinės konstrukcijos nuolat keičiamos (G. Kuncevičius, 2007). Pastebima, kad nors apgaulingas buhalterinės apskaitos terminas naudojamas minėtuose teisės aktuose, tačiau šio termino turinys aktuose neatskleidžiamas.

Dabartiniame Lietuvių kalbos žodyne pateikiamas terminas „apgaulingas“ reiškia „kuris su apgaule, klastingas“. Apgaulė – tai veiksmai, elgesys ar žodžiai, kuriais sąmoningai norima apgauti, suklaidinti. G. Kuncevičius (2007) analizuoja apgaulingos buhalterinės apskaitos

tvarkymo terminą, kurį traktuoja kaip buhalterinės apskaitos tvarkymą, kuris nukreiptas prieš pagrindinį buhalterinės apskaitos tikslą – parengti tinkamą ir objektyvią informaciją, kaip to reikalauja buhalterinės apskaitos įstatymai. Apgaulingai tvarkant buhalterinę apskaitą renkama ir kaupiama tokia informacija, kuri neatspindi tikrųjų ūkio subjekto veiklos rezultatų, slepia tikruosius, kad būtų suklaidinami atitinkami buhalterinės apskaitos vartotojai.

Finansine informacija gali būti manipuluojama visuose ūkinės veiklos etapuose: dokumentuojant ūkines operacijas, jas apskaitant, rengiant finansines ataskaitas. Manipuliavimo finansine informacija būdai pateikti 1 paveiksle.



Šaltinis: V. Lakis (2010)

1 pav. Manipuliavimo finansinės apskaitos informacija būdai

Finansine informacija gali būti manipuluojama neįforminant dokumentais atliktų ūkinių operacijų, dokumentuose nurodant neteisingus skaičius, nuslepiant dokumentus apie atliktas ūkines operacijas ir įvykius, melagingai interpretuojant atliktas ūkines operacijas arba įvykius, iškraipant finansinės būklės ir veiklos rezultatų rodiklius finansinėse ataskaitose. Manipuluojama

gali būti nesąmoningai arba sąmoningai. Nesąmoningą manipuliavimą galima laikyti klaidomis, kurios padaromos dėl nepakankamos kvalifikacijos, nuovargio, išsiblaškyimo ir kitų veiksnių (V. Lakis, 2010).

Finansinių ataskaitų klastojimas – tai sąmoningai daromos manipuliacijos, kurių tikslas yra iškraipyti ūkinės tikrovės vaizdą taip, kaip to siekia tai darantys asmenys. Manipuliuojama taikant netinkamus įvertinimus, praleidžiant įvykius, netinkamai pavaizduojant finansinėse ataskaitose esamą padėtį. Literatūroje ir norminiuose aktuose finansinių ataskaitų klastojimo ir apgaulės sąvokos vartojamos kaip sinonimai (V. Lakis, 2008). Nors skirtinguose šaltiniuose finansinių ataskaitų klastojimas apibūdinamas nevienodai, aiškinimo esmė nesiskiria. Svarbiausias kriterijus, pagal kurį apgaulę galima atskirti nuo klaidos, yra tas, kad finansinės ataskaitos klastojamos sąmoningai. Kaip pažymi J. Mackevičius ir R. Bartaška (2003), pasaulyje finansinių ataskaitų klastojimas nėra labai retas reiškinys. Klaidos ir apgaulės daromos visose pasaulio šalyse, jos paplitusios visose veiklos srityse, visuose valdymo lygiuose. Manipuliavimo būdų beveik neįmanoma susisteminti, nes jie pritaikomi prie konkrečių aplinkybių.

Manipuliacinės buhalterinės apskaitos esmė yra manipuluojant teisiniais aktais ir finansiniais rodikliais parodyti tokią informaciją, kokią nori matyti kai kurie, o ne visi informacijos vartotojai (J. Mackevičius, V. Savickas, 2015). G. Kuncevičius (2007) buhalterinės apskaitos vartotojus skiria į dvi grupes: vidinius ir išorinius, pabrėždamas, kad vienas esminių buhalterinės apskaitos uždavinių yra pilnos ir patikimos informacijos apie organizacijos veiklą, jos turtinę padėtį, formavimas, kuri būtina tiek vidaus, tiek išorės vartotojams. Todėl šia informacija gali būti manipuluojama dėl įvairių tikslų: siekiant užmaskuoti tikrąją ūkio subjekto būklę, gauti banko kreditą, nuslėpti svetimo turto grobstymo atvejus. V. Lakis (2012) manipuliacinės apskaitos tikslus nurodo taip pat labai įvairius: padidinti pelną ar sumažinti nuostolius, parodyti kreditoriams ir partneriams, kad įmonė yra patikima, vengti akcininkų kontrolės, parodyti vadovų nuopelnus, ieškoti papildomo finansavimo. L. Giriūnas (2012) pritardamas autoriui nurodo ir kitus tikslus, tokius kaip akcijų kainos efekto reguliavimas, skolinimosi reitingo padidinimas, įmonės pelningumo maksimizavimas finansinėse ataskaitose bei politinio reguliavimo įgyvendinimas, ko pasėkoje didėja įmonės vertė. G. Kuncevičius (2007) nagrinėja apgaulingos buhalterinės apskaitos tvarkymą kaip mokesčių vengimo būdą: mokesčių mokėtojai, suvokdami buhalterinės technikos teikiamas galimybes, buhalterinėje dokumentacijose suformuoja ne teisės aktų reikalaujamą, o savo naudai nukreiptą informaciją. Autorius pabrėžia, kad praktikoje apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas dažniausiai būna nukreipiamas į mokesčių vengimą. Taigi apibendrinant, apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas – tai bet kokie sąmoningi ir tikslingi veiksmai, vykdomi buhalterinės apskaitos

formavimo procese, kuriais siekiama iškreipti faktinius ūkio subjekto veiklos rezultatus, būtinus buhalterinės apskaitos vartotojams ekonominiams sprendimams priimti. Už apgaulingos buhalterinės apskaitos tvarkymo veiksmus įstatymuose yra numatyta teisinė atsakomybė.

J. Mackevičius, V. Savickas (2015), K. Rudžionienė (2012), K. Senkus, D. Mačiulis (2014) manipuliacijas apskaitoje skirsto į dvi grupes:

1. Manipuliacijos – kaip nusikalstama veika. Už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą Lietuvos Respublikos teisės aktai numato ir administracinę, ir baudžiamąją atsakomybę. Administracinę atsakomybę už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą numato LR ATPK 173 straipsnio 3 ir 5 dalys, pagal kuriuos apgaulingos buhalterinės apskaitos tvarkymas siekiant nuslėpti ar nuslepiančiam nuo dešimties iki penkiasdešimties minimalių gyvenimo lygių dydžio mokesčius, kurie turėjo būti sumokėti pagal įstatymus už tikrinamąjį laikotarpį, užtraukia baudą nuo 2896 iki 5792 eur, o apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas siekiant nuslėpti ar nuslepiančiam daugiau kaip penkiasdešimt minimalių gyvenimo lygių dydžio sumos mokesčius, kurie turėjo būti sumokėti pagal įstatymus už tikrinamąjį laikotarpį, užtraukia baudą nuo 5792 iki 11584 eur (LR ATPK, 1985). Baudžiamoji atsakomybė už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą numatyta LR BK 222 straipsnio 1 dalyje, kurioje nurodyta, kad 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 veikos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros, baudžiamas bausme arba areštu, arba laisvės atėmimu iki ketverių metų (LR BK, 2000). J. S. Pečkaitis (2013) analizuoja baudžiamojo įstatymo normas, nustatančias atsakomybę už aplaidų buhalterinės apskaitos tvarkymą, daugiausia dėmesio skirdamas kaltės ir jos turinio nustatymo klausimams. Autorius aptaria asmenis, kurie gali būti traukiami baudžiamojon atsakomybėn už aplaidų buhalterinės apskaitos tvarkymą. Jis nurodo, kad už nusikalstamas veikas atsako tik tas, kas privalėjo tvarkyti, bet netvarkė teisės aktų reikalaujamos buhalterinės apskaitos arba ją tvarkė aplaidžiai, nesaugojo buhalterinės apskaitos dokumentų nustatytą laiką. Pagal buhalterinės apskaitos įstatymą, ūkio subjekto apskaitą vykdo ūkio subjekto padalinys, buhalteris arba pagal sutartis apskaitos paslaugas teikianti įmonė. Lyginant šiuos teisės aktus pastebima, kad LR ATPK apgaulingas buhalterinės apskaitos vertinimas traktuojamas kaip mokesčių vengimas, tuo tarpu LR BK įtvirtinta apgaulingos buhalterinės apskaitos tvarkymo sudėtis apima platesnes nusikalstamas veikas, kurios sukelia žalingus padarinius. LR BK numatytas būtinasis objektyviosios pusės požymis (G. Kuncevičius, 2007). J. S. Pečkaitis (2013) pritardamas analizuoja subjektyviusius

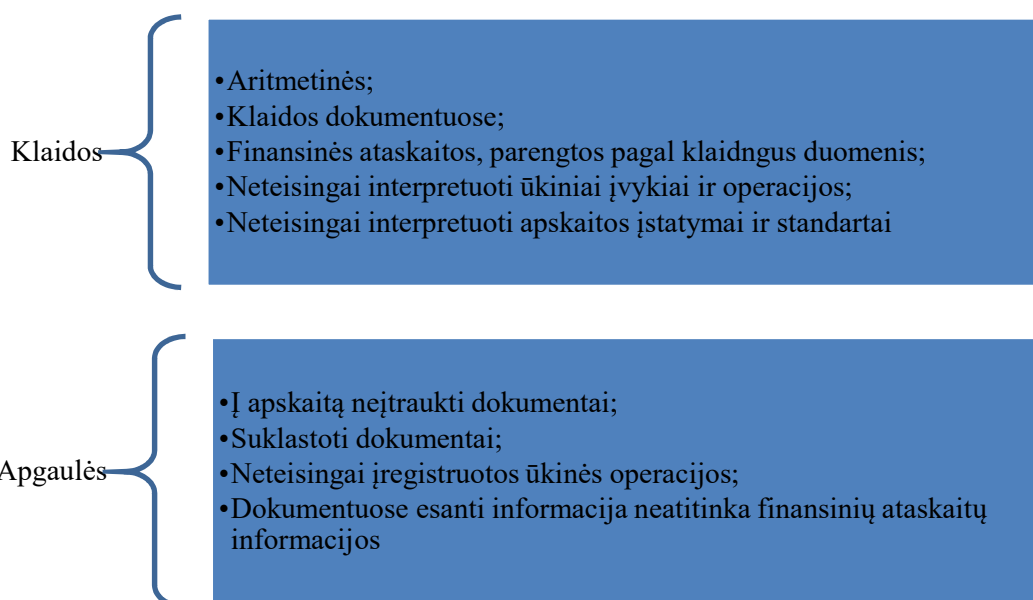
aplaidžios buhalterijos apskaitos tvarkymo nusikaltimo sudėties požymius. Autorius nurodo, kad veika laikoma padaryta dėl nusikalstamo pasitikėjimo tuomet, kai asmuo žino įstatymų, reglamentuojančių buhalterinės apskaitos tvarkymą, reikalavimus, tačiau elgiasi rizikingai, sąmoningai nevykdo arba vykdo netinkamai. Tuo tarpu veika padaryta kaip nusikalstamas nerūpestingumas tuomet, kai asmuo nežino ar blogai žino įstatymų reikalavimus ir nenumato, kad dėl to nebus galima tinkamai nustatyti įmonės veiklos, komercinės, ūkinės, finansinės būklės rezultatų bei įvertinti turto, tačiau pagal užimamas pareigas privalo tai žinoti.

2. Legalios manipuliacijos. Jų esmę būtų galima nusakyti taip: iš įstatymų, verslo apskaitos standartų ir kituose reglamentuose leidžiamų apskaitos nuostatų, taisyklių ir metodų pasirinkti tuos, kurių nori įmonės vadovybė, siekdama parodyti geresnius ar blogesnius veiklos rezultatus, tačiau nepažeidžiant ne tik pagrindinių apskaitos principų, bet ir galiojančių teisės aktų. Skiriamos manipuliacijų apskaitoje technikos:

- Pelno valdymas (angl. *Earnings management*) – tai yra įmonės pajamų valdymas per tiesiogines arba netiesiogines manipuliacijas apskaitoje. Tai yra naudojama kai norima patenkinti investuotojų lūkesčius ir kai norima parodyti didesnes pajamas. Tai yra laikoma apgaulinga ir klaidinančia veikla. Tokios manipuliacijos gali atitikti galiojančius verslo apskaitos standartus ir teisės normas, tačiau gali neatspindėti esamos įmonės padėties, tarkime atsargų apskaitos metodo pakeitimas iš LIFO į FIFO. J. R. Graham, C. R. Harvey ir S. Rajgopal (2005) ištyrė, kad net 78 proc. įmonių vadovų yra linkę paaukoti mažą, vidutinį ar didelį pelną, kad parodytų kuo tolygiau augantį įmonės pelną ateityje. Taigi pelno išlyginimą galima apibrėžti kaip įmonės vadovų pastangas sumažinti ataskaitinių laikotarpių pelno pokyčius įvairiais leidžiamais apskaitos ir vadovavimo principų manipuliacijomis (C. Beidelman, 1973). Pelno išlyginimas turi aiškų ir konkretų tikslą, kuriuo siekiama pateikti pastoviai augantį pelną (A. Mockevičiūtė, 2010)
- Pajamų išlyginimo metodas (angl. *Income smoothing*) - tai apskaitos metodų naudojimas perkelti pajamas iš vieno periodo į kitą periodą, tam kad būtų išvengta didelių pajamų svyravimų. Taip yra daroma dėl to, jog investuotojai dažniausia moka premijas už tai, jog kompanijos veikla būtų stabili ir nuspėjama (V. V. Acharya B. M. Lambrecht, 2015, J. Bora, K. Saha, 2016)
- Didžiojo prausimosi metodas (angl. *Big Bath*) – tai metodas, kuris yra naudojamas kai esant blogai įmonės padėčiai ji dirbtinai yra pabloginama dar labiau, jog kitais metais būtų parodomos augimas ir pelnas, lyginant su praėjusiu laikotarpiu (A. M.

Karim, 2016). Dažniausia yra naudojama naujų įmonės vadovų, kurie nori pasikelti sau atlyginimą už gerus veiklos rezultatus ir gauti geresnius įvertinimus už prieš tai buvusių vadovų. Didžiojo prausimosi metodo apskaitą P. M. Healy (1985) apibrėžė kaip strategiją, kuomet pelnas sumažinamas, atidedant pajamas ar pagreitintai nurašant turta. Jis apibūdino situacijas, kurios turi įtakos pelną didinančiai ar pelną mažinančiai apskaitos politikai.

- Vitrinų puošyba (angl. *Window dressing*) – tai metodas, kai metų ar ketvirčio pabaigoje įmonės akcijų fondo valdytojas parduoda akcijas su dideliais nuostoliais ir įsigyja greitai rinkoje kylančias akcijas. Tai yra naudojama kai norima pristatyti įmonę potencialiems klientams ar investuotojams, pristatant naujai įsigytus vertybinius popierius kaip įmonės valdomo turto dalį (B Yadav, A Kumar, BS Bhatia, 2014, B. Yadov, 2014, M. Lal Bhasin, 2016).



Šaltinis: K. Senkus ir D. Mačiulis (2014)

2 pav. Manipuliavimo finansinės apskaitos informacija tyčiniai ir netyčiniai būdai

J. Mackevičius (2012) pabrėžia, kad apgaulių rūšių įvairovė priklauso nuo daugelio veiksnių: įmonių organizacinės valdymo struktūros, vykdomos veiklos (gamybinės, komercinės, finansinės, investicinės ir kt.) ypatybių, vidaus kontrolės ir buhalterinės apskaitos sistemų efektyvumo, vadovybės kompetencijos, įstatyminės bazės netobulumo ir kt. Pagaliau apgaulės rūšis daug priklauso ir nuo to, kas ją atlieka: įmonės darbuotojai, vadovai, nusikalstamos asmenų grupės, trečiosios šalys, susitarusios su įmonės darbuotojais ar vadovais. Kadangi apgaulių rūšių

yra daug ir įvairių, jos klasifikuojamos į tam tikras grupes. Tačiau kol kas nėra vieningos apgaulių klasifikacijos, kas padėtų sėkmingiau jas aptikti ar užkirsti kelią joms atlikti. V. Lakis (2012) manipuliacijas skirsto į klaidas, neteisingą interpretaciją ir sąmoningai suklastotą informaciją. K. Senkus ir D. Mačiulis (2014) išnagrinęję aplaidžiai ir apgaulingai tvarkomą apskaitą Lietuvos įmonėse, pritarė, kad manipuliacinio finansinio informacijos būdai gali būti padaryti nesąmoningai, tai yra dėl klaidų, arba sąmoningai, tai yra dėl apgaulių. Autoriai pateikia tyčinio ir netyčinio manipuliacinio finansinio apskaitos informacijos būdus (2 pav).

G. Kalčinskas (1998) teigia, kad apskaitos požiūriu apgaulė ir klaida iš esmės nesiskiria, todėl šias sąvokas dažnai vartoja kaip sinonimus. Mokslininkas visas klaidas, darančias įtaką apskaitos ir atskaitomybės duomenims, suskirsto į dvi dideles savarankiškas rūšis:

- 1) Juridinės klaidos, darančios įtaką apskaitos ir atskaitomybės duomenims.
- 2) Betarpiškos apskaitos tvarkymo ir atskaitomybės parengimo klaidos, kurios grupuojamos išskiriant esmines apskaitos klaidų charakteristikas.

Konkurencingos globalios rinkos sąlygomis buhalterinė apskaita yra ne tik ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, išreikštų pinigais, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema. Ji tampa efektyvia valdymo sprendimų priėmimo sistema. Jos duomenys naudojami įmonės veiklai vertinti, kontroliuoti, valdyti ir prognozuoti, optimaliems valdymo sprendimams priimti. Todėl ją tvarkant atsiranda galimybė manipuliuoti gaunama ir pateikiama informacija.

Pagrindinis manipuliacinės buhalterijos tikslas – naudodamos manipuliacinę kūrybinę apskaitą įmonės siekia rasti kuo daugiau įvairių priemonių, pateisinančių tam tikros informacijos iškreipimo faktus. Manipuliacijos buhalterijoje gali būti traktuojamos kaip nusikalstama veikla, arba kaip legalios manipuliacijos.

Apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas yra nusikalstama veika, kuri apibrėžta LR BK ir LR ATPK, už jos vykdymą gresia administracinė ir baudžiamoji atsakomybė. Legalios manipuliacijos, kitaip vadinamos kūrybine apskaita, atliekamos, kuomet iš įstatymų, verslo apskaitos standartų ir kituose reglamentuose leidžiamų apskaitos nuostatų, taisyklių ir metodų pasirenkami tie, kurių nori įmonės vadovybė, siekdama parodyti geresnius ar blogesnius veiklos rezultatus, tačiau nepažeidžiant ne tik pagrindinių apskaitos principų, bet ir galiojančių teisės aktų. Prasideda kūrybinis buhalterinės apskaitos tvarkymo procesas, pateikiant geresnę ar blogesnę, nei yra iš tikrųjų, įmonės būklę ir tuo siekiant tam tikrų tikslų. Toks buhalterinės apskaitos tvarkymas buvo pradėtas vadinti kūrybine apskaita.

