MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS

EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS

EIVINA KUBECKAITĖ

MANIPULIACIJOS APSKAITOJE IR JŲ ĮTAKA ĮMONĖS PERSPEKTYVOMS

Magistro baigiamasis darbas

Vadovė

prof. habil. dr. Ž. Simanavičienė

VILNIUS, 2019

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS

EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS

EIVINA KUBECKAITĖ

MANIPULIACIJOS APSKAITOJE IR JŲ ĮTAKA ĮMONĖS PERSPEKTYVOMS

Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas

Studijų programa 6211LX065

Vadovė

prof. habil. dr. Ž. Simanavičienė

2019 05 02

Atliko

FVvmns17-1 gr. stud.

E. Kubeckaitė

2019 04 29

VILNIUS, 2019

TURINYS

LENTELĖS **4**
PAVEIKSLAI **5**
ĮVADAS **6**
1. MANIPULIACIJŲ APSKAITOJE TEORINIAI ASPEKTAI **8**
1.1. Manipuliacijų apskaitoje samprata **8**
1.2. Manipuliacijų apskaitoje priežastys, būdai ir tikslai **12**
1.3. Manipuliacijos apskaitoje audito požiūriu **19**
1.4. Tikrą ir teisingą įmonės finansinę situaciją atskleidžiančios informacijos reglamentavimas **22**
1.5. Manipuliacijų apskaitoje grėsmės ir pasekmės įmonės perspektyvoms **24**
2. MANIPULIACIJŲ APSKAITOJE ĮTAKOS ĮMONĖS PERSPEKTYVOMS TYRIMO METODOLOGIJA **27**
2.1. Manipuliacijų apskaitoje įtakos įmonės perspektyvoms tyrimo metodologija **27**
2.2. Manipuliacijų apskaitoje įtakos įmonės perspektyvoms tyrimo organizavimo ypatumai **30**
3. MANIPULIACIJŲ APSKAITOJE ĮTAKOS ĮMONĖS PERSPEKTYVOMS ANALIZĖ **35**
3.1. Manipuliacijų apskaitoje įtakos įmonės perspektyvoms analizė **35**
3.2. Manipuliacijų atsiradimo apskaitoje prevencinių priemonių analizė **43**
IŠVADOS **48**
REKOMENDACIJOS **50**
LITERATŪRA **51**
ANOTACIJA LIETUVIŲ IR ANGLŲ KALBOMIS **56**
ANNOTATION **57**
SANTRAUKA **58**
SUMMARY **60**
PRIEDAI **62**

LENTELĖS

1 lentelė. Klaidos įmonės finansiniuose dokumentuose sąvoka 10
2 lentelė. Apgaulės įmonės finansiniuose dokumentuose sąvoka 11
3 lentelė. Manipuliacijos (apgaulės) apskaitoje tikslai 18
4 lentelė. Manipuliacijų būdų ir tikslų priklausomybė audito pažiūriu 21
5 lentelė. Tikrumo ir teisingumo kriterijus TAS ir VAS 23
6 lentelė. Tyrimo ekspertų charakteristikos 33
7 lentelė. „Apgaulės trikampio“ teorijos mokslinės literatūroje ir ekspertų pastebėjimų matrica 37
8 lentelė. Finansinio skaidrumo svarba verslui 39
9 lentelė. Vidaus kontrolės stiprinimas 44
10 lentelė. Įmonių finansinės atskaitomybės reglamentavimo gerinimas 45

PAVEIKSLAI

1 pav. Klaidos ir apgaulės palyginimas 9
2 pav. Objektai, tiesiogiai turintys įtakos manipuliacijų atsiradimui apskaitoje..... 13
3 pav. Finansinių ataskaitų klastojimo būdai..... 16
4 pav. Manipuliacijų apskaitoje būdai..... 17
5 pav. Loginė tyrimo schema..... 27
6 pav. Ekspertinio vertinimo metodai 30
7 pav. Ekspertų vertinimų standartinio nuokrypio priklausomybė nuo ekspertų skaičiaus (Libby, 1978)..... 32
8 pav. „Apgaulės trikampis“ 36
9 pav. Manipuliacijų apskaitoje pasekmės 40

ĮVADAS

Temos naujumas ir aktualumas. Įmonių finansinė būklė atsispindi finansinėse ataskaitose. Pagal jas su įmonės veikla susiję asmenys gali objektyviai vertinti įmonės rezultatus – įmonė dirba pelningai ar nuostolingai, su kokiais sunkumais susiduria, kokios tolimesnės įmonės veiklos galimybės ir perspektyvos. Tik teisinga ir tiksli finansinė informacija įmonės vadovams ar su jos veikla susijusiems asmenims gali padėti priimti tinkamus ir reikšmingus įmonės valdymo sprendimus, efektyviai ir optimaliai reaguoti į tam tikras situacijas. Tiek Lietuvoje, tiek pasaulyje yra griežtai reglamentuota įmonių finansinė atskaitomybė, pabrėžiant, kad teisingumas ir tikrumas yra viena esminių finansinių ataskaitų savybių. Finansinė apskaita turi teikti būtinus ir teisingus duomenis, kurių pagrindu rengiamos finansinės ataskaitos. Bet pastaraisiais metais vis dažniau imama manipuliuoti veiklos rezultatais bei rodikliais, atspindinčiais turto ir įsipareigojimų vertę. Kaip pažymi Mackevičius ir 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“ (p. 38) Lietuvoje pastaraisiais metais taip pat daugėja tokių atvejų. Dėl to iškyla būtinybė visapusiškai tikrinti kontrahentų, tiekėjų, partnerių ir pan. patikimumą. To imtis reikėtų teikiant kreditus, ypač ilgalaikius, pasirašant ūkinio bendradarbiavimo sutartis, investuojant, jungiant ūkio subjektus. Spaudoje viešinami manipuliacijų apskaitoje atvejai. Dabartinės globalios ekonomikos rinkos sąlygomis įmonių vadovai siekia išlikti rinkoje bet kokiais būdais, net jei jie negalimi ir neteisėti. Kasmet tobulėjant manipuliacijų apskaitoje būdams pastebima, kad manipuliacijos apskaitoje gali reikšmingai paveikti įmonės rezultatus, juos pakoreguoti taip, kaip to tikisi įmonių vadovai ar kiti tos įmonės finansinių ataskaitų informacijos vartotojai.

Užsienio autoriai, tokie kaip Isa (2011), Dafinescu (2011), Louwers, Ramsay, Sinason ir Strawser (2012), Gill ir Gupta (2012), Alrawashdeh (2016) manipuliacijas apskaitoje išskiria kaip itin ydingą procesą, iš esmės pažeidžiantį finansinės apskaitos tikrumo ir teisingumo kriterijų siekiant vieno ar kelių asmenų interesų. Lietuvos autoriai, Lakis (2010), Mackevičius (2011), Kuktaitė ir Javaitienė (2011), Grundienė ir Radžiūnienė (2014), mokslinėje literatūroje manipuliacijų apskaitoje reikšmę apibrėžia panašiai, tačiau išskiria du manipuliacijų būdus – sąmoningą ir nesąmoningą. Abu būdai, apgaulės ir klaidos, gali reikšmingai pakoreguoti įmonių finansinius rezultatus, todėl visi autoriai pabrėžia, kad manipuliacijų apskaitoje pasekmės gali turėti didelės įtakos įmonės veiklos tęstinumui. Įstatymuose ir poįstatyminiuose teisės aktuose į manipuliaciją žvelgiama iš audito pusės, griežtai apibrėžiama auditoriaus pozicija ir veiksmai įmonės audito metu susidūrus su manipuliacijomis įmonės finansinėse ataskaitose.

Mokslinio darbo tyrimas aktualus tuo, kad iki šiol manipuliacijų apskaitoje įtaka įmonės perspektyvoms beveik neanalizuojama, nors dėl manipuliavimo apskaitos duomenimis atvejų neretai

išgirstama informacija. Taip pat tyrimo metu bus išsiaiškinta, kaip įmonės perspektyvas gali paveikti paviešinta informacija apie tai, kad įmonės sukčiauja ir manipuliuoja finansiniais duomenimis. Be to, bus nustatyta, kokių priemonių privalo imtis įmonių vadovai ir su įmonės veikla susiję asmenys, kad manipuliacijų apskaitoje būtų išvengta.

Tyrimo problema. Kaip manipuliacijos apskaitoje gali paveikti įmonės perspektyvas?

Tyrimo objektas. Manipuliacijos apskaitoje ir jų įtaka įmonės perspektyvoms.

Tyrimo tikslas – išanalizuoti manipuliacijas apskaitoje ir įvertinti jų įtaką įmonės perspektyvoms.

Darbo uždaviniai. Tikslui pasiekti buvo iškelti šie uždaviniai:

1. Išanalizuoti manipuliacijų apskaitoje sampratą;
2. Nustatyti ir išanalizuoti manipuliacijų apskaitoje priežastis, būdus ir tikslus;
3. Išanalizuoti tikrą ir teisingą įmonės finansinę situaciją atskleidžiančios informacijos reglamentavimą TAS ir VAS;
4. Parengti manipuliacijų apskaitoje įtakos įmonės perspektyvoms tyrimo metodiką;
5. Atlikti manipuliacijų apskaitoje įtakos įmonės perspektyvoms vertinimą (kokybinį tyrimą);
6. Nustatyti manipuliacijų apskaitoje prevencines priemones;
7. Atlikus tyrimą parengti išvadas ir rekomendacijas.

Tyrimo metodai. Tyrimo problema analizuojama taikant įvairius metodus. Taikomi metodai – mokslinės literatūros, įstatymų ir poįstatyminių teisės aktų analizė, grindžiama lyginamuoju aspektu bei sisteminimo, klasifikavimo ir apibendrinimo metodais, išvadų generavimas bei įmonių duomenų analizė. Taip pat tyrimo metu naudotas kokybinis tyrimo metodas – struktūrizuotas interviu, kurio metu tyrimo dalyviai (respondentai) apklausiami pagal iš anksto paruoštą planą, laikantis nuoseklumo ir nuo jo nenukrypstant.

Darbo struktūra. Darbą sudaro įvadas, trys skyriai, išvados, rekomendacijos, literatūros sąrašas, anotacija (anglų ir lietuvių kalbomis) ir santrauka (anglų ir lietuvių kalbomis) bei priedai. Pirmajame skyriuje nagrinėjami tyrimo teoriniai aspektai: manipuliacijų apskaitoje samprata, manipuliacijų apskaitoje priežastys, būdai ir tikslai, tikrą ir teisingą įmonės finansinę situaciją atskleidžiančios informacijos reglamentavimas. Antrasis skyrius skirtas darbo tyrimo metodologijai apibrėžti, tyrimo respondentams apibūdinti ir tyrimo eigai pateikti. Trečiajame skyriuje aprašoma skaidrumo svarba verslui, manipuliacijų apskaitoje įmonės perspektyvoms vertinimas ir analizuojami tyrimo metu gauti respondentų interviu duomenys. Darbo pabaigoje pateikiamos išvados ir rekomendacijos. Bendra darbo apimtis – 61 puslapis. Darbe pateiktos 10 lentelių ir 9 paveikslai.

Tyrimo rezultatų taikymo sritys. Darbo rezultatai naudingi šioms grupėms: 1) įmonių vadovams, kurie siekia, kad jų vadovaujamose įmonėse būtų išvengta manipuliacijų apskaitoje; 2) valstybinėms institucijoms, kovojančioms su manipuliacijomis įmonių apskaitoje; 3) mokslininkams, kurie analizuoja manipuliacijos apskaitoje įtaką įmonės perspektyvoms.

1. MANIPULIACIJŲ APSKAITOJE TEORINIAI ASPEKTAI

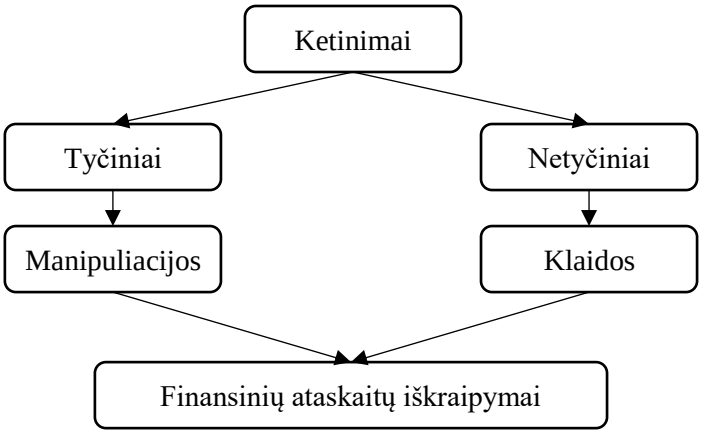
Manipuliacijų apskaitoje teoriniai aspektai apima mokslininkų, autorių, įstatymų ir poįstatyminių teisės aktų analizė nagrinėjamos temos atžvilgiu. Kiekviename poskyryje išskiriami nagrinėjamos temos problemai spręsti įtakos turintys aspektai: manipuliacijų apskaitoje samprata, manipuliacijos apskaitoje audito požiūriu, manipuliacijų apskaitoje būdai, priežastys ir tikslai, tikrą ir teisingą įmonės finansinę situaciją atskleidžiančios informacijos reglamentavimas, įpareigojantis užtikrinti teisingą įmonės apskaitos tvarką bei įmonei kylančios grėsmės ir pasekmės manipuliuojant finansiniais rezultatais.

1.1. Manipuliacijų apskaitoje samprata

Įmonės veikla labai priklauso nuo įmonės finansinių rezultatų. Visos įmonės veikla susinteresuotos šalys, ypač tiesiogiai susijusios, tokios kaip vadovybė, tiekėjai, investuotojai, bankai ir kt. ūkio subjektai remiasi įmonės finansinėse ataskaitose pateiktais duomenimis, nes tai esminė įmonės veiklos rezultatus atspindinti informacija. Įmonės veikla tiesiogiai susijusi nuo vienokių ar kitokių sprendimų, kurie lemia, kaip vystysis įmonė ateityje, kokie bus jos veiklos rezultatai. Didžiosios dalies įmonių, išskyrus ne pelno siekiančių ir kt. organizacijų, siekiamybė – pelnas, todėl įmonių vadovybės ir vadovai yra suinteresuoti pasiekti tokius finansinius rodiklius, kurie užtikrintų jų, kaip asmenų finansinę gerovę bei stiprią organizacijos padėtį rinkoje. Tiesa, ne visada būdai, kuriais to siekiama yra teisingi ir teisėti, todėl neretai inicijuojamos manipuliacijos įmonių apskaitoje, tam kad pakeisti įmonių finansinius rezultatus.

Manipuliacijos finansinėse ataskaitose – grėsmingas reiškinys. Pasak Lietuvos ekonomisto Lakio (2007), „finansinių ataskaitų iškraipymas – pasaulinis reiškinys, kuris globalizacijos sąlygomis peržengia valstybės sienas. Taip, kaip ir nešvarių pinigų plovimas, yra rinkos ekonomikos patologija“ (p. 52). Užsienio literatūros autoriai taip pat įžvelgia, kad manipuliacijos apskaitoje yra gana plačiai paplitusios. Bhasin (2016) teigia, kad manipuliacijos apskaitoje vyksta jau daugelį metų, palietė visas pasaulio šalis ir turėjo įtakos milijonams įmonių ir kompanijų. Įmonės organizuodamos apskaitą metai iš metų vis išradingiau naudojasi apskaitos standartuose numatyta tvarka ir skatina apskaitos specialistus imtis manipuliacijų apskaitoje. Autorius taip pat išskiria, kad manipuliacija apima iš anksto suplanuotus veiksmus, kurie koreguoja įmonės finansinius rezultatus, kuriuos iš anksto numato tuos veiksmus inicijuojantys asmenys. Manipuliacijos – tai reiškinys, pažeidžiantis vieną iš esminių finansinių ataskaitų skaidrumo principų – „jos turi būti sudaromos taip, kad *tikrai* ir *teisingai* parodytų įmonės turtą, nuosavą kapitalą, įsipareigojimus, pajamas, sąnaudas ir pinigų srautus, jeigu įmonė sudaro pinigų srautų ataskaitą“ (LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas, 2001). Dafinescu (2011) išskiria manipuliacijų apskaitoje kiek kitokį aspektą ir teigia, kad tai metodas, kuriuo finansinę informaciją galima pakeisti taip, kad ji labiau atitiktų tos finansinės informacijos vartotojų poreikius. Pasak Senkaus ir Mačiulio (2014), manipuliacijos apskaitoje išskiriamos į du įmonių finansinę informaciją galinčius

iškraipyti būdus: klaidas, kai ketinimas buvo nesąmoningas arba apgaules, kai ketinimas buvo sąmoningas (žr. 1 pav.).



1 pav. Klaidos ir apgaulės palyginimas

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Senkus ir Mačiulis (2014, p. 215)

Taigi, esminis skirtumas tarp manipuliacijų ir klaidų – ketinimai. Jei ketinimai buvo tyčiniai arba atvirkščiai – netyčiniai, atitinkamai galima spręsti finansinės ataskaitos buvo iškraipytos siekiant apgaulės ar suklydus. Tiesa, Mackevičius ir Subačienė (2016) teigia, kad klaidos ir apgaulės yra glaudžiai susijusios ir net jei ketinimai buvo netyčiniai ir „klaidos atsiradimo priežastis nebuvo apgaulė, neištaisyta klaida tolesniais apskaitiniais laikotarpiais gali virsti apgaule“ (p. 51). Norint tinkamai ir teisingai suvokti šių dviejų manipuliacijų rūšių apskaitoje sampratą, svarbu ištirti klaidų ir apgaulių apibrėžimus (žr. 1 ir 2 lentelę).

1 lentelė. Klaidos įmonės finansiniuose dokumentuose sąvoka

Metai	Šaltinis / autorius	Apibrėžimas
2006	R. Kanapickienė	Klaida – netyčinis apsirikimas, kurio galima išvengti diegiant ir tobulinant kontrolės procedūras buhalterinės apskaitos sistemoje ir verslo procesuose.
2009	240-asis tarptautinis audito standartas	Klaidos sąvoka apima netyčinį finansinių ataskaitų iškraipymą, įskaitant praleistą sumą ar atskleidimą, pavyzdžiui: ➢ finansinėms ataskaitoms parengti naudojamų duomenų rinkimo ar apdorojimo klaida; ➢ neteisingas apskaitinis įvertinimas dėl apsirikimo ar klaidingai suprastų faktų; ➢ klaidingas apskaitos principų, susijusių su vertinimu, pripažinimu, klasifikavimu, pateikimu ar atskleidimu, taikymas.
2011	J. Mackevičius, D. Raziūnienė	Audito požiūriu klaida vadinama netinkamas finansinę atskaitomybę pagrindžiančių įrašų ir buhalterinės apskaitos dokumentų užrašymas; apsirikimas ar klaidingas faktų supratimas; apskaitos tvarkos nesilaikymas.
2012	L. D. Putra	Klaidos nėra tyčinės ir, kai aptinkamos, iš karto pataisomos. Klaidos gali atsirasti dėl aplaidumo, blogų prielaidų, klaidingos informacijos, klaidingų apskaičiavimų ir kitų veiksnių.
2016	A. Hill	Klaidos apima matematines klaidas, apskaitos politikos taikymo klaidas ir faktų klaidingo aiškinimo klaidas.
2016	7-asis VAS	Klaida, kuri atsiranda dėl neteisingo skaičiavimo, netinkamo apskaitos metodo taikymo, neteisingo ūkinės operacijos ar įvykio registravimo ar dėl apsirikimo.
2016	H. A. A. Alrawashdeh, D. H. Alrawashdeh	Nenumatytas finansinės informacijos iškraipymas, kuris atsiranda dėl apskaitos specialistų nežinojimo, neteisingo apskaitos principų taikymo ar neatsargumo įregistruojant finansines operacijas.
2018	S. Bragg	Apsirinkimas sudarant finansinę atskaitomybę, kai neteisingai suvokiamos ir atskleidžiamos operacijos arba įsivelia matematinės klaidos.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis lentelėje nurodytais autoriais ir 240-uoju TAS

Išanalizavus įvairių autorių ir šaltinių pateikiamus klaidos finansiniuose dokumentuose sąvoką galima apibrėžti, kad klaida susijusi su netyčiniu, neplanuotu ir neorganizuotu finansinių ataskaitų iškraipymu, neteisingu jų pateikimu. Finansinių dokumentų teisingumas priklauso ir nuo žmogiškojo faktoriaus: klystama dėl nežinojimo, nesupratimo, apsirikimo ar skubant atlikti pavestus darbus.

Mokslinėje literatūroje išskiriama, kad dažniausiai pasitaikanti manipuliacijos forma – apgaulė. Apgaulės sąvoka tiesiogiai susijusi su sąmoningu asmens ar asmenų grupės siekiu paveikti finansinių ataskaitų rezultatus taip, kad jie atitiktų jų norus ir lūkesčius siekiant tam tikrų tikslų. Tiek mokslinėje, tiek įstatyminėje bazėje apgaulės sąvoka gretinama su neteisėtais veiksmais.