Atsižvelgiant į aukščiau pateiktus argumentus, kitame skyriuje nagrinėjama kūrybinė apskaita – apskaita, kuri parengta nepažeidžiant norminių teisės aktų, tačiau parengta atsižvelgiant į vadovybės norimą rezultatą.

1.2. Kūrybinės apskaitos esmė ir jos rūšys

Globalios ir konkurencingos rinkos sąlygomis išpopuliarėjo legalios buhalterinės manipuliacijos, vadinamos kūrybine apskaita. Jos esmę J. Mackevičius ir V. Savickas (2015) nurodo kaip iš įstatymų, verslo apskaitos standartų ir kituose reglamentuose leidžiamų apskaitos nuostatų, taisyklių ir metodų pasirinkti tuos, kurių nori įmonės vadovybė, siekdama parodyti geresnius ar blogesnius veiklos rezultatus, skirtus tam tikroms vartotojų grupėms, siekiant atitinkamų tikslų, tačiau nepažeidžiant ne tik pagrindinių apskaitos principų, bet ir galiojančių teisės aktų. Kūrybinė apskaita apibrėžiama kaip priemonės, kurias naudoja įmonės, siekdamos prisitaikyti, vystyti ir tapti konkurencingesnėmis audringose aplinkose, kuriose jos veikia. Ši adaptacija reikalauja lengvai prisitaikančių profesionalų, gebančių generuoti kūrybiškas idėjas, net jeigu tam tikras pilkas sritis jiems tektų beveik visada su mažesniu atsargumu interpretuoti savo naudai, ieškoti spragų taisyklėse, kurios nėra tokios nuoseklios, kokios turėtų būti, arba kurti technikas, kurių reguliuotojai dar nesugalvojo uždrausti. Buhalteriams neišvengiamai kyla dilema: kaip ir kiek laikytis vieno iš bendrųjų apskaitos principų – atsargumo. Šis principas įpareigoja rinktis tokius apskaitos būdus ir metodus, kurie neleistų įmonės turto, įsipareigojimų, pajamų bei sąnaudų parodyti nepagrįstai padidintų arba sumažintų.

Kūrybinės apskaitos pradininkais laikomi anglų mokslininkai I. Griffiths (1986), M. Jameson (1988), K. Shipper (1989), kurie pirmieji savo darbuose apibūdino kūrybinės apskaitos esmę ir tikslus, įvardijo ją kaip teisėtą siekiant labiau pabrėžti teigiamus įmonės veiklos rezultatus ir jos konkurencingumą rinkoje. Vėliau kūrybinės apskaitos teorinius teiginius plėtojo O. Amat, J. Blake, J. Dowds (1999), C. Mulford, E. Comiskey (2002), D. Balaciu, V. Bogdan, B. Vladu (2009), E. Vinnari, S. Nasi (2008) ir kt. Lietuvoje kūrybinės apskaitos svarbiausius teorinius klausimus pirmieji išnagrinėjo V. Lakis (2008, 2009, 2011, 2012), L. Giriūnas (2012) ir G. Giriūnienė (2012).

Įvairūs autoriai, nagrinėję kūrybinės apskaitos terminą, pateikia skirtingus jos apibrėžimus, pabrėždami vieną ar kitą jos aspektą. Vieni autoriai teigia, kad kūrybinė apskaita neprieštarauja teisės aktams, bet nukrypsta nuo jų dėl šių netobulumo, ir todėl galima parodyti geresnius rezultatus, negu iš tikrųjų jie yra (Jameson, 1988; Balaciu, Bogdan, Vladu, 2009). Tačiau autoriai pritaria, kad ją taikant buhalterijoje, susiduriama su įvairiomis manipuliacijomis, nukrypstama nuo svarbiausio apskaitos tikslo – teikti teisingą, objektyvią, palyginamą ir patikimą informaciją visiems jos vartotojams. 1 lentelėje pateikiami autorių požiūriai į kūrybinės apskaitos reiškinių.

1 lentelė. Kūrybinės apskaitos apibrėžimai

Autorius	Apibrėžimas
I. Griffiths (1986)	kūrybinę apskaitą apibūdina kaip apskaitos praktiką, kuri laikoma teisėta, bet specifinė, siekianti pabrėžti geriausius įmonės veiklos aspektus.
K. Naser (1993)	kūrybinę apskaitą vadina menine apskaita, kurią naudojant galimos įvairios manipuliacijos skaičiais, bet nenusižengiant įstatymams.
L. Giriūnas (2012)	apibendrinęs įvairių autorių nuomones, pateikia tokį apibrėžimą: kūrybine apskaita yra laikoma tam tikrų apskaitoje taikomų tikrovę iškreipiančių būdų ir metodų visuma, kurią sudaro minimalios ilgalaikio turto vertės pasirinkimas, nusidėvėjimo skaičiavimo metodai, normatyvai, atsargų įvertinimo būdai, beviltiškų skolų sąnaudų nustatymo metodai ir kt.
Vinnari, Nāsi (2008)	Reikia visiškai sutikti su autoriais, kurie kūrybinę apskaitą įvardija kaip agresyvią apskaitos duomenų manipuliaciją, dažniausiai atsirandančią per teisės aktų leidžiamas apskaitos alternatyvas
V. Lakis (2012)	vartodamas ne tik agresyvios, bet ir destruktivos apskaitos terminą, išskiria tris svarbiausius jos požymius: 1) įmonės finansinėse ataskaitose pateikiami jai palankūs, nors nebūtinai objektyvūs duomenys; 2) dirbtinai sukeliama ūkiniai įvykiai, kuriais siekiama pageidaujamo įmonės vaizdo; 3) taikomos neuždraustos, bet netinkančios konkrečiai veiklai priemonės ar jų deriniai.

Šaltinis: sudaryta autorės

Apibendrinant lentelėje pateikiamus kūrybinės apskaitos apibrėžimus, autoriai vieningai sutinka, kad kūrybinė apskaita nenusižengia įstatymams ir teisės aktams, yra teisėta apskaitos duomenų manipuliacija, atsirandanti dėl teisės aktų leidžiamų apskaitos alternatyvų ir siekianti parodyti tokius įmonės veiklos rezultatus, kurie reikalingi suinteresuotiems asmenims.

J. Mackevičius ir V. Savickas (2015), išnagrinėję kūrybinės apskaitos terminą, apibūdina jį plačiau nei vien ieškojimą variantų, kaip iš reglamentuojančių teisės aktų leidžiamų apskaitos metodų pasirinkti tuos, kuriais būtų galima pateikti tokius įmonės finansinius rezultatus, kokių norėtų įmonės vadovybė ir kurie parodytų geriausius įmonės veiklos aspektus. Autoriai kūrybinę apskaitą visų pirma suvokia kaip tokią, kai gaunama tikslesnė ir objektyvesnė informacija bei palengvinamas jos duomenų apdorojimas. Todėl šie autoriai išskiria dvi kūrybinės apskaitos rūšis: pozityviąją ir manipuliacinę. Pagrindiniai pozityviosios ir manipuliacinės buhalterinės apskaitos skirtumai parodyti 2 lentelėje.

2 lentelė. Pozityvioji ir manipuliacinė kūrybinė apskaita

Pozityvioji kūrybinė apskaita	Manipuliacinė kūrybinė apskaita
Tikslas – parodyti tikrą ir teisingą įmonių finansinę būklę ir veiklos rezultatus.	Tikslas – naudojant pateisinančias priemones pateikti netikrą ir neteisingą įmonės finansinę būklę ir veiklos vaizdą.
Informacijos vartotojai – visi vidaus ir išorės informacijos vartotojai.	Informacijos vartotojai – tik tam tikrų vartotojų grupės.
Informacijos patikimumas – objektyvi, tinkama sprendimų priėmimui	Informacijos patikimumas – klaidinanti, netinkama teisingų, racionalių sprendimų priėmimui.

Šaltinis: sudaryta autorės

Pagal lentelėje pateikiamu pozityvios ir manipuliacinės kūrybinės apskaitos sampratą matome, kad pozityvioji kūrybinė apskaita yra teigiamas reiškinys, kurios pagrindinis tikslas – patobulinti galiojančias apskaitos formas, metodus, principus, dokumentus, registrus ir kitus apskaitos instrumentus taip, kad išorės ir vidaus vartotojams būtų pateikiama objektyvi, tiksli ir patikimo informacija, tinkama sprendimų priėmimui.

Vertinant tai, kad apskaitos teorijos pagrindiniai tikslai yra paaiškinti esamą situaciją ir numatyti, kaip turi būti, todėl skiriamos normatyvinės ir pozityviosios. Pozityvioji apskaitos teorija remiasi indukciniu požiūriu į apskaitos praktiką – ji siekia paaiškinti ir prognozuoti egzistuojančią apskaitos praktiką (K. Rudžionienė, 2012).

Pozityviosios apskaitos teorijos, kaip ir neoklasikinės ekonomikos teorijos, pagrindinis principas yra „laissez faire“ ekonomika (K. Rudžionienė, 2012) – geriausio varianto iš visų esamų pasirinkimas (T Mouck, 1992). Pozityviosios apskaitos teorijos pradininkais laikomi R. L. Watsas ir J. L. Zimmermanas (1979, 1986, 1990). Jie kurdami teorijos pagrindus perėmė pagrindines neoklasikinės ekonomikos teorijos prielaidas:

- Asmenys, priimančys sprendimus, turi teisingų duomenų apie ekonominę situaciją;
- Asmenys, priimančys sprendimus, renkasi geriausią galimą alternatyvą, kuri atitinka esamą ekonominę situaciją ir turimas priemones;
- Susidarius minėtoms aplinkybėms, konkrečioje situacijoje pasirenkama sava vidinė logika ir asmenys, priimdami sprendimus, veikia pagal situacijos logiką;
- Ekonominių subjektų ir struktūrų elgesys stabilus ir sukoordinuotas;
- Individų poreikiai ir prioritetai autonomiškai pagal santykį su rinkos sistema;
- Asmenys, priimdami sprendimus, vadovaujasi siaurais savanaudiškais interesais, o ne viešuoju interesu;

- Įmonė suvokiama kaip formalių ar neformalių kontraktų tarp savanaudiškai nusiteikusių dalyvių visuma (T. Mouck, 1992).

Pagal „laissez faire“ ir neoklasikinę maksimizavimo teoriją, kiekvienas asmuo priima sprendimą vadovaudamasis asmeninės naudos didinimu. Pozityvioji ekonomikos teorija perima šią ekonomiškai pagrįstą prielaidą, kad visi individų veiksmai yra nulemti savanaudiškų interesų, kad visi individai veiks siekdami padidinti asmeninę naudą (K. Rudžionienė, 2012).

Tuo tarpu manipuliacinės kūrybinės apskaitos esmė yra visiškai kitokia – tai klaidinga, netinkama apskaita, kai manipuluojama teisės aktais ir finansiniais rodikliais, siekiant pateikti tokią informaciją, kokios pageidauja atitinkamos vartotojų grupės, kuri klaidinanti ir netinkama teisingų ir racionalių sprendimų priėmimui. Įmonės, naudodamos manipuliacinę kūrybinę apskaitą, stengiasi rasti kuo daugiau įvairių priemonių, pateisinančių tam tikros informacijos iškreipimo faktus (J. Mackevičius, V. Savickas, 2015). Dažniausiai naudodami manipuliacinę kūrybinę apskaitą buhalteriai ar įmonės vadovai pasirenka teisės aktais leidžiamus, bet konkrečiai įmonei dėl veiklos ypatybių netinkamus apskaitos metodus.

Kūrybinė apskaita dažnai suvokiama kaip nepageidaujamas finansinių ataskaitų rengimo būdas, kadangi dažnai suvokiama kaip apgavystės, nors jos paskirtis – pasirinkti tokią apskaitos metodiką, kuri leistų neapgaudinėjant įmonės finansinius rodiklius pateikti patraukliai. Dažniausiai būna labai sunku nustatyti, ar įmonės naudojami kūrybinės apskaitos elementais, kadangi jie niekur oficialiai nėra įvardinti ir nagrinėjami tik mokslinėje literatūroje. Juo labiau įmonių vadovai, pasirinkdami finansinės apskaitos ir atitinkamų ataskaitų rengimo būdus, neprivalo įvardyti kaip kūrybinės apskaitos elementą. Daugelis šių būdų, kaip alternatyvūs finansinės apskaitos metodai, gali būti nurodyti kaip leistini atitinkamuose LR įstatymuose arba poįstatyminiuose teisės aktuose, verslo apskaitos ar tarptautiniuose finansinės atskaitomybės standartuose ar Europos Sąjungos direktyvose (G. Kalčinskas, 2010, G. Deveikis, 2007).

Apibendrinant, šiuolaikinėmis konkurencingo verslo sąlygomis įmonių vadovai, siekdami tam tikrų tikslų, ieško galimybių iš buhalterinės apskaitos reglamentuose leidžiamų nuostatų, taisyklių ir metodų pasirinkti tuos, kurie parodytų jiems tinkamus rezultatus. Lietuvoje taikomi verslo apskaitos standartai suteikia nemažai finansinės apskaitos vedimo ir ataskaitų rengimo alternatyvų, tuo pačiu ir teisę pasirinkti, kaip atspindėti ataskaitinio laikotarpio veiklos rezultatus. Tokia apskaita įvairių užsienio ir Lietuvos autorių vadinama kūrybine apskaita, nors iš tikrųjų ji iškreipia tikrą įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus. Kūrybinė apskaita – sudėtingas ir nevienareikšmis reiškinys tiek savo ekonomine ir visuotine reikšme, tiek ir joje taikomais būdais. Tačiau kūrybinės apskaitos terminą, jeigu jis siejamas su manipuliavimu duomenimis, vartoti netikslu. Todėl buhalterinės apskaitos teorijoje siūloma išskirti dvi kūrybinės

apskaitos rūšis: pozityviąją ir manipuliacinę. Pozityviosios kūrybinės apskaitos tikslas – parodyti tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus, palengvinti buhalterijų darbą ir pateikti patikimą ir vienodą informaciją visiems jos vartotojams. Manipuliacinės kūrybinės apskaitos tikslas – naudojant įvairias pateisinamas priemones pateikti iškreiptą informaciją apie įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus tik tam tikroms vartotojų grupėms. Be atodairiškas ir nesąžiningas manipuliacinės kūrybinės apskaitos taikymas gali tapti nusikalstama veika. Todėl tikslinga išnagrinėti manipuliacinės kūrybinės apskaitos esmę. Kitame skyriuje analizuojama manipuliacinės kūrybinės apskaitos taikymo sritys ir būdai.

1.3. Manipuliacinės kūrybinės apskaitos tikslai ir taikymo būdai

Kūrybiškumas, J. Mackevičiaus ir V. Savicko (2015) nuomone, pasireiškia tuo, kad formuojant apskaitos politiką ieškoma skirtingų variantų, kaip iš reglamentuojančių teisės aktų leidžiamų apskaitos metodų pasirinkti tuos, kuriuos taikant būtų galima pateikti tokius ūkio subjekto finansinius rezultatus, kurie parodytų tikslesnę ir objektyvesnę informaciją apie ūkio subjekto finansinę būklę ir veiklos tendencijas. Manipuliacinės kūrybinės apskaitos tikslai yra kiek kitokie nei kūrybiškumas. Įmonių vadovai ir buhalteriai, naudodami įvairius manipuliacinės kūrybinės apskaitos būdus, siekia įvairių tikslų, susijusių su asmeniniu pasipelnymu bei įmonės finansinių rezultatų iškreipimu pagal poreikį – pagražinant ar pabloginant.

Manipuliacijoms atsirasti ypač didelę reikšmę turi sąlygos, kuriomis įvairūs asmenys gali daryti apgaulės. J. Mackevičius (2012) atliko mokslinės literatūros, apskaitos ir audito reglamentų analizę ir parengė svarbiausių sąlygų, didinančių apgaulių riziką, klasifikaciją. Išskirtos 7 sąlygų grupės, t. y. sąlygos, susijusios su:

1. įmonės vadovybės dora, kompetencija ir veiklos stiliumi;
2. įmonės darbuotojais;
3. organizacine įmonės struktūra;
4. finansine įmonės būkle ir veiklos rezultatais;
5. įmonės veiklos organizavimu ir atliekamomis ūkinėmis operacijomis;
6. apskaita, auditu ir vidaus kontrolės sistema;
7. išorės sąlygomis.

Ši klasifikacija padeda įmonių vadovams, buhalteriams ir auditoriams lengviau suprasti apgaulės, išaiškinti jų atsiradimo priežastis ir vietą, objektyviau įvertinti jų įtaką veiklos rezultatams ir numatyti konkrečias prevencijos priemones (J. Mackevičius, 2012).

K. Senkus ir D. Mačiulis nurodo, kad manipuliavimo finansine informacija būdai gali būti padaryti nesąmoningai, tai yra dėl klaidų, pavyzdžiui aritmetinių, klaidų dokumentuose, finansinėse ataskaitose, kurios parengtos pagal klaidingus duomenis, taip pat sąmoningai, tai yra dėl apgaulių, pavyzdžiui į apskaitą neįtraukiant dokumentų, suklastojant dokumentus, neteisingai įregistruojant ūkines operacijas, kai dokumentuose esanti informacija neatitinka finansinių ataskaitų informacijos.

Visus veiksnius, kurie vienaip ar kitaip gali turėti įtakos informacijai apie įmonę iškraipyti, J. Mackevičius ir V. Savickas (2015) skirsto į išorės ir vidaus. Išorės veiksniai dar grupuojami į objektyvius ir subjektyvius, prie objektyviųjų priskiriant infliaciją, rinkos konjunktūrą, o prie subjektyviųjų – akcininkų, valdžios institucijų, darbuotojų ir visuomenės lūkesčius. 3 lentelėje pateikiami skirtingų interesų grupių lūkesčiai, dėl ko manipuluojama buhalteriniais duomenimis.

3 lentelė. Lūkesčiai pagal interesų grupes

Interesų grupės	Lūkesčiai
Kapitalo savininkai	tikisi didesnio pelno, nes laukia didesnės grąžos iš investuoto kapitalo
Valstybė ir atskiri jos administracinio susiskirstymo vienetai	suinteresuoti pelninga verslo įmonių veikla, kadangi nuo jos priklauso bendras šalies ekonominis augimas ir nacionalinio biudžeto pajamos;
Įmonės vadovai	didesnis įmonės pelnas rodo geresnius jų vadovavimo sugebėjimus;
Įmonės verslo partneriai	didelis įmonės pelnas suteikia finansinio saugumo jausmą ir didesnę vykdomų sandorių patikimumą

Šaltinis: L. Juozaitienė, 2007

Įmonė taip pat siekia pateisinti kitų subjektų lūkesčius, kad gerėtų įmonės finansiniai rodikliai. Jei įmonės rodikliai negerėja arba pastebima blogėjimo tendencija, kiti subjektai į tai reaguoja labai jautriai, kadangi bijo patirti nuostolius.