2 lentelė. Apgaulės įmonės finansiniuose dokumentuose sąvoka

Metai	Autorius / šaltinis	Apibrėžimas
2009	240-asis tarptautinis audito standartas	Vieno ar kelių vadovybei priklausančių asmenų, už valdymą atsakingų asmenų, darbuotojų ar trečiųjų šalių tyčinis veiksmas, kuriuo siekiama įgyti neteisėtą ar nepelnytą pranašumą.
2011	J. Mackevičius, D. Raziūnienė	Audito požiūriu apgaulė apibūdinama kaip vieno ar kelių vadovų, darbuotojų ar trečiųjų šalių veiksmai siekiant apgavystės būdu gauti nepelnytą ar neteisėtą naudą.
2011	S. Kuktaitė, A. Javaitienė	Apgaulė – tai sąmoningas, tyčinis veiksmas, kuriuo siekiama gauti neteisėtą naudą, norima apgauti ar suklaidinti finansinių ataskaitų vartotojus.
2012	T. Louwers, R. Ramsay, D. Sinason, J. Strawser, J. Thibodeau	Apgaulė – sąmoningas faktų iškraipymas, turint ketinimą paskatinti kitus asmenis tikėti melu.
2012	N. S. Gill, R. Gupta	Apgaulė – tai sukčiavimas, apimantis daugybę pažeidimų ir tyčinių veiksmų, kam kad pasiekti tam tikrų veiksmų.
2014	R. Kanapickienė, Ž. Grundienė	Finansinių ataskaitų apgaulės, kurios apibrėžiamos kaip finansinių duomenų manipuliavimas padidinant turtą, pardavimus ir pelną arba sumažinant įsipareigojimus, išlaidas ar nuostolius.
2016	C. Ionescu, C. Ionescu	Apgaulė – tyčinis apskaitos dokumentų ir/arba finansinių įvykių ar sandorių klastojimas ar praleidimas.
2016	H. A. A. Alrawashdeh, D. H. Alrawashdeh	Numatytas ir planuotas veiksmas siekiant paveikti finansines ataskaitas taip, kad įgyti neteisėtą turtą.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis lentelėje nurodytais autoriais ir 240-uoju TAS

Išanalizavus apgaulės finansiniuose įmonės dokumentuose sąvoką, galima išskirti, kad apgaulė siejama su sąmoningais įmonės vadovo ar darbuotojų veiksmais, siekiant paveikti finansinius įmonės rezultatus, tam kad gauti nepelnytą naudą, neteisėtą pranašumą, apgauti ir suklaidinti finansinių ataskaitų vartotojus. Grundienė (2009) apgaules apibrėžia dar griežčiau – nurodo, kad tai ekonominių nusikaltimų forma, turinti įtakos ne tik apgaules vykdančiai įmonei bei su ta įmone susijusioms kitoms įmonėms, bet ir visai šalies ekonomikai, jos stabilumui ir gali sukelti daug ekonominių padarinių.

Mackevičius ir Grundienė (2016) teigia, kad „apgaulės iš esmės negalima tapatinti su klaida. Bendriausia prasme klaida yra nukrypimas nuo taisyklės, nuo tiesos (spaudos, rašybos, skaičiavimo, korektūros klaidos), o apgaulė – tai veiksmai, elgesys ar žodžiai, kuriais sąmoningai norima apgauti, suklaidinti“ (p. 51). Manipuliacijos apskaitoje – siekis paveikti įmonės finansinę informaciją taip, kaip to nori įmonės vadovai ir jų siekis – suklaidinti tuos finansinės informacijos vartotojus, kuriems ši informacija aktuali. Mackevičius ir Bartaška (2003) kitame leidinyje teigia, kad „manipuliacijos turi įtakos finansinei atskaitomybei ir jos informacijos vartotojams. Vidaus informacijos vartotojai, naudodamiesi klaidinga finansinių ataskaitų informacija, gali padaryti neteisingas išvadas, priimti nevykusius sprendimus, numatyti netikslias įmonės veiklos prognozes ir perspektyvas. Kita vertus, dėl manipuliacijų finansinėje atskaitomybėje daug nuostolių gali patirti ir išorės informacijos vartotojai, ypač bankai, investuotojai, tiekėjai, pirkėjai ir kt.“ (p. 39). Trussel (2013) ir Coenen (2018) išskiria, kad manipuliacijas apskaitoje inicijuoja ir jų atsiradimui didžiausią įtaką turi *organizacijų*

vadovai, kurių siekis pateikti klaidingus įmonės finansinius rezultatus, kad kuo palankiau būtų atspindėti įmonės rezultatai. Isa (2011) teigia, kad manipuliacijos apskaitoje – apgaulingos informacijos pateikimas arba tyčinis finansinių ataskaitų klastojimas, kurių pagrindinis tikslas yra suklaidinti investuotojus, pateikiančias realios įmonės finansinės padėties neparodančias finansines ataskaitas. Dafinescu (2011) išskiria manipuliacijų apskaitoje kiek kitokį aspektą ir teigia, kad tai metodas, kuriuo finansinę informaciją galima pakeisti taip, kad ji labiau atitiktų tos finansinės informacijos vartotojų poreikius. Pasak Mackevičiaus ir Radziūnienės (2011), manipuliacijos apskaitoje turi didelę įtaką kiekvienos įmonės finansinei būklei ir veiklos rezultatams, jos įvaizdžiui ir tęstinumui. Kaskart spaudoje pasirodo straipsnių apie neteisingai įmonėse vedamą apskaitą – vadinamą „juodąja buhalterija“. Užsienio literatūroje klaidingą informaciją pateikiančios finansinės ataskaitos vadinamos „iškeptomis ataskaitomis“ (ang. „cooking the books“).

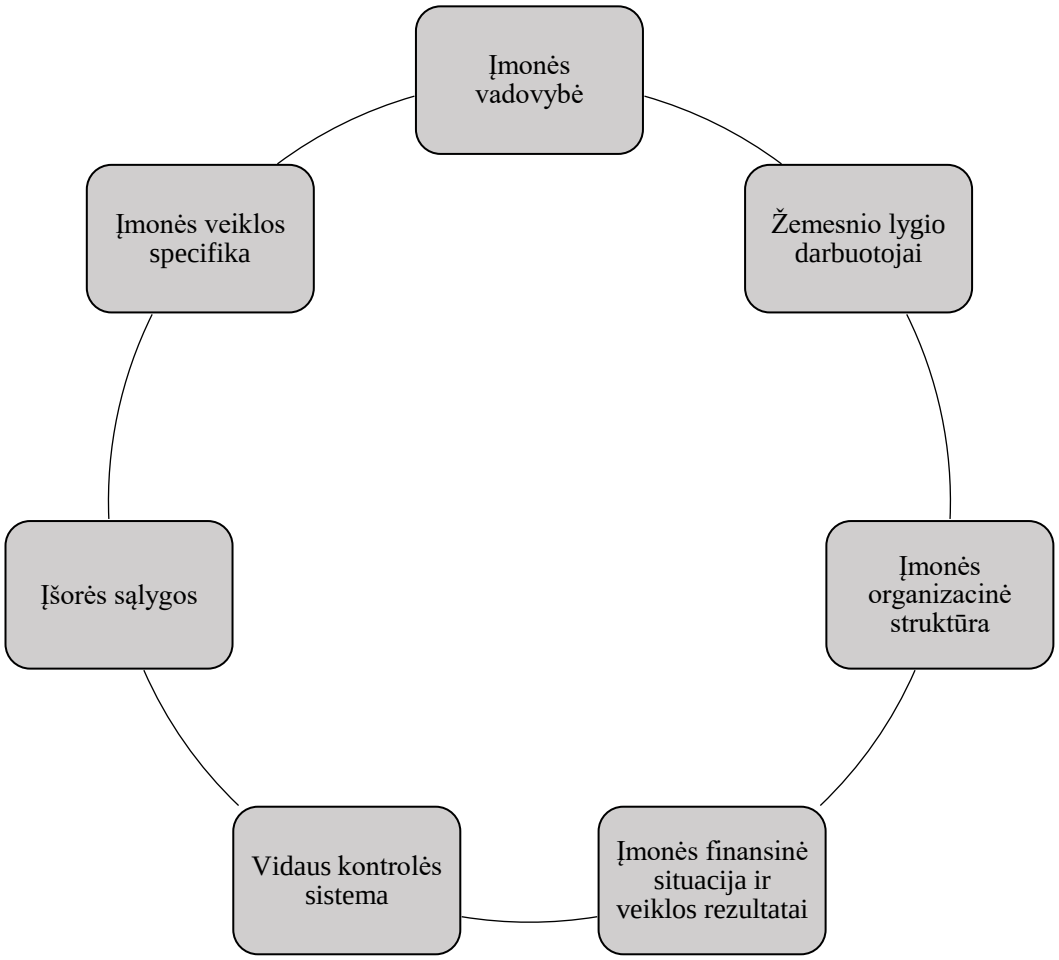
Taigi, išanalizavus manipuliacijos apskaitoje sampratą, galima išskirti, kad tai reiškinys, pagal savo pobūdį priklausantis nuo to, ar buvo įvykdytas sąmoningai, ar ne. Nors užsienio autoriai, tokie kaip Dafinescu (2011), Louwers ir kt. (2012), Gill ir kt. (2012), akcentuoja, kad manipuliacijos apskaitoje susijusios su sąmoningu įmonės rezultatų paveikimu, Lietuvos autoriai tokie kaip, Mackevičius (2011), Grundienė ir Raziūnienė (2014) bei Lakis (2007) linkę atskirti klaidas ir apgaules. Pastarąsias lietuvių autoriai apibrėžia panašiai kaip ir užsienio autoriai, teigdami, kad tai savanaudiškas ir sąmoningas siekimas paveikti įmonės finansinius rezultatus nepaisant teisingumo ir tikrumo principų. Klaidos finansinėse ataskaitose – tai nesąmoningas reiškinys, kuris gali pasitaikyti dėl žmogiškojo faktoriaus – nuovargio, nesupratimo, skubėjimo. Mokslinėje literatūroje pabrėžiama, kad būtent apgaulės, kaip manipuliacijos forma, yra vienas ydingiausių finansinių nusikaltimų formų, todėl toliau darbe bus analizuojamas manipuliacijų, kaip apgaulių, aspektas ir jų poveikis įmonės perspektyvoms.

1.2. Manipuliacijų apskaitoje priežastys, būdai ir tikslai

Manipuliacijų apskaitoje priežastys, būdai ir tikslai kiekvienoje įmonėje gali būti skirtingi. Tai priklauso nuo įmonės masto, veiklos specifikos, įmonės vidaus kontrolės stiprumo ir stabilumo ir pan. Pasak Lakio (2008), netgi nesant jokių matomų priežasčių finansinės ataskaitos gali būti klastojamos siekiant pavaizduoti padėtį geresnę, negu yra iš tikrųjų, arba, atvirkščiai, blogesnę. Tai lemia, kokių tikslų siekiama manipuliuojant finansine informacija, nuo to priklauso ir manipuliacijos būdai.

Manipuliacijų apskaitoje priežastys. Pasak Mackevičiaus (2012), dėl apgaulės sąvokos neapibrėžtumo ekonominėje literatūroje labai sunku nustatyti tikslias manipuliacijų apskaitoje priežastis. „Apgaulės yra labai įvairios: jos daromos įvairiose žmonių veiklos srityse, jas daro skirtingi žmonės, skiriasi jų darymo motyvai, be to, yra skirtingos sąlygos ir priežastys, sukeliančios tam tikras apgaules“ Mackevičius, 2012, p. 51). Lietuvos autoriai Lakis (2010), Mackevičius (2012), Senkus ir

Mačiulis (2014) bei užsienio autoriai Bhasin (2016), Sherman ir David Young (2016) išskiria probleminius aspektus, dėl kurių netinkamo, silpno ir/arba pernelyg stipraus veikimo tiesiogiai galima nustatyti manipuliacijų apskaitoje atsiradimo priežastis (žr. 2 pav.).



2 pav. Objektai, tiesiogiai turintys įtakos manipuliacijų atsiradimui apskaitoje

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Lakis (2010), Mackevičius (2012), Senkus ir Mačiulis (2014), Bhasin (2016), Sherman ir David Young (2016)

Pirmiausia, manipuliacijos apskaitoje pasitaiko kuomet įmonę valdo vienas arba keli asmenys, kurie nesugeba tinkamai ir efektyviai prižiūrėti įmonės veiklos, kuria nepagrįstai didelius planus, esant didelei rizikai, negeba sukurti tinkamos valdymo sistemos: netolygiai paskirstyti darbai įmonėje ir pan. Išskiriama, kad daug priklauso ir nuo vadovo asmeninių ypatybių: turintys silpnybių, tokių kaip girtuokliavimas, polinkis į azartinius žaidimus ar narkotikus, vadovas yra daugiau linkęs į manipuliacijų organizavimą. Tokie vadovai taip pat negeba pasirinkti tinkamo komunikacijos ir veiklos stiliaus: vyrauja pernelyg glaudus, arba atvirkščiai, atgrasus santykis su įmonės padalinių vadovais ar kitais darbuotojais, kas turi įtakos konfliktų atsiradimui ir nepasitenkinimu įmonės veikla bei gali sąlygoti reikalavimų iš apskaitos darbuotojų, tokių kaip „patrauklios“ finansinės atskaitomybė sudarymo, kuri atitiktų ir pateisintų vadovybės lūkesčius.

Antra, manipuliacijų atsiradimui tiesiogiai įtakos turi ir žemesnio lygio darbuotojai. Didelė darbuotojų kaita, nepakankama kvalifikacija, netinkamas darbų pasiskirstymas ir stengimasis viską padaryti pačiam, neturėjimas atostogų, kas ilgainiui sukelia nuovargį ir nepasitenkinimą darbu bei vadovybe. Taip pat įtakos turi ir nepalankūs santykiai tarp kolegų, asmeninės problemos (buitinės, finansinės, sveikatos, finansinės ir kt.)

Trečia, įtakos turi ir sukurta nepagrįstai sudėtinga įmonės organizacinė sistema, kuomet įmonės veiklos pobūdis ir tikslai nėra suderinti su organizacine valgymo sistema, netinkamai organizuojama materialinių vertybių laikymo, saugojimo ir priežiūros sistema, nepakankama komunikacija tarp padalinių, nepagrįstas jų didinimas arba mažinimas. Taip pat įtakos turi nenumatytos įmonės reorganizacijos arba per dažnas technologijų diegimas, kuomet keičiama programinė įranga nauja, nespėjus įvaldyti ir įvertinti senosios.

Ketvirta, bene dažniausiai išskiriama priežastis – blogi įmonės veiklos rezultatai. Blogi mokumo ir pajamų rodikliai, mažėja pinigų srautai iš pagrindinės, finansinės ir investicinės veiklos, dideli veiklos nuostoliai, mažas pelnas, kuris didinamas siekiant palaikyti akcijų rinkos kainą arba gerinamas įmonės kreditingumas, pagal kurį bankai vertina kredito gavėjo gebėjimą grąžinti kreditą. Esant blogiems veiklos rezultatams įmonės siekia juos pagerinti prieš jos pardavimą, naujų verslo partnerių, finansavimo paiešką arba prieš vertybinių popierių emisiją. Taip pat įmonėje iškyla rizika apgaulėms, kai apyvartinis kapitalas neatitinka įmonės plėtros, blogas jo manevringumo koeficientas, įmonėje per didelis arba per mažas atsargų kiekis nei iš tikrųjų turėtų būti pagal įmonės veiklos pobūdį ir apimtį.

Penkta, manipuliacijų atsiradimui įtakos turi ir dažnai keičiama buhalterinės apskaitos politika. Jei įmonėje silpna vidaus kontrolė, o įmonėje vyrauja sudėtingos apskaitos procedūros arba skaičiavimai, jas sunku kontroliuoti, tai sudaro sąlygas apgaulių atsiradimui. Jei apskaitos dokumentai netinkamai ir aplaidžiai tvarkomi ir saugojami, tai dar labiau patvirtina apie silpną vidaus kontrolę įmonėje. Taip pat manipuliacijoms atsirasti įtakos turi ir netinkamas vadovybės požiūris į audito atlikimą (pavyzdžiui, ribojamas audito atlikimo laikas ir apimtis), nepagristi ir neįtikinami atsakymai į auditorių pateiktus klausimus bei tai, kad ilgą laiko tarpą įmonėje finansinį auditą atlieka tas pats auditorius.

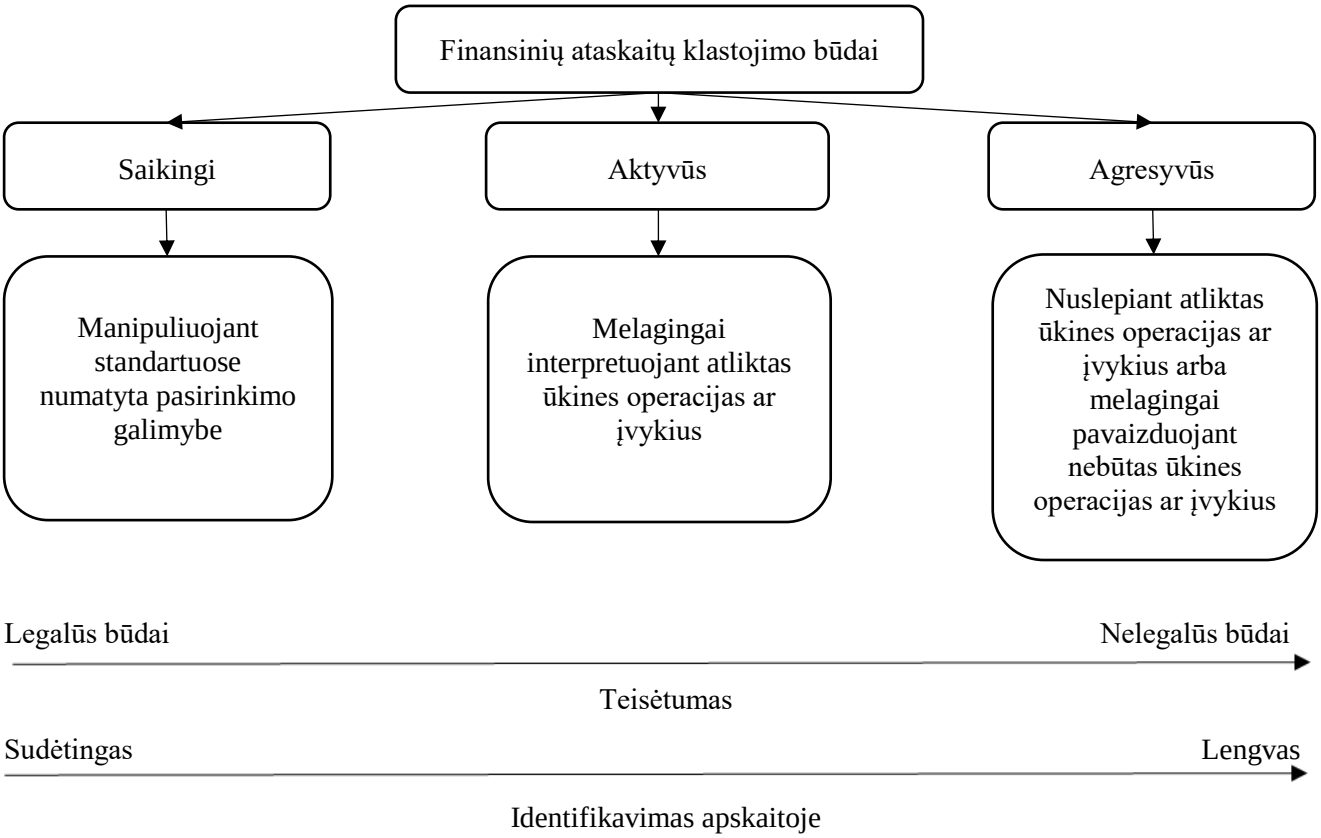
Šešta, įtakos turi ir nepastovi įmonės ir politinė padėtis, teisės aktų ir mokesčių sistemos netobulumas ir nepastovumas, ūkio šakos nuosmukis, korupcijos vyravimas ir gręsiantys bankrotai, darbo rinkos pokyčiai ir naujų konkurentų atsiradimas bei įmonės partnerių ir savininkų nesutarimai bei sutartų sąlygų nesilaikymas.

Septinta, įtakos turi neteisingas ir silpnas įmonės valdymas, kuomet įmonėje atliekamos sudėtingos ar neįprastos ūkinės operacijos, įmonė labai priklauso nuo vieno ar kelių produktų, tiekėjų arba pirkėjų, didelė dalis atsiskaitymų už parduodamas ar perkamas prekes daroma grynaisiais pinigais, pinigų mokėjimo ar gavimo terminai atidedami ilgam laikotarpiui, mokamos pernelyg didelės sumos už

papildomas paslaugas, taip pat jei įmonė gausiai investuoja į veiklos sritis ar produktus, kurie turėtų iš esmės ir greitai keistis.

Taigi, manipuliacijų apskaitoje priežastys gali būt labai įvairios ir susijusios su skirtingomis sąlygomis: tiek vidinėmis, tiek išorinėmis, tiek asmeninėmis, tiek organizacinėmis. Tiesa, bendras visų kylančių priežasčių rezultatas – neteisingos ir tikros finansinės įmonės situacijos neatspindinčios finansinės ataskaitos. Apibendrinant ryškiausiai išsiskirianti priežastis glaudžiai susijusi su įmonės perspektyvomis ir įmonės vadovų interesais – manipuliacijos atsiranda dėl to, kad patenkinti įmonės vadovų interesus ir norus ir/arba suklaidinti ir apgauti įmonės finansinių ataskaitų išorinius vartotojus, kuriems ši informacija aktuali.

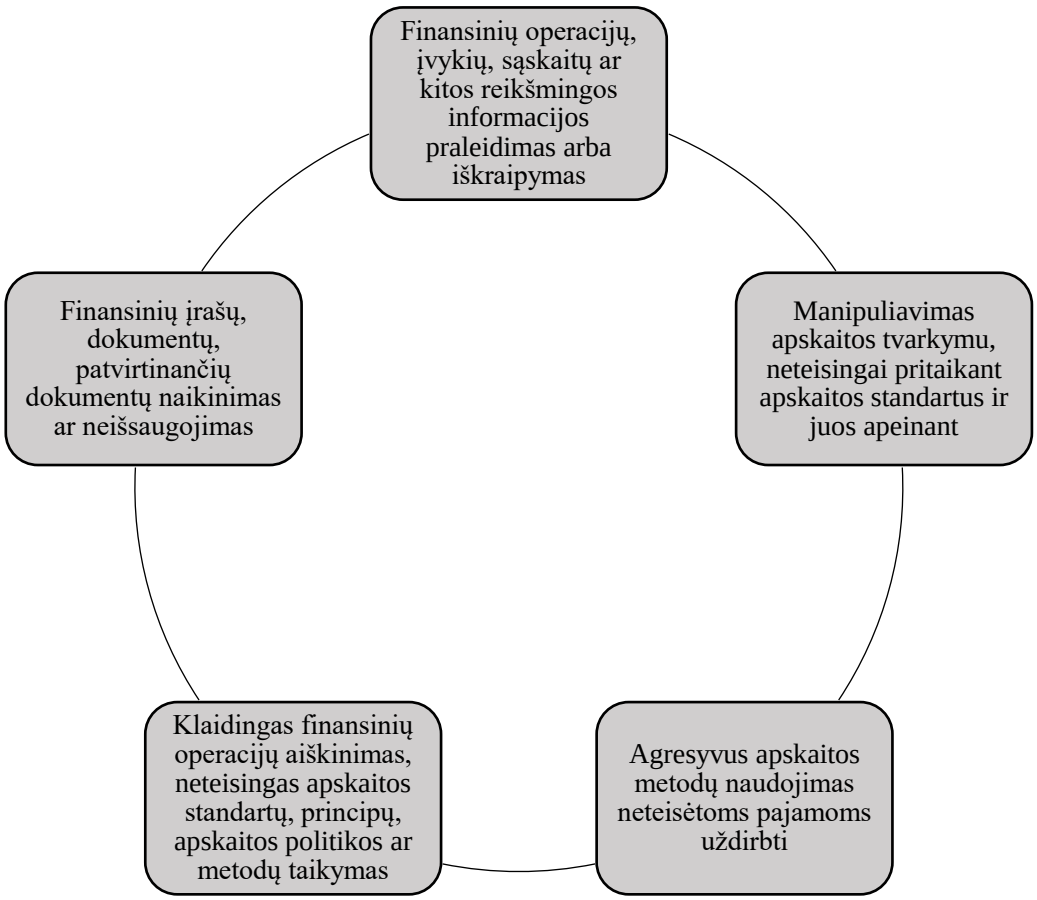
Manipuliacijų apskaitoje būdai. Pasak Senkaus ir Mačiulis (2014), „kasmet manipuliacijų apskaitoje būdai tobulėja“ (p. 213). Įmonės buhalteriai vis išradingiau geba tvarkyti įmonės apskaitą, todėl manipuliacijas neretai sunku atrasti ir identifikuoti. Tiesa, mokslinėje literatūroje pastebima, kad apgaules, vykdomas įmonės finansinėse ataskaitose rasti ateityje bus vis sunkiau. Dažniausiai apgaules inicijuoja įmonės vadovai, kurie rengia sudėtingas ir rūpestingai parengtas schemas. Lakis (2010) teigia, kad „manipuliavimo būdų beveik neįmanoma susisteminti, nes jie pritaikomi prie konkrečių aplinkybių, tačiau manipuliavimo būdų analizė gali padėti sukurti tinkamas kovos su šiuo reiškiniu priemones, todėl labai svarbu nustatyti kokiais būdais manipuliuojama apskaitos informacija“(p. 93). Autorius išskiria, kad finansinių ataskaitų klastojimo būdus ir/arba priemones galima suskirstyti į tris grupes: saikingos, aktyvios ir agresyvios (žr. 3 pav.).



3 pav. Finansinių ataskaitų klastojimo būdai

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis Lakis (2010, p. 97)

Kaip matoma paveiksle, Lakis (2010) pažymi, kad aktyvūs būdai, apimantys melagingai interpretuojant atliktas operacijas ar įvykius, bei agresyvūs būdai, apimantys ūkinių operacijų nuslėpimą ar megalingą nebūtų ūkinių operacijų pavaizdavimą priskiriami atitinkamai prie nelegalių būdų, kuriais remiantis klastojamos finansinės ataskaitos. Saikinkiems būdams priskiriama kūrybinė apskaita, kurią nagrinėja tiek užsienio autoriai, Mumford ir kt. (2002), Jones (2011), tiek lietuvos autoriai, Kalčinskas ir Daveikis (2010), Rudžionienė (2012), bei neretai išskiria, kad tarp kūrybinės apskaitos, kuri paprastai siejama su legaliu ir apskaitos principų nepažeidžiančiu apskaitos būdu, ir manipuliacijų apskaitoje, kurios tiesiogiai siejamos su tikslingai ir sąmoningais neteisėtais veiksmais, yra mažas žingsnis. Neretai kūrybinė apskaita gali reikšmingai iškraipyti finansinių ataskaitų duomenis ir nustatyti ar ketinimai buvo tyčiniai, ar netyčiniai darosi sudėtinga. Taip pat Lakis (2010) išskiria, kad agresyvūs finansinių ataskaitų klastojimo būdai yra lengviau nustatomi. Deja, pasauliui tobulėjant ir globalėjant pastebima, kad finansinių ataskaitų klastojimo būdai sparčiai keičiasi ir sudetingėja, todėl ir nustatyti juos darosi vis sudėtingiau. Bhasin (2016) teigia, kad „manipuliavimo būdai finansinėse ataskaitose vis tobulėja ir visiems: valstybės institucijos, auditoriams, vadovams bus vis sudėtingiau jas identifikuoti“ (p. 210). Remiantis autorių Rezaee (2005) ir Lakio (2015) publikacijomis galima išskirti, kad manipuliacijos apskaitoje apima tiek ūkines operacijas ir jų pateikimą finansinėse ataskaitose, tiek pačius finansinius dokumentus (žr. 4 pav.)



4 pav. Manipuliacijų apskaitoje būdai

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Rezaee (2005) ir Lakis (2011)

Finansine informacija gali būti manipuliuojama kuomet siekiama sąmoningai paveikti įmonės finansinius rezultatus, įmonėje gali būti neįtraukiami arba klastojami tam tikri apskaitos dokumentai, sąmoningai neteisingai įregistruotos ūkinės operacijos, taikomi netinkami įvertinimai, dokumentuose pateikiama informacija neatitinka realios finansinių ataskaitų informacijos. Senkus ir Mačiulis (2014) manipuliacijų apskaitoje būdus išskiria ir į pasyviuosius bei aktyviuosius. Pasyvieji būdai gali būti apibrėžiami kaip „sąmoningas ūkinių operacijų ar informacijos nuslėpimas ar į apskaitą neįtraukti dokumentai, nepakankama informacija pelno mokesčiui apskaičiuoti, privalomų apskaitos dokumentų rekvizitų nebuvimas, pinigų neužpajamavimas įmonės kasoje ir panašiai“ (Senkus ir Mačiulis, 2014, p. 217). Aktyvieji apgaulių pavyzdžiai pateikiami kaip: „neteisingai įregistruotos ūkinės operacijos, dokumentuose esančios informacijos neatitikimas finansinėse ataskaitose esančios informacijos, fiktyvių išlaidų registravimas, apskaitos dokumentų įforminimas neįvykusiai ūkinei operacijai ar ūkiniam įvykiui ir panašiai“ (Senkus, Mačiulis, 2014, p. 217).

Taigi, manipuliacijos apskaitoje būdai įvairūs: į apskaitą neįtraukti dokumentai, neteisingai įregistruojamos arba neteisingai įtraukiamos ūkinės operacijos ir pan. Manipuliacijų apskaitoje būdai yra tiesiogiai susiję su manipuliacijų apskaitoje tikslais.

Manipuliacijų apskaitoje tikslai. Pasak Lakio (2010), apgaulių apskaitoje tikslai gali būti dvejopi: „manipuliuojant finansine informacija gali būti siekiama pavaizduoti padėtį geresnę, negu yra iš tikrųjų, arba, atvirkščiai, blogesnę“. Siekiant pagerinti įmonės finansinius rezultatus dažniausiai padidinamas pelnas arba sumažinamas įmonės nuostolis, taip pat padidinama įmonės vertė, parodant, kad įmonės veikla gerėja. Beje, įmonės vadovybė gali siekti pateikti blogesnius įmonės finansinius rezultatus, nei yra iš tikrųjų. Tuomet mažinamas pelnas, didinami nuostoliai ir pan. Vadovybės siekis paveikti įmonės finansinius rezultatus teigiamai arba neigiamai turi skirtingus tikslus (žr. 4 lentelę).

3 lentelė. Manipuliacijos (apgaulės) apskaitoje tikslai

Siekiama pagerinti įmonės finansinę būklę	Siekiama pabloginti įmonės finansinę būklę
➢ Vadovų baimė prarasti darbą ➢ Artėjanti finansinė krizė ➢ Siekiant nuslėpti klaidingų sprendimų neigiamus padarinius ➢ Noras pritraukti naujus investuotojus ➢ Noras gauti kreditą iš banko ➢ Vadovo noras pasipelnyti ➢ Noras pasirodyti geriau nei konkurentai ➢ Pateisinti rinkos lūkesčius ➢ Noras padidinti nuo rezultatų priklausantį atlygį ➢ Vadovų ar savininkų noras parduoti įmonės akcijas	➢ Noras sukurti geresnių įmonės veiklos perspektyvų įvaizdį ➢ Noras nemokėti dividendų akcininkams ➢ Noras nedidinti darbuotojų atlyginimų ➢ Noras sumažinti įmonės vertę, o paskui ją nupirkti ➢ Noras išvengti mokesčių ➢ Noras pagrįsti kainų didinimą ➢ Siekis gauti finansinę paramą ➢ Pagrįsti būtinumą mažinti darbuotojų skaičių

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis Lakis (2010, p. 91-103)

Apibendrinant pastebima, kad manipuliacijų apskaitoje tikslai iš esmės atstovauja tik įmonės vadovo ar vadovybės interesus. Nepaisant to įmonės rezultatai yra gerinami ir bloginami lyginant su realiai finansine būkle. Pasak Lakio (2010), galima išskirti nemažai tikslų, kuomet įmonės finansiniai rezultatai gerinami, bei taip pat nemažai tikslų, kai įmonės finansiniai įmonės rezultatai bloginami. Kai manipuliuojant įmonės finansine informacija siekiama ją pagerinti esminiai tikslai susiję su išorės vartotojais: investuotojais, bankais, konkurentais. Siekiant gauti paskolą, pritraukti investicijas įmonės finansiniai rodikliai turi rodyti, kad įmonė yra patikima ir moki. Taip pat vadovai siekia pagerinti įmonės finansinius rezultatus dėl asmeninio intereso: bijo prarasti darbą, nes esant nepatenkintiems akcininkams dėl blogų įmonės veiklos rezultatų, vadovas gali būti atleistas. Taip pat įmonės vadovas pernelyg pagerindamas įmonės rezultatus, nepagrįstai gauna didesnį atlygį, premijas ir pan. Lakis (2010) pažymi, kad „netinkamus sprendimus dėl nekompetentingumo stengiamasi paslėpti užtušuojant įmonės vaizdą. Kai kada vadovų įsitikinimas savo misijos svarba, noras parodyti savo tariamus gebėjimus arba geresnius rezultatus, palyginti su konkurentais ar pirmtakais“ (p. 94). Kai įmonės finansiniai rodikliai nepagrįstai mažinami tai dažniausiai susiję su tam tikromis išmokomis: įmonės vadovas vengia mokėti dividendus akcininkams, pagrįsdamas blogais įmonės rezultatais vengia didinti darbuotojams atlyginimus, daro didelę žalą valstybės ekonomikai – slepia ir nemoka mokesčių. Taip pat sumažinus įmonės finansinius rezultatus, vėliau, vykdant veiklą galima suformuoti gerėjančią įmonės augimo tendenciją, kas padės lengviau pritraukti naujus investuotojus ir partnerius. Tai taip pat gali būti susiję

su tuo, kad įmonės vadovybė siekia sumažinti darbuotojų skaičių ar jų atlyginimą, prisidengdama blogais įmonės finansiniais rezultatais. Įmonės vadovybė vadovaujasi momentiniais tikslais ir veikia gana trumparegiškai, nes slėpdami realią įmonės finansinę būklę ir klastodami finansines atskaitas įmonės vadovai tikisi, kad „ateityje reikalai pagerės“ (Lakis, 2010, p. 94).

Taigi, apibendrinant galima teigti, kad manipuliacijų apskaitoje priežastys gali būt labai įvairios ir susijusios su skirtingomis sąlygomis: tiek vidinėmis, tiek išorinėmis, tiek asmeninėmis, tiek organizacinėmis. Tiesa, bendras visų kylančių priežasčių rezultatas – neteisingos ir tikros finansinės įmonės situacijos neatspindinčios finansinės ataskaitos. Siekiama manipuliuoti finansiniais duomnimis labai įvairiais būdai, kurie mokslinėje literatūroje skirstomi į saikingus, aktyvius ir argesyvius. Pastarieji yra susiję su nuslėptomis ūkinėmis operacijomis ar įvykiais ir / arba melagingu nebūtų ūkinių operacijų ar įvykių pavaizdavimu. Manipuliacijų apskaitoje tikslai susiję su įmonės vadovų ir / arba suinteresuotų įmonės veiklos rezultatais asmenų lūkesčių pateisinimu.

1.3. Manipuliacijos apskaitoje audito požiūriu

Manipuliacijos, kaip apgaulės, finansinius rezultatus gali reikšmingai paveikti ir sukurti tokį įmonės vaizdą, kuris nė kiek neatspindi relios įmonės finansinės situacijos. Deja, apgaulių būdai finansinėse ataskaitose vis tobulėja, todėl jas nustatyti yra ir bus vis sudėtingiau. Finansinis auditas – vienas pagrindinių priemonių, padėsiančių aptikti ir nustatyti manipuliacijas apskaitoje. Nagrinėjamos temos atžvilgiu svarbu išskiri, kad manipuliacijas apskaitoje padeda aptikti išoriniai auditai, kuriuos atlieka nepriklausomi auditoriai ir jų esminis audituojamas objektas – finansinės ataskaitos.

„Finansinio audito tikslas – padidinti numatomų vartotojų pasitikėjimą finansinėmis ataskaitomis. Tai pasiekiama auditoriui pareiškus nuomonę apie tai, ar finansinės ataskaitos visais reikšmingais atžvilgiais parengtos pagal taikomą finansinės atskaitomybės tvarką. Taikant daugelio rūšių bendrosios paskirties tvarką pareiškiama nuomonė, ar finansinės ataskaitos pateiktos teisingai visais reikšmingais atžvilgiais, ar parodo tikrą ir teisingą vaizdą pagal taikomą tvarką“ (200-asis TAS, 2009). 200-ąjame TAS (2009) ir 240-ąjame TAS (2009) nuosekliai išdėstomi nepriklausomos auditoriaus tikslai ir reikalavimai finansiniam auditui: kokių kriterijų laikytis atliekant auditą, kokie požymiai gali išduoti, kad finansinės ataskaitos neatitinka tikros ir teisingos įmonės finansinės situacijos, kaip elgtis aptikus apgaules finansinėse ataskaitose ir pan. Auditoriui svarbu audito metu privaloma vadovautis profesiniu sprendimu ir laikytis profesinio skepticizmo tam, kad:

1. „*nustatytų ir įvertintų reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės ar klaidos riziką remdamasis savo supratimu apie įmonę ir jos aplinką, įskaitant įmonės vidaus kontrolę;*
2. *gautų pakankamų tinkamų audito įrodymų, ar yra reikšmingų iškraipymų, planuodamas ir įgyvendindamas tinkamą atsaką į įvertintą riziką;*

3. *susidarytų nuomonę apie finansines ataskaitas remdamasis išvadomis, padarytomis pagal surinktus audito įrodymus*“ (200-asis TAS, 2009).

Audito požiūriu išskiriamos dvi auditoriui svarbios apgaulės rūšys – informacijos iškraipymai, atsiradę dėl neteisėto turto pasisavinimo, bei informacijos iškraipymai, kurie atsiranda dėl apgaulės būdu sudarytų finansinių ataskaitų. Kad tai būtų įgyvendinta, auditoriaus, atliekančio įmonės auditą pagal 240-ąjį TAS (2009) yra reikalaujama, kad jis:

1. „*atliktų procedūras surinkti informacijai, reikalingai reikšmingo iškraipymo rizikai dėl apgaulės nustatyti;*
2. *nustatytų ir įvertintų finansinių ataskaitų ir tvirtinimų reikšmingo iškraipymo riziką dėl apgaulės, ir pagal šią įvertintą riziką, kuri gali sąlygoti reikšmingą iškraipymą dėl apgaulės, įvertintų įmonės taikomų kontrolės procedūrų pobūdį, įskaitant susijusius kontrolės veiksmus, ir nustatytų, ar jie buvo taikyti;*
3. *numatytų bendruosius veiksmus, kaip elgtis su finansinių ataskaitų reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės rizika, apsvarstytų darbuotojų paskyrimą bei jų priežiūrą; apsvarstytų įmonėje taikomą apskaitos politiką ir, parinkdamas atliktinų audito procedūrų pobūdį, laiką bei apimtį, naudotųsi nenuspėjamumo principu;*
4. *parengtų ir atliktų audito procedūras, atsižvelgdamas į riziką, kad vadovybė gali nepaisyti kontrolės procedūrų;*
5. *numatytų veiksmus kaip elgtis su įvertinta reikšmingo iškraipymo dėl apgaulės rizika;*
6. *apsvarstytų, ar nustatytas informacijos iškraipymas rodo apgaulę;*
7. *gautų vadovybės raštiškus pareiškimus dėl apgaulės;*
8. *bendrautų su vadovybe ir už valdymą atsakingais asmenimis*“.

Auditorius įvykdęs šias procedūras dažnai gali nustatyti – vyrauja manipuliacijos įmonės finansinėse ataskaitose ar ne. Tiesa, auditoriui aktualūs tik tie apgaulės veiksmai dėl kurių finansinės ataskaitos yra reikšmingai iškraipomos. Auditorius nedaro teisinių vertinimų, ar apgaulė iš tikrųjų buvo, tačiau kilus įtarimams, kad tai galimai buvo auditorius turi kaip įmanoma greičiau apie tai pranešti už įmonės valdymą atsakingiems asmenims. Tačiau, jei galiausiai „kyla abejonių dėl vadovybės ar už valdymą atsakingų asmenų sąžiningumo ir dorumo, siekdamas nustatyti tinkamą veiksmų eigą, auditorius turi apsvarstyti galimybę kreiptis patarimo dėl tolesnių veiksmų į teisės ekspertus“ (240-asis TAS, 2009). Auditorius, laikydamasis profesinės pareigos, pagal kurią privalo užtikrinti, kad kliento informacija liks konfidenciali, negali pranešti apie apgaulę šalims už įmonės ribų. Tiesa, įvairiose šalyse auditoriaus įsipareigojimai teisiniu požiūriu gali būti labai skirtingi, ir tam tikrais atvejais jo pareigos užtikrinti konfidencialumą atžvilgiu viršenybę įgyja įstatymų ar įstatų nuostatos ar teismų sprendimai.

Tarptautiniuose apskaitos standartuose pažymėtina, kad manipuliacijų tikslai ir būdai yra tiesiogiai priklausomi. Dažniausiai siekiant tam tikro tikslo imamasi konkrečių veiksmų. Pagrindiniai tikslai: apgauti finansinių ataskaitų naudotojus, neteisėtai pasisavinti turtą ar nepaisyti vidaus kontrolės procedūrų. Šiems tikslams pasiekti įmonės vadovai imasi neteisėtų veiksmų, kurie pateikiami 3 lent. (žr. 3 lent.)

4 lentelė. Manipuliacijų būdų ir tikslų priklausomybė audito požiūriu

Tikslai	Būdai
Siekiama apgauti finansinių ataskaitų naudotojus	➢ klastojama, keičiama ar kitaip manipuliuojama su apskaitos įrašais ar pagrindžiančiais dokumentais, kuriais remiantis sudaromos finansinės ataskaitos; ➢ finansinėse ataskaitose neteisingai pateikiami įvykiai, ūkinės operacijos ar kita svarbi informacija arba tyčia ji neįtraukiama į finansines ataskaitas; ➢ tyčia nesilaikoma apskaitos principų, susijusių su sumomis, klasifikavimu, pateikimo būdu ar atskleidimu.
Nepaisoma vidaus kontrolės procedūrų	➢ daromi fiktyvūs įrašai, ypač artėjant ataskaitinio laikotarpio pabaigai, kad būtų suklastoti veiklos rezultatai arba pasiekti kiti tikslai; ➢ netinkamai pritaikomos prielaidos ir keičiami vertinimai, naudojami įvertinti sąskaitų likučius; ➢ finansinėse ataskaitose neįtraukiamos ūkinės operacijos, įvykusios per ataskaitinį laikotarpį, arba paankstinamas ar atidedamas jų pripažinimas; ➢ nuslepiami arba neatskleidžiami faktai, kurie galėtų daryti įtaką finansinėse ataskaitose įrašytoms sumoms; ➢ vykdomos sudėtingos ūkinės operacijos, kurios suformuojamos taip, kad klaidingai parodytų įmonės finansinę būklę arba finansinius rezultatus; ➢ keičiami didelių ir neįprastų ūkinių operacijų įrašai ir sąlygos.
Siekiama neteisėto turto pasisavinimo	➢ grobstomos įplaukos (pavyzdžiui, pasisavinamos neteisėtai gautos sumos arba nurašomų sąskaitų įplaukos nukreipiamos į asmenines banko sąskaitas; ➢ materialiojo turto ar intelektinės nuosavybės vagystė (pavyzdžiui, atsargų, skirtų naudoti asmeniškai arba parduoti, vagystė, atliekų vagystė, siekiant perparduoti, sąmokslas su konkurentu dėl technologinių duomenų atskleidimo už atlyginimą); ➢ vykdomi veiksmai, kuriais įmonė priverčiama mokėti už negautas prekes ir paslaugas (pavyzdžiui, mokėjimas fiktyviems tiekėjams, atsidėkojimo mokestis, kurį tiekėjai moka už pirkimus atsakingiems įmonės atstovams, atsilygindami už kainų padidinimą, išmokos fiktyviems darbuotojams); ➢ įmonės turto naudojimas asmeniniams tikslams (pavyzdžiui, įmonės turto įkeitimas gaunant paskolą sau ar susijusiai šaliai).