J. Mackevičius ir V. Savickas (2015) skiria ir vidaus veiksnius, kurie turi įtakos manipuliacijų buhalterijoje panaudojimui:

1. Netinkamas paklausos įvertinimas ir per didelės investicijos;
2. Finansavimo šaltinių nebūvimas;
3. Mažas rentabilumas;
4. Vadovų nekompetentingumas ir nesąžiningumas.

Pastebima, kad vienu metu dažniausiai veikia ne vienas veiksnys, todėl sunku nustatyti

kaip veikia atskiri veiksniai.

Manipuliacinės kūrybinės apskaitos taikymo sritys priklauso nuo įmonės dydžio, organizacinės valdymo struktūros, atliekamų ūkinių operacijų skaičiaus ir sudėtingumo, gamybos technologinio proceso ypatybių ir kitų veiksnių. Manipuliacinės kūrybinės apskaitos būdai skirtingi ne tik tam tikros šalies įmonėse, bet ir įvairiose šalyse, nes skirtingose šalyse galioja skirtingi teisės aktai, skiriasi buhalterinės apskaitos reglamentų kokybė (V. Lakis, 2009).

Kompiuterių ir kitos skaičiavimo technikos naudojimas įmonių apskaitoje ir kitose veiklos srityse leidžia šiek tiek riboti apgaulių skaičių, pakeitė jų pobūdį, bet kol kas negalima jų visiškai išvengti. Manipuliacijos tapo labiau paslėptos, subtilesnės, jų darymo metodai ir motyvai vis sunkiau atskleidžiami. Manipuliacijų aptikimo galimybės yra mažesnės negu klaidų, nes apgaulės stengiamasi visokiais būdais slėpti: jos vykdomos pagal sudėtingas ir kruopščiai parengtas schemas. Pagrindinis požymis, skiriantis klaidą nuo apgaulės, yra ketinimas, kurį labai sunku nustatyti (J. Mackevičius, 2012)

J. Mackevičius ir V. Savickas (2015) daug dėmesio skyrė manipuliacinės kūrybinės apskaitos taikymo sritims ir būdams, pateikė konkrečius pavyzdžius. Jie nagrinėjo ir kūrybinės apskaitos naudą, pabrėždami jos laikiną ir vienkartinį pobūdį ir pasekmes. Autoriai išanalizavo ir apibendrino Lietuvių autorių tyrimus apie manipuliacinės kūrybinės apskaitos taikymo sritis (4 lentelė).

4 lentelė. Manipuliacinė kūrybinė apskaita

Autorius (metai)	Tyrimo rezultatai
V. Lakis, 2011	Kūrybinės apskaitos taikymo sritys: 1) apskaitos politika; 2) ilgalaikis ir trumpalaikis turtas; 3) išsipareigojimai; 4) pajamos; 5) sąnaudos
G. Giriūnienė, 2012	Dažniausiai kūrybinės apskaitos taikymo sritys yra šios: 1) ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto apskaita; 2) atsargų apskaita; 3) nuosavo kapitalo apskaita; 4) skolų ir skolos vertybinių popierių apskaita; 5) pajamų ir sąnaudų pripažinimo apskaita

4 lentelės tęsinys kitame puslapyje

Autorius (metai)	Tyrimo rezultatai
R. Mačiūitytė-Radickienė, R. Subačienė, 2012	Svarbiausia manipuliacinės kūrybinės apskaitos sritis yra pajamų ir sąnaudų apskaita. Pajamos ir sąnaudos daro tiesioginę įtaką įmonės pelnui. Jeigu įmonė suinteresuota parodyti didesnę pelną finansinėse ataskaitose, tai įvairiai manipuliudama ji didina pajamas ir mažina sąnaudas. Galimi įvairūs manipuliavimo pajamomis būdai, taip darant įtaką įmonės veiklos rezultatui – pelnui

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis J. Mackevičius, V. Savickas (2015)

Manipuliacinės kūrybinės apskaitos taikymo sritys yra įvairios. Dažniausiai pasikartojančios yra šios: ilgalaikio materialiojo turto, nematerialiojo turto, trumpalaikio turto, nuosavo kapitalo, išipareigojimų, pinigų srautų, pajamų, sąnaudų, pelno ir mokesčių apskaita. Kiekvienoje apskaitos srityje naudojami įvairūs manipuliavimo būdai, pasinaudojant teisės aktų spragomis ir įvertinus kitas aplinkybes, kurios pateisina jų naudojimą. 5 lentelėje aptariami dažniausiai naudojami manipuliavimo būdai, naudojami skirtingose apskaitos srityse.

5 lentelė. Manipuliacinės kūrybinės apskaitos sritys ir būdai

Svarbiausios sritys	Dažniausiai naudojami manipuliavimo būdai
Ilgalaikis materialusis turtas	<ol style="list-style-type: none"> 1. Ilgalaikiam turtui priskiriami daiktai, skirti pardavimui; 2. Sumažinti nusidėvėjimo tarifai; 3. Techninio aptarnavimo ir eksploataavimo remonto išlaidos parodomos kaip investicijos; 4. Nesilaikoma požymių, pagal kuriuos materialusis turtas turi būti priskiriamas ilgalaikiam turtui ir tam tikroms jo grupėms.
Nematerialusis turtas	<ol style="list-style-type: none"> 1. Turto pripažinimo nematerialiuoju kriterijų nesilaikymas, pavyzdžiui nesivadovavimas reikšmingumo principu; 2. Neteisingai apskaičiuojama nematerialiojo turto amortizacijos metinė norma.
Trumpalaikis turtas	<ol style="list-style-type: none"> 1. Neteisingas atsargų įkainojimas, manipuliuojant atsargų įkainojimo būdais; 2. Padidintos nebaigtos produkcijos gamybos išlaidos; 3. Nenurašomos netinkamos naudoti atsargos; 4. Padidintos atsargų gamybos išlaidos, skirtos saviems poreikiams tenkinti; 5. Neteisingas žaliavų ir medžiagų įsigijimo savikainos nustatymas (gautino pridėtinės vertės mokesčio įtraukimas); 6. Neteisingas pagamintos produkcijos įvertinimas pagal pasigaminimo savikainą (padidintos ar sumažintos netiesioginės išlaidos); 7. Sugadintų arba iš dalies pasenusių atsargų įvertinimas grynąja galimo realizavimo verte.

Svarbiausios sritys	Dažniausiai naudojami manipuliavimo būdai
Nuosavas kapitalas	<ol style="list-style-type: none"> 1. Manipuliacijos formuojant nuosavą kapitalą, jį padidinant ar sumažinant; 2. Manipuliacijos per ataskaitinį laikotarpį pakeičiant nuosavo kapitalo sudėtį; 3. Neteisingai užregistruojamas apskaitoje pasirašytasis ir nepasirašytasis įstatinis kapitalas; 4. Manipuliacijos apskaičiuojant dividendus paprastųjų akcininkų savininkams; 5. Manipuliacijos nustatant ir naudojant perkainojimo rezervą, privalomąjį ir rezervą savoms akcijoms įsigyti.
Įsipareigojimai	<ol style="list-style-type: none"> 1. Įsipareigojimai dengiami gautinomis sumomis; 2. Einamojo laikotarpio įsipareigojimai rodomi kaip būsimųjų laikotarpių; 3. Nesilaikoma kriterijų atliekant įsipareigojimų priskyrimą trumpalaikiams ar ilgalaikiams; 4. Neteisingai į grupes klasifikuojami trumpalaikiai įsipareigojimai; 5. Neteisingai į grupes klasifikuojami ilgalaikiai įsipareigojimai; 6. Manipuliuojama pasinaudojant įsipareigojimų vertinimo būdais: įsigijimo savikaina, tikrąja verte, dabartine verte, amortizuota savikaina ir kt.
Pinigų srautai	<ol style="list-style-type: none"> 1. Neteisingai pagal veiklos sritis – pagrindinę, investicinę ir finansinę – klasifikuojami pinigų srautai; 2. Manipuliuojama nustatant pagrindinės, investicinės ir finansinės veiklos pinigų įplaukas ir išmokas, jų rūšis.
Pajamos	<ol style="list-style-type: none"> 1. Pirkėjui išsiųstos prekės yra blogesnės kokybės nei numatyta sutartyje; 2. Pajamos pripažįstamos tada, kai abejojama, ar jos tikrai yra uždirbtos; 3. Neteisingai atliekamas pajamų įvertinimas; 4. Neteisingai pajamos grupuojamos į rūšis: tipinės veiklos, netipinės veiklos, pagautė, pelno mokesčio pajamos; 5. Gautas avansas apskaitomas kaip pajamos.
Sąnaudos	<ol style="list-style-type: none"> 1. Ataskaitinio laikotarpio sąnaudos apskaitomos kitame laikotarpyje arba atvirkščiai; 2. Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas skaičiuojamas arba anksčiau, arba vėliau nei privaloma; 3. Sąnaudos neįvertinamos tikrąja verte; 4. Neteisingai apskaičiuojama pardavimo savikaina ir ją sudarančios paslaugų teikimo sąnaudos, parduotos produkcijos savikaina ir perparduotų prekių savikaina; 5. Ilgalaikio materialiojo turto remonto darbų, kurie nepagerina jo savybių ir nepailgina tarnavimo laiko, verte didinama tokio turto savikaina.
Pelnas	<ol style="list-style-type: none"> 1. Apskaičiuojamos didesnės arba mažesnės bendrojo pelno, tipinės veiklos pelno, įprastinės veiklos pelno, pelno prieš apmokestinimą ir grynojo pelno sumos; 2. Manipuliuojama nustatant pelno prieš apmokestinimą sumas.
Mokesčiai	<ol style="list-style-type: none"> 1. Nukeliami mokesčių mokėjimo terminai; 2. Padidinama grąžintina mokesčio permoka arba sutrumpinamas mokesčio permokos grąžinimo laikas.

Pagal 5 lentelėje pateiktus manipuliavimo būdus matome, kad egzistuoja pakankamai sričių ir būdų legaliai manipuluoti finansiniais ir buhalteriniais duomenimis. Informacija apie turtą gali būti iškraipoma padidinant ilgalaikio ar trumpalaikio turto vertę. Duomenų apie įsipareigojimus iškraipymas duoda panašų efektą kaip ir turto vertės padidinimas – padidinus turto vertę ir sumažinus įsipareigojimus, pagerėja įmonės įvaizdis. Informacija apie pelną iškraipoma manipuluojant pajamomis ir sąnaudomis.

K. Senkus ir D. Mačiulis (2014) atliko 2007–2012 metų baudžiamųjų bylų, nuasmenintų nutarčių surinktų statistinių duomenų analizę, kuri parodė, kad 2003-2012 metais sukeliančių įmonei žalos manipuliacijų atvejų skaičius 3,83 kartų yra didesnis nei siekiančių įmonei naudos manipuliacijų atvejų skaičius, kas parodo, kad apgaulingai tvarkoma apskaita įmonėms padaro daugiau žalos nei naudos. Autorių atlikta analizė parodė, kad daugiausia manipuliavimo atvejų nustatyta uždarsiose akcinėse bendrovėse, dėl to tikrinimą atliekantiems asmenims siūloma daugiau dėmesio skirti būtent šios rūšies įmonių formai. Asmenų, manipuluojančių buhalterine informacija, struktūrų analizės parodė, kad 67 proc. manipuliacijų padaro savininkai ir direktoriai, be to 77 proc. visų apkaltintų už apgaulingą apskaitos tvarkymą asmenų sudaro vyrai. Autoriai, atlikę duomenų analizę, sukūrė problemiškesnių aplaidžiai ir apgaulingai tvarkytos apskaitos sričių klasifikaciją su jų lyginamaisiais svoriais, kuri gali padėti suinteresuotoms šalims sumažinti klaidų ir apgaulių gyvavimo ciklą ir jų sukeltą žalą visuomenei, personalui būti labiau kompetentingiems ir profesionaliems, daugiau dėmesio, atidumo skiriant sritims, kurių lyginamieji svoriai parodė, kad didelė tikimybė tvarkant apskaitą šiose srityse padaryti klaidų ir manipuliacijų.

Apibendrinus kūrybinės manipuliacinės apskaitos tikslus ir būdus, reikia pabrėžti, kad manipuliacijos apskaitoje daromos siekiant pagražinti ar pabloginti įmonės veiklos rezultatus, kurie reikalingi atitinkamoms interesų grupėms. Manipuliuojama finansiniais duomenimis dėl objektyvių ir subjektyvių priežasčių. Iš objektyvių veiksnių didžiausią poveikį daro infliacija, tačiau pripažįstama, kad pavojingesni yra subjektyvūs veiksniai ir vidaus priežastys, kadangi dėl jų įtakos informacija iškraipoma sąmoningai.

Manipuliacinės kūrybinės apskaitos taikymo sritys yra įvairios. Dažniausiai pasikartojančios yra šios: ilgalaikio materialiojo turto, nematerialiojo turto, trumpalaikio turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų, pinigų srautų, pajamų, sąnaudų, pelno ir mokesčių apskaita.

Įvairios manipuliacijos, kurių tikslas yra parodyti, kad įmonės finansinė situacija yra geresnė nei iš tikro, nemažai kainuoja, kadangi susidaro papildomi manipuliavimo kaštai, taip pat išauga išlaidos, susijusios su bandymais legalizuoti nesamas pajamas. Todėl tai gali sukelti neigiamas pasekmes įmonei. Apie manipuliacinės kūrybinės apskaitos naudojimo pasekmes

aptariama kitame skyriuje.

1.4. Manipuliacinės kūrybinės apskaitos naudojimo pasekmės

Manipuliacinės kūrybinės apskaitos metu pakeistus apskaitos dokumentus sudėtinga atskleisti, kadangi naudojami manipuliacinės kūrybinės apskaitos būdai būna metodiškai suplanuoti, įvykdomi ir slepiami. Visos manipuliacijos būna atliktos vadovaujantis galiojančiais teisės aktais, suteikiant pirmenybę palankioms apskaitos taisyklėms ir ignoruojant mažiau palankias (J. Mackevičius, V. Savickas, 2015). Taip pat sunku įvertinti manipuliacijų pasekmes įmonei: sudėtinga objektyviai įvertinti kūrybinės apskaitos naudą ar žalą įmonei.

Manipuliacinės kūrybinės apskaitos taikymas nepagerina įmonės finansinės būklės ir veiklos rezultatų, nors tikimasi, kad jos taikymas bus naudingas įmonei. Neįvertinus visų galimų pasekmių, manipuliacijų apskaitoje taikymas gali būti pavojingas ir privesti įmonės vadovus prie nesėkmių. Reikia įvertinti ir tai, kad kas bus gražiau pavaizduota šių metų finansinėse ataskaitose, beveik neišvengiamai mažiau patraukliai atrodys vėlesnių metų finansinių ataskaitų rinkiniuose, ir atvirkščiai.

J. Mackevičius ir V. Savickas (2015) ištyrė, kad kūrybinės apskaitos nauda dažniausiai būna tik laikina, todėl būtina šią apskaitą taikant iš anksto įvertinti jos įtaką ateities veiklos rezultatams. Autoriams pritaria ir V. Lakis (2011), patvirtindamas, kad manipuliacijos gali teikti tik laikiną naudą: iškraipyti duomenys tik laikinai gali paskatinti investuotojų aktyvumą. Vėliau padėtis pradeda blogėti, nes manipuliacijos yra susijusios su papildomomis išlaidomis. Pasekmės būna įvairios: turto grobstymai, akcininkų, investuotojų ir visuomenės klaidinimas, mokesčių nemokėjimas ar neteisėtas jų susigrąžinimas. Dėl manipuliacijų nukenčia įmonės įvaizdis, krinta visuomenės pasitikėjimas įmonės veikla. Po apgaulių atskleidimo įmonėms sunku atgauti gerą vardą ir reputaciją. Dėl apgaulių nuolat kyla didelių finansinių skandalų, stambiausių pasaulio kompanijų bankrotų. Klaidos turi mažesnę įtaką įmonės veiklos rezultatams ir apskaitos informacijos vartotojų sprendimams negu apgaulės. Todėl apgaulių analizei įmonių vadovai turi skirti daugiau dėmesio. (J. Mackevičius, 2012)

Visa tai sukelia problemas ne tik įmonei, bet visuomenei ir valstybei. M. Kutera, A. Holda ir S. Surdykowska (2006) tyrė informacijos apie įmones iškraipymo padarinius ir nustatė, kad nuostoliai, atsiradę dėl sprendimų, padarytų remiantis melagingomis finansinėmis ataskaitomis, yra kur kas didesni negu dėl tiesioginio turto pasisavinimo. V. Lakis (2009) pastebi, kad Lietuvoje veikia rinkos ekonomikos mechanizmas ir šalies ekonomika yra integruota į pasaulio ūkio sistemą ir veikia tokiais pat pagrindais kaip ir kitų šalių ekonomikos, todėl autorius daro prielaidą, kad

padėtis yra analogiška. Autoriaus nuomone, kapitalo, prekių ir darbo jėgos laisvo judėjimo sąlygomis finansinių ataskaitų iškraipymas kelia milžinišką grėsmę pasaulio ūkio stabilumui. Melagingos finansinės ataskaitos dezinformuoja rinkos dalyvius. Tai patvirtina ir institucijos, kurios užsiima apgaulių prevencija ir išsiaiškinimu. Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos (FNTT) prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos atlikti tyrimai rodo, kad ekonominės informacijos iškraipymai daro didelę įtaką įmonėms, kelia realią grėsmę ūkio ir finansų sistemos stabilumui. Tai patvirtina ir kitose šalyse atlikti tyrimai.

Už įstatymų nesilaikymą yra baudžiamas įmonės vadovas pinigineis bandomis. Dauguma baudų už finansinius nusikaltimus yra mažos, ir jos net mažesnės už gaunamą pelną. Šiuo metu, mūsų šalies valdžiai stengiantis priimti griežtesnes baudas numatančius įstatymus, šešėlinė ekonomika ir toliau gyvuoja bei klesti.

Manipuliacinės kūrybinės apskaitos taikymas nepagerina įmonės finansinės būklės ir veiklos rezultaty, nors tikimasi, kad jos taikymas bus naudingas įmonei. Kūrybinės apskaitos nauda dažniausiai būna tik laikina, todėl būtina šią apskaitą taikant iš anksto įvertinti jos įtaką ateities veiklos rezultatams. Vėliau padėtis pradeda blogėti, nes manipuliacijos yra susijusios su papildomomis išlaidomis.

Manipuliacijos apskaitoje nebūtinai turi būti traktuojamos kaip neigiamas dalykas, dažniausiai būna labai sunku nustatyti, ar kuri nors įmonė naudoja manipuliacijas ar ne, nes jos niekur oficialiai neįvardytos ir nagrinėjamos tik specialiai šiems klausimams skirtoje literatūroje. Daugelis apskaitos metodų, naudojamų kaip manipuliacija, gali būti nurodyti kaip leistini taikyti atitinkamuose LR įstatymuose arba poįstatyminiuose aktuose, verslo apskaitos ar tarptautiniuose finansinės atskaitomybės standartuose arba Europos Sąjungos direktyvose.

Buhalterinė apskaita yra ne tik ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, išreikštų pinigais, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema, bet ir efektyvi valdymo sprendimų priėmimo sistema. Jos duomenys naudojami įmonės veiklai vertinti, kontroliuoti, valdyti ir prognozuoti, optimaliems valdymo sprendimams priimti, todėl ją tvarkant atsiranda galimybė manipuliuoti gaunama ir pateikiama informacija. Pagrindinis manipuliacinės buhalterijos tikslas – naudodamos manipuliacinę kūrybinę apskaitą įmonės siekia rasti kuo daugiau įvairių priemonių, pateisinančių tam tikros informacijos iškraipymo faktus. Manipuliacijos buhalterijoje gali būti traktuojamos kaip nusikalstama veikla, arba kaip legalios manipuliacijos. Apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas yra nusikalstama veika, kuri apibrėžta LR BK ir LR ATPK, už jos vykdymą gresia administracinė ir baudžiamoji atsakomybė. Legalios manipuliacijos, kitaip vadinamos kūrybine apskaita, atliekamos, kuomet iš įstatymų, verslo apskaitos standartų ir kituose reglamentuose leidžiamų apskaitos nuostatų, taisyklių ir metodų pasirenkami tie, kurių

nori įmonės vadovybė, siekdama parodyti geresnius ar blogesnius veiklos rezultatus, tačiau nepažeidžiant ne tik pagrindinių apskaitos principų, bet ir galiojančių teisės aktų.

Buhalterinės apskaitos teorijoje siūloma išskirti dvi kūrybinės apskaitos rūšis: pozityviąją ir manipuliacinę. Pozityviosios kūrybinės apskaitos tikslas – parodyti tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus, palengvinti buhalterių darbą ir pateikti patikimą ir vienodą informaciją visiems jos vartotojams. Manipuliacinės kūrybinės apskaitos tikslas – naudojant įvairias pateisinamas priemones pateikti iškreiptą informaciją apie įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus tik tam tikroms vartotojų grupėms.

Manipuliacijos apskaitoje daromos siekiant pagražinti ar pabloginti įmonės veiklos rezultatus, kurie reikalingi atitinkamoms interesų grupėms. Manipuliuojama finansiniais duomenimis dėl objektyvių ir subjektyvių priežasčių. Iš objektyvių veiksnių didžiausią poveikį daro infliacija, tačiau pripažįstama, kad pavojingesni yra subjektyvūs veiksniai ir vidaus priežastys, kadangi dėl jų įtakos informacija iškreipoma sąmoningai.

Manipuliacinės kūrybinės apskaitos taikymo sritys yra įvairios. Manipuliacinės kūrybinės apskaitos taikymas nepagerina įmonės finansinės būklės ir veiklos rezultatų, nors tikimasi, kad jos taikymas bus naudingas įmonei.

Manipuliacijas buhalterijoje labai sunku nustatyti, todėl metodologijoje aptariamos legalūs manipuliavimo būdai, kuriais remiantis rengiami finansinės atskaitomybės dokumentai.

2. TYRIMO METODOLOGIJA

Finansinė apskaita tvarkoma ir finansinė atskaitomybė rengiama vadovaujantis nustatytais principais ir taisyklėmis. Laikantis šių principų ir taisyklių finansinėse ataskaitose teisingai pavaizduojamas įmonės turtas, nuosavas kapitalas, įsipareigojimai, pajamos ir sąnaudos. Tačiau principai ir taisyklės nurodo bendras nuostatas, kurios konkrečiomis aplinkybėmis gali būti skirtingai interpretuojamos. Karais patys standartai leidžia pasirinkti vienokį ar kitokį variantą iš kelių galimų. Pasinaudojant šia galimybe dažnai pasirenkamas netinkamas variantas ir finansinėse ataskaitose iškraipoma tikroji padėtis. O kartais paprasčiausia nesilaikoma šių principų ir taisyklių. Tada apgaulingai tvarkoma apskaita ir klastojamos finansinės ataskaitos. Tyrimo metodologijoje analizuojami rodikliai, kurie parodo įmonės veiklos rezultatus ir legalius būdus jais manipuluoti, norint parodyti pageidaujimą įmonės rezultata.

Pasirinkta tam tikra apskaitos sistemos principų kombinacija padeda įmonės vadovams pakreipti norima linkme pelną, t.y. padidinti arba sumažinti. Apskaita ir finansai nėra tikrovė, o tik jos „atspindys“, kurio tikslumas priklauso nuo įmonės buhalterių ir finansų specialistų gebėjimų, įmonės vadovo formuojamų strateginių įmonės tikslų (L. Juozaitienė, 2007). Parenkant ir tvirtinant apskaitos politiką galima pasirinkti vieną iš kelių alternatyvių galimybių, labiau naudingų įmonei ar tiesiogiai jos vadovui, t.y. formuoti pelną didinančią arba pelną mažinančią apskaitos politiką. Todėl įmonių vadovai vis dažniau siekdami naudos stengiasi tokiu būdu pakreipti finansinių ataskaitų duomenis reikiama linkme. 3 pav. parodyta apskaitos politikos struktūra, kurią parenkant ir tvirtinant galima parodyti pageidaujimą įmonės būklę.

APSKAITOS POLITIKA		
<p>ORGANIZACINIS ASPEKTAS</p> <ul style="list-style-type: none"> * apskaitos organizavimo būdo nustatymas; * buhalterijos padalinio struktūra, jo darbuotojų pareigų ir atsakomybės nustatymas; * komercinės paslaptys. 	<p>TECHNINIS ASPEKTAS</p> <ul style="list-style-type: none"> * apskaitos sistema; * sąskaitų planas ir registrų sistema; * apskaitos dokumentai, apyvarta, saugojimo tvarka; * laikotarpio pabaigos procedūros; * kompiuterizavimas. 	<p>METODINIS ASPEKTAS</p> <ul style="list-style-type: none"> * bendrieji apskaitos principai; * ilgalaikio turto apskaita; * atsargų apskaita; * skolų apskaita; * savininkų kapitalo apskaita; * pajamų ir sąnaudų pripažinimo apskaita; * mokesčių skaičiavimo metodika.

Šaltinis: L. Juozaitienė, 2007

3 pav. Įmonės apskaitos politikos struktūra

Įmonės galėdamos pačios pasirinkti vieną iš kelių leistinių apskaitos politikos būdų, finansinėse ataskaitose gali pateikti tokį veiklos rezultatą ar turto dydį, kuris ne tik būtų tikras teisingas, tačiau ir tokį, kokio norėtų įmonės vadovybė.

G. Černius (2012) nagrinėjo finansų mokslui ir praktinei veiklos sričiai aktualius klausimus, susijusius su finansų terminologija. Autorius siekė atskleisti egzistuojančias finansų terminologijos problemas apskaitos srityje, iširti šių problemų atsiradimo priežastis, nustatyti neigiamas pasekmes, kurias įtakoja netinkamas terminų vartojamas tiek praktinėje veikloje, tiek moksle, taip pat rasti galimus sprendimo būdus. G. Černius įrodė, kad netinkamas terminų vartojimas turi neigiamos įtakos rezultatams, pateikiamiems finansinėse ataskaitose, taip pat suformavo išvadas, kurios numato galimus išanalizuotų problemų sprendimo būdus praktinėje veikloje.

Apskaitos sistemoje G. Kalčinskas (2001) išskiria dvi apskaitas: apskaitą valdžiai ir finansinę apskaitą. Buhalterinę apskaitą sudaro finansinė apskaita ir kaštų apskaita. Valdžiai skirtą apskaitą autorius skirsto į statistinę apskaitą ir atskaitomybę ir mokesstinę apskaitą ir atskaitomybę. G. Černius (2012), atsižvelgdamas į skirtingus požiūrius į apskaitos skirstymą, pagrįstai teigia, kad įmonėje gali būti tvarkomos skirtingos apskaitos: buhalterinių ataskaitų, mokesčių deklaracijų, statistinių ataskaitų rengimui, vidiniams valdymo poreikiams tenkinti. Dėl netinkamo terminų suvokimo, apskaitoje parodomi netinkami duomenys, ką patvirtina ir Vilniaus universiteto Kauno humanitarinio fakulteto Finansų apskaitos katedros ir Lietuvos buhalterių ir auditorių asociacijos atliktas tyrimas. Buvo analizuoti atsitiktinai parenkamos įmonių finansinės ataskaitos, kurios parodė, kad įmonės neatskleidžia visos pagal verslo apskaitos standartus reikalaujamos pateikti informacijos, todėl balansai neteisingi. Tyrimas parodė, kad įmonės linkusios apskaitoje taikyti mokesčių apskaičiavimo taisykles, o ne Verslo apskaitos standartų reikalavimus.

Apskaitos tikslas yra užregistruoti atskaitinio laikotarpio ūkinių faktų duomenis, juos kaupti ir parengti ataskaitoms pildyti. Finansinės įmonės ataskaitos gali būti skiriamos išorės ir vidaus vartotojams, priklausomai nuo to, kokie duomenys jose pateikiami. Vidinės ataskaitos pateikia detalesnę informaciją apie įmonėje vykstančius procesus ir skirtos tik vidiniam vartotojui, nes dažniausiai susijusios su komercinėmis paslaptimis. 6 lentelėje pateikiama buhalterinės apskaitos klasifikacija.

6 lentelė. Buhalterinės apskaitos klasifikavimas

KLASIFIKAVIMO KRITERIJAI	
Pagal apskaitos duomenų vartotojus:	
Išoriniai vartotojai	Išorinė apskaita
Vidiniai vartotojai	Vidinė apskaita
Pagal duomenų naudojimą ataskaitoms parengti:	
Finansinių ataskaitų rinkinys	Finansinė apskaita
Valdymo ataskaitos	Valdymo apskaita
Pagal apskaitos objektus:	
	Ilgalaikio turto apskaita
	Trumpalaikio turto apskaita:
	Atsargų apskaita
	Skolų įmonei apskaita
	Pinigų ataskaita
	Finansinio turto apskaita
	Nuosavo kapitalo apskaita
	Įmonės įsipareigojimų apskaita
	Pajamų apskaita
	Sąnaudų apskaita
	PVM apskaita
	Pelno mokesčio apskaita
	Gyventojų pajamų mokesčio apskaita

Šaltinis: G. Černius (2012)

Atsižvelgiant į tai, kad pagrindinis apskaitos tikslas – teikti informaciją išorės vartotojams apie įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus, griežčiausiai reglamentuojamos įmonės finansinės ataskaitos ir išorinių ataskaitų formos bei turinys. Finansines ataskaitas reglamentuoja LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas ir Verslo apskaitos standartai.

Neteisingai derinant apskaitos ir pelno mokesčio apskaičiavimo reikalavimus iškraipoma finansinių ataskaitų informacija, taip pat neteisingai sumokami mokesčiai. 7 lentelėje pateikiama dažniausiai pasitaikantys atvejai, kuomet mokesstinės apskaitos taisyklės sumaišomos su apskaitos politika ir dėl to finansinėse ataskaitose atsiranda klaidinga informacija.

Lentelėje pateikti dažniausiai praktikoje pasitaikantys atvejai, kuomet pelno mokesčio apskaičiavimo taisyklės panaudojamos konkrečios įmonės apskaitos politikai ignoruojant Verslo apskaitos standartų reikalavimus. Tam, kad būtų išvengiama klaidinančios informacijos pateikimo, būtina derinti buhalterinės apskaitos ir pelno mokesčio apskaičiavimo reikalavimus. G. Černius (2012) pateikia apskaitos ir mokesčių tarpusavio derinimo metodiką, kuri turėtų būti taikoma praktikoje, pateikia veiksnų nuoseklumą, kuriuo remiantis išvengiama klaidinančios

informacijos pateikimo.

7 lentelė. Pelno mokesčio apskaičiavimo taisyklių įtaka įmonės apskaitos politikai

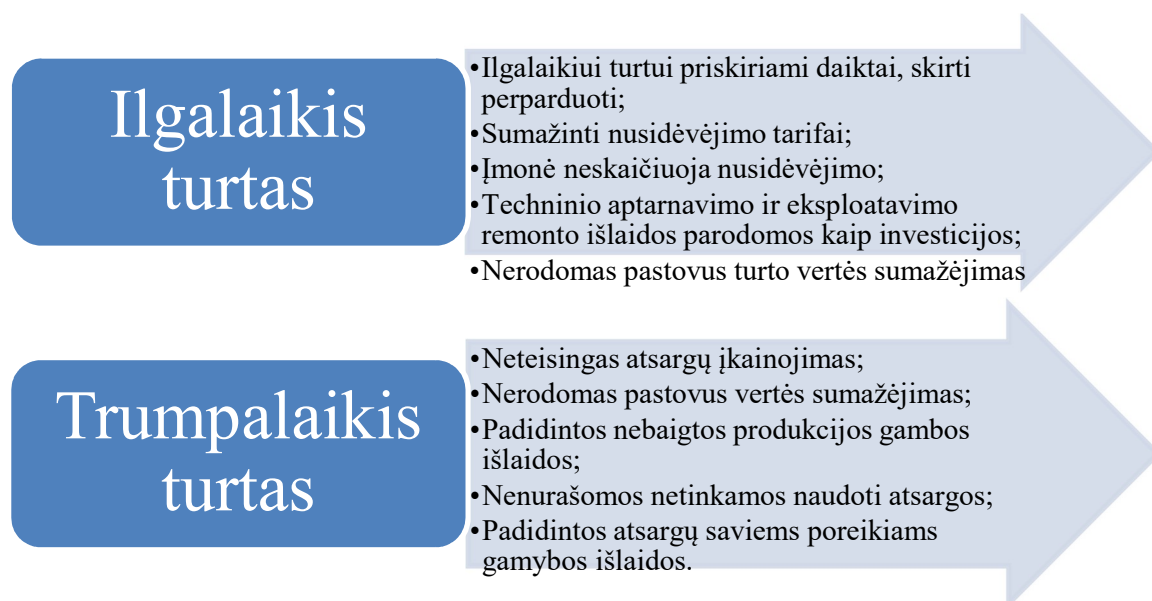
VAS reikalavimai (apskaitos politika)	Pelno mokesčio apskaičiavimo taisyklės
Ilgalaikis turtas	
	← Įsigijimo savikaina
	← Nusidėvėjimo (amortizacijos) terminai
Vertės sumažėjimas	←
Trumpalaikis turtas	
Atsargų vertės sumažėjimas	←
Abejotinos skolos	← Beviltingos skolos
Pajamos	
Pripažinimo terminai ir sumos	←
Sąnaudos	
Atidėjiniai	←
Pelno mokesčio sąnaudos	←

Šaltinis: G. Černius (2012)

Toliau metodologinėje dalyje apžvelgiami turto, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų iškraipymo būdai.

Įmonės turto ir įsipareigojimų iškraipymo būdai. Įmonės ilgalaikio turto ir skolinto kapitalo santykis parodo įmonės gebėjimą apmokėti skolas ir vykdyti įsipareigojimus. Per didelę priklausomybę nuo skolinto kapitalo gali kelti grėsmę įmonės veiklos tęstinumui. Kritiniu atveju ūkio subjektas gali nepagrįstai padidinti turto vertę arba sumažinti įsipareigojimus.

4 paveiksle pateikiami duomenų apie įmonės turtą iškraipymo būdai.



Šaltinis: V. Lakis (2010)

4 pav. Duomenų apie ilgalaikio ir trumpalaikio turto iškraipymo būdai

Įmonės turto ir įsipareigojimų vertė iškraipoma, kai prie jo priskiriamas turtas skirtas perparduoti, taikomos sumažintos nusidėvėjimo normos arba neskaiciuojamas nusidėvėjimas. Remonto išlaidos priskiriamos prie investicijų arba prie gamybos išlaidų priskiria išlaidas neturinčias nieko bendra su gamyba. Taip pat neteisinga kai prie turto priskiriamas turtas, kuris buvo pirktas, turint tikslą jį perparduoti, arba prie turto savikainos pridamos išlaidos nesusijusios su turto įsigijimu.

Turtas apskaitoje gali būti parodomas toks, kokio pageidauja įmonės vadovybė. Padidinti pelną galima pakeičiant apskaitos politiką. Apskaitos politika gali būti keičiama pasikeitus VAS ar kitų teisės aktų reikalavimams arba pačios įmonės iniciatyva, siekiant teisingiau atskleisti įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus. Pagal 7 VAS apskaitos politikos pakeitimas parodos retrospektyviniu būdu, o jei suma negali būti tiksliai įvertinta taikant naują politiką, tada taikomas perspektyvinis būdas. Taikant perspektyvinį būdą, pagal naują apskaitos metodiką perskaičius ankstesnių laikotarpių duomenis, susidaręs rezultatas pripažįstamas apskaitos politikos keitimo laikotarpio pajamomis arba sąnaudomis. Tai iškraipo ataskaitinio laikotarpio veiklos rezultatus.

„Apskaitos politikos pasikeitimą parodžius retrospektyviai, papildomai pripažintos sąnaudos mažins ankstesnių laikotarpių nepaskirstytojo pelno (nuostolių) likutį. Dėl to bus apskaičiuotas didesnis ataskaitinio laikotarpio grynasis pelnas (nuostoliai) nei tas, kuris būtų apskaičiuotas šį apskaitos politikos pasikeitimą parodžius perspektyviniu būdu. Jeigu apskaitos politikos pakeitimas parodomas perspektyviniu būdu, nurašant dalį turto susidariusios sąnaudos parodomos ataskaitinio laikotarpio pelno (nuostolių ataskaitoje). Dėl to joje apskaičiuojamas mažesnis grynasis pelnas (nuostoliai).“ (G. Kalčinskas, G. Deveikis, 2010).

Kadangi įmonės investuotojai jautriai reaguoja į įmonės įsipareigojimų padidėjimą arba vėlavimus dengti įsipareigojimus, tai įmonė gali slėpti informaciją apie įsipareigojimus. Įmonė gali neteisingai klasifikuoti įsipareigojimus, tarkim einamojo laikotarpio įsipareigojimą rodo kaip būsimąjo laikotarpio arba tiesiog įmonė gali neapskaityti įsipareigojimų, slėpdama sąskaitas faktūras arba grąžindama PVM sąskaitas faktūras siuntėjui.

Įmonės pajamų ir sąnaudų iškraipymo būdai Pajamos ir sąnaudos tiesiogiai daro įtaką įmonės pelnui. Jeigu įmonė suinteresuota finansinėse ataskaitose parodyti didesnę pelną, manipuliudama ji didina pajamas ir mažina sąnaudas, kartais jas nuslėpdama, o jei nori parodyti kuo mažesnę pelną – tada mažina pajamas ir didina sąnaudas. Pajamų ir sąnaudų dydis gali būti iškraipomas manipuliuojant ūkinėmis operacijomis, kuomet slepiami įsipareigojimai, iškraipomos pajamos arba manipuliuojama apskaitant sąnaudas. 5 paveiksle pateikiama informacijos slėpimo būdai.

Neteisingas klasifikavimas	Neapskaitymas	Mišrūs
<ul style="list-style-type: none"> • Įsipareigojimai dengiami gautinomis sumomis; • Einamojo laikotarpio įsipareigojimai rodomi kaip būdimųjų laikotarpių. 	<ul style="list-style-type: none"> • Nuslėptos PVM sąskaitos faktūros; • PVM sąskaitos faktūros gražinamos siuntėjui dėl formalių priežasčių; • Neparodytos suteiktos garantijos 	<ul style="list-style-type: none"> • Finansinėse ataskaitose parodomi tik išsiskolinimai. Palūkanos ir žalos atlyginimas neparodytas.