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis 240-uoju TAS (2009)

Taigi, išnagrinėjus manipuliacijų tikslų ir būdų priklausomybę, pastebėta, kad noras apgauti finansinių ataskaitų naudotojus ir vidaus kontrolės procedūrų nepaisymas yra susijęs su dokumentų, ūkinių operacijų ir apskaitos įrašų klastojimu, praleidimu, nuslėpimu ar netinkamu įtraukimu į apskaitą, neteisėto turto siekimas tiesiogiai susijęs su finanasinių lėšų grobstymu ar vagyste, neteisėtų pirkimų vykdymu ar piniginių lėšų panaudojimu asmeniniams tikslams. Šios nuorodos, pateiktos 240-ajame TAS (2009), auditoriui, atliekančiam įmonės finansinių ataskaitų auditą, padeda nustatyti galimai įvykdytas manipuliacijas ir tolimesnes audito procedūras. Tiesa, išlieka gana nemaža tikimybė, kad auditorius gali

ir neaptikti finansinių iškraipymų įmonės finansinėse ataskaitose, nes kasmet išrandami nauji ir inovatyvesni manipuliavimo būdai, kurie padeda pasiekti tų pačių pagrindinių tikslų.

1.4. Tikrą ir teisingą įmonės finansinę situaciją atskleidžiančios informacijos reglamentavimas

Įmonės finansinės situacijos pateikimas finansinėse ataskaitose griežtai reglamentuota ir teisės aktuose. Lietuvos ir užsienio autoriai, tokie kaip: Kanapickienė (2006), Grundienė (2009), Lakis (2010), Mackevičius ir Subačienė (2016), Trussel (2013), Coenen (2018), Dafinescu (2011), pabrėžia, kad finansinės ataskaitos neturi klaidinti finansinių ataskaitų vartotojų, ji turi būti išsami ir naudinga, tam kad vidaus ir išorės vartotojai būtų teisingai informuoti prieš priimdami finansinius sprendimus. Pagrindiniai teisės aktai, reglamentuojantys finansinės apskaitos sudarymo principus Lietuvoje yra LR buhalterinės apskaitos įstatymas ir LR finansinės atskaitomybės įstatymas. Šių įstatymų, kaip ir kitų teisės aktų, laikymasis įmonės vadovams yra privalomybė, o jų nesilaikymas gali sukelti ir teisines pasekmes (žr. 1.5. skyrių). LR finansinės atskaitomybės įstatyme, 5 str., numatyta, kad „finansinės ataskaitos turi būti sudaromos taip, kad *tikrai ir teisingai* parodytų įmonės turtą, nuosavą kapitalą, įsipareigojimus, pajamas, sąnaudas ir pinigų srautus, jeigu įmonė sudaro pinigų srautų ataskaitą.“ Tiesa, LR buhalterinės apskaitos įstatyme, 9 str., yra numatyta, kad „ūkio subjekto vadovas turi parinkti apskaitos politiką ir ją įgyvendinti, atsižvelgdamas į konkrečias sąlygas, veiklos pobūdį ir vadovaudamasis arba verslo apskaitos standartais (toliau – VAS), arba tarptautiniais apskaitos standartais (toliau – TAS), <...> reglamentuojančiais apskaitą ir finansinę atskaitomybę“.

Patarajame reglamente suteikta teisė įmonei pasirinkti apskaitą rengti pagal VAS arba TAS, kuriuose akcentuojamas finansinių ataskaitų *tikrumo ir teisingumo* principas. Pasak Moldovan R. L., ir Achim S. A. (2010) tikros ir teisingos įmonės finansinės informacijos pateikimo principas reikalauja, kad:

- apskaičiavimai būtų tikslūs ir kuo labiau pagrįsti;
- pateikiama informacija atskleistų kuo objektyvesnę ir teisingesnę įmonės finasinę situaciją;
- nebūtų klaidų, pakeitimų ar manipuliacijų finansiniais duomenimis;
- atitiktų įstatymų ir teisės aktų reikalavimus.

Tikrumo ir teisingumo kriterijus apibrėžiamas ir TAS bei VAS. Esminiai reglamentų aspektai remiantis tikrumo ir teisingumo kriterijumi pateikti 5 lentelėje (žr. 5 lent.).

5 lentelė. Tikrumo ir teisingumo kriterijus TAS ir VAS

TAS	VAS
Įmonės finansinių ataskaitų tikslas	
Finansinių ataskaitų tikslas yra pateikti informaciją, kuri padeda daugeliui finansinių ataskaitų informacijos vartotojų priimti ekonominius sprendimus apie ūkio subjekto finansinę būklę, finansinį vykdytos veiklos rezultatą ir pinigų srautus. Finansinės ataskaitos taip pat parodo vadovybei patikėtų išteklių tvarkymo rezultatus.	Finansinių ataskaitų tikslas – patenkinti finansinių ataskaitų informacijos vartotojų poreikius gauti tikrą ir teisingą informaciją apie įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, jei įmonė sudaro pinigų srautų ataskaitą.
Informacijos finansinėse ataskaitose teisingumo kriterijus	
Finansinėse ataskaitose turi būti *teisingai* pateikiama ūkio subjekto finansinė būklė, finansinis rezultatas ir pinigų srautai.	Finansinės ataskaitos turi suteikti *tikrą ir teisingą* informaciją apie įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, jei įmonė sudaro pinigų srautų ataskaitą.
Duomenų reikšmingumas	
Straipsnių nepateikimas ar neteisingas pateikimas yra reikšmingi, jei jie po vieną ar bendrai, gali daryti įtaką vartotojų ekonominiams sprendimams, priimamiems remiantis finansinėmis ataskaitomis. Reikšmingumą lemia nepateikimo ar neteisingo pateikimo dydis ar pobūdis konkrečiomis aplinkybėmis. Lemiamu veiksniu gali tapti straipsnio dydis, pobūdis ar jų derinys.	*Informacija yra reikšminga*, jei jos nepateikimas ar neteisingas pateikimas gali iškreipti finansinių ataskaitų duomenis ir turėti įtakos finansinių ataskaitų informacijos vartotojų priimamiems sprendimams.

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis TAS (1-ojo TAS 11 punktas ir 13 punktas, 8-ojo TAS 5 punktas) (2008) ir VAS (1-ojo VAS 6 punktas, 25 punktas ir 46 punktas) (2015)

Kaip matoma lentelėje, TAS ir VAS kiek skirtingai nurodo įmonių finansinius tikslus, apibūdina informacijos finansinėse ataskaitose kriterijus bei duomenų reikšmingumą, tačiau nesvarbu įmonės apskaitos politiką numatyta vykdyti pagal TAS ar VAS, abiejuose reglamentuose įmonės įpareigojamos finansines ataskaitas rengti remiantis tikrumo ir teisingumo kriterijumi. Įmonės finansinių ataskaitų tikslas pagal TAS ir VAS yra teisingai informuoti finansinių ataskaitų vartotojus apie įmonės (ūkio subjekto) finansinę būklę prieš priimant ekonominius sprendimus. Tiesa, TAS taip pat pridedama, kad finansinės ataskaitos taip pat parodo vadovybei patikėtų išteklių tvarkymo rezultatus. Tiek TAS, tiek VAS numatoma, kad reikšminga informacija laikoma ta, kuri yra nepateikiama ar arba pateikiama neteisingai ir toks finansinės informacijos informacijos nepateikimas arba nuslėpimas gali turėti įtakos informacijos vartotojų sprendimams. Pagal TAS reikšmingumas taip pat išskiriamas pagal informacijos nepateikimo ar klaidingo pateikimo dydį ar pobūdį. Esminiai tikrumo ir teisingumo kriterijų pabrėžiantys aspektai pridedami prieduose (žr. 1 ir 2 priedą). Nagrinėjamos temos atveju, svarbu išskirti ir atsakomybes, kas privalo atsakyti už tikrą ir teisingą įmonės finansinių ataskaitų sudarymą ir kitas veikas:

1. „*Už apskaitos organizavimą pagal Įstatymo reikalavimus atsako ūkio subjekto vadovas;*
2. *Už apskaitos dokumentų išsaugojimą įstatymų nustatyta tvarka atsako ūkio subjekto vadovas;*

3. *Vyriausiasis buhalteris (buhalteris) ir apskaitos paslaugas teikianti įmonė atsako už buhalterinių įrašų teisingumą ir finansinės atskaitomybės pateikimą laiku;*
4. *Už apskaitos dokumentų surašymą laiku ir teisingai, už juose esančių duomenų tikrumą ir ūkinių operacijų teisėtumą atsako apskaitos dokumentus surašę ir pasirašę asmenys*.“(LR buhalterinės apskaitos įstatymas, 11 str., 14 str., 21 str.)
5. „*Finansinę atskaitą pasirašo ir už jos parengimą ir paskelbimą atsako įmonės vadovas*“ (LR finansinės atskaitomybės įstatymas 29 str.)

Taigi, pagrindinis finansinių ataskaitų kriterijus – atspindėti tikrą ir teisingą įmonės finansinę situacija – reglamentuojamas ir LR teisės aktuose, ir apskaitos rengimą bei tvarkymą reglamentuojančiuose apskaitos standartuose. Įmonės vadovai privalo užtikrinti, kad jų vadovaujamame ūkiniame subjekte visi su apskaita susiję asmenys būtų susipažinę su jų įmonės apskaitos politiką reglamentuojančiais teisės aktais ir laikytųsi jų nuostatų ir standartų.

1.5. Manipuliacijų apskaitoje grėsmės ir pasekmės įmonės perspektyvoms

Manipuliacijos apskaitoje – grėsmingas reiškinys, kuris gali turėti didelę reikšmę įmonės vadovams siekiant ateityje plėtoti ir kurti tvarų verslą. Pasak Mackevičiaus (2012), „apgaulių įtaka įmonės tęstinumui gali būti katastrofiška“ (p. 52). Netvarkinga buhalterinė apskaita kenkia verslo reputacijai, įvaizdžiui ir patikimumui, turi neigiamos įtakos įmonės finansinei būklei, veiklos rezultatams bei veiklos tęstinumui. Kartu ji gali užtraukti teisinę atsakomybę ar net tapti viena iš įmonės bankroto priežasčių. Stanislovaitienė (2016) pažymi, kad „netvarkinga finansinė ir mokestinė įmonės apskaita daugeliu atvejų ženklas, kad įmonė turi tam tikrų finansinių problemų. Tik laiko klausimas, kada jos pasireikš stipresniu pavidalu“. Dėl šios priežasties labai svarbu išanalizuoti ir įvertinti apgaulių finansinėje atskaitomybėje grėsmes ir pasekmes įmonės perspektyvoms.

Manipuliacijų apskaitoje grėsmės. Mokslinėje literatūroje iki šiol mažai nagrinėta tema – manipuliacijų apskaitoje grėsmės įmonės perspektyvoms. Daugiausia informacijos pateikiama naujienų straipsniuose, kuriuose visuomenė yra informuojama apie nustatytus verslo segmente apgaulių atvejus ir jų pasekmes įmonei. Skyrienė (2016) išskiria labai svarbų aspektą – „skaidri ir tvarkinga įmonės veikla tiesiogiai susijusi su įmonės reputacija, o reputacija – stipriausia rytdienos valiuta“. Mackevičius ir Bartaška (2003) pažymi, kad „apgaulės įmonės apskaitoje nepriklausomai ar smulkios, ar didelės, mažina įmonių finansinių ataskaitų patikimumą ir jų, kaip svarbiausio bei informatyviausio informacijos šaltinio, vertę“ (p. 37). Tai reiškia įmonės finansinių rezultatų iškraipymą, tikros verslo būklės nuslėpimą nuo vidaus informacijos vartotojų bei išorės informacijos vartotojų“. Pastebima, kad grėsmės tiesiogiai susijusios su išorės ir vidaus informacijos vartotojais, t.y. suinteresuotasiais asmenimis, kurie skirstomi į vidinius informacijos vartotojus, kuriuos apima: įmonės vadovai, akcininkai bei darbuotojai, ir

išorinius, kuriuos apima: bankai, mokesčių inspekcijos, tiekėjai, kreditoriai, investuotojai, pirkėjai ir visuomenė.

LR specialiųjų tyrimų tarnybos (toliau – STT) rengiamuose viešuose pranešimuose išskiriama, kad įmonės, kurios apgaulingai ir pažeisdamos įstatymų nustatytą tvarką, vykdo finansinę apskaitą susiduria su šiomis rizikomis:

1. Teisinio persekiojimo rizika;
2. Kaštų rizika;
3. Finansinė rizika;
4. Reputacijos rizika.

Teisinio persekiojimo rizika. Įmonės, kurių finansinėse ataskaitose informacija pateikiama neteisinga, suklastota, o reikšmingi įvykiai nuslepiami, jų vadovai ir darbuotojai tiesiogiai susiduria su teisinio persekiojimo rizika, kuri susijusi su rizika prisiimti baudžiamąją ir civilinę atsakomybę už organizaciją, taip pat atsakomybė už verslo partnerius, tiekėjus. Patronuojančioms įmonėms tenka atsakomybės rizika už dukterinių įmonių vykdomą veiklą, o įmonėms, turinčioms verslą ir kitoje šalyje, – papildoma rizika būti patrauktoms baudžiamojon atsakomybėn pagal kitų šalių įstatymus.

Kaštų rizika. Išaiškinus finansinius nusikaltimus, vykdomus neteisingai tvarkant įmonės apskaitą, įmonė susiduria su didele kaštų rizika, kuri apima baudas, kompensacijas už padarytą žalą ir pan. Blogiausiais atvejais įmonėje ištiriami itin didelio mąsto finansinių manipuliacijų atvejai ir tai gali kelti grėsmę organizacijos egzistavimui. Viešai paskelbta informacija apie neteisėtą finansinę veiklą tvarkant įmonės apskaitą gali nesugrąžinamai sugadinti įmonės reputaciją, kas tiesiogiai susiję su prarastomis verslo galimybėmis.

Finansinė rizika. Įmonės taip pat susiduria su finansine rizika, kuomet įmonė negali augti finansiškai, pritraukti investuotojų. Įmonėms, kuriose buvo vykdoma apgaulinga apskaita, sunku gauti paskolą iš nacionalinių ir tarptautinių finansų institucijų. Išaiškinus finansinių nusikaltimų ir manipuliacijų atvejus įmonės apskaitoje, gali nutrūkti esamos paskolų sutartys su kreditoriais ir finansų institucijomis. Atsakingi investuotojai atsisako investuoti į akcijas ir gali atsiimti jau padarytas investicijas, jei paaiškėtų, kad organizacija neskaidriai ir neteisėtai tvarko finansinę apskaitą.

Reputacijos rizika. Išaiškinus manipuliacijas apkaitoje, tai sugadima įmonės reputacija, kas daro įtaką organizacijos vertei, akcijų kainai ir verslo ateities galimybėms. Organizacijos su neetiškos veiklos reputacija laikomos nepageidaujamais verslo partneriais, jos praranda klientus, sunkiau pritraukia gerus darbuotojus.

Taigi, apibendrinus galima teigti, kad įmonės apgaulingai vykdydamos apskaitą susiduria su ypač didelėmis grėsmėnis ir rizikomis, kurios gali nepataisomai paveikti įmonės veiklos tęstinumą ar net jį

sužlugdyti. Įmonės imdamosi neteisėtų veikmų finansinėse ataskaitose siekia trumpalaikės naudos, neretai nepagalvodamos kaip tai gali paveikli įmonės veiklos perspektyvas. Paviešinta informacija apie neskaidrią įmonės finansinę atskaitomybę, visos suinteresuotos šalys, tiesiogiai turi įtakos įmonės veiklai, kuri dažniausiai yra neigiama, nes bloga įmonės reputacija – rodiklis, pagal kurį tiek vidaus, tiek išorės įmonės informacijos vartotojai daro sprendimus dėl „bendradarbiavimo“ su įmone.

Manipuliacijų apskaitoje įtaka įmonės perspektyvoms. Manipuliacijos apskaitoje – įmonės vadovų trumpalaikis siekis pagerinti įmonės finansnę situaciją, tačiau ilgalaikėje perpektyvoje tai gali ypatingai paveikti įmonės veiklą. Net jeigu įmonė vykdo pelningai, neteisinga finansinė atskaitomybė gali sužugdyti jos tęstinumą. Išsiaiškinus, kad įmonėje neteisingai tvarkoma apskaita, tiek įmonės vadovybė, kaip fiziniai asmenys, tiek pati įmonė, kaip juridinis asmuo privalo atsakyti už neteisėtus veiksmus.

Manipuliacijų atvejai įmonėje paprastai sukelia žalą, net ir tuomet kai veikiama neva įmonės naudai. Neteisingą ir netikrą įmonės finansinę situaciją atvaizduojanti finansinė atskaitomybė – didelė grėsmė įmonės vadovybei ne tik dėl teisinės atsakomybės bet ir dėl to, kad galiausiai įmonės vadovai nebepajėgs suvokti, kokia reali įmonės finansinė padėtis ir negalės priimti racionalių ir svarbių įmonės valdymo sprendimų. Taip pat įmonė gali patirti ir neturtinę žalą, iš ko gali sekti ir turtinė žala, kadangi žala įmonės reputacijai šiuolaikinėje rinkoje, ne ką mažiau reikšminga, nei įmonės turtui ar finansiniams interesams. Taip pat pažymėtinos situacijos, kuomet aplaidus įmonės elgesys, nepakankama sutarčių sudarymo, vykdymo kontrolė suteikia erdvės neteisėtiems trečiųjų asmenų veiksmams, kas taip pat, neprisideda prie įmonės reputacijos puoselėjimo. Analizuojant žalą įmonei išaiškinus ir paviešinus manipuliacijų apskaitoje atvejus nesudėtinga - dažniausiai tai apibrėžiama administracinio ir baudžiamojo kodekso ribose, kuomet įmonė, kaip juridinis asmuo, ir / arba įmonės vadovybė yra baudžiama įstatymų nustatyta tvarka, tačiau žalą įmonės reputacijai nustatyti labai sudėtinga ir neretai neįmanoma.

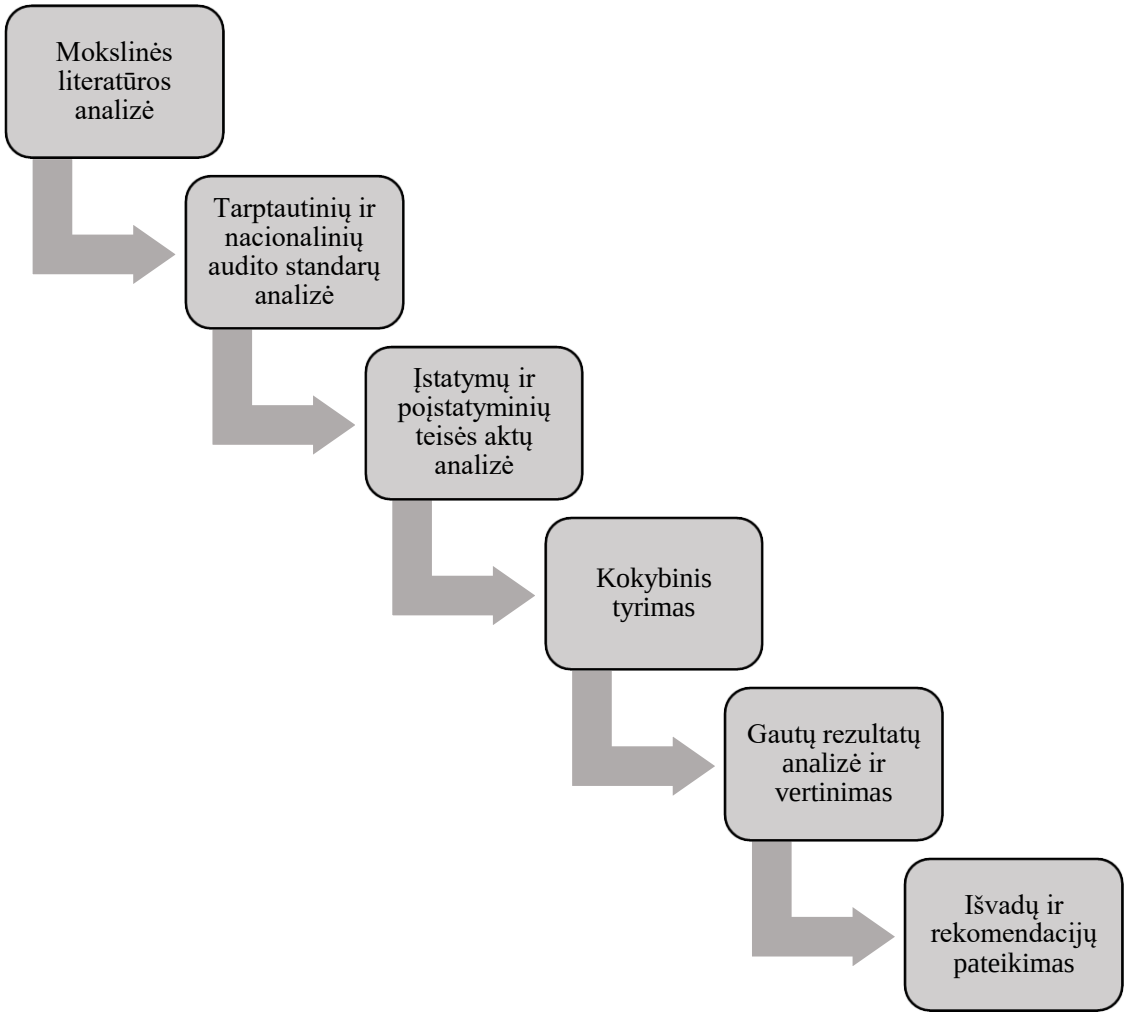
Kasmet įmonėse apgaulingai tvarkomos apskaitos atvejai sukelia didelius finansinius skandalus. Didelis manipuliacijų ir finansinių nusikaltimų atvejai paviešinami spaudoje, apie tai sužino ir vidiniai, ir išoriniai įmonės finansinės informacijos vartotojai. Tiesa, tyrimo, kuris atskleistų, kokią įtaką įmonės perspektyvoms turi manipuliacijos apskaitoje, iki šio nėra atlikta, todėl tikslinga tokį tyrimą atlikti ir išsiaiškinti priemones, padėsiančias išvengti manipuliacijų apskaitoje.