Šaltinis: V. Lakis (2010)

5 pav. Įsipareigojimų slėpimo būdai

Pajamų ir sąnaudų dydis gali būti iškraipomas manipuliuojant ūkinėmis operacijomis arba jas pripažįstant be jokio pagrindo. Pagal Tarptautinį finansinės atskaitomybės standartą (2007) pajamos gali būti pripažįstamos tik pardavus produkciją. 8 lentelėje parodyta informacijos apie pajamas iškraipymo būdai.

8 lentelė. Informacijos apie pajamas iškraipymo būdai

Pajamos	
Manipuliavimas apskaitant ūkines operacijas	Nepagrįstas pajamų padidinimas
Pajamos pripažįstamos išsiuntus prekes pirkėjams anksčiau, nei numatyta sutartyje.	Gautas avansas apskaitomas kaip pajamos
Pagal sutartį parduotos prekės turi būti atpirktos per atskaitinį laikotarpį.	Pirkėjui išsiunčiama PVM sąskaita faktūra už prekes, kurios dar nepagamintos ir neišsiųstos. Prekės išsiunčiamos vėliau arba anuliuojama sąskaita faktūra.
Vykdamt ilgalaikes sutartis atskaitiniame laikotarpyje atvaizduojamos didesnės pajamos, negu jų tenka šiam laikotarpiui	Pajamos apskaitomos tuomet, kai pirkėjui siunčiamos prekės, kurių jis neužsakė.
Pajamos pripažįstamos pateikus įrengimus, kurie pagal sutartis turi būti dar ir sumontuojami.	Pajamos pripažįstamos atskaitiniame laikotarpyje, o prekės pateikiamos kito atskaitinio laikotarpio pradžioje. Dokumentuose gali būti nurodoma ankstesnė prekių išsiuntimo data.
Prekės, išsiųstos pirkėjui, yra blogesnės kokybės, nei numatyta sutartyje.	

Šaltinis: V. Lakis, 2010

Informacijos apie patirtas sąnaudas iškraipymo būdai parodyti 9 lentelėje. Dažniausiai stengiamasi parodyti mažesnę sąnaudų sumą, negu buvo iš tikro, tiesiogiai ar netiesiogiai perkeliant į kitus laikotarpius.

9 lentelė. Informacijos apie sąnaudas iškraipymo būdai

Sąnaudos	
Privalo būti apskaitytos	Faktiškai apskaitytos
Iš karto, kai buvo patirtos.	Ataskaitinio laikotarpio sąnaudos apskaitomos kitame laikotarpyje arba atvirkščiai.
Iš karto, kai buvo patirtos.	Apskaitomos kaip nebaigti statybos ir remonto darbai.
Gamybos sąnaudos privalo būti apskaitytos tuo metu, kai jos buvo patirtos.	Apskaitoje parodoma tik dalis patirtų sąnaudų sumažinant sunaudotų medžiagų vertę.
Ilgalaikio materialiojo turto remonto darbų, kurie nepagerina jo savybių ir neprailgina tarnavimo laiko, vertė apskaitoma kaip sąnaudos.	Atliktų darbų vertė didinama ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina.
Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas turi būti apskaitomas sistemingai.	Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas neskaičiuojamas arba skaičiuojamas anksčiau ar vėliau nei privaloma.

Šaltinis: V. Lakis, 2010

Aprašyti finansinės informacijos iškraipymo būdai visose šalyse yra panašūs. 1987-1997 metais buvo atliktas tyrimas JAV, kuris parodė tuos pačius manipuliavimo būdus (V. Lakis, 2012). Pagal atlikto tyrimo rezultatus, tipiški finansinės informacijos iškraipymo būdai yra materialiojo turto vertės, pardavimo pajamų ir pelno nepagrįstas padidinimas ar sumažinimas. 2000-2006 metais buvo atliktas Deloitte teismo ekspertų finansinių ataskaitų klastojimo tyrimas, kuris parodė, kad 41 proc. sukčiavimų sudaro pajamų už pardavimus padidinimas ir 1 proc. manipuliavimai apskaitant produkcijos gamybos išlaidas.

Teisingiems verslo (investavimo, kreditavimo, verslo plėtros ir t.t.) sprendimams priimti labai svarbi informacija apie verslo subjekto finansinę būklę. Norint teisingai įvertinti šią būklę, reikia atlikti finansinių rodiklių analizę. Mokslinės literatūros studijos parodė, jog svarbu pasirinkti tinkamą skaičių rodiklių, kad jų nebūtų nei per daug, nei per mažai. Be to, tai turi būti tokie rodikliai, kurių teikiama informacija atskleistų įmonės veiklos naudą savininkui, kreditoriui ar investuotojui. Mokslininkų nuomone, įmonės finansinis patrauklumas apibūdinamas kaip atskiros įmonės kompleksinis įvertinimas, kuriuo siekiama nustatyti analizuojamo verslo subjekto veiklos plėtros perspektyvas, turto naudojimo efektyvumą ir jo likvidumą, likvidumo ir finansinio stabilumo būklę. Veiklos rezultatai, kuriuos analizuoja finansinės informacijos vartotojai, turi būti vertinami kaip rezultatyvumo rodikliai, analizuojantys, ar buvo pasiekti tikslai ir kas lėmė finansinių rodiklių pokyčius.

Finansinių santykinių rodiklių analizė atlikta galimų apskaitos politikos scenarijų kontekste, t. y. atsižvelgiant į galimas apskaitos objektų apskaitos politikos alternatyvas ir į mokslinių tyrimų

rezultatus, nurodančius, kokiais rodikliais galima išreikšti įmonės finansinį patrauklumą. Tai suformavo nuomonę, kad finansinę analizę tikslinga atlikti skaičiuojant rodiklius, juos sugrupavus į keturias grupes. Likvidumo rodikliai (einamojo mokumo, skubaus mokumo, grynojo apyvartinio kapitalo koeficientai) leidžia įvertinti įmonės skolinimosi aktyvumą ir gebėjimą valdyti trumpalaikius įsipareigojimus. Ilgalaikio mokumo (stabilumo) rodikliai (bendrasis skolos rodiklis, finansinis svertas, palūkanų padengimo koeficientas) atspindi savininkų kapitalo svorį viso kapitalo struktūroje. Jam didėjant mažėja finansinė rizika ir didėja galimybė pritraukti investuotojus ir kreditorius. Pelningumo rodikliai (bendrasis gamybinis, grynasis, turto ir nuosavo kapitalo pelningumas) yra populiariausi finansinės analizės rodikliai, nes atspindi įmonės gebėjimą užtikrinti veiklos plėtrą ir tęstinumą. Apyvartumo (turto naudojimo efektyvumo) rodikliai (turto, ilgalaikio turto ir trumpalaikio turto apyvartumas, veiklos išlaidų lygio rodiklis) tiesiogiai neparodo grėsmės, sukeliančios finansinius sunkumus, nemokumo riziką, tačiau šiuos procesus besąlygiškai sunkina arba lengvina, t.y. kuo subjektas sugeba efektyviau panaudoti savo turimą turtą, tuo veiklos rezultatai yra geresni. Kompleksinis požiūris į finansinių santykinių rodiklių parinkimą ir analizę leidžia įvertinti verslo subjekto finansinį patrauklumą ir numatyti teisingą informacijos vartotojo sprendimą (L. Martirosiavienė, N. Stončiuvienė, D. Zinkevičienė, 2016).

Toliau metodologijoje pristatomos metodikos ir pagrindiniai rodikliai įmonės ekonominės veiklos įvertinimui. Aptariami pagrindiniai analitiniai rodikliai, kurie apskaičiuojami pagal finansinės atskaitomybės dokumentuose esančią informaciją, ir kuri parodo įmonės veiklos rezultatus, kuriais remiantis išorės vartotojai ir investuotojai gali priimti atitinkamus sprendimus: pelningumo rodikliai, mokumo koeficientai, finansavimo, grąžos ir apyvartumo rodikliai. Rodikliai skirti geriau įsigilinti į įmonės ekonominę veiklą, išanalizuoti gautus duomenis. Taikant aukščiau išvardintus manipuliavimo būdus, galima parodyti įmonės veiklos rezultatus tokius, kokio pageidauja atitinkamos grandys ir konkretūs vartotojai.

Nacionalinės vertybinių popierių biržos parengtoje rodiklių skaičiavimo metodikoje akcinių bendrovių rodiklių skaičiavimui siūloma taikyti šių keturių grupių finansinius koeficientus:

- Pelningumo;
- Likvidumo (mokumo);
- Finansų struktūros (finansavimo);
- Turto panaudojimo efektyvumo (apyvartumo)

Įmonės veiklos pelningumo rodikliai atspindi kiek pelno tenka vienam pardavimų piniginiam vienetui. Dažniausiai skaičiuojami pelningumo rodikliai yra bendrasis pelningumas, veiklos pelningumas ir grynasis pelningumas turto ir nuosavo kapitalo pelningumas. Labiausiai

pelningumo rodiklius įtakojantys veiksniai yra pardavimų kiekis, pardavimo kaina ir parduotos produkcijos savikaina, todėl manipuliuojant šiais veiksniais galima parodyti pelningumo rodiklius tokius, kokių pageidauja atitinkami išorės vartotojai.

Bendras pelningumas parodo, kiek bendrojo pelno tenka vienam pardavimų vienetui. Kuo rodiklis didesnis, tuo geresnis. Jis apskaičiuojamas:

$$\text{Bendras pelningumas} = \text{bendrasis pelnas} / \text{pardavimai.}$$

Veiklos pelningumas parodo, kiek tipinės veiklos pelno tenka vienam pardavimų vienetui. Jis apskaičiuojamas:

$$\text{Veiklos pelningumas} = \text{veiklos pelnas} / \text{pardavimai.}$$

Grynasis pelningumas parodo, kiek grynojo pelno tenka kiekvienam grynujų pardavimų pajamų vienetui (kiekvienam grynujų pardavimų eurui). Kuo rodiklis didesnis, tuo geresnis. Jis apskaičiuojamas:

$$\text{Grynasis pelningumas} = \text{grynasis pelnas} / \text{pardavimai.}$$

Turto pelningumo rodiklis (ROA) yra populiarus ir kartu lengvai suprantamas rodiklis, kuris parodo kiek įmonės turtas efektyviai valdomas, t.y. kiek kiekvienam įmonės turto eurui tenka grynojo pelno, kuris yra vienas iš populiariausių įmonės vertinimo dydžių. Norint jį suskaičiuoti reikia grynąjį pelną padalinti iš turto. ROA rodiklis yra vienas iš dažniausiai naudojamų rodiklių vertinant kiek naudingai panaudojamas įmonės turtas, o kartu tai ir vienas iš bendrų rodiklių, kurie leidžia vertinti įmonės vadovybės veiklos efektyvumą. Šis faktas įdomus tiek įmonės savininkams, tiek investitoriams, tiek kreditoriams. Žinoma vien tik ROA, sprendžiant apie įmonės veiklos efektyvumą, apsiriboti nereikia. Naudinga paskaičiuoti ir kitus finansinius rodiklius. Vertinant ROA reikšmes vyrauja nuomonė, kad žemesnis nei 5% ar 8% turto pelningumas nėra tinkamas. Tačiau reikia žinoti, kad tam tikrose veiklos šakose (ypač susijusiose su ženkliai kapitalo poreikiu) šis rodiklis gali siekti 1.5% ir toks gali būti laikomas priimtiniu. Todėl lyginti galima įmones veikiančias panašaus pelningumo šakose.

Nuosavo kapitalo pelningumo rodiklis (ROE) parodo kiek efektyviai panaudojamas nuosavas įmonės kapitalas, kiek vienam įmonės nuosavo kapitalo eurui tenka grynojo pelno. Norint jį suskaičiuoti reikia grynąjį pelną padalinti iš nuosavo kapitalo. ROE rodiklis yra svarbus akcininkams, kadangi jo reikšmė parodo investuotų pinigų grąžą. Potencialius investitorius jis taip pat domina, kadangi jiems tapus akcininkams šis rodiklis parodys ir jų investuotų pinigų grąžą. Priklausomai nuo šalies ekonominės ir finansinės būklės laikoma, kad 10% ir didesnis nuosavo kapitalo pelningumas nėra blogas, o 15% geras.

Įmonės mokumo (likvidumo) rodikliai atspindi jos gebėjimą konkrečiu momentu grąžinti trumpalaikes skolas. Dažniausiai skaičiuojami likvidumo ir kritinio likvidumo rodikliai, kuriuos

labiausiai įtakojantys veiksniai yra įmonės skolos ir turtas, kuriuo galima būtų padengti turimus įsipareigojimus.

Bendrojo trumpalaikio mokumo koeficientas (einamasis likvidumas) apibūdina įmonės gebėjimą įvykdyti trumpalaikius įsipareigojimus, suėjus terminui, iš savo trumpalaikio turto.

10 lentelė. Bendrojo trumpalaikio mokumo įvertinimas pagal vertinimo lygius

Koeficiento vertinimo lygis				
<u>Labai geras</u> > 2,0	<u>Geras</u> > 1,5	<u>Patenkinamas</u> > 1,0	<u>Nepatenkinamas</u> < 1,0	<u>Blogas</u> < 0,5

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis J. Mackevičius, 2010

Jei rodiklio reikšmė mažesnė negu vienetas, egzistuoja rizika, kad vienu metu visiems kreditoriams pareikalavus grąžinti skolas, įmonė to padaryti negalės. Šis koeficientas geriausiai parodo, koku laipsniu trumpalaikių kreditorių teisės yra padengtos turto, kurį lengva paversti pinigais. Kuo jis didesnis, tuo artimiausiu metu saugesnė situacija. Vakarų Europos šalyse manoma, kad patenkinamas likvidumo rodiklio lygis svyruoja nuo 1,2 iki 2,0.

Įmonės kritinio likvidumo rodiklis apskaičiuojamas:

$$\text{Įmonės kritinio likvidumo rodiklis} = (\text{trumpalaikis turtas} - \text{atsargos}) / \text{trumpalaikiai įsipareigojimai.}$$

Kritinis likvidumo koeficientas parodo įmonės gebėjimą, esant aplinkybių spaudimui, skubiai padengti savo trumpalaikius įsipareigojimus. Greitojo arba kritinio padengimo koeficientas yra santykis tarp didžiausio likvidumo turto komponentų ir trumpalaikių įsipareigojimų. Jei rodiklis žemesnis nei 1, įmonės likvidumas žemas.

Finansinių struktūrų rodikliai parodo įmonės sugebėjimą vykdyti savo ilgalaikius ir trumpalaikius finansinius įsipareigojimus verslo partneriams, bankams, mokesčių institucijoms.

Svarbiausias įsipareigojimų grupės rodiklis yra skolos - nuosavybės santykis. Manoma, kad santykis 1:2 yra normalus, t.y. maždaug pusė finansavimo šaltinių turėtų būti skolinami. Įmonės finansavimo rodikliai atspindi koku būdu yra finansuojama įmonės veikla. Jie parodo ar įmonė turi pakankamai apyvartinių lėšų, kas dominuoja finansuojant įmonės veiklą.

Dažniausiai skaičiuojami finansavimo rodikliai yra apyvartinis kapitalas, finansinis svetas ir skolos koeficientas.

Apyvartinio kapitalo rodiklis parodo, kiek lėšų iš ilgalaikių finansavimo šaltinių tenka trumpalaikių poreikių finansavimui. Apyvartinis kapitalas apskaičiuojamas: (žr. kitame puslapyje)

$$\text{Apyvartinis kapitalas} = \text{trumpalaikis turtas} - \text{trumpalaikiai įsipareigojimai}$$

arba

$$\text{Apyvartinis kapitalas} = \text{savininkų nuosavybė} + \text{ilgalaikiai įsipareigojimai} - \text{ilgalaikis turtas.}$$

Neigiama rodiklio reikšmė rodo, kad tam tikra trumpalaikių finansavimo šaltinių dalis yra nukreipta ilgalaikėms investicijoms. Kadangi investicijų atsipirkimo laikas ilgesnis nei trumpalaikių skolų grąžinimo, atsiranda ne tik apyvartinių lėšų trūkumas, bet ir rizika laiku negrąžinti skolų.

Skolos koeficiento rodiklis parodo į kurią turto dalį gali pretenduoti kreditoriai. Skolos koeficientas apskaičiuojamas:

$$\text{Skolos koeficientas} = \text{visos skolos} / \text{turtas.}$$

Tuo tarpu finansinio sverto rodiklis rodo, kiek vienam nuosavybės eurui tenka skolintų lėšų ir apskaičiuojamas:

$$\text{Finansinis svertas} = \text{visos skolos} / \text{nuosavas kapitalas.}$$

Šių koeficientų rodiklių reikšmės įtakoja įmonės skolos, nuosavas kapitalas ir turtas, bei jo struktūra. Todėl įmonės suinteresuotos manipuliacijomis pagražinti šių veiksnių reikšmes.

Turto panaudojimo efektyvumo koeficientai atspindi įmonės ekonominę veiklą. Gražos rodikliai parodo investicijų pelningumą. Apyvartumas parodo kiek eurų uždirba vienas į turtą įdėtas euras. Apyvartumo (gražos) rodikliai finansų literatūroje dar vadinami aktyvumo rikliais, nes jie parodo, kaip aktyviai įmonė naudoja savo turtą. Dažniausiai skaičiuojami nuosavybės gražos, ilgalaikio turto gražos, trumpalaikio turto gražos ir atsargų gražos rodikliai, kurių reikšmės įtakoja pelnas, nuosavas kapitalas ir turtas. Rodikliai apskaičiuojami:

$$\text{Nuosavybės graža} = \text{grynasis pelnas} / \text{nuosavas kapitalas};$$

$$\text{Ilgalaikio turto graža} = \text{grynasis pelnas} / \text{ilgalaikis turtas};$$

$$\text{Trumpalaikio turto graža} = \text{grynasis pelnas} / \text{trumpalaikis turtas};$$

$$\text{Atsargų graža} = \text{grynasis pelnas} / \text{atsargos.}$$

Finansinių santykinių rodiklių skaičius neribojamas, tačiau laikomasi nuostatos, kad turi būti įtraukiami tik tie rodikliai, kurių teikiama informacija yra reikšminga įmonės rezultatyvaus funkcionavimo bei naudos savininkui, investuotojui, kreditoriui ir kitiems finansinės informacijos vartotojams požiūriu.

Šie rodikliai yra pagrindiniai rodikliai, kuriais remiamasi atliekant finansinę analizę, nes jie geriausiai apibendrina galutinius įmonės pasiekimus ir pagal juos yra sprendžiama, kokią

realią naudą gaus akcininkai ir investitoriai, rizikuodami investuoti savo kapitalą. Šie rodikliai taip pat padės įvertinti įmonės ekonominį stabilumą. Manipuliuojant šiais rodikliais galima pateikti tokią informaciją apie įmonės veiklos rezultatus, kuri neatspindi esamos situacijos, todėl remiantis metodologijoje apibrėžtais ir aprašytais manipuliavimo būdais, pateiktomis rodiklių skaičiavimo metodikomis, atliekamas tyrimas, kuris rodo manipuliacijų buhalterijoje įtaką įmonės „X“ veiklos rezultatams.

3. MANIPULIACIJŲ APSKAITOJE IR JŲ ĮTAKOS ĮMONĖS REZULTATAMS TYRIMAS

Manipuliacijų apskaitoje ir jų įtakos įmonės rezultatams tyrimui pasirinkta veikianti gamybinė įmonė. Įmonių, užsiimančių gamybine veikla, specifika ta, kad jų pagrindinė veikla yra produkcijos gamyba, pardavimas, todėl šioms įmonėms būdingas didesnis materialusis turtas, dideli atsargų ir nebaigtos produkcijos kiekiai.

Tyrimo analizuojami 2016 m. finansinės atskaitomybės dokumentų duomenys: balansas (1 priedas) ir pelno (nuostolio) ataskaita (2 priedas).

3.1 Įmonės veiklos rezultatų identifikavimas

Norint įvertinti manipuliacijų įtaką įmonės veiklos rezultatams, pirmiausia tikslinga išanalizuoti įmonės esamą situaciją ir tada bandyti ją padaryti patrauklesne manipuliuojant buhalterinės apskaitos duomenimis.

11 lentelė. UAB „X įmonės“ finansiniai rodikliai

Finansiniai rodikliai	Finansiniai metai	Praėjusieji finansiniai metai
Pelningumo:		
Bendrasis pelningumas	71,25%	69,14%
Veiklos pelningumas	5,67%	4,66%
Grynasis pelningumas	2,92%	2,79%
Turto pelningumas	1,81%	1,69%
Nuosavo kapitalo pelningumas	4,66%	4,81%
Mokumo:		
Bendrojo trumpalaikio mokumo koeficientas (einamasis likvidumas)	0,52	0,32
Įmonės kritinio likvidumo rodiklis	0,43	0,19
Finansinių struktūrų rodikliai:		
Apyvartinis kapitalas	-446509	-1045527
Skolos koeficientas	0,61	0,64
Finansinis svertas	1,57	1,83
Turto panaudojimo efektyvumo koeficientai		
Nuosavybės grąža	4,66%	4,81%
Turto grąža	1,81%	1,69%

Šaltinis: sudaryta autorės

Pirmiausia pagal finansinės atskaitomybės dokumentus apskaičiuojami pasirinkti finansiniai rodikliai, kad būtų galima įvertinti kaip jie kinta manipuliuojant apskaitos duomenimis. 11 lentelėje pateikiami apskaičiuoti pasirinkti finansiniai rodikliai, atspindintys

verslo subjekto finansinį patrauklumą..

11 lentelėje pateikiamas bendrasis pardavimo pelningumo rodiklis, kuris parodo įmonės sugebėjimą uždirbti pelną iš pagrindinės veiklos. Apskaičiuota, jog praėjusiais finansiniais metais bendrovės bendrasis pardavimo pelningumo rodiklio buvo lygus 69,14 proc., o po metų šis rodiklis pakilo iki 71,25 proc.. Pelningumo rodiklis parodo, jog vienas euras pardavimų pajamų duoda 0,7125 eur bendrojo pelno. Pagrindinė šio rodiklio didėjimo priežastis – parduotų prekių savikainos sumažėjimas 10 proc., kai pardavimo pajamos nukrito tik 3 proc..

Nemažiau svarbus analizei ir veiklos pelningumo rodiklis, kuris geriausiai apibūdina valdymo efektyvumą, t. y. įmonės vadovybės sugebėjimą kontroliuoti veiklos sąnaudas. Šio rodiklio gauti rezultatai rodo dar mažesnę pelningumą, nes veiklos sąnaudos analizuojamu laikotarpiu išliko 65 proc. bendrųjų pajamų. Apskaičiavus paaiškėja, jog finansinių metų pabaigoje veiklos pelningumas buvo lygus 5,67 proc., o praėjusių finansinių metų rodiklis buvo 4,66 proc.. Vertinant tai, kad veiklos sąnaudos sudaro didžiąją dalį pardavimo pajamų, galima daryti prielaidą, kad organizacija valdoma neefektyviai, įmonės administraciniai kaštai per dideli ir turėtų būti mažinami.

Grynasis pardavimų pelningumas skaičiuojamas siekiant parodyti investuotojams ir akcininkams, kiek grynojo pelno, iš kurio išmokami dividendai atmetus visas išlaidas, skirtas pajamoms uždirbti, tenka vienam pardavimo pajamų eurui. Skirtingai nei prieš tai analizuotas rodiklis, grynasis pardavimo pelningumas suteikia informacijos apie tikrąjį pardavimo pelningumą įvertinus visas pajamas ir išlaidas, t.y. iš bendrojo pelno eliminuojamos veiklos sąnaudos. Apskaičiavus paaiškėjo, jog finansinių metų grynasis pelningumo rodiklis buvo vos 2,92 proc., nors praėjusiais finansiniais metais pelningumo rodiklis buvo dar mažesnis, 2,79 proc. Tai reiškia, jog nuo kiekvieno parduotos prekės euro bendrovė gauna beveik 0,03 eur grynojo pelno. Tokiu atveju, bendrovė gaudama 1,5 mln. eur pardavimo pajamų, gauna tik 0,045 mln. eur grynojo pelno. Galima teigti, kad įmonės tikrasis pardavimų pelningumas labai blogas, ir labiausiai jį įtakoja labai didelės veiklos sąnaudos.

Turto pelningumo koeficientas parodo, kad įmonėje turtas panaudojamas neefektyviai. Įvertinus duomenis apskaičiuota, jog praėjusiais finansiniais metais turto pelningumas buvo 1,81 proc., o praėjusiais finansiniais metais siekė vos 1,69 proc.. Iš gautų rezultatų matyti, kad analizuojamos įmonės turtas naudojamas neefektyviai. Finansiniais metais vienas turto eur duoda 0,002 eur. grynojo pelno.

Apskaičiuotas nuosavo kapitalo pelningumo koeficientas parodė, jog praėjusiais finansiniais metais investavęs vieną eurą potencialus investuotojas gautų 0,048 eur grynojo pelno. Šis rodiklis tikrai nėra geras, tačiau panagrinėjus kitų metų duomenis paaiškėja jog nuosavo

kapitalo pelningumas dar labiau nukrito. Finansiniais metais investuotojas už vieną eur gautų tik 0,046 eur pajamų. Tokiu atveju ši įmonė investuotojams yra visiškai nepatraukli, kadangi Lietuvos įmonėse pageidautinas nuosavo kapitalo pelningumas yra apie 10 %.

Įvertinus UAB „X įmonės“ pelningumo rodiklius, matome, kad jie nepatrauklūs ir siekiant pritraukti investicijas, norint parodyti veiklos rezultatus patrauklesnius, rodiklius reikia didinti.

Vertinant UAB „X įmonės“ mokumą, matoma, kad rodiklis yra blogas, nors stebima gerėjimo tendencija. Bendrojo trumpalaikio mokumo koeficientas rodo, kiek kartų visas trumpalaikis turtas didesnis už visus trumpalaikius įsipareigojimus. Matome, kad praėjusiais finansiniais metais šis rodiklis buvo 0,32, o finansiniai metais išaugo 62 proc.. Manoma, jog įmonės finansinei pusiausvyrai palaikyti, norint laiku įvykdyti trumpalaikius įsipareigojimus, yra geriausia, kai trumpalaikis turtas yra dvigubai didesnis už trumpalaikius įsipareigojimus. Tačiau realybėje taip pasitaiko gan retai. Todėl manoma, jog patenkinamas šio rodiklio lygis svyruoja nuo 1,2 iki 2. Palyginus gautus rezultatus su toleruotina norma galima daryti išvadą, kad praėjusiais finansiniais metais įmonė nebuvo moki. Tačiau, per finansinius metus, šis rodiklis pagerėjo, nors nepasiekė patenkinamos ribos.

Greitojo trumpalaikio mokumo koeficientas objektyviau įvertintina bendrovės sugebėjimą skubiai atsiskaityti su kreditoriais, nes iš trumpalaikio turto išimama sąlyginai nelikvidi jos dalis – atsargos, o prie trumpalaikio turto priskiriamos tik likvidžiausios jo rūšys - pinigai ir jų ekvivalentai, vertybiniai popieriai, per vienerius metus gautinos sumos. Atlikus skaičiavimus, paaiškėja jog greitojo trumpalaikio mokumo koeficientas praėjusiais finansiniais metais sudarė 0,19, o finansiniais metais padidėjo iki 0,43. Yra manoma, jog patenkinamas rodiklis yra jei siekia 1. Tai reiškia, kad analizuojamais metais įmonė nebūtų sugebėjusi greitai padengti trumpalaikių įsipareigojimų. Finansiniais metais 2,5 karto sumažėjus atsargų lyginamajam svoriui trumpalaikiame turte, bei išaugus pinigams bei jų ekvivalentams, rodiklis padidėjo daugiau nei du kartus.

Analizuojant grynąjį apyvartinį kapitalą, paaiškėja, kad ir praėjusių finansinių metų, ir finansinių metų apyvartinis kapitalas neigiamas ir įmonė nebūtų galėjusi padengti trumpalaikių įsipareigojimų trumpalaikiu turto. Finansiniais metais apyvartinis kapitalas išaugo beveik dvigubai, todėl stebima gerėjimo tendencija, tačiau įmonė ir toliau turėtų didinti savo trumpalaikį turtą, ir kiek galėdama mažinti trumpalaikius įsipareigojimus.

Apskaičiavus skolos koeficientą paaiškėja, jog praėjusių finansinių metų gale jis buvo lygus 64 proc., o finansiniais metais siekė 61 proc. Matome, jog nagrinėjamu laikotarpiu šis koeficientas beveik nepakito, sumažėjo tik 3 proc. Tai reiškia, jog daugiau nei 60 proc. viso turto yra suformuota iš skolintų lėšų. Rodiklis rodo, jog bendrovės skolos yra didelės ir ji yra žemo

saugumo lygio, kuris suprantamas kaip nepatikimas kreditorių apsaugojimas nuo rizikos įmonės bankroto atveju. Teigiamai galima vertinti tik tai, kad šis rodiklis per nagrinėjamą laikotarpį sumažėjo 3 proc.. Kreditoriai į tokią rodiklio reikšmę žiūri nepalankiai, todėl norėdama pasiskolinti, įmonė turėtų mažinti rodiklio reikšmę bent iki 50 proc.

Įmonės veiklos rizikos vertinimo rodiklis, rodantis, kiek įmonė naudoja skolintų lėšų, apskaičiuojamas kaip įmonės įsipareigojimų ir kapitalo santykis. Įmonės siekia padidinti finansinio sverto rodiklį, kad padidintų kapitalo pelningumą, tačiau taip jos rizikuoja sumažinti akcinio kapitalo grąžą tuo atveju, jei sumažėtų įmonės pelnas. Analizuotu laikotarpiu įmonės skolos ir nuosavybės santykis pakito nuo 1,87 iki 1,57, kadangi nuosavybei išaugus, įsipareigojimai sumažėjo. Apibendrinant mokumo ir finansinių struktūrų rodiklius, nors jie ir nėra patrauklūs išorės vartotojams, tačiau pastebima gerėjimo tendencija.

Analizuojant grąžos rodiklius, matome, kad nuosavybės grąža analizuojamu laikotarpiu nesiekia 5 proc., analizuojamu laikotarpiu sumažėjo nuo 4,81 proc. iki 4,66 proc., ir tai vertinama neigiamai, kadangi esant normalioms rinkos sąlygoms vidutinė siektina nuosavybės grąža būna apie 15 proc. Tokia žema nuosavybės grąža potencialiems investuotojams rodo, kad kompanija dirba neefektyviai, konkurencija rinkoje yra itin stipri, rinkos segmento ciklas yra kritimo stadijoje, įmonės kapitalo struktūra nėra efektyvi. Neefektyvią kapitalo struktūrą jau parodė ir kapitalo struktūros rodikliai. Kuo aukštesnis ROE rodiklis, tuo geriau, nes toks verslas turi palankesnes plėtros perspektyvas. Yra nemažai teorinių vertinimo metodų, kur ROE turi esminę įtaką verslo vertei, todėl įmonės vadovai turėtų stengtis išlaikyti ROE kuo aukštesnį, norėdami parodyti įmonės veiklos rezultatus teigiamesniais.

Turto grąža sudaro apie 2 proc., nors stabilium ekonominiu laikotarpiu ilgalaikio turto grąža turėtų sudaryti 8-14 proc., kad įmonė būtų vertinama palankiai, kadangi investuotojai, investuodami į įmonę, nori, kad investicijos į turtą uždirbtų pinigus.

Apibendrinant analizuojamos įmonės veiklos rezultatus, jie atspindi nepatrauklius įmonės veiklos rezultatus. Esant tokiam pelningumo lygiui, sunku pritraukti investuotojus. Matome, kad įmonė valdoma neefektyviai, labai išaugusios veiklos sąnaudos, įmonės mokumas žemas. Mokumo rodikliai finansavimo šaltiniams rodo, kad įmonė yra nemoki, nepatikima, įmonės įstatinis kapitalas sudarytas iš skolintų lėšų. Grąžos rodikliai žemi, todėl investuotojai taip pat nesuinteresuoti investuoti lėšas į įmonę, kuri jiems neatneštų pelno arba tas pelnas būtų mažas. Žinoma, stebima įmonės veiklos rodiklių gerėjimo tendencija, kas vertinama palankiai, tačiau esamu laikotarpiu įmonė nepatraukli. Todėl kitame skyriuje nagrinėjamas konkretus manipuliavimo apskaitoje pavyzdys, vertinant įmonės finansines ataskaitas.

3.2 Manipuliacijų įtaka įmonės veiklos rezultatams

Pagrindinis informacijos šaltinis, galintis patenkinti informacijos vartotojų poreikius gauti tikrą ir teisingą informaciją apie ūkio subjekto finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, yra finansinės ataskaitos. Skirtingos ilgalaikio materialiojo turto apskaitos politikos alternatyvos daro įtaką finansinės atskaitomybės dokumentų straipsniams. Balanse pateikiama ilgalaikio materialiojo turto savikaina ir perkainota vertė paprastai nesutampa, todėl taikant skirtingus šio turto įkainojimo ir nusidėvėjimo būdus, gausime skirtingus finansinės atskaitomybės dokumentų straipsnių sumas.

Siekiant išsiaiškinti skirtingų ilgalaikio materialiojo turto apskaitos alternatyvų įtaką pasirinktos įmonės finansinių ataskaitų rodikliams, taikytina atvejo analizė. Išanalizavus pasirinktoje įmonėje taikomą ilgalaikio materialiaus turto apskaitos metodiką nustatyta, kad ilgalaikiu materialiuoju turtu joje pripažįstamas turtas, naudojamas ilgiau nei vienerius metus ir kurio įsigijimo savikaina yra 600,00 Eur. Įmonė ilgalaikį materialųjį turtą apskaito įsigijimo savikaina, kas reiškia, jog finansinėse ataskaitose turtas gali tik mažėti, todėl net ir kylant kainoms, ilgalaikis materialusis turtas balanse rodomas mažesnėmis nei rinkos kainomis. Viso įmonėje turimo ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas skaičiuojamas taikant tiesinį nusidėvėjimo metodą, nusidėvėjimo laiką nustatčius 20 m, o likvidacinė vertė sudaro 1 eur.

Verslo apskaitos standartuose numatyta, kad turtas nudėvimas, pagal naudingą naudojimo laiką, kurį įmonė nusistato pati. Pelno mokesčio įstatyme nurodomas trumpiausias galimas nusidėvėjimo laikotarpis - nustatomas nusidėvėjimo terminas lygus 8 metams. Be to, įmonė teoriškai gali pasirinkti tokį nusidėvėjimo skaičiavimo metodą, kuris atitinka įmonės apskaitos politiką. Analizuojamu atveju įmonė įsigijo pastatą, kurio įsigijimo kaina yra 868.274,00 Eur ir naudingo tarnavimo laikas yra 25 metai. Nusidėvėjimo sąnaudas įmonė gali skaičiuoti trimis skirtingais būdais, kurie pasirenkami atsižvelgiant į įmonės vidaus ir apskaitos politiką. Lentelėje pateikiama galimi nusidėvėjimo skaičiavimo variantai analizuojamoje įmonėje (12 lentelė).

12 lentelė. Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo skaičiavimo alternatyvos

Alternatyva	I (esama)	II	III
Įsigijimo vertė	868274	868274	868274
Nusidėvėjimo laikas	8	25	8
Skaičiavimo metodas	Tiesiogiai proporcingas	Tiesinis	Dvigubas – mažėjančios vertės metodas
Apskaičiuotasis metinis nusidėvėjimas	108534	34730	217069; 162801; 122101; 91576; 68682; 51511; 38634; 28975

Šaltinis: sudaryta autorės

Konkrečiu analizuojamu atveju, UAB „X įmonė“ įsigijo ilgalaikį turtą už 868.274,00 Eur. Įmonėje pasirinktas tiesinis tiesiogiai proporcingas nusidėvėjimo metodas, kuomet iki likutinės vertės ilgalaikis materialusis turtas nudėvimas per trumpiausią galimą laikotarpį - 8 metus, nors realiai jo tarnavimo laikas yra 25 metai. Matome, kad pasirinkus šį nusidėvėjimo metodą, pirmaisiais metais patiriama 108.534,00 Eur sąnaudų, kas atsispindi ir įmonės pelno nuostolių ataskaitoje (analizuojant įmonės veiklos rezultatus pastebėta, kad veiklos sąnaudos sudaro beveik 65 proc. pardavimo pajamų, dėl ko veiklos ir grynieji pelningumai yra žemi, nors bendrasis pelningumas yra aukšto lygio). Jei įmonė pasirinktų II ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo alternatyvą, kuomet nusidėvėjimas apskaičiuojamas tiesiniu tiesiogiai proporcingu metodu, tačiau įvertinant visą turto naudingo naudojimo laikotarpį, tada nusidėvėjimo sąnaudas įmonei pavyktų sumažinti beveik tris kartus. Įmonė taip pat gali naudoti dvigubą – mažėjančios vertės nusidėvėjimo metodą, pasirinkdama trumpiausią nusidėvėjimo laikotarpį – 8 metus, tačiau taip ji dar labiau išaugintų nusidėvėjimo sąnaudas pirmaisiais, antraisiais ir trečiaisiais turto naudojimo metais, ir tik ketvirtaisiais metais nusidėvėjimo sąnaudos pradėtų mažėti.

Formaliai visi trys nusidėvėjimo apskaičiavimo būdai yra teisingi, tačiau pastebima problema, kad yra iškraipomos nusidėvėjimo sąnaudos, kurios patenka į pelno (nuostolio) ataskaitą ir tuo pačiu dydžiu sumažina pelno prieš apmokestinimą rodiklį. Iš pelno (nuostolio) ataskaitos duomenys perkeliama į balansą, todėl keičiasi ir balanso straipsniai. Šie iškraipymai tęsiasi tol, kol turtas nudėvimas (konkrečiu atveju 8 metus), vėliau turtas nudėvimas ir nusidėvėjimo sąnaudos lygios nuliui, tačiau turto naudingo naudojimo laikotarpis yra 25 metai, todėl jis ir toliau naudojamas, nors balanse jis rodomas tik likutine verte, konkrečiu atveju 1 Eur.