2. MANIPULIACIJŲ APSKAITOJE ĮTAKOS ĮMONĖS PERSPEKTYVOMS TYRIMO METODOLOGIJA

Atlikus teorinę manipuliacijų apskaitoje ir jų įtakos įmonės perspektyvoms analizę rengiama tyrimo metodologija: apibėžiama tyrimo loginė schema, apibūdinama pasirinta tyrimo metodika, tyrimo organizavimas, etika, apibūdinami tyrimo dalyviai ir jų atrankos kriterijai.

2.1. Manipuliacijų apskaitoje įtakos įmonės perspektyvoms tyrimo metodologija

Išnagrinėjus manipuliacijų apskaitoje ir jų įtakos įmonės perspektyvoms teorinius aspektus, t. y. manipuliacijų apskaitoje apibrėžimą, manipuliacijų apskaitoje aspektus audito požiūriu, manipuliacijų priežastis, būdus ir tikslus bei manipuliacijų grėsmes ir įmonės perspektyvas, galima atlikti manipuliacijų įmonės perspektyvoms vertinimą. Šioje darbo dalyje aprašomi bei išanalizuojami tyrime naudojami metodai, kuriais vadovaujantis atliktas minėtas vertinimas (žr. 3 pav.).



5 pav. Loginė tyrimo schema

Šaltinis: sudaryta darbo autorės

Šie metodai pasirinkti, nes tai tyrimo proceso etapai, padėsiantys pasiekti tyrimo tikslą. Siekiant išspręsti užsibrėžtas užduotis, pasirinkti būtent tokie tyrimo metodai, kurie, darbo autorės nuomone, padės geriausiai pasiekti tyrimo tikslą. Kaip galima matyti 3 pav., atliktas kokybinis tyrimas, kurio tyrimo įrankis - ekspertų vertinimas.

„Metodologija gali būti apibrėžiama kaip paketas praktikos idėjų ir patvirtintų praktikų konkrečioje veiklos srityje.“ (Žydžiūnaitė, 2011, p. 68). Autorė išskiria, kad privalu svarbu pasirinki metodų rinkinį, kurį tyrėjas taiko konkrečiame tyrime bei kuriuo yra paaiškinama tyrimo eiga. Autorei pritaria ir Gintalas (2011), pasak kurio – „metodologija gali būti vadinama pažinimo, veiksnių, priemonių, įrankių ar būdų visuma“ (p. 988).

Ekspertinis vertinimas, kaip kokybinis tyrimas, mokslinėje literatūroje apibrėžiamas kaip interpretacinis tyrimas. Kardelis (2002) išskiria, kad tai priklauso nuo to, kad tokiems tyrimams būdingas lankstumas, o kokybiniam požiūriui priskiriamas „siekimas suprasti, kaip individai suvokia bei aiškina pasaulį ir kaip individualiai kuriamos prasmės lekia jų elgesį“(p. 104). Kitaip tariant, kokybinių tyrimų metodai analizuoja žodžius, vaizdinius ir kitus subjektyvius bei įsivaizduojamus dalykus (Bilevičienė ir Jonušauskas, 2011). Navickas ir Ruškytė (2010) teigia, kad „kokybinė analizė – ypatingų metodų ir būdų paieška, socialinių reiškinių, procesų ir sistemų kokybinių bruožų charakteristika. Kokybiniai metodai taikomi keliant teorines problemas“ (p. 27).

Moksliniame darbe buvo atliktas ekspertinis vertinimas, kuriuo siekta nustatyti kompetentingo asmens (asmenų) nuomonę bei požiūrį į manipuliacijas apskaitoje, atskleisti, kas ir kodėl inicijuoja manipuliacijų atsiradimą įmonės apskaitoje, išnagrinėti, kokios grėsmės kyla įmonei ir jos perspektyvoms, jei įmonės finansiniais rodikliais manipuliuojama bei kokių principų laikosi vadovas, kurdamas atskaitingą veslą bei bei sąlygas, padėsiančias išvengti manipuliacijų apskaitoje atsiradimo.

Kardelis (2005) išskiria, kad prieš pradedant mokslinį tyrimą svarbu nustatyti tyrimo procesą ir jo eigą, nes mokslinis tyrimas – labai sudėtingas ir įvairialypis procesas. Autorius teigia, kad mokslinis tyrimas gali būti skirtomas į keturis etapus, kurie apima pasiruošimą tyrimui, tyrimo proceso organizavimą, duomenų surinkimą ir jų apdorojimą bei analizę:

- Pasiruošimas tyrimui susijęs su tyrimo planavimu, kuris apima: literatūros studijavimą, temos formulavimą tyrimo problemos (tiriamojo klausimo) apratimą, tyrimo objekto apibūdinimą, hipotezės formulavimą bei tyrimo tikslo ir uždavinių nusakymą.
- Tyrimo organizavimas susijęs su tyrimo metodų ir procedūrų aptarimu, tikiamųjų kontingento – imties tūrio parinkimas ir kiti klausimai.
- Empirinių duomenų surinkimas susijęs su duomenų rinkimu, kurie padėtų patvirtinti arba paneigti hipotezę.

- Tyrimo duomenų apdorojimas bei analizė, kuri apima statistinį duomenų apdorojimą, teorinį duomenų apdorojimą bei gautų rezultatų praktinį pritaikymą. (Kardelis, 2005, p. 50)

Ekspertinis vertinimas. Ekspertininė apklausa – tai išskirtinė apklausa, kurios metu apklausiami tik specialiai parinkti žmonės, kurie turi kurios nors srities žinių, patirtį, kompetenciją ir pakankamai išsamią informaciją apie tyrimo problemą. Pasak Beležencio ir Žalimaitės (2011), ekspertinį vertinimą galima apibrėžti kaip tam tikros srities profesionalų, t. y. ekspertų nuomonė, kuri grindžiama turima specialia ekspertine informacija, praktine patirtimi bei įgytais įgūdžiais. Tidikis (2013) prideda, kad ekspertinis vertinimas gali būti pasirenkamas tik tuomet, kai siekiama išnagrinėti esamą reiškinį, situaciją, problemą ar procesą, tačiau tam reikia žinių, gebėjimų, asmeninių savybių ar patirties. Siekiant įvertinti manipuliacijų apskaitoje įtaką įmonės perspektyvoms šis metodas bus naudojamas, nes manoma, kad tai padės ištirti tyrimo problemas, pasiekti tikslus bei tiksliai įvertinti, kokios pasekmės gali būti verslui, kuomet manipuliacijos yra aptinkamos. Augustinaitis ir kt. (2009) teigia, kad bendra ekspertų nuomonė nežymiai skiriasi nuo tikrojo problemos sprendimo, todėl galima teigti, kad atliekamas tyrimas padės tinkamai įvertinti manipuliacijų apskaitoje procesą ir jo įtaką įmonės perspektyvoms. Ekspertinis vertinimas priskiriamas kokybiniams tyrimo metodams. Toks tyrimas padeda giliau ir išsamiau išstirti tyrimo problemas, labiau suvokti tiriamą reiškinį. Pasak Gaižauskaitės ir Valavičienės (2016), „atliekant kokybinį tyrimą, siekiama atskleisti tiriamo reiškinio visybę jo įprastame kontekste; todėl kokybinio tyrimo erdvė dažnai yra kasdienis, įprastas gyvenimas su jame vykstančiomis įvairiomis veiklos rūšimis ir socialinėmis sąveikomis“ (p. 15-16). Bryman (2008) išskiria tokias kokybinio tyrimo sąvybes:

- „*Kokybinio tyrimo atlikimo metu dominuoja indukcinė logika, tai reiškia, kad teorija yra generuojama iš surenkamų tyrimo duomenų;*
- *Atliekant kokybinį tyrimą laikomasi interpretatyvinės pozicijos, tai reiškia, kad tyrimo metu yra siekiama suprasti pasaulį taip, kaip šį supranta tiriamieji;*
- *Kokybinio tyrimo atlikimo metu yra laikomasi konstrukcionistinio požiūrio – teigiama, kad socialinė realybė yra sąveikų tarp individų rezultatas, o ne atskira, socialinės sąvokos dalyviams „išoriška“ duotybė*“ (p. 23).

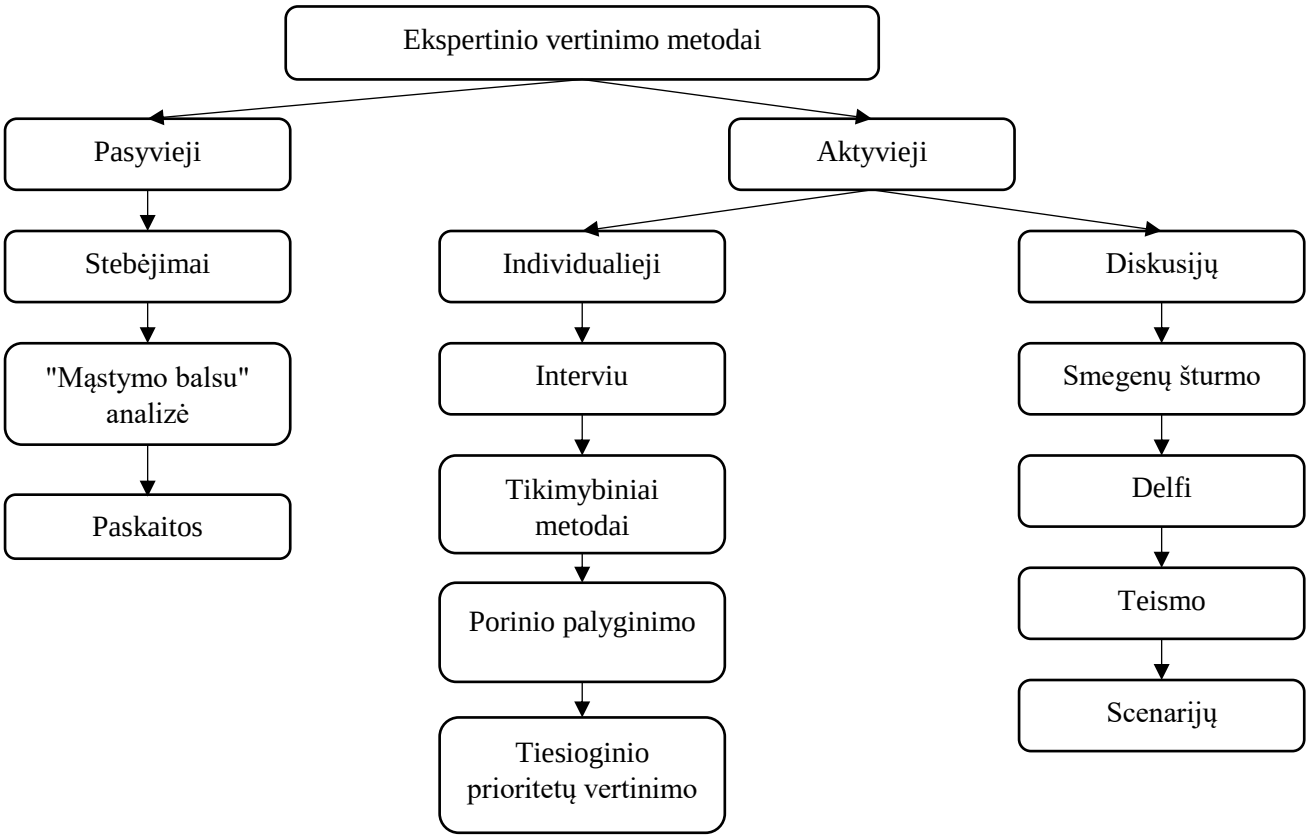
Taigi, apibendrinus galima teigti, kad manipuliacijų apskaitoje įtakos įmonės perspektyvoms tyrimui kokybinis metodas yra tinkamas ir leidžia tinkamai ištirti tyrimo problemą bei išanalizuoti tyriamuosius aspektus.

2.2. Manipuliacijų apskaitoje įtakos įmonės perspektyvoms tyrimo organizavimo ypatumai

Tyrimo organizavimas. Siekiant tinkamai ir teisingai įvertinti manipuliacijų įtaką įmonės perspektyvoms, svarbu tinkamai įvertinti ekspertų nuomones. Pasak Augustinaičio ir kt. (2009) vertinimo procese privalu laikytis nuoseklumo, todėl rekomenduojami šie vertinimo etapai:

1. Mokslinės problemos formulavimas, jos retrospektyvinė apžvalga, tikslų ir uždavinių apibrėžimas;
2. Ekspertinio vertinimo metodo ir ekspertų grupės sudarymas;
3. Vertinimo kriterijų nustatymas;
4. Pradinės ekspertinės informacijos gavimas;
5. Ekspertinių vertinimų apibendrinimas ir prioritetiškumo svorių pateikimas (Augustinaitis ir kt., 2009).

Vadovaujantis šiais etapais aukščiau pateiktais etapais, 2019 m. balandžio mėnesį buvo atliktas interviu su tyrimo ekspertais bei jų nuomonių vertinimas. Augustinaitis ir kt. (2009) ekspertinį vertinimo metodą išskiria į pasyvųjį ir aktyvųjį, nuo kurio priklauso ir tyrimo būdas (žr. 6 pav.)



6 pav. Ekspertinio vertinimo metodai

Šaltinis: Augustinaitis ir kt. (2009, p. 352)

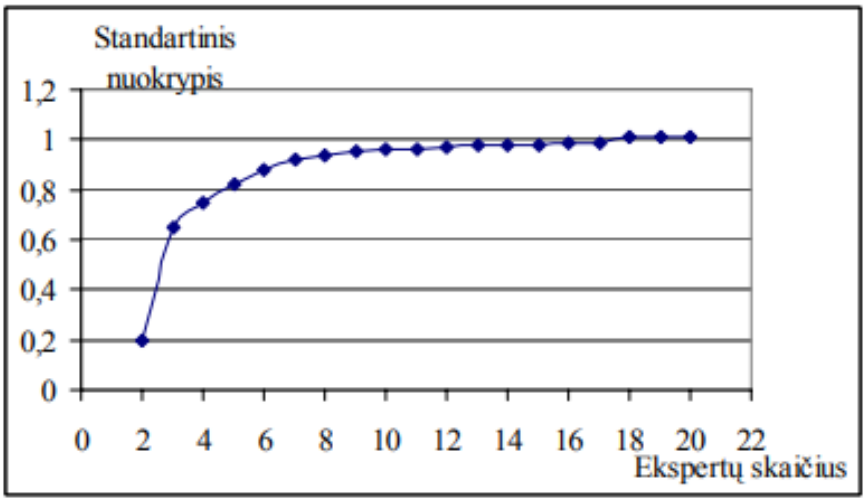
Remiantis šiuo vertinimo metodų skirstymų moksliniam tyrimui atlikti buvo pasirinktas individualusis interviu ekspertinio vertinimo metodas. Augustinaitis ir kt. (2009) pritardamas tokiam metodo pasirinkimui teigia, kad toks metodas tinkamas norint gauti kuo tikslesnią informaciją ir nuomonę apie tyrimo problemą, nes respondentas (ekspertas) gali pasidalinti savo nuomone ir įžvalgomis iš savo turimos patirties. Toks metodas buvo pasirinktas dėl tyrimo platumo – svarbios ekspertų įžvalgos tiriama tema, nes iki šiol tokio tyrimo nebuvo atlikta. Taip pat toks metodas buvo pasirinktas todėl, kad respondentai (ekspertai) geranoriškai sutiko dalyvauti tyrime, susitikti interviu bei pasidalinti savo nuomone.

Tyrimo etika. Atliekant tyrimą buvo laikomasi Rupšienės (2007) rekomendacijomis – „tyrimo etikos plėtra neatsiejama nuo supratimo, kad žmonės tyrimuose turi dalyvauti tik laisvanoriškai, būtina ginti jų teises, saugoti nuo galimų neigiamų padarinių“ (p. 57). Bitinas (2013) išskiria, kad paprastai pgrindiniai tyrimo etikos principai yra šie: tyrėjų etika tiriamųjų požiūriu, tyrėjų etika užsakovų požiūriu ir užsakovų etika tyrėjų ir tiriamųjų požiūriu (p. 107). Kadangi magistro darbas buvo rengiamas tyrėjo, rašančio magistro baigiamąjį darbą, noru, t.y. nebuvo užsakytas trečiųjų šalių, atliekant tyrimą buvo atsižvelgta į tyrėjų etiką tiriamųjų požiūriu.

Tyrimo metu buvo laikomasi šių tyrimo etikos principų:

- Tiriamieji tyrime dalyvavo savanoriškai ir nieko neverčiami;
- Prieš pradedant tyrimą (interviu) tiriamieji buvo supažindinti su tyrimo tikslu, esme, buvo informuoti apie tai, kad tyrimo metu interviu bus įrašomas. Buvo gaunamas žodinis tiriamojo sutikimas dalyvauti tyrime bei leidimas įrašyti interviu;
- Tyrėjas patikino tiriamuosius apie tyrimo metu surinktos informacijos konfidencialumą. Taip pat paaiškino, kad tyrimo metu gaunami duomenys bus panaudoti tik rašant magistro baigiamąjį darbą ir nebus niekur kitur publikuojami ar viešinami.
- Tyrimo metu tyrėjas užtikrina tiriamojo anonimiškumą, tai yra neatskleidžia tiriamojo identifikacinių duomenų, iš kurių kiti asmenys galėtų juos identifikuoti.

Ekspertų skaičius. Pasak Beležencio ir Žalimaitės (2011), „ekspertiniam tyrimui galima nustatyti ekspertų skaičių, vadovaujantis metodologinėmis prielaidomis suformuluotomis klasikinėje testų teorijoje, kurioje teigiama, jog agreguotų sprendimų patikimumą ir priimančių sprendimą (šiuo atveju ekspertų) skaičių sieja greitai gęstantis netiesinis ryšys“ (p. 24). Autoriai prideda, kad privalu apklausti ir vertinti ne mažiau 10 ekspertų, nes atitinkamas skaičius ekspertų padeda išlaikyti ekspertinio vertinimo patikimumą ir tikslumą. Remiantis Beležencio ir Žalimaitės rekomendacijomis tyrime dalyvavo 12 ekspertų, atitinkančių ekspertų atrankos kriterijus (žr. 7 pav.)



7 pav. Ekspertų vertinimų standartinio nuokrypio priklausomybė nuo ekspertų skaičiaus (Libby, 1978)

Cit: Baležentis, Žalimaitė (2011, p. 25)

Eskpertų atranka. Ekspertai buvo atrinki remiantis ekspertų atrankos kriterijais, remiantis viešai žinoma informacija arba kitais ekspertų kompetenciją užtikrinančiais faktais. Tyrimui atlikti buvo atrinkti 12 ekspertų pagal tokius kriterijus:

1. užimamos pareigos;
2. universitetinis išsilavinimas;
3. darbo patirtis vadovaujant įmonei arba dirbant finansų ir/arba audito srityje (ne mažiau kaip 10 metų);
4. turimų pavaldinių skaičius (ne mažiau 5 pavaldiniai);

Apklausoje dalyvavo ekspertai, atititikę visus iškeltus kriterijus (žr. 6 lent.)

6 lentelė. Tyrimo ekspertų charakteristikos

Ekspertas	Pareigos	Išsilavinimas	Įmonės veiklos pobūdis	Darbo patirtis	Pavaldinių skaičius
E1	Vyr. auditorius	Universiterinis	Audito paslaugos	16 m.	12
E2	Auditorius		Audito paslaugos	11 m.	5
E3	Finansų auditorė		Audito paslaugos	13 m.	9
E4	Vyr. finansininkė		IT sprendimai	27 m.	6
E5	Finansų direktoriaus pavaduotoja		Tansporto paslaugos, didmeninė ir mažmenimė prekyba	20 m.	10
E6	Finansininkas		Tarptautinė didmeninė prekyba	12 m.	6
E7	Vyr. buhalteris		Mažmeninė prekyba	13 m.	9
E8	Vyr. buhalterė		Mažmeninė prekyba ir patalpų nuoma	24 m.	7
E9	Direktorius		Mažmeninė prekyba	25 m.	17
E10	Gen. direktorius		Paslaugų teikimas	11 m.	>60
E11	Direktorė		Mažmeninė prekyba	27 m.	>40
E12	Direktorius		Tarptautinė didmeninė prekyba	25 m.	>100

Šaltinis: sudaryta darbo autorės

Pagal lentelėje pateiktus duomenis galima teigti, kad ekspertai turi reikiamą kompetenciją. Visi vertinti ekspertai turėjo aukštąjį universitetinį išsilavinimą, taip pat šeši iš dvylikos ekspertų turėjo 10-19 metų patirtį vadovaujant įmonei arba dirbant finansų ir / arba audito srityje, kiti ekspertai – 20-30 metų patirtį. Siekiant įvertinti manipuliacijų apskaitoje įtaką įmonės perspektyvoms, labai svarbu, kad ekspertai išmanytų finansų reglamentus, finansų apskaitos tvarką ir valdymą, todėl atrinkti ekspertai užėmė atitinkamas pareigas. Apibendrinant apklaustų ekspertų asmeninius duomenis, galima daryti išvadą, kad ekspertų atsakymai apie manipuliacijų apskaitoje įtaką įmonės perspektyvoms yra pagrįsti jų turimomis teorinėmis žiniomis ir patirtimi.

Ekspertinės apklausos klausimyno sandara. Ruošiantis interviu, iš anksto, remiantis įvairiais moksliniais šaltiniais, aptartais manipuliacijų apskaitoje įtakos įmonės perspektyvoms teorinių aspektų dalyje, buvo parengta 10 atvirų klausimų. Pirmieji klausimai yra bendro pobūdžio tam, kad būtų galima susipažinti su respondentais ir jų patirtimi vadovaujant įmonei arba dirbant finansų ir/arba audito srityje, o toliau seka išsamensi klausimai, reikalaujantys pateikti išsamias įžvalgas ir atskleisti nuomonę bei pasidalinti patirtimi. Interviu metu buvo užduodami tokie klausimai:

1. Kiek metų dirbate vadovaujant įmonei arba dirbant finansų ir/arba audito srityje?
2. Kiek pavaldinių turite?
3. Ar esate susidūrę su manipuliacijomis apskaitoje? Jei taip, kokiais būdais buvo manipuliuojama finansiniais duomenimis?

4. Mokslinėje literatūroje išskiriama, kad manipuliacijų apskaitoje atsiradimą sąlygoja „apgaulės trikampis“, kur *skatinimas/spaudimas* suprantamas kaip vadovybės spaudimas ar paskata melagingai tvirtinti finansines ataskaitas; *galimybė* – tai aplinkybės, kurios sudaro sąlygas padaryti reikšmingų iškraipymų apskaitoje; *požiūris/pateisinimas* – tai požiūris, pobūdis ar tam tikros vertybės, kurios leidžia vienam ar keliems asmenims sąmoningai ir apgalvotai padaryti nesąžiningą veiksmą, ar situacija, kurioje asmenys gali pasiteisinti darydami nesąžiningą veiksmą. Ar sutinkate, kad šie trys aspektai turi įtakos manipuliacijų atsiradimui? Kaip manote, kas dar turi įtakos manipuliacijų apskaitoje atsiradimui?
5. Mokslinėje literatūroje išskiriama, kad manipuliuoti finansiniais duomenimis, tam kad išspręsti įmonės finansines problemas – trumparegiška. Ar sutinkate su šiuo teiginiu? Kokių dar pastebėjimų turite?
6. Kokių priemonių įmatės, kad įmonėje, kurioje dirbate ar kuriai vadovaujate, nepasitaikytų manipuliacijų apskaitoje? Gal yra pasitaikę manipuliacijų finansinėse ataskaitose užuomazgų, kaip tai sprendėte?
7. Kaip manote, kokiu tikslu vienos įmonės imasi manipuliacijų apskaitoje, o tuo tarpu kitos akcentuoja skaidrią ir atskaitingą įmonės finansų valdymą?
8. Kaip manote, ar paviešintas įmonės manipuliacijų apskaitoje atvejis, dažnai vadinamas, finansiniu skandalu, gali paveikti įmonės perspektyvas? Jei taip, kaip tai gali paveikti?
9. Kaip manote, ar svarbu įmonei viešai deklaruoti pažiūras dėl finansinio saidrumo? Ar Jūsų įmonės darbuotojai yra supažindinti su įmonės pažiūromis į apgaulingą apskaitą?
10. Papasakokite, kokie viešai pagarsėję manipuliacijų įmonės finansiniais duomenimis atvejai Jums žinomi? Kokia Jūsų nuomonė apie tokį verslą, galbūt kaip Jūsų įmonės verslo partnerį?

3. MANIPULIACIJŲ APSKAITOJE ĮTAKOS ĮMONĖS PERSPEKTYVOMS ANALIZĖ

Šioje dalyje bus aprašomi struktūrizuoto atviro interviu metu gauti duomenys, taikant aprašomąjį – interpretacinį kokybinio duomenų analizės metodą. Pateikiami apibendrinti ekspertinio tyrimo rezultatai pagal ekspertams iš anksto pateiktus klausimus, kuriuos galima suskirstyti į kelias dalis:

1) Manipuliacijų apskaitoje atsiradimo priežastys, būdai ir tikslai;

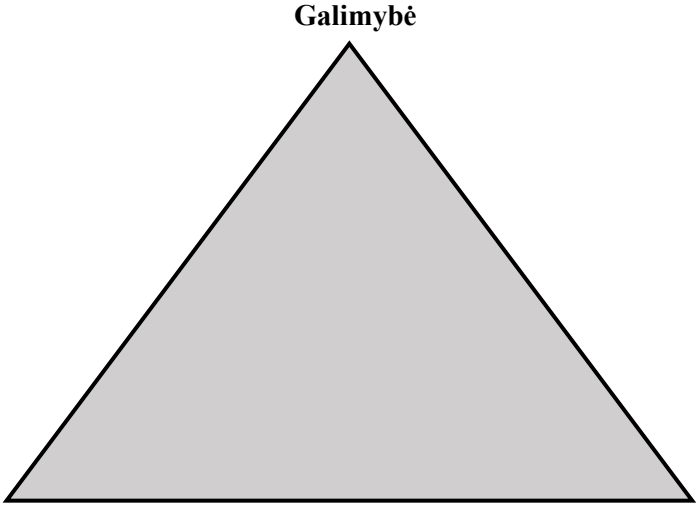
2) Manipuliacijų apskaitoje grėsmė ir įtaka įmonės perspektyvoms;

3) Priemonės, padėsiančios kovoti su manipuliacijų atsiradimu apskaitoje.

3.1. Manipuliacijų apskaitoje įtakos įmonės perspektyvoms analizė

Pažymėtina, kad tyrime dalyvavo tik tinkami tyrimui respondentai, kaip tai aptarta darbo 2.2. dalyje. Tyrimo metu buvo siekiama išsiaiškinti, ar ekspertai yra susidūrę su manipuliacijomis apskaitoje bei kokiais būdais buvo manipuliuojama finansiniais rodikliais. Keturi iš dvylikos ekspertų (**E4, E5, E8, E11**) teigė, esą susidūrę su manipuliacijomis apskaitoje, tiesa, pažymėtina, įmonėse, kuriose yra dirbę anksčiau. Kiti ekspertai teigė, kad manipuliacijų apskaitoje savo praktikoje nėra pastebėję, o tai gali lemti ir tai, kad „svarbu domėtis, kokioje įmonėje ir su kokia komanda dirbsi, kokios tos įmonės vertybės ir deklaruojamos pažiūros“ (**E6**). Tyrimo metu taip pat paaiškėjo, kad ekspertai, kurie yra susidūrę su manipuliacijomis apskaitoje ir tie, kurie nėra susidūrę su manipuliacijomis apskaitoje išskiria, kad dažniausiai pasitaikantis manipuliacijos atvejis – „neoficialus darbo užmokestis (vokeliuose)“ (**E4**). Ekspertų teigimu, „tai ne tik neteisėta, bet ir labai neatsakinga tiek valstybės, tiek darbuotojo, kuriam mokamas atlyginimas „vokelyje“ atžvilgiu“ (**E4**).

Tyrimo metu taip pat buvo siekiama išsiaiškinti, kas sąlygoja manipuliacijų įmonės apskaitoje atsiradimą. Ekspertai pastebėjo, „apgaulės trikampis“ išties apibūdina manipuliacijų apskaitoje attsiradimo priežastis.



8 pav. „Apgaulės trikampis“

Šaltinis: Coleman (2001), Montgomery ir kt. (2002)

Mokslinėje literatūroje Montgomery, Beasley ir kt. (2002) bei Coleman (2001), išskiria esminius „apgaulės trikampio“ veiksnių aspektus. „Apgaulės trikampį“ apima vadovybės ar kitų darbuotojų skatinimas ir / arba spaudimas, siekiant paveikti taip, kad būtų padaryta apgaulė. Antra, galimybės, tokios kaip: neveiksminga vidaus kontrolė, kuri neužkerta kelio apgaulių atsiradimui ir pan. Trečia, požiūris ir/arba pateisinimas, kuris tarsi sušvelnina nusikaltimo reikšmč ir leidžia asmenims sąmoningai padaryti apgaulę. Tačiau net ir sąžiningi asmenys gali padaryti apgaulę, jeigu jiems daromas spaudimas. Nepaisant to, kad apgaulė yra visada slepiama ir sunkiai aptinkama, analizuojant finansines įmonės ataskaitas, galima atrasti požymių, kurios rodo skatinimą/spaudimą, galimybes ir požiūrį/pateisinimą. Tyrimo metu respondentai išsakė savo nuomonę apie apgaulės veiksnių svarbą ir esmę (žr. 7 lent.).

7 lentelė. „Apgaulės trikampio“ teorijos mokslinės literatūroje ir ekspertų pastebėjimų matrica

Apgaulės trikampio veiksniai	Aiškinimas literatūroje	Ekspertų pastebėjimai
Skatinimas / spaudimas	➢ vadovybės spaudimas ar paskata melagingai tvirtinti finansines ataskaitas (Montgomery, Beasley ir kt. (2002); ➢ varomoji jėga asmenims padaryti ekonominius nusikaltimus (Coleman, 2001).	*Finansiniai tikslai:* **E6:** „Išorės suinteresuotų šalių, pvz.: akcininkų, spaudimas, kad įmonės finansiniai rodikliai būtų labai geri.“ **E7:** „Siekiama, kad įmonė savo rinkoje būtų palankiai vertinama.“ **E9:** „Kai įmonės finansiniai tikslai nerealūs ir sunkiai pasiekiami, o nuo iškeltų tikslų pasiekimo priklauso premijos ar atlyginimų dydžiai vadovams.“ **E10:** „Siekima įmonės pelno arba nuosavo kapitalo didinimo“. **E11:** „Vadovų siekis tapti lyderiaujančia įmone, gauti Europos Sąjungos paramą ar banko paskolą.“ *Darbuotojų santykiai:* **E9:** „Pernelyg šilti ar net asmeniniai įmonės vadovo ir finansininko santykiai gali turėti įtakos, kad finansininkas lengviau pasiduos vadovo įtakai manipuliuoti finansiniais duomenimis.“
Požiūris / pateisinimas	➢ aplinkybės, kurios sudaro sąlygas padaryti reikšmingų iškraipymų apskaitoje (Montgomery, Beasley ir kt. (2002); ➢ galimybę racionalizuoti savo elgesį pateisinant veiksmus, kurių ėmėsi; gali būti išskiriami ir charakterio bruožai, kurie sukelia nusikalstamą elgesį, tai arba polinkis į riziką, arba gobšumas (Coleman, 2001).	**E6:** „Nesąžiningi vadovai, kurie nori pasipelnyti bei sipna vidaus kontrolės sistema“. **E7:** „Privačios įmonės ima pavyzdį iš valstybinių insitucijų, todėl finansiniai skandalai viešajame sektoriuje gali turėti įtakos, kad įmonės taip pat imsis manipuliacijų, nes blogas pavyzdys – užkrečiamas.“ **E9:** „Gali turėti įtakos per daug sudėtingai suformuluoti ir dažnai keičiami įstatymai arba juose palikta per daug vietos interpretacijoms, tuomet įmonės pradeda neva „nekaltai“ koreguoti įmonės finansinius rodiklius.“ **E12:** Mokesčių lengvatų taikymas, dalinantis verslo įmones į dvi šakas, todėl negaunančios lengvatų įmonės siekia gauti naudos iš mokesčių lengvatų.“
Galimybė	➢ požiūris, pobūdis ar tam tikros vertybės, kurios leidžia vienam ar keliems asmenims sąmoningai ir apgalvotai padaryti nesąžiningą veiksmą, ar situacija, kurioje asmenys gali pasiteisinti darydami nesąžiningą veiksmą (Montgomery, Beasley ir kt., 2002). ➢ yra sąlygos padaryti nusikaltimą; silpna vidaus kontrolės sistema dažnai sukuria galimybę padaryti apgaules (Coleman, 2001).	**E2:** „Nėra tinkamo darbuotojų pareigų atskyrimo ar nepriklausomų patikrinimų įmonėje“. **E3:** „Dažna už valdymą atsakingų asmenų, apskaitos specialistų kaita įmonėje.“ **E7:** „Neefektyviai prižiūrima finansinė ataskaitomybė, už ją atsakingi asmenys jaučiasi nekontroliuojami.“ **E8:** „Prastos apskaitos vidaus kontrolės ir audito priemonės, negalinčios nustatyti manipuliacimo atvejų“. **E9:** „Maža kontrolė iš verslą kontroliuojančių institucijų (VMI, SoDra)“. **E11:** „Neautomatizuota sąskaitvedyba, dėl kurios atsiranda galimybė manipuliacijų atsiradimui.“ **E12:** „Į finansų skyrių priimami dirbti nepakankamą kompetenciją turintys asmenys.“

Šaltinis: sudaryta darbo autorės

Apibendrinant galima teigti, kad ekspertai išskyrė, kad visi veiksniai turi įtakos manipuliacijų apskaitoje atsiradimui. Ekspertai išskyrė, kad *skatinimas / spaudimas* tiesiogiai priklausomas nuo išorės suinteresuotųjų šalių: tai akcininkų noras, kad įmonės būtų pelninga, akcininkai gautų kuo didesnius dvidendus bei įmonės akcijų kaina kiltų. Taip pat labai svarbu išskirti, kad skatinimas / spaudimas labiausiai susijęs su finansiniais tikslais: įmonės vadovų siekiu pasipelnyti, ypač, kai premijos ir atlyginimas priklauso nuo finansinių rezultatų. Įmonei svarbu ir padėtis rinkoje: manipuliuodamos finansiniais rezultatais įmonės siekia pagerinti savo situaciją rinkoje, tapti konkurencingesnėmis, patrauklesnėmis investuotojams. *Požiūris / pateisinimas* labiausiai priklausomas nuo įmonės vadovų, kurie yra neetiški ir nepakankamai atsakingai vadovauja įmonei, siekia asmeninių interesų ir pasipelnymo, tiek finansininiu, tiek moraliniu požiūriu. Neefektyvi vidaus kontrolės sistema – tai *galimybė* atsirasti manipuliacijoms apskaitoje. Vidaus kontrolės trūkumai apima ir dažną finansų skyriaus darbuotojų kaitą, netinkamą darbų paskirtymą bei nekoordinuotą finansinės atskaitomybės priežiūrą. Taip pat ekspertas (**E9**) išskyrė, kad įtakos manipuliacijų atsiradimui gali turėti ir išorės veiksniai – silpna kontrolė iš verslą kontroliuojančių institucijų. Jei manipuliacijos apskaitoje atsiranda dėl įmonės turtinių interesų, tai signalizuoja, kad įmonės vadovybė siekia rodiklių, bet kokiomis priemonėmis, veikia neskaidriai. Taip pat jei įmonė patyrė žalą dėl darbuotojų kaltės, tai be abejonės rodo, kad įmonės akcininkai, valdyba, vadovas, iš esmės nežino, kas vyksta įmonėje ir negeba jos kontroliuoti.

Toliau tyrimo metu buvo siekiama išsiaiškinti, kokia tyrimo ekspertų nuomonė apie manipuliacijas, kaip įmonės finansinių problemų sprendimo būdą. Keletas ekspertų išskyrė, kad įmonės ir jų vadovai, prieš inicijuodami manipuliacijas apskaitoje galvoja ir tikisi, kad tai bus vienintelis ir nereikšmingas finansinis nusikaltimas, „kurio niekas neišsiaiškins, tačiau jis išgelbės įmonę iš pvz.: bankroto“ (**E5**). Kiti ekspertai paminėjo, kad neetiškas įmonės vadovų požiūris į įmonės finansinę atskaitomybę dar yra susijęs ir su tuo, kad Lietuva ganėtinai nesenai atgavusi nepriklausomybę, nemažai įmonių vadovauja vyresnio amžiaus vadovai, kurių požiūris buvo formuojamas dar sovietmečiu. **E9** teigia, kad „nauja ir jauna vadovų karta turi kitokį požiūrį į verslą, o vyresnieji vadovai – neretai pateisina finansinės atskaitomybės klastojimą“.

Taip pat tyrimo metu buvo siekiama išsiaiškinti, kodėl vienos įmonės siekia manipuliacijų būtu pasiekti norimus tikslus, o tuo tarpu kitos vis labiau akcentuoja viešai įmonės finansinį skaidrumą. Lietuvoje nuo 2007 metų veikia iniciatyva „**Baltoji banga**“ (http://www.baltojibanga.lt), kurios tikslas - skatinti skaidrią Lietuvos verslo praktiką, iniciatyvoje dalyvaujančios bendrovės įsipareigoja veikti skaidriai, o savo pavyzdžiu aktyviai skatina taip elgtis ir kitus rinkos dalyvius:

- skaidriai dalyvauti konkursuose (viešuosiuose pirkimuose) – nepapirkinėjant jų organizatorių ir vertinimo komisijos narių, nesinaudojant nelegaliomis finansinėmis ir nefinansinėmis priemonėmis siekiant savo pranašumo prieš kitus dalyvius;
- laikytis LR įstatymų ir mokėti numatytus mokesčius;
- skaidriai atsiskaityti su darbuotojais.

„Baltoji banga“, 2019 m. balandžio mėnesio duomenimis, jau vienija beveik 60 bendrovių, atstovaujančių tiek stambų, tiek vidutinį ir smulkų verslą. Projekto dalyviams suteikiamas *skaidraus verslo ženklas*, kuris yra žinomas ir pripažįstamas visuomenėje, verslo bendruomenėje, žiniasklaidoje. Juo ženklinama produkcija, informacinė medžiaga ar administraciniai dokumentai primena, kad bendrovė savo pavyzdžiu padeda diegti skaidraus ir sąžiningo verslo principus Lietuvoje, pasisako už etiško verslo kultūrą, o kartu simbolizuoja nuolatinį bendrovės rūpestį savo pačios reputacija. Remiantis tyrimo ekspertų ir „Baltosios bangos“ iniciatyvos dalyvių pastebėjimais buvo nustyta skaidrumo svarba verslui (žr. 8 lentelę).