Siekiant įvertinti ilgalaikio materialiojo turto apskaitos politikos alternatyvų įtaką įmonės finansiniams rodikliams, pasirinktos įmonės Balanso ir Pelno (nuostolio) ataskaitų duomenys buvo perskaičiuoti pagal alternatyvius duomenis. Perskaičiuoti finansinių ataskaitų duomenys pateikiami 13 lentelėje.

13 lentelė. Ilgalaikio materialiojo turto apskaitos metodų įtaka balanso straipsniams

Balanso straipsniai	Alternatyva I (esama)	Alternatyva II	Alternatyva III
Ilgalaikis turtas	1991288	2065092	1882754,5
Nematerialus turtas	1056	1056	1057
Materialus turtas	1990232	2064036	1881698
Finansinis turtas	0	0	0
Kitas ilgalaikis turtas	0	0	0

13 lentelės tęsinys kitame puslapyje

13 lentelės tęsinys

Balanso straipsniai	Alternatyva I (esama)	Alternatyva II	Alternatyva III
Trumpalaikis turtas	478117	478117	478117
Atsargos ir nebaigtos vykdyti sutartys	84487	84487	84487
Per vienerius metus gautinos sumos	216068	216068	216068
Kitas trumpalaikis turtas	7407	7407	7407
Gryni pinigai sąskaitoje ir kasoje	170155	170155	170155
TURTAS IŠ VISO	2469405	2543209	2360871,5
Kapitalas ir rezervai	959329	1033133	850795,5
Kapitalas	30000	30000	30000
Rezervai	7048	7048	7048
Nepaskirstytas pelnas (nuostolis)	922281	996085	813747,5
Dotacijos, subsidijos	0	0	0
Mokėtinos sumos ir įsipareigojimai	1510076	1510076	1510076
Po vienerių metų mokėtinos sumos	585450	585450	585450
Per vienerius metus mokėtinos sumos	924626	924626	924626
NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI IŠ VISO	2469405	2543209	2360871,5

Šaltinis: sudaryta autorės

Kaip matyti pagal 13 lentelėje pateikiamus duomenis, įmonei pasirinkus skirtingas ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo skaičiavimo metodikas, balanse kinta šie straipsniai: ilgalaikis materialusis turtas ir nuosavas kapitalas (lentelėje straipsniai paryškinti).

Įmonei pasirinkus antrąją ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo alternatyvą, turtas kasmet nudėvimas mažesne dalimi, todėl materialiojo turto straipsnis balanse atsispindi didesne verte, tuo tarpu pasirinkus trečiąją alternatyvą, kuomet nusidėvėjimas skaičiuojamas aštuonerius metus dvigubo – mažėjančios vertės metodu, pirmaisiais metais labai sumažinama turto vertė, o nuo ketvirtojo laikotarpio mažėjimas nebe toks ženklus. Kadangi turtas lygus nuosavam kapitalui ir įsipareigojimams, tai analogiška situacija stebima kapitalo ir rezervų straipsnių pokyčiuose.

Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo metodikų pasirinkimas veikia ir pelno (nuostolio) ataskaitų straipsnius. Manipuliacijų apskaitant nusidėvėjimą įtaka pelno (nuostolio) ataskaitos straipsniais apskaičiuota ir pateikta 14 lentelėje.

Kaip matoma pagal 14 lentelėje pateikiamus pelno (nuostolio) ataskaitos straipsnius, skirtingų nusidėvėjimo skaičiavimų alternatyvų pasirinkimas atsispindi veiklos sąnaudų straipsnyje, kuris įtakoja veiklos pelno, įprastinės veiklos pelno, pelno prieš apmokestinimą ir grynojo pelno dydžius. Pasirinkus tiesiogiai proporcingo nusidėvėjimo metodą, kuomet nusidėvėjimas skaičiuojamas per 8 metus, gauname 1.003.214,00 Eur veiklos sąnaudas, tuo tarpu

nusidėvėjimą skaičiuodami 25 metams, sąnaudas sumažiname 7 proc., dėl ko grynasis pelnas išauga 2,3 karto. Žinoma, tokiu atveju ženkliai išauga ir pelnas prieš apmokestinimą, todėl įmonė sumoka didesnę pelno mokestį, tačiau siekiant pritraukti investuotojus, įmonė, uždirbanti pelną, atrodo patraukliau. Vertinant trečiąją alternatyvą, kuomet nusidėvėjimas skaičiuojamas taikant dvigubą – mažėjančios vertės metodu, matome, kad veiklos sąnaudos išauga 11 proc., dėl ko gaunamas veiklos nuostolis, taip pat grynais nuostolis. Tačiau įsivertinant tai, kad nuo ketvirtojo laikotarpio nusidėvėjimo sąnaudos yra mažesnės lyginant su pirmąja alternatyva, galime daryti prielaidą, kad ilguoju laikotarpiu veiklos rezultatai išsilygins, vertinant, kad kiti veiksniai nekinta. Taikant dvigubą – mažėjančios vertės metodą, gaunamas nuostolis prieš apmokestinimą, todėl tokiu atveju įmonei nereikia mokėti pelno mokesčio. Pastebima, kad pirmuoju atveju įmonė naudoja pelną mažinančią apskaitos politiką, dėl to mažinamas pelno mokestis. Trečiuoju atveju įmonė pirmaisiais nusidėvėjimo skaičiavimo metais išvengia pelno mokesčio, o antroji alternatyva naudojama parodyti palankesnius įmonės veiklos rezultatus, pelną didinanti politika, kuria siekiama dirbtinai pagražinti veiklos rezultatus, siekiant pritraukti potencialius investuotojus.

14 lentelė. Ilgalaikio materialiojo turto apskaitos metodų įtaka pelno (nuostolio) ataskaitos straipsniams

Pelno (nuostolio) ataskaita	Alternatyva I (esama)	Alternatyva II	Alternatyva III
Pardavimų pajamos	1529966	1529966	1529966
Pardavimų savikaina	439932	439932	439932
Bendrasis pelnas	1090034	1090034	1090034
Veiklos sąnaudos	1003214	929410	1111749
Veiklos pelnas (nuostolis)	86820	160624	-21714,5
Kita veikla	499	499	499
Finansinė ir investicinė veikla	-30934	-30934	-30934
Įprastinės veiklos pelnas (nuostolis)	56385	130189	-52149,5
Pagautė	0	0	0
Netekimai	0	0	0
Pelnas prieš apmokestinimą	56385	130189	-52149,5
Pelno mokestis	11691	26301	0
Grynasis pelnas	44694	103888	-52149,5

Šaltinis: sudaryta autorės

Pasirinkta ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo metodika veikia analitinių rodiklių, kurie naudojami vertinant įmonės rezultatus, reikšmes. Manipuliacijų su ilgalaikio materialiojo turto skaičiavimo metodika pasirinkimo įtaka įmonės veiklos finansiniams rodikliams parodyta 15 lentelėje.

15 lentelė. Ilgalaikio materialiojo turto apskaitos metodų įtaka finansinių ataskaitų straipsniams

	Alternatyva I (esama)	Alternatyva II	Alternatyva III
Pelningumo:			
Bendrasis pelningumas	71,25%	71,25%	71,25%
Veiklos pelningumas	5,67%	10,50%	-1,42%
Grynasis pelningumas	2,92%	6,79%	-3,41%
Turto pelningumas (ROA)	1,81%	4,08%	-2,21%
Nuosavo kapitalo pelningumas	4,66%	10,06%	-6,13%
Mokumo:			
Bendrojo trumpalaikio mokumo koeficientas (einamasis likvidumas)	0,52	0,52	0,52
Įmonės kritinio likvidumo rodiklis	0,43	0,43	0,43
Finansinių struktūrų rodikliai:			
Apyvartinis kapitalas	-446509	-446509	-446509
Skolos koeficientas	0,61	0,59	0,64
Finansinis svertas (skolos ir nuosavybės santykis)	1,57	1,46	1,77
Turto panaudojimo efektyvumo koeficientai:			
Nuosavybės grąža	4,66%	10,06%	-6,13%
Turto grąža	1,81%	4,08%	-2,21%

Šaltinis: sudaryta autorės

Kaip matyti iš 15 lentelės duomenų, esant nekintantiems kitiems veiksniams, nusidėvėjimo sąnaudų apskaičiavimo metodika smarkiai veikia galutinius įmonės veiklos rezultatus.

Pagal lentelėje pateikiamus duomenis matome, kad manipuliacijos ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo apskaitoje veikia veiklos, grynojo pelningumo, taip pat turto ir nuosavo kapitalo, kadangi iš pelno (nuostolio) ataskaitos duomenys perkeliama į balansą, pelningumus.

Taip pat įtakoja finansinių struktūrų rodiklius: skolos ir finansinio svėro koeficientus. Turto panaudojimo efektyvumo koeficientai taip pat kinta priklausomai nuo nusidėvėjimo alternatyvų pasirinkimo, kadangi nusidėvėjimas tiesiogiai įtakoja nuosavo kapitalo ir turto dydį. Matome, kad mokumo rodikliams nusidėvėjimo apskaičiavimo pasirinkimo politika visiškai nesvarbi

Veiklos pelningumo rodiklis, kuris geriausiai apibūdina valdymo efektyvumą, t.y. įmonės vadovybės sugebėjimą kontroliuoti veiklos sąnaudas, labai priklauso nuo nusidėvėjimo alternatyvų pasirinkimo. Šio rodiklio gauti rezultatai, kuomet naudojamas tiesinio proporcingo nusidėvėjimo metodas per 8 metus rodo mažesnę pelningumą, nei naudojant tiesinio proporcingo nusidėvėjimo metodą per 25 metus, nes veiklos sąnaudos pasirinkus antrąją alternatyvą sumažėja 7 proc. Apskaičiavus paaiškėja, jog finansinių metų pabaigoje veiklos pelningumas pritaikius antrąją alternatyvą buvo lygus 10,5 proc.. Lyginant su nusidėvėjimo skaičiavimo per trumpiausią galimą laikotarpį, veiklos pelningumas išauga daugiau nei du kartus. Tuo tarpu naudojant dvigubą – vertės mažėjimo metodą, pirmaisiais metais patiriamas nuostolis.

Apskaičiavus grynąjį pardavimų pelningumą paaiškėjo, jog naudojant skirtingus ilgalaikio materialaus turto nusidėvėjimo apskaičiavimo metodus, jis taip pat keičiasi. Finansinių metų grynasis pelningumo rodiklis buvo vos 2,92 proc., kuomet naudojamas tiesinio nusidėvėjimo modelis per 8 metus, tačiau nusidėvėjimo terminą pritaikius atsižvelgiant į naudingo vartojimo trukmę, matome, kad grynasis pelningumas išauga 2,5 karto. Tai reiškia, jog nuo kiekvieno parduotos prekės euro bendrovė gauna beveik 0,067 Eur grynojo pelno. Tačiau jei įmonė naudoja dvigubą – vertės mažėjimo metodą, tuomet jos pelningumas pirmaisiais metais neigiamas.

Turto pelningumo koeficientas parodo, kad įmonėje turtas panaudojamas neefektyviai. Įvertinus duomenis apskaičiuota, jog naudojant antrąją nusidėvėjimo skaičiavimo alternatyvą, matome, kad turto pelningumas išauga 2,5 karto, kai tuo tarpu naudojant dvigubą - mažėjančios vertės metodą, pelningumas vėlgi neigiamas, dėl veiklos nuostolio pirmaisiais metais.

Apskaičiuotas nuosavo kapitalo pelningumo koeficientas taip pat rodo išaugimą, jei naudojama antroji alternatyva ir nuostolingas rezultatas taikant dvigubą – mažėjančios vertės metodą. Lietuvos įmonėse pageidautinas nuosavo kapitalo pelningumas yra apie 10 proc., naudojant tiesinio nusidėvėjimo metodą per 25 metus, šis rodiklis ir siekia 10 proc., kas Lietuvos mastu vertinama palankiai.

Nuosavybės gražos ir turto gražos rodikliai taip pat išauga nusidėvėjimą skaičiuojant ilgesniam laikotarpiui, taigi manipuliavimas turto nusidėvėjimo politika, aiškiai atsispindi finansinių rodiklių skaitinėse reikšmėse.

Apibendrinat atliktą tyrimą, galime tvirtinti, kad šiandieninėmis sąlygomis ypatingas susirūpinimas siejamas su siekiu identifikuoti finansinius rodiklius, kurių teikiama informacija yra reikšminga ūkio subjekto funkcionavimo ir naudos savininkui ar investuotojui kūrimo atžvilgiu. Ūkio subjekto veiklos rezultatus atspindi daugelis kiekybinių rodiklių, tačiau norint objektyviai įvertinti ūkio subjekto finansinę būklę ir veiklos rezultatus, svarbu skaičiuoti ir vertinti santykinius rodiklius. Didelis susirūpinimas siejamas su siekiu rasti geriausius finansinius rodiklius, kurie identifikuotų teigiamus ir neigiamus veiksnius, sąlygojančius ūkio subjekto veiklos efektyvumą. Ilgalaikio materialiojo turto apskaitos politika svarbi vertinant skolos, finansinių rodiklių, kurie analizuojami vertinant sprendimų priėmimo teisingumą, sąrašas.

Atliktas tyrimas prieštarauja Singh ir Sharna (2015), kurie tyrė nusidėvėjimo įtaką mokesčių lengvatoms, infliacijai ir ekonomikos augimui ir pasiūlė, kad nusidėvėjimo norma, leidžiama mokesčių tikslais, būtų lygi faktinei ekonominei nusidėvėjimo normai. Tuo tarpu Černius (2012) siūlo naudoti tiesinį nusidėvėjimo metodą kaip labiausiai tinkantį pastatų ir statinių nusidėvėjimui skaičiuoti, nes nustatyti jų ekonominės naudos dinamiką labai sudėtinga.

Dvigubai mažėjančios vertės ir metų skaičiaus metodais apskaičiuota nusidėvėjimo suma kasmet tolygiai mažėja per visą tarnavimo laiką, todėl dvigubai mažėjančios vertės metodas yra labiau patrauklesnis lyginant su metų skaičiaus metodu, nes jis lankstesnis, labiau taikomas daliniams laikotarpiams. Tačiau verslo apskaitos standartuose pažymima, kad ilgalaikio materialaus turto nusidėvėjimui skaičiuoti nerekomenduojama taikyti metų skaičiaus ir dvigubai mažėjančios vertės metodus, išskyrus tuos atvejus kai pirmaisiais turto naudojimo metais turtas teikia didžiausią naudą.

Skirtingos ilgalaikio materialiojo turto apskaitos alternatyvos daro įtaką pagrindinių finansinių ataskaitų straipsniams ir santykiniams finansiniams rodikliams. Kadangi mokslinėje literatūroje nėra vieningos nuomonės kokie finansiniai rodikliai geriausiai parodo įmonės veiklos rezultatus, šiame tyrime pasirinktų ilgalaikio materialaus turto apskaitos politikos alternatyvų įtaką, siūloma taikyti pasirinktus mokumo, pelningumo ir turto gražos rodiklius, kurie rodo, kad pasirinkus skirtingas nusidėvėjimo taikymo alternatyvas, rodikliai kinta priklausomai nuo nusidėvėjimo pasirinkimo būdo.

Atliktas tyrimas parodė, kad teisingas finansinių rezultatų nustatymas remiasi tiksliais buhalterinės apskaitos duomenimis, o tų duomenų tikslumas priklauso nuo ūkinio įvykio įforminimo pirminiais apskaitos dokumentais ir nuo teisingo fiksavimo pagal apskaitos principus. Norint pateikti teisingą informaciją apie įmonės būklę ir jos veiklos rezultatus susiduriama su daugeliu problemų ir klausimų, nes neteisingai suprasti įstatymai ar jų prieštaravimas iškreipia finansinius rezultatus, kas leidžia apgauti finansinių ataskaitų vartotojus.

Atliktas tyrimas patvirtina hipotezę jog manipuliacijos finansine informacija duoda laikiną efektą. Iškraipyti ir pagražinti duomenys tik kuriam laikui nuramina investuotojus, o vėliau susikomplicavusi padėtis neretai įmonę priveda prie bankroto.

IŠVADOS

1. Manipuliacinės buhalterinės apskaitos esmė yra manipuliuojant teisiniais aktais ir finansiniais rodikliais parodyti tokią informaciją, kokią nori matyti kai kurie, o ne visi informacijos vartotojai. Naudodamos manipuliacinę kūrybinę apskaitą įmonės siekia rasti kuo daugiau įvairių priemonių, pateisinančių tam tikros informacijos iškraipymo faktus. Manipuliacijos buhalterijoje gali būti traktuojamos kaip nusikalstama veikla, arba kaip legalios manipuliacijos. Apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas yra nusikalstama veika, kuri apibrėžta LR BK ir LR ATPK, už jos vykdymą gresia administracinė ir baudžiamoji atsakomybė. Legalios manipuliacijos, kitaip vadinamos kūrybine apskaita, atliekamos, kuomet iš įstatymų, verslo apskaitos standartų ir kituose reglamentuose leidžiamų apskaitos nuostatų, taisyklių ir metodų pasirenkami tie, kurių nori įmonės vadovybė, siekdama parodyti geresnius ar blogesnius veiklos rezultatus, tačiau nepažeidžiant ne tik pagrindinių apskaitos principų, bet ir galiojančių teisės aktų. Teorinės informacijos analizė parodė, kad manipuliacijos apskaitoje nėra traktuojamos kaip nusikaltimai, tai yra vertinama kaip apskaitos standartų interpretacija.
2. Buhalterinės apskaitos teorijoje skiriamos dvi kūrybinės apskaitos rūšys: pozityvioji ir manipuliacinė. Pozityviosios kūrybinės apskaitos tikslas – parodyti tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus, palengvinti buhalterių darbą ir pateikti patikimą ir vienodą informaciją visiems jos vartotojams. Manipuliacinės kūrybinės apskaitos tikslas – naudojant įvairias pateisinamas priemones pateikti iškraipytą informaciją apie įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus tik tam tikroms vartotojų grupėms.
3. Manipuliacijos apskaitoje daromos siekiant pagražinti ar pabloginti įmonės veiklos rezultatus, kurie reikalingi atitinkamoms interesų grupėms. Manipuliuojama finansiniais duomenimis dėl objektyvių ir subjektyvių priežasčių. Manipuliacinės kūrybinės apskaitos taikymo sritys yra įvairios. Dažniausiai pasikartojančios yra šios: ilgalaikio materialiojo turto, nematerialiojo turto, trumpalaikio turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų, pinigų srautų, pajamų, sąnaudų, pelno ir mokesčių apskaita. Įvairios manipuliacijos, kurių tikslas yra parodyti, kad įmonės finansinė situacija yra geresnė nei iš tikro, nemažai kainuoja, kadangi susidaro papildomi manipuliacijos kaštai, taip pat išauga išlaidos, susijusios su bandymais legalizuoti nesamas pajamas. Todėl tai gali sukelti neigiamas pasekmes įmonei.
4. Manipuliacinės kūrybinės apskaitos taikymas nepagerina įmonės finansinės būklės ir

veiklos rezultatų, nors tikimasi, kad jos taikymas bus naudingas įmonei. Kūrybinės apskaitos nauda dažniausiai būna tik laikina, todėl būtina šią apskaitą taikant iš anksto įvertinti jos įtaką ateities veiklos rezultatams. Vėliau padėtis pradeda blogėti, nes manipuliacijos yra susijusios su papildomomis išlaidomis.