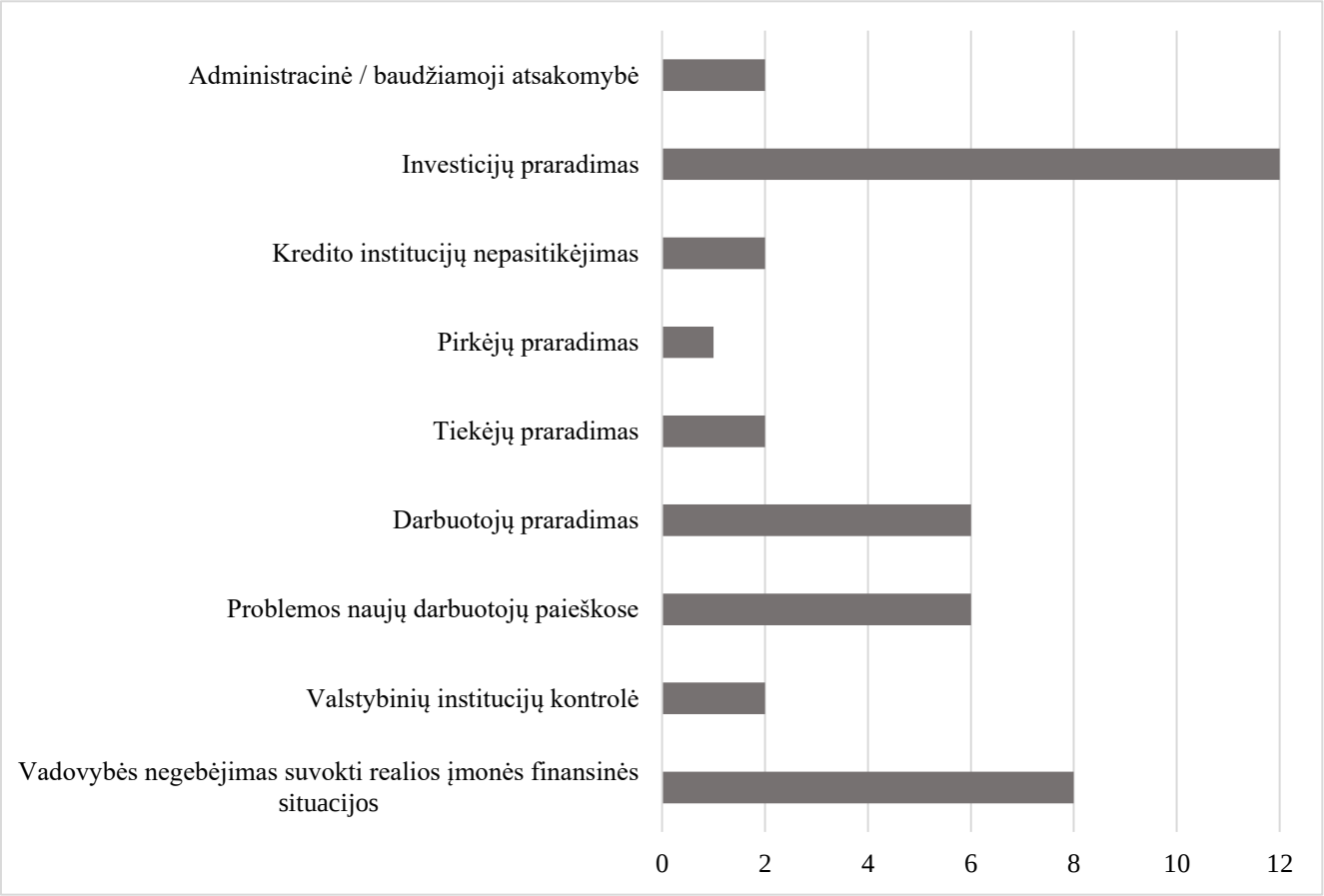
8 lentelė. Finansinio skaidrumo svarba verslui

„Baltosios bangos“ iniciatyvos dalyvių pastebėjimai	**Ekspertų pastebėjimai**
➢ „Skaidrumas yra neatsiejamas nuo patikimos įmonės įvaizdžio ir reputacijos. Reputacija padeda suburti profesionalių, lojalių darbuotojų komandą, kurie dirbdami įmonėje jaučiasi saugūs ir svarbūs, todėl gali visą dėmesį sutelkti į inovacijų paiešką, jų įgyvendinimą ir pristatymą savo vartotojams.“, Jurgita Būdienė, AB „Audimas“ generalinė direktorė ➢ „Tikime, kad tik skaidrus verslas gali gyvuoti ilgai, kartu kurdamas šviesią, savimi ir savo šalimi besididžiuojančią visuomenę.“, Valdas Strazdas, UAB „BIURO“ direktorius ➢ „Vertiname skaidrų darbą ir vadovaujamės kokybės bei sąžiningumo klientui vertybėmis, kurios garantuoja kliento poreikių tenkinimą, paremtą ilgamete patirtimi.“, Egidijus Stašelis, UAB „Geometra“ direkotrius ➢ „Manau, kad tik skaidrus ir sąžiningas verslas turi perspektyvas vystytis ir augti ilguoju laikotarpiu. Mūsų prisijungimas prie „Baltosios bangos“ iniciatyvos yra įvertinimas ir patvirtinimas, kad filosofija ir vertybės, kurių laikomės kasdienėje veikloje yra teisinga kryptis, užtikrinanti sėkmingą ir tvarų įmonės augimą bei ilgalaikius verslo santykius.“, Rimvydas Ramanauskas, UAB „Inservis“ direktorius ➢ „„Baltosios bangos“ iniciatyva skatina Lietuvos verslą siekti skaidrumo ir etiškumo. Mano giliu įsitikinimu, tai yra dvi esminės sąlygos, kurios kuria sveiką konkurencinę aplinką, kurioje laimi visi: verslas, vartotojas, visuomenė. Be to, tai kloja pamatus tvaresnei Lietuvos ekonomikai ir pritraukia daugiau užsienio investicijų.“, Daiva Lialytė, „Integrity PR“ direktorė	**E1:** „Lietuvoje pamažu verslas pradeda suvokti, kad ilgalaikei sėkmei reikia gero vardo. Įmonės supranta, kad finansiniai skandalai gali sugriauti jų kuriamą verslą.“ **E2:** „Verslo reputacija labai svarbi siekiant sukurti tinkamą aplinką investicijoms, tam kad kurti tvarų ir konkurencingą verslą.“ **E4:** „Mokesčių sistema Lietuvoje yra gana sudėtinga ir verslininkai turi gana didelę mokestinę naštą, ypač slegiančią smulkius ir vidutinius verslininkus ir tokiu būdu „priversti“ verslininkai atokvėpio ieškoti neteisėtais būdais. Tačiau teisingas įmonės finansų valdymas – neišvengiamybė, kurios turi laikytis kiekvienas tvarus verslas.“ **E6:** „Dauguma įmonių nebemąsto „laukinių devyniasdešimtųjų“ sąvokomis, o tvarkingi ir skaidrūs įmonės finansai šiandien yra ne tik moralės, bet ir reputacijos, įvaizdžio, rinkodaros faktorius“. **E7:** „Gera reputacija labai svarbu įmonės tęstinumui. Palanki reputacija didina verslo svorį ir vertę rinkoje, o nepalanki – mažina. Įmonės siekdamos trumpalaikio tikslo gali prarasti .“ **E8:** „Skaidrumas – vienas iš sėkmingo verslo garantų. Įmonėje tikslinga aiškiai deklaruoti sukčiavimo „nulinę toleravimo politiką”, tiek įmonės viduje –darbuotojams (įskaitant vadovaujantį personalą), tiek tretiesiems asmenis, partneriams, tiekėjams ir pan.“ **E9:** „Skaidriai veikiančios įmonės vis labiau supranta, kad tai gerina įmonės reputaciją, mažina verslo valdymo rizikas, didina vartotojų pasitikėjimą ir produktų bei paslaugų patrauklumą rinkoje. Taip pat užsienio investicijos į Lietuvą ateina su kitokiu požiūriu – todėl įmonės siekdamos užsienio investicijų stengiasi kurti atsakingą verslą.“ **E11:** „Skaidrus verslas griežtai laikosi moralinio kodekso ir tai harmoningai atsispindi tiek jų vykdomoje veikloje, tiek komunikacijoje su jų darbuotojais, klientais, partneriais ir visuomene.“ **E12:** „Norėdamos laimėti konkurencinėje kovoje dėl darbuotojų ir klientų, įmonės turi gręžtis į besikeičiančią verslo kultūrą ir savo veiklos modelį pritaikyti prie rinkos tendencijų. Ilgojoje perspektyvoje įmonės skaidrumas teigiamai įmonės perpektyvas“.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės

Apibendrinant galima teigti, kad įmonės finansinis skaidrumas – viena iš įmonės reputacijos sudedamųjų dalių, kuri reikšmingai gali paveikti įmonės perspektyvas. Tyrimo ekspertai išskyrė, kad skaidrumą į Lietuvą atneša ir užsienio investicijos, kurios atsakingai žiūri į įmonės atskaitomybę, kelia aukštus finansų kontrolės reikalavimus. Tiek „Baltosios bangos“ iniciatyvos dalyvių, tiek tyrimo ekspertų pastebėjimai dėl įmonės skaidrumo sutampa. Išskiriama, kad šiandien svarbu verslui atsižvelgti ne tik į savo interesus, bet pateisinti ir įmonės darbuotojų, klientų, tiekėjų, investuotojų ir kt. lūkesčius. Ilgalaikėje perspektyvoje tokios įmonės bus vertinamos, turės gerą reputaciją, o tai pradės plėtoti verslą – tiek naujų darbuotojų, klientų, tiekėjų ir investuotojų paieškose, tiek kurti darnų verslą šalyje.

Siekiant apibendrinti ir ištirti svarbiausias manipuliacijų apskaitoje pasekmes įmonės perspektyvoms, remiantis tyrimo metu gautais duomenimis, buvo atliktas manipuliacijų apskaitoje pasekmių įmonės perspektyvoms vertinimas. Tai yra, išskiriamos pagrindinės pasekmės, jos aprašomos bei pridedami ekspertų pastebėjimai (žr. 9 pav.).



9 pav. Manipuliacijų apskaitoje pasekmės

Šaltinis: sudaryta darbo autorės

Tyrimo rezultatai atskleidžia, kad ekspertų teigimu, pagrindinės pasekmės pagal reikšmingumą yra šios:

1. **Investicijų praradimas** – sėkmingos įmonės perspektyvos siejamos su investicijų išlaikymu ir naujų investicijų pritraukimu. Įmonės vadovai siekdami kurti tvarų ir besiplečiantį verslą turi suvokti įmonės reputacijos svarbą ir kurti įmonės gerą vardą, kuris itin svarbus investuotojams, nes nuo to priklauso esamų investuotojų išlaikymas ir potencialių investuotojų pritraukimas, jų pasitikėjimas įmone ir sprendimas investuoti. Atsakingi investuotojai atsisako investuoti į akcijas ir gali atsiimti jau padarytas investicijas, jei paaiškėtų, kad organizacija manipuliavo finansiniais duomenimis ir įsivėlė į finansinį skandalą. Taip pat įmonės gera reputacija padeda užmegzti ilgalaikius ryšius su patikimais verslo partneriais. Investavimo sprendimams įtakos turi ir investavimo į įmonę patirtis – šiandien pastebima, kad investuotojai imasi atsakingo investavimo praktikos, kelia aukštus ir aiškius reikalavimus įmonės rizikos valdymui, socialinei atsakomybei, verslo etikai ir skaidriai atskaitomybei. Įmonės, kurios yra pagarsėjusios sukčiavimo atvejais, tarsi pasmerktos, kad įmonės perspektyvos bus nesėkmingos, nes tokios įmonės atgraso tiek vidaus, tiek užsienio investicijas.
2. **Vadovybės negebėjimas suvokti realios įmonės finansinės situacijos –** finansinės atskaitomybės teikiama informacija teikalinga tam, kad įmonės vadovai galėtų daryti įmonės veiklos išvadas bei ieškoti jos gerinimo būdų. Analizuojant finansinę informaciją galima numatyti įmonės ateities paskolų gavimą, pelno paskirstymą, nepanaudotų rezervų panaudojimą įmonės finansinės situacijos gerinimui. Taip pat įmonės vadovai iš finansinės infomacijos gali spręsti, ar praeityje priimti sprendimai buvo teisingi, analizuoti jų pasekmes, bei planuoti būsimus įmonės valdymo sprendimus. Todėl įmonės vadovybei labai svarbu, kad finansinės ataskaitos būtų kuo išsamesnės ir atsipindėtų realią įmonės finansinę situaciją, nes nuo to priklausys priimamų įmonės ateities planų sėkmingumas ir efektyvumas. Tik tikrą ir teisingą įmonės finansinę situaciją žinantys įmonės vadovai galės priimti racionalius įmonės valdymo sprendimus, spręsti iškilusias problemas ir sėkmingai valdyti įmonę.
3. **Darbuotojų praradimas ir problemos naujų darbuotojų paieškose** – pažangios įmonės supranta, kad žmogiškieji ištekliai tampa svarbiausiu turtu, todėl kai organizacijos konkuruoja dėl talentingų darbuotojų siūlydamos panašius priedus ir karjeros galimybes, gerą reputaciją turinti įmonė galimai turės daugiau šansų išsaugoti esamą ir prisivilioti norimą darbuotoją. Prasta įmonės reputacija gali nusverti kitus tos įmonės privalumus, tokius kaip geras atlygis, tinkamos darbo sąlygos ir kt. Taip pat nuo įmonės reputacijos gali priklausyti esamų ir potencialių darbuotojų pasitikėjimas (ir kartu pasitenkinimas) įmone ir jos veikla. Darbuotojui svarbu, kokią reputaciją turi įmonė, kurioje jis dirba arba į kurią yra kviečiamas įsidarbinti – įmonės vadovams bus sudėtinga prisivilioti gerų specialistų, jei įmonė yra susijusi su finansiniais skandalais.

Įmonės finansų skyriaus specialistams ypač aktuali įmonės reputacija, nes dirbę prastos reputacijos įmonėje specialistai nebus itin laukiami ir naujose darbovetėse. Todėl ne tik įmonės turi rūpintis savo reputacija, bet ir specialistai turi atkreipti dėmesį, kokią reputaciją turi įmonė, kurioje jie dirba. Prasta įmonės ar jos savininkų reputacija paliečia kiekvieną įmonės darbuotoją, tačiau kuo aukštesnes pareigas tokioje įmonėje žmogus užima, tuo neigiama įtaka asmeninei jo karjerai paprastai būna didesnė. Be abejo, tokie specialistai neretai būna visiškai nesusiję su prastą įmonės reputaciją lėmusiais sprendimais ar veiklomis, tačiau dėl jų taip pat nukenčia.

Ekspertų pastebėjimai:

E1: „Visos įmonės vykdydamos veiklą siekia kuo geresnių veiklos ir sėkmės ateityje. Ypač didelės įmonės suprata, kad be investicijų plėsti verslą beveik neįmanoma, todėl svarbu būti tokia įmone, kuri būtų patraukli investuotojams savo idėja. Nors įmonės verslo idėja laikoma bene svarbiausiu investicijų pritraukimo aspektu, nereikia pamiršti, kad investuotojo nepapirks puiki verslo idėja, jei ją sugeneruos ta įmonė, kuri praeityje buvo pagarsėjusi neskaidria veikla.“

E2: „Įmonės vertybė – turimi profesionalūs darbuotojai, tačiau jei įmonė vykdo veiklą neskaidriai – tai gali prasilenkti su darbuotojo etinėmis vertybėmis ir jis kaipmat paliks darbovietę, nenorėdamas „susitepti rankų““.

E3: „Sėkmingas verslas siekia pritraukti kuo daugiau investicijų, tačiau investuotojai labai atsargiai vertina galimybes investuoti į vieną ar kitą įmonę, todėl įmonei svarbu turėti gerą reputaciją, kad investuotojai būtent ją pasirinktų savo investicijai.“

E4: „Įmonės supranta, kad žmogiškieji ištekliai tampa svarbiausiu turtu, todėl į tai investuoja – net samdo specialistus, kurie pataria, ką daryti, kokių veiksmų imtis, kad įmonė būtų patraukli darbuotojams. Kol kas tai labiau būdinga tarptautinėms bendrovėms, bet to paties imtis privalės ir lietuviškas verslas, nes kitaip tiesiog neturės darbuotojų“.

E5: „Įmonės vadovybė apie vertina įmonės pasiektus rezultatus ir ateities planus kuria remdamiesi finansinių atasakitų teikiamais duomenis, tačiau jei ataskaitos neišsamios, neteisingos ir klaidingą informaciją apie įmonės finansinę būklę atskleidžiančios – akivaizdu, kad įmonės vadovai nesugebės priimti racionalių vertinimų, o juolab priimti teisingų ateities verslo vystymo planų.“

E6: „Reputaciją galima susigadinti per minutę, tačiau jai pataisyti prireikia didelių pastangų, o net ir jomis norimo rezultato dažnai pasiekti nepavyksta.“

E7: „Nepaliaujamas įmonės reputacijos stiprinimas suteikia reikšmingos įtakos tam, kad darbo pasiūlymas taptų patrauklesnis talentingiems potencialiems darbuotojams. Paprastai apie prastą įmonės reputaciją visuomenėje ar tose rinkose, kuriose įmonė veikia, yra gerai žinoma, tad tokių įmonių iš karto

reikėtų vengti. Patys darbuotojai turėtų taip pat stengtis, kad galėtų dirbti visuomenėje gerbiamoje ir mėstamoje kompanijoje.“

E10: „Reputacijos stiprinimas suteikia reikšmingos įtakos tam, kad darbo pasiūlymas taptų patrauklesnis talentingiems potencialiems darbuotojams. Savo reputaciją saugančios įmonės labai atsargiai žiūri į specialistus, turinčius sąsajų su ne kokį vardą turinčiomis kompanijomis. Taigi keleto metų stažas tokioje įmonėje gali tapti rimta kliūtimi įsidarbinti gerą vardą turinčioje bendrovėje. Net ir itin geri profesionalai padirbėję reputacijos problemų turinčioje kompanijoje gali prarasti savo vertę darbo rinkoje.“

Apibendrinus galima teigti, kad pagrindinės manipuliacijų apskaitoje įmonės perspektyvoms pasekmės yra investicijų praradimas, vadovybės negebėjimas suvokti realios įmonės situacijos bei darbuotojų praradimas ir problemos naujų darbuotojų paieškose. Siekiant kurti tvarų ir sėkmingą veslą įmonei svarbu rūpintis savo įmonės geru vardu ir reputacija, nes tai svarbu naujų investicijų ir profesionalių darbuotojų pritraukimui bei sėkmingam įmonės valdymui. Tiek investuotojams, kurie ketina inverstuoti į įmonę, tiek jau esamiems investuotojams svarbu, kad įmonės finansai būtų valdomi teisingai ir skaidriai, o jei įmonės reputaciją yra susitepusi informacija apie sukčiavimą – investuotojai jautriai reaguoja ir gali atsisakyti investuoti į įmonę, o esami investuotojai gali pasitraukti iš verslo ir atsiimti savo investicijas. Įmonės vadovybei taip pat svarbu žinoti realią įmonės finansinę būklę, o finansiniai rodikliai, kurie neatspindi tikros ir teisingos įmonės situacijos gali turėti įtakos neteisingiems ir nesėkmingiems verslo sprendimams, kurie įmonės perspektyvoms turės nepataisomų padarinių. Beje, įmonės sėkmė priklauso ir nuo žmogiškojo kapitalo, t.y. darbuotojų, dirbančių įmonėje, o profesonalūs specialistai nepalankiai žiūri į blogą reputaciją turinčias įmones, nes tai gali paveikti ir jų, kaip asmenų, reputaciją, ateityje ieškantis naujo darbo.

3.2. Manipuliacijų atsiradimo apskaitoje prevencinių priemonių analizė

Ištyrus esmines manipuliacijų apskaitoje įtakos įmonės perspektyvoms pasekmes, buvo siekiama ištirti sąlygas, padėsiančias išvengti manipuliacijų apskaitoje. Tyrimo metu ekspertai pažymėjo, kad svarbiausia įmonėms stiprinti vidaus kontrolę, įstatymų leidžiamoji valdžia privalo gerinti įmonių finansinės ataskaitomybės reglamentavimą, viešosios ir privačios organizacijos turėtų didinti švietimą apie skaidraus verslo naudą ir įmonės, kurios vykdo skaidrią veiklą privalo būti reiklesnės susijusioms įmonėms ir skatinti jas prisijungti į skaidraus verslo gretas.

Ekspertai išskyrė, kad aptikti manipuliacijas apskaitoje sudėtinga, svarbu sukurti tvarią ir veiksmingą vidaus kontrolę. Įmonės vadovybei turi rūpėti, kad vidaus kontrolės sistema, skirta siekti tam tikriems veiklos tikslams, padedanti numatyti ateities perspektyvas, būtų stabili ir lanksti. Įmonės vadovybė turi įdiegti ir palaikyti tokią vidaus kontrolės sistemą, kuri operatyviai atskleistų klaidas, apgaules ir piktnaudžiavimus (žr. 9 lentelę).

9 lentelė. Vidaus kontrolės stiprinimas

Sritys	Ekspertų pastebėjimai
Dokumentavimas	**E8:** Įmonės veiklos dokumentacija privalo būti tvarkinga, su visais aprašymais ir reikalingais dokumentais. Ji taip pat turi būti lengvai prieinama patikrinimui ir auditui.“
Registavimas ir klasifikavimas	**E9:** „Įmonėje turi būti nustayta, kad finansinių dokumentų registravimas privalomas nedelsiant ir tinkamai, todėl, kad įmonėje priimant sprendimus, visa reikalinga informacija būtų patikima ir pateikta laiku.“
Pareigų vykdymas pagal suteiktus įgaliojimus	**E8:** „Svarbu kontroliuoti, ar įmonės darbuotojai vykdo jiems skirtas pareigas pagal nurodymus, atlieka tik tas finansines operacijas ir įvykius, kurie atitinka įmonės vadovybės ketinimus, neviršydami vadovų ar teisės aktų numatytų ribų.“
Darbų paskirstymas	**E4:** „Ypač finansų skyriuje, privalo būti paskirstytos pareigos, kad tų pačių operacijų tvirtinti, vykdyti ir jų įvykdymą kontroliuoti tie patys asmenys negalėtų.“ **E11:** „Pagrindinių operacijų etapų kontrolės pareigos turi būti sistemingai perduodamos kitiems darbuotojams, kurie nėra tiesiogiai atsakingi už tokių operacijų ir įvykių įgyvendinimą“.
Vidaus kontrolės priežiūra	**E4:** „Viena pagrindinių priemonių - nuolatinė / sisteminga / savalaikė įmonės visų apskaitos procesų kontrolė.“ **E9:** „Įmonė privalo tinkamai suformuluoti ir informuoti įmonės darbuotojus apie jų pareigas, atsakomybę ir atskaitomybę. Po to įmonė gali imtis vidaus kontrolės priežiūros: sistemingai kordinuoti įmonės veiklą ir užtikrinti tinkamą tos veiklos kokybę“.
Priėjimo prie išteklių ir dokumentų ribojimas	**E12:** „Įmonės vadovai privalo nustatyti ir patvirtinti, kas turi teisę prieiti prie įmonės išteklių ir dokumentų ir kontroliuoti, ar įgalioti asmenys tinkamai vykdo savo pareigas.“
Įmonės personalo valdymas	**E8:** „Įmonės vadovybė privalo vykdyti nuolatinę personalo priežiūrą, profesionalaus ir kvalifikuoto personalo atranką, vertinti darbo atlikimą, organizuoti personalo mokymus, nustatyti pavaldumo struktūrą bei atsakomybės ribas, sukurti tinkamą atlygio ir motyvavimo sistemą“.
Kontrolės priemonių taikymas	**E11:** „Finansinė informacija turi būti fiksuojama ir pateikiama visiems valdymo lygmenims patikima ir laiku.“

Šaltinis: sudaryta darbo autorės

Kaip matoma lentelėje, išskiriamos pagrindinės vidaus kontrolės stiprinimo sritys, kuriomis turi rūpinti įmonės vadovai, siekiant išvengti manipuliacijų apskaitoje: tinkamas įmonės finansinių operacijų dokumentavimas, tinkamas ir savalaikis finansinių operacijų klasifikavimas ir registravimas, priežiūra, kad pareigos būtų vykdomos tik pagal suteiktus įgaliojimus, griežtas darbų paskirstymas, pastovi vidaus kontrolės priežiūra, griežtas priėjimo prie išteklių ir dokumentų ribojimas, veikslingas įmonės personalo valdymas ir tinkamas kontrolės priemonių taikymas.