5. Skirtingos ilgalaikio materialiojo turto apskaitos alternatyvos daro įtaką pagrindinių finansinių ataskaitų straipsniams ir santykiniams finansiniams rodikliams. Kadangi mokslinėje literatūroje nėra vieningos nuomonės kokie finansiniai rodikliai geriausiai parodo įmonės veiklos rezultatus, šiame tyrime pasirinktų ilgalaikio materialaus turto apskaitos politikos alternatyvų įtaką, siūloma taikyti pasirinktus mokumo, pelningumo ir turto grąžos rodiklius, kurie rodo, kad pasirinkus skirtingas nusidėvėjimo taikymo alternatyvas, rodikliai kinta priklausomai nuo nusidėvėjimo pasirinkimo būdo.
6. Atliktas tyrimas patvirtina hipotezę, jog manipuliacijos finansine informacija duoda laikiną efektą. Iškraipyti ir pagražinti duomenys tik kuriam laikui nuramina investuotojus, o vėliau susikomplicavusi padėtis neretai įmonę priveda prie bankroto.

PASIŪLYMAI

Moksliniame darbe pateikiama apskaitos metodų derinimo metodika, taikoma praktikoje. Jos esmė yra tokia, kad finansinės ataskaitos, naudojant sukauptus duomenis, rengiamos griežtai laikantis visų finansinės atskaitomybės formų ir reglamentuojančių standartų. Atliktas tyrimas patvirtina hipotezę jog manipuliacijos finansine informacija duoda laikiną efektą. Iškraipyti ir pagražinti duomenys tik kuriam laikui nuramina investuotojus, o vėliau susikomplicavusi padėtis neretai įmonę priveda prie bankroto. Todėl rekomenduojama atsakingai pasirinkti apskaitos politikas ir vengti manipuliacijų.

LITERATŪRA

1. Acharya, V. V., Lambrecht, B. M. (2015). *Review of Financial Studies*, 28(9): 2534-2574.
2. Amat, O., Blake, J., Dowds, J. (1999). *The ethics of creative accounting*. Prieiga per internetą: <https://core.ac.uk/download/pdf/6475312.pdf>.
3. Apskaitos ir mokesčių apžvalga.- 2007 m. nr. 11.
4. Bagdžiūnienė, V. 2006. *Apskaitos terminų žodynas*. Vilnius: Conto littera. 192 p.
5. Beidleman, C. 1973. Income smoothing: The role of management. *The Accounting Review* 48 (4): 653–667.
6. Bhasin, M. L. (2016). Fraudulent Reporting Practices by Satyam. *Международный электронный научный журнал*. 2016. Т. 2, No. 10.
7. Bora J. Saha K (2016). Effect of compression ratio on performance, combustion and emission characteristics of a dual fuel diesel engine run on raw biogas. *Energy Conversion and Management* 87, 1000–1009.
8. Černius, G. (2012). Klaidinančios terminologijos įtaka įmonės finansams. *Socialinių mokslų studijos. Social Sciences*. 4(2), 2012, p. 539-558.
9. D. Balaciu, V. Bogdan & A.B. Vladu (2009). A Brief Review of Creative Accounting Literature and its Consequences in Practice. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, Vol. 1, No. 11, Pp. 170–182.
10. Deveikis G. (2007). Pirkėjų skolos: finansinės apskaitos ir mokesčių reikalavimų derinimas // *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*.- nr. 11.
11. Giriūnas, L. (2012). Kūrybinė apskaita: samprata, tikslai ir vieta. *Įžvalgos*, Nr. 1(7). Utena: UAB „Utenos indra“.
12. Giriūnienė, G. (2012). Kūrybinės apskaitos metodikos ir jų taikymo sritys įmonėje. *Įžvalgos = Insights : mokslo darbai*. Utena: Utenos kolegija. ISSN 2029-1639. 2012, nr. 1(7), p. 1-6.
13. Graham, J. R., Harvey, C. R., Rajgopal, S. (2005) The Economic Implication of Corporate Financial Reporting. Prieiga per internetą: https://faculty.fuqua.duke.edu/~charvey/Research/Working_Papers/W73_The_economic_implications.pdf.
14. Griffiths, I. (1986). Creative accounting, *Sidgwick & Jackson*, pp. 1
15. Healy, P. M. (1985). The effect of bonus schemes on accounting decisions. *Journal of accounting and economics*. No. 7. p. 85-107. ISSN-01654101.
16. Yadav, B. (2014). Creative Accounting: An Empirical Study from Professional

- Prospective. *International Journal of Management and Social Science Research*, 3(1), 38 -53.
17. Yadav, B., Kumar, A., Bhatia, B.S. (2014). Concept of creative accounting and its different tools. *International Journal of Management and Social Sciences Research (IJMSSR)*, 3(2), 66-74
 18. Jameson, M. (1988). *A practical guide to creative accounting*, Kogan Page.
 19. Juozaitienė, L. (2007) *Įmonės finansai: analizė ir valdymas*. Šiauliai: Šiaulių universiteto leidykla.
 20. Kalčinskas G. (1998). *Apskaitos klaidos, jų prevencija, įvertinimas ir ištaisymo būdai. Tipinės apskaitos klaidos ir jų ištaisymo būdai*. Vilnius: Pačiolis.
 21. Kalčinskas G. (2001). *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Vilnius: Pačiolis.
 22. Kalčinskas G. (2010). *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. – Vilnius: Pačiolis.
 23. Kuncevičius, G. (2007). Apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas kaip mokesčių vengimo būdas: administracinė ir baudžiamoji atsakomybė. *Jurisprudencija*. 1(91), p. 51-58.
 24. Kutera, M., Hołda, A., Surdykowska, S. (2006). *Oszustwa księgowe*. Warszawa: Difin.
 25. Lakis V., Mackevičius J., Gaižauskas L. (2010). *Valdymo apskaitos teorija ir praktika*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
 26. Lakis, V. (2008). Finansinių ataskaitų klastojimas – rinkos ekonomikos ir globalizacijos procesų palydovas. *Ekonomika*. 82, p. 91-103.
 27. Lakis, V. (2010). Manipuliacijų finansine informacija būdai ir pasekmės. Prieiga per internetą: http://leidykla.vgtu.lt/conferences/BME_2010/001/pdf/Art-Lakis.pdf.
 28. Lakis, V. (2012). Įmonės apskaitos duomenų naudojimas ūkinio nestabilumo sąlygomis. *Įžvalgos*, Nr. 1 (7). Utena: UAB „Utenos indra“.
 29. Lakis, V. (2012). Kūrybinė apskaita: racionali naujovė ar finansinių ataskaitų duomenų dailinimas. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, Nr. 1(673).
 30. Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksas//Valstybės žinios, 1985, Nr. 1-1.
 31. Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas // Valstybės žinios, 2000, Nr. 89-2741.
 32. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas//Valstybės žinios, 2001, Nr. 99-3515.
 33. Mackevičius J. (2003). *Valdymo apskaita: koncepcija, metodika, politika*. Vilnius: TEV.
 34. Mackevičius J. (2012). Apgaulių gyvavimo ciklas ir sąlygos, didinančios jų atsiradimo

- riziką. – *Verslas: teorija ir praktika* 13(1), 50–56.
35. Mackevičius, J. (2009). *Finansinių ataskaitų auditas ir analizė. Povedūros, metodikos ir vertinimas*. Monografija. Vilnius: TEV. 389 p.
 36. Mackevičius, J.; Bartaška, R. (2003). Klaidų ir apgaulių aptikimas, įvertinimas ir prevencija. *Pinigų studijos*, Nr. 2, p. 36-41.
 37. Mackevičius, J.; Raziūnienė, D. (2011). *Auditas, klausimai, atsakymai, testai*. Mokomoji knyga. Vilnius: Vilniaus universitetas. 224 p.
 38. Mackevičius, J.; Savickas, V. (2015). Manipuliacinės kūrybinės apskaitos anatomija ir jos informacijos naudojimas. *Informacijos mokslai*, nr. 71, 124–134.
 39. Martirosiavienė, L., Stončiuvienė, N., Zinkevičienė, D. (2016). *Žemės ūkio verslo subjektų apskaitos politikos formavimas siekiant finansinio patrauklumo*. Mokslo monografija. Akademija: Aleksandro Stulginskio universitetas.
 40. Močekvičiūtė, A. (2010). Apskaitos politikos įtaka pelno valdymui. Magistro baigiamasis darbas. Vilniaus universiteto Kauno humanitarinis fakultetas.
 41. Mouck, T. (1992). The Rhetoric of Science and the Rhetoric of Revolt in the “Story” of Positive Accounting Theory. *Accounting, Auditing and Accountability*, vol. 5, no. 4, p. 35–56.
 42. Mulford, C.W., Comiskey, E.E. (2002), *The Financial Numbers Game, Detecting Creative Accounting Practices*. Canada: John Wiley & Sons. Inc.
 43. Pečkaitis, J. S. (2013). Baudžiamoji atsakomybė už aplaidų buhalterinės apskaitos tvarkymą. *Jurisprudencija*. 2013, 20(1), p. 343–357.
 44. Rudžionienė K. (2012). *Finansinės apskaitos teorijos: monografija*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
 45. Schipper, K. (1989). Commentary: Earning Management. *Accounting Horizons*, pp. 91-102.
 46. Senkus, K., Mačiulis, D. (2014). Aplaidžiai ir apgaulingai tvarkomos apskaitos analizė Lietuvoje. 2014 Nr. / No 1 (9) / Article DOI: <https://doi.org/10.15544/ssaf.2014.24>.
 47. Vinnari, E.M. & Näsi, S. (2008). Creative accrual accounting in the public sector. “Milking” water utilities to balance budgets and accounts. *Financial Accountability and Management* 24(2), 97-116.
 48. Watts, L. W.; Zimmermain, J. L. (1979). The Demand for and Supply for Accounting Theories: the Market for Excuses. *Accounting Review*, Vol. 54 (2), p. 273–305.
 49. Watts, L. W.; Zimmermain, J. L. (1986). *Positive Accounting Theory*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice–Hall.

50. Watts, L. W.; Zimmermain, J. L. (1990). Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective. *Accounting Review*, vol. 65, no. 1, p. 131–156.

Butvidaitė, A. *Manipuliacijos apskaitoje ir jų įtaka įmonės rezultatams* / Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovas prof. G. Černius. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2017

ANOTACIJA

Magistro baigiamojo darbo objektas yra manipuliacijos apskaitoje ir jų įtaka įmonės rezultatams. Atlikto tyrimo tikslas – atlikti manipuliacijų taikymo apskaitoje teorinę analizę, bei įvertinti manipuliacijų apskaitoje įtaką įmonės rezultatams, išnagrinėjant manipuliacijų sampratą buhalterinės apskaitos kontekste. Darbe analizuojami manipuliacijų apskaitoje veikimo principai, taikymo sritys ir būdai, išskirta manipuliacijų apskaitoje įtaka įmonės rezultatams, išnagrinėtas konkretus manipuliavimo apskaitoje pavyzdys, bei įvertintos įmonės finansinės ataskaitos, įvertinta manipuliacijų apskaitoje įtaka įmonės veiklos rezultatams.

Tyrimo rezultatai atskleidė, kad skirtingos ilgalaikio materialiojo turto apskaitos alternatyvos daro įtaką pagrindinių finansinių ataskaitų straipsniams ir santykiniams finansiniams rodikliams.

Pagrindiniai žodžiai: manipuliacijos, buhalterinė apskaita, įmonės veiklos rezultatai.

Butvidaitė, A. *Manipulations in accounting and the effect of manipulations in accounting influencing companies results* / Finance management master thesis. Supervisor prof. G. Černius. – Vilnius: University of Mykolas Riomeris, Department of Economics and Finance Management, 2017

ANNOTATION

The object of this Master Thesis is the manipulations of the account and their impact on the company's results. The aim of the research is the theoretical analysis of manipulations in accounting and evaluation of manipulations in accounting influencing companies results. In the paper was examined the concept of manipulation, types of manipulation in accounting was clarified, the operating principles, scopes and methods of manipulation in accounting was analysed, the influence to the company's results was distinguished, specific example of manipulation in accounting was analysed and manipulation in accounting influence to the operating result was evaluated.

The results revealed that different tangible fixed asset accounting alternatives affects the major financial report items and relative financial indicators.

Key words: manipulations, accounting, company results.

Butvidaitė, A. *Manipuliacijos apskaitoje ir jų įtaka įmonės rezultatams* / Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovas prof. G. Černius. –Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2017

SANTRAUKA

Manipuliacijos apskaitoje yra nagrinėjamos kaip globalus reiškinys, ir nėra tipiškas tik vienai ar kitai šaliai. Manipuliacijos finansinė informacija problema yra daugialypė - vienaip gali būti manipuliuojama pateikiant informaciją akcininkams, kitaip galimiems investuotojams, dar kitaip visuomenei ir valdžios institucijoms. Bet visais atvejais manipuliacijos tikslas yra pateikti tokius rezultatus, kokius pageidauja matyti informacijos vartotojai.

Nagrinėjant manipuliacijų apskaitoje temą susiduriama su dilema ar manipuliacijos apskaitoje tai nusikaltimas ar tik klaidingas finansinių faktų interpretavimas. Labai svarbu neperžengti ribos tarp kaip įmanoma gražesnio rezultatų ir klaidinančio ataskaitų atvaizdavimo, nes toks elgesys gali privesti prie teisės aktų pažeidimo. Palankesnių metodų taikymas gali sumenkinti vėlesnių laikotarpių rezultatus, tuo tarpu ateities rezultatus gali pagražinti, tačiau vienu rodikliu pagražinimas įtakoja kitus ir visa tai atsispindi turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų bei veiklos rezultatų atvaizdavime.

Magistro baigiamojo darbo objektas yra manipuliacijos apskaitoje ir jų įtaka įmonės rezultatams. Atlikto tyrimo tikslas – atlikti manipuliacijų taikymo apskaitoje teorinę analizę, bei įvertinti manipuliacijų apskaitoje įtaką įmonės rezultatams. Darbe buvo nagrinėjama manipuliacijų samprata buhalterinės apskaitos kontekste, išsiaiškinta manipuliacijų apskaitoje rūšys, išanalizuoti manipuliacijų apskaitoje veikimo principai, taikymo sritys ir būdai, išskirta manipuliacijų apskaitoje įtaka įmonės rezultatams, išnagrinėtas konkretus manipuliacijos apskaitoje pavyzdys, bei įvertintos įmonės finansinės ataskaita, įvertinta manipuliacijų apskaitoje įtaką įmonės veiklos rezultatams.

Tyrimo rezultatai atskleidė, kad skirtingos ilgalaikio materialiojo turto apskaitos alternatyvos daro įtaką pagrindinių finansinių ataskaitų straipsniams ir santykiniams finansiniams rodikliams. Kadangi mokslinėje literatūroje nėra vieningos nuomonės kokie finansiniai rodikliai geriausiai parodo įmonės veiklos rezultatus, šiame tyrime pasirinktų ilgalaikio materialaus turto apskaitos politikos alternatyvų įtaką, siūloma taikyti pasirinktus mokumo, pelningumo ir turto gražos rodiklius, kurie rodo, kad pasirinkus skirtingas nusidėvėjimo taikymo alternatyvas, rodikliai kinta priklausomai nuo nusidėvėjimo pasirinkimo būdo.

Atliktas tyrimas patvirtina hipotezę jog manipuliacijos finansinė informacija duoda laikiną efektą. Iškraipyti ir pagražinti duomenys tik kuriam laikui nuramina investuotojus, o vėliau susikomplicavusi padėtis neretai įmonę priveda prie bankroto.

Butvidaitė, A. *Manipulations in accounting and the effect of manipulations in accounting influencing companies results* / Finance management master thesis. Supervisor prof. G. Černius. – Vilnius: University of Mykolas Riomeris, Department of Economics and Finance Management, 2017

SUMMARY

Manipulations in accounting are analysed as a global phenomenon. The problem of manipulation with financial information is multiple. In all cases of manipulation, the main aim is to provide results the information users wants to see.

While analysing the manipulations in accounting topic it was faced with the dilemma whether the manipulation of accounts is a crime or just a false interpretation of the financial facts. It is essential to avoid exceeding the limits between showing results nicer and misleading accounts display, since such behaviour may lead to a law violation. The application of congenial methods may reduce subsequent period result while future results can be embellished. However, embellishment of one indicator influence others and all this is reflects representing assets, equity, liabilities and operating results.

The object of this Master Thesis is the manipulations of the account and their impact on the company's results.

The aim of the research is the theoretical analysis of manipulations in accounting and evaluation of manipulations in accounting influencing companies results. In the paper was examined the concept of manipulation in the context of bookkeeping accounting, types of manipulation in accounting was clarified, the operating principles, scopes and methods of manipulation in accounting was analysed, the influence to the company's results was distinguished, specific example of manipulation in accounting was analysed and the company's financial report was evaluated, also, manipulation in accounting influence to the operating result was evaluated.

The results revealed that different tangible fixed asset accounting alternatives affects the major financial report items and relative financial indicators. As scientific literature does not agree which financial indicators shows best performance of the company in this research was selected influence to the tangible fixed assets accounting policy alternatives. It is proposed to apply solvency, profitability and return on assets selected indicators, which shows that when choosing different depreciation application alternative indicators vary depending on the choice of depreciation method.

The research confirms the hypothesis that the manipulation of financial information gives a temporary effect. Distorted and embellished data only for a while reassure investors and later the complicated situation quite often leads the company to bankruptcy.

PRIEDAI

BALANSAS

	Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai
Ilgalaikis turtas	1991288	2101636
Nematerialus turtas	1056	2870
Materialus turtas	1990232	2098766
Finansinis turtas	0	0
Kitas ilgalaikis turtas	0	0
Trumpalaikis turtas	478117	494869
Atsargos ir nebaigtos vykdyti sutartys	84487	206394
Per vienerius metus gautinos sumos	216068	250987
Kitas trumpalaikis turtas	7407	36392
Gryni pinigai sąskaitoje ir kasoje	170155	1096
TURTAS IŠ VISO	2469405	2596505
Kapitalas ir rezervai	959329	914635
Kapitalas	30000	30000
Rezervai	7048	7048
Nepaskirstytas pelnas (nuostolis)	922281	877587
Dotacijos, subsidijos	0	9974
Mokėtinos sumos ir įsipareigojimai	1510076	1671896
Po vienerių metų mokėtinos sumos	585450	131500
Per vienerius metus mokėtinos sumos	924626	1540396
NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI IŠ VISO	2469405	2596505

PELNO (NUOSTOLIO) ATSKAITA

	Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai
Pardavimų pajamos	1529966	1577571
Pardavimų savikaina	439932	486806
Bendrasis pelnas	1090034	1090765
Veiklos sąnaudos	1003214	1017191
Veiklos pelnas (nuostolis)	86820	73574
Kita veikla	499	16775
Finansinė ir investicinė veikla	-30934	-37982
Įprastinės veiklos pelnas (nuostolis)	56385	52367
Pagautė	0	0
Netekimai	0	0
Pelnas prieš apmokestinimą	56385	52367
Pelno mokestis	11691	8359
Grynasis pelnas	44694	44008