Tyrimo metu, ekspertai taip pat išskyrė, kad įstatymų leidžiamoji valdžia turėtų atsižvelgti į verslą ir sureguliuoti finansinės atskaitomybės reglamentavimą (žr. 10 lentelę).

10 lentelė. Įmonių finansinės atskaitomybės reglamentavimo gerinimas

Sritys	Ekspertų pastebėjimai
Administracinė naštos mažinimas	**E7:** „Lietuvos įstatymuose yra daug perteklinių reguliacinių reikalavimų, todėl reiktų juos identifikuoti ir naikinti“. **E11:** „Lietuvos verslui sukurta reguliavimo srityje daug biurokratinės naštos, kuri galėtų būti lengvai išsprendžiama ir labai padėtų verslo aplinkos gerinimui.“
Reglamentų keitimo mažinimas	**E5:** „Svarbu laiku ir tinkamai užtikrinti reikalavimų aktualumą ir atitiktį esamoms rinkos aktualijoms, atsižvelgti į kintančias ekonominės, socialinės ir technologinės aplinkos sąlygas.“ **E7:** „Pagrindinis faktorius, padėsiantis išventi manipiliacijų apskaitoje – stabilus reglamentavimas“. **E11:** „Per dažnai keičiami ir koreguojami įstatymai, nėra nusistovėjusios mokesčių sistemos, todėl reikėtų imtis gerosios praktikos iš užsienio šalių, kur verslo reglamentavimas paprastesnis ir nusistovėjęs.“
Reglamentų aiškumo dininimas	**E10:** „Lietuvos apskaitos reglamentavime galima išvelgti nemažai neaiškumų ir vietos interpretacijoms, todėl reikia dėti pastangas, kad apskaitos reglamentai būtų kuriami aiškesni ir efektyvesni, nes tai prisidėtų prie verslo aplinkos gerinimo.“ **E11:** „Per sudėtingai suformuoti įstatymai, juose palikta daug neaiškumų ar vietos interpretacijoms, todėl reikia atsižvelgti į įstatymų leidybą, ją racionalizuoti ir kurti kuo suprantamesnę ir aiškesnę.“ **E12:** „Įstatymai turėtų būti visiems aiškūs ir suprantami, kad nekiltų noras klaidingai juos interpretuoti ir pasinaudoti akivaizdžiomis spragomis.“

Šaltinis: sudaryta darbo autorės

Kaip matoma lentelėje, tyrimo ekspertai išskyrė, kad svarbu mažinti administracinę naštą verslui, rečiau keisti reglamentus ir juos kurti kuo aiškesnius ir labiau suprantamus. Įmonės susiduria su sunkumais, kuomet verslo reguliavimo sistema yra perkrauta nereikalingais reiklavimais, juos sunku įgyvendinti įmonės neretai susidūrusios su sunkumais stengiasi juos apteiti ir išvengti, todėl mažesnė administracinė našta pagerintų įmonių požiūrį į atskaitomybę ir kurtų geresnę verslo aplinką. Taip pat Lietuvoje reglamentų keitimo dažnumas tampa problema, kai įmonių vadovai ir finansininkai nespėja suvokti ir įsigilinti į reglamentų reikalavimus, pasimeta tarp aktualių ir jau nustojusių galioti, todėl iškyla neaiškumai dėl finansinės atskaitomybės ir atsakomybių prieš verslo kontrolės institucijas. Taip pat reglamentų aiškumas prisidėtų prie teisingos įmonės atskaitomybės, nes sudėtingai pateikti ir interpretacijos paliekantys vietos įstatymai sukuria progą įmonėms tuo pasinaudoti ir klaidingai tvarkyti įmonės finansinę atskaitomybę.

Taip pat tyrimo metu ekspertai išskyrė, kad svarbu didinti švietimą apie skaidraus verslo naudą ir įmonėms, kurios jau prisidėjo prie skaidraus verslo kūrimo, būti reiklesnėms susijusioms įmonėms ir skatinti jas prisijungti į skaidraus verslo gretas. Ekspertų pastebėjimai pateikiami žemiau.

E3: „Įmonės savo pavyzdžiu turėtų rodyti konkurentaims ir kitiems verslo subjektams, kad skaidrumas – raktas į didesnį konkurencingumą, įmonės deklaruodamos skaidrumą ir etines vertybes konkurencinėje kovoje su kitomis įmonėmis lyderiauja.“

E7: „Gaila, kad vyresniosios kartos vadovų įsitikinimus apie skaidrumą ir jo būtinybę gana sunku pakeisti, tačiau nauji verslai ir jų jauni vadovai turi skatinti skaidrumą versle ir „senus vilkus“ pamokyti, kad skaidri ir teisinga įmonės veikla – svarbus faktorius, prisidedantis prie sėkmingo verslo kūrimo.

E9: „Labai svarbu, kad privačios iniciatyvos ir viešiosios įstaigos kurtų kuo daugiau švietėjiškų iniciatyvų, apie skaidrumo naudą ir tai lemiančius veiksnius. Vieši renginiai, informacija publikuojama internete ar spaudoje – prisidėtų prie teisingų įmonės vadovų vertybių kūrimo.“

E11: „Skaidrią veiklą vykdančios įmonės turi garsiai ir viešai deklaruoti savo pažiūras, nesivelti į verslo santykius su abejotinos reputacijos įmonėmis, o savo verslo partnerius skatinti prisijungti prie skaidraus verslo iniciatyvų, tokių kaip Lietuvoje veikianti „Baltoji banga“.

E12: „Teisinis verslo reguliavimas mažai gali turėti įtakos įmonių sąmoningumui skaidrumo klausimu didinti, todėl reiktų kurti kuo daugiau privačių inociatyvų ir renginių, susijusių su šia tema, kuriose galėtų dalyvauti verslo atstovai.“

Apibendrinant ekspertų nuomones galima teigti, kad svarbu, kad šalyje atsirastų kuo daugiau iniciatyvų, susijusių su skaidraus verslo skaidrumo skatinimu, taip pat tiek privačios, tiek viešosios interesų grupės privalo rūpintis švietėjiška veikla: organizuoti kuo daugiau renginių skaidrumo tema, leisti leidinius, publikuoti informaciją internete, kad tai būtų kuo labiau prieinamesnė informacija su verslu susijusiems asmenims. Taip pat svarbu, kad skaidrią veiklą vykdančios įmonės atsakingai rinktųsi partnerius, vengtų bendradarbiauti su abejotinos reputacijos verslais, iš jų reikalautų skaidrumo ir atskaitomybės, juos skatintų prisidėti prie skaidrią finansinę veiklą vykdančių įmonių, jungtųsi į skaidrų verslą vienijančias organizacijas ir viešai deklaruotų savo įmonės pažiūras dėl skaidraus verslo vystymo.

Atlikus tyrimą ir pateikus apibendrintą tyrimo analizę galima teigti, kad:

- Tyrime dalyvavo ekspertai, turintys 11 – 27 metų patirtį vadovaujant įmonei arba dirbant finansų ir / arba audito srityje, kurių pavaldinių skaičius svyruoja nuo 5 iki daugiau nei 100 darbuotojų.
- Finansinis įmonės skaidrumas – viena iš įmonės reputacijos sudedamųjų dalių, kuri reikšmingai gali paveikti įmonės perspektyvas. Šiandien vis labiau suvokiama, kad sėkmingo ir tvaraus verslo neatsiejama dalis yra skaidri įmonės veikla.
- Pagrindinės manipuliacijų apskaitoje pasekmės įmonės perspektyvoms yra: investicijų praradimas, vadovybės negebėjimas suvokti realios įmonės finansinės situacijos bei darbuotojų praradimas ir problemos naujų darbuotojų paieškose. Visos šios pasekmės yra tiesiogiai susijusios su įmonės reputacija, kuri turi įtakos įmonės perspektyvoms.

- Veiksmingiausios manipuliacijų apskaitoje atsiradimo prevencinės priemonės yra: vidaus kontrolės stiprinimas, įmonių finansinės atskaitomybės reglamentavimo gerinimas, švietimo apie skaidraus verslo naudą didinimas bei įmonių, kurios palaiko skaidraus verslo iniciatyvas, aukštų reikalavimų kėlimas ir jų didinimas kitoms įmonėms.

IŠVADOS

1. Atlikus mokslinės literatūros analizę buvo nustatyta, kad:
   - Manipuliacijos apskaitoje - reiškinys, pagal savo pobūdį priklausantis nuo to, ar buvo įvykdytas sąmoningai, ar ne. Lietuvos ir užsienio autoriai pabrėžia, kad svarbu atskirti apgaules ir klaidas. Pastarosios susijusios su sąmoningu įmonės rezultatų paveikimu, nesilaikant finansinės atskaitomybės teisingumo ir tikrumo principų. Išanalizavus įvaririus mokslininkų siūlomus manipuliacijų apskaitoje apibrėžimus, pastebėta, kad šis reiškinys daugiausia siejamas su manipuliacijų, kaip apgaulių ir sukčiavimo apibrėžtimi, kurios buvo vykdomos sąmoningai siekiant patenkinti į finansinių ataskaitų vartotojų interesus.
   - Manipuliacijų apskaitoje atsiradimui įtakos turi įmonės vadovybė, žemesnio lygio darbuotojai, įmonės organizacinė struktūra, įmonės finansinė situacija ir veiklos rezultatai, vidaus kontrolės sistema, išorės sąlygos bei įmonės veiklos specifika.
   - Manipuliacijų apskaitoje teisėtumas yra atvirkščiai proporcingas tų manipuliacijų nustatymo sudėtingumui, t.y. jei kuo manipuliacijos yra agresyvesnės tuo sudėtingiau jas aptikti ir nustatyti. Manipuliacijų būdai skirstomi į saikingus, apimančius manipuliacijas standartuose numatyta pasirinkimo galimybe, aktyvius, apimantčius melagingai interpretuojamas atliktas ūkines operacijas ar įvykius, bei agresyvius, apimančius nuslėptas atliktas ūkines operacijas ar įvykius arba melagingai pavaiduotas nebūtas ūkines operacijas ar įvykius.
   - Manipuliuojant finansiniais rodikliais siekiama pagerinti arba pabloginti įmonės finansinę būklę. Pagerinti finansinę būklę siekiama tuomet, kai vadovai bijo prarasti darbą, jų darbo užmokestis ir priedai yra tiesiogiai priklausomi nuo įmonės veiklos rezultatų, siekiama nuslėpti klaidingų sprendimų neigiamus padarinius, pritraukti investicijų ar gauti kreditą, pateisinti rinkos lūkesčius ir pasirodyti geriau nei konkurentai. Pabloginti finansinę situaciją siekiama tuomet, kai norima išvengti mokečių, siekiama gauti finansinę paramą, pagrįsti darbuotojų darbo užmokesčio ir darbuotojų skaičiaus mažinimą.
2. Atlikus manipuliacijų apskaitoje ir jų įtakos įmonės perspektyvoms analizę, buvo pastebėta, kad būtina sukurti tokią tyrimo metodiką, kuri leistų išsamiai ir detaliai ištirti tyrimo problemą, įsigilinti ir suvokti tirimąjį objektą. Buvo taikomas kokybinis tyrimas - stuktūrizuotas interviu. Tyrime dalyvavę respondentai privalėjo atitikti tyrimo ekspertui priskirtus kriterijus, atrinkti ekspertai pagal iš anksto suformuotą klausimyną turėjo pateikti atsakymus, remiantis savo profesine nuomone ir patirtimi.
3. Atlikus manipuliacijų apskaitoje įtakos įmonės perspektyvoms vertinimą kokybinio tyrimo metu buvo nustatyta:

- Manipuliacijų apskaitoje atsiradimą sąlygoja „apgaulės trikampis“, kur *skatinimas/spaudimas* suprantamas kaip vadovybės spaudimas ar paskata melagingai tvirtinti finansines ataskaitas; *galimybė* – tai aplinkybės, kurios sudaro sąlygas padaryti reikšmingų iškraipymų apskaitoje; *požiūris/pateisinimas* – tai požiūris, pobūdis ar tam tikros vertybės, kurios leidžia vienam ar keliems asmenims sąmoningai ir apgalvotai padaryti nesąžiningą veiksmą, ar situacija, kurioje asmenys gali pasiteisinti darydami nesąžiningą veiksmą.
- Įmonės finansinis skaidrumas – viena iš įmonės reputacijos sudedamųjų dalių, kuri reikšmingai gali paveikti įmonės perspektyvas. Šiandien svarbu verslui atsižvelgti ne tik į savo interesus, bet pateisinti ir įmonės darbuotojų, klientų, tiekėjų, investuotojų ir kt. lūkesčius. Ilgalaikėje perspektyvoje tokios įmonės bus vertinamos, turės gerą reputaciją, o tai pradės plėtoti verslą – tiek naujų darbuotojų, klientų, tiekėjų ir investuotojų paieškose, tiek kurti darnų verslą šalyje.
- Manipuliacijų apskaitoje įmonės perspektyvoms pagrindinės pasekmės yra investicijų praradimas, vadovybės negebėjimas suvokti realios įmonės situacijos bei darbuotojų praradimas ir problemos naujų darbuotojų paieškose. Siekiant kurti tvarų ir sėkmingą veslą įmonei svarbu rūpintis savo įmonės geru vardu ir reputacija, nes tai svarbu naujų investicijų ir profesionalių darbuotojų pritraukimui bei sėkmingam įmonės valdymui.
- Manipuliacijų apskaitoje atsiradimo prevencinės priemonės: stipri įmonės vidaus kontrolė, geresnis įmonių finansinės ataskaitomybės reglamentavimas, didesnis švietimas apie skaidraus verslo naudą ir įmonių, kurios jau prisidėjo prie skaidraus verslo kūrimo, reiklumas susijusioms įmonėms ir skatinimas jas prisijungti į skaidraus verslo gretas.

REKOMENDACIJOS

Išanalizavus manipuliacijų apskaitoje įtakos įmonės perspektyvoms teorinius aspektus, kokybinio tyrimo metu išsiaiškinus įmonės finansinio skaidrumo svarbą, reikšmingiausias manipuliacijų apskaitoje pasekmes įmonės perspektyvoms bei galimas prevencines priemones, padėsiančias išvengti manipuliacijų apskaitoje pateikiamos apibendrintos rekomendacijos. Šios rekomendacijos yra patariamojo pobūdžio ir gali būti naudingos įmonių vadovams, norimtiems kurti ir vystyti skaidrų ir tvarų verslą, būsimiems įmonių vdovams ir finansininkams arba žmonėms besidomintiems ar bandantiems suprasti manipuliacijų apskaitoje žalą ir pasekmes įmonės persektyvoms bei skaidraus verslo svarbą.

- Įmonės vadovybei rekomenduojama didinti darbuotojų sąmoningumą ir patiems imtis atsakomybės už manipuliacijas apskaitoje. Taip pat rekomenduojama vykdyti vidinę veiklos kontrolę, analizuoti ir tobulinti įmonės vidaus kontrolės procesus, padėsiančius užkirti kelią manipuliacijų apskaitoje atsiradimui. Įmonės vadovybė turėtų pasisakyti už skaidrų verslą, skatinantį atkreipti visuomenės dėmesį į pažangų ir atsakingą, tinkamas darbo sąlygas kuriantį Lietuvos verslą.
- Valstybės institucijoms ir privačioms organizacijoms rekomenduojama šviesti visuomenę ir didinti skaidraus verslo konkurencingumą, organizuoti renginius, skelbti publikacijas ir imtis kitos švietėjiškos veiklos atskleidžiant skaidraus verslo naudą įmonių perspektyvoms, skatinti įmones jungtis prie skaidrų verslą vienijančių organizacijų.
- Kitoms, su įmonės veikla susijusioms, įmonėms ir investuotojams rekomenduojama kelti aukštus reikalavimus susijusius su skaidrumu įmonėje, vengti bendradarbiauti su abejotinos reputacijos arba viešai pagarsėjusiomis dėl finansinių skandalų įmonėmis.
- Įmonės darbuotojams rekomenduojama netoleruoti jokių neteisėtų reikalvimų, vengti dirbti įmonėse, kurios turi prastą finansinę reputaciją, nes darbuotojai dirbę blogos reputacijos įmonėse yra nepageidaujami naujose darbovietėse ir taip įmonėje vykdomi finansiniai nusikaltimai gali paveikti ne tik pačios įmonės reputaciją, bet ir darbuotojo, kuris joje yra dirbęs.

LITERATŪRA

1. Audito ir apskaitos tarnyba. 7-asis verslo apskaitos standartas „Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas“, (2012).
2. Audito ir apskaitos tarnyba. 240-asis tarptautinis apskaitos standartas „Auditoriaus atsakomybė dėl apgaulės, atliekant finansinių ataskaitų auditą“, (2009).
3. Audito ir apskaitos tarnyba. 200-asis tarptautinis apskaitos standartas „Bendrieji nepriklausomo auditoriaus tikslai ir audito atlikimas pagal tarptautinius audito standartus“, (2009)
4. Augustinaitis A., Rudzkienė V., Petrauskas, R. A. ir kt. *Kolektyvinė monografija: Lietuvos e. valdžios gairės: ateities įžvalgų tyrimas*. Mykolo Romerio universitetas, 2009, 352 p.
5. Adkins T. (2019). *Financial Statement Manipulation*. Prieiga per internetą: https://www.investopedia.com/articles/fundamental-analysis/financial-statement-manipulation.asp [žiūrėta 2019-04-02]
6. Arnold J., Katsumata I. (2012). *Accounting Manipulation. Why, How, What to Look Out For and How to Adjust.* Prieiga per internetą: https://consultgenesis.files.wordpress.com/2012/02/accounting-manipulation-fitch-ratings.pdf [žiūrėta 2019-04-02]
7. Association of Certified Fraud Examiners (2018) *Report to the nations. 2018 global study on occupational fraud and abuse.* Prieiga per internetą: https://s3-us-west-2.amazonaws.com/acfepublic/2018-report-to-the-nations.pdf [žiūrėta 2019-02-15]
8. Bagdžiūnienė V. (2013). *Finansinių ataskaitų analizė: esmė ir verslo situacijos.* Vilnius: Conto litera
9. Baležentis A., Žalimaitė M. (2011). *Ekspertinių vertinimų taikymas inovacijų plėtros veiksnių analizėje: Lietuvos inovatyvių įmonių vertinimas*. Prieiga per internetą: http://mts.asu.lt/mtsrbid/article/viewFile/269/298, p. 24. [žiūrėta 2019-02-03]
10. „Baltoji banga“, *Skaidrus verslas yra daugiau*, 2016. Prieiga per internetą: http://www.baltojibanga.lt/skaidrus-verslas-yra-daugiau.html
11. Balaciu D. (2007). *Is creative accounting a form of manipulation?* Prieiga per internetą: http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.599.422&rep=rep1&type=pdf [žiūrėta 2019-03-04]
12. Bhasin M. (2016). *Accounting Manipulation Practices in Financial Statements: An experience of an Asian Economy.* Prieiga per internetą: https://www.researchgate.net/publication/311130441_Accounting_Manipulation_Practices_in_Financial_Statements_An_Experience_of_an_Asian_Economy [žiūrėta 2019-02-15]
13. Bitinas B.. *Edukologinis tyrimas: sistema ir procesas ugdymo tyrimų idėjos ir problemos*, Vilnius: Lietuvos edukologijos universiteto leidykla, 2013, p. 107.

14. Bragg S. (2018). *Financial statement error correction*. Prieiga per internetą: https://www.accountingtools.com/articles/what-is-a-financial-statement-error-correction.html
15. Bryman A., *A social research methods*, 3rd ed., Oxford: Oxford university press, 2008, p. 23.
16. Coenen T. (2018). *Financial Statement Manipulation: The Schemes.* Prieiga per internetą: https://www.allbusiness.com/financial-statement-manipulation-the-schemes-4968671-1.html# [žiūrėta 2019-03-16]
17. Coil T. (2015). *How to Tell the Difference Between Financial Fraud and an Innocent Mistake.* Prieiga per internetą: https://pure.mpg.de/rest/items/item_2281585_4/component/file_2281583/content [žiūrėta 2019-02-15]
18. Coleman, J. W. (2001). *The Criminal Elite. Understanding White-Collar Crime*. New York: St Martin's Press., p. 1 – 11.
19. Definescu V. (2011). *Accounts manipulation.* Prieiga per internetą: https://www.scribd.com/document/264547749/Accounts-Manipulation [žiūrėta 2019-04-15]
20. Gaižauskaitė I., Valavičienė N., *Socialinių tyrimų metodai: kokybinis interviu*, Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2016, p. 15-16.
21. Gintalas A. (2011). *Metodologijos ir metodo samprata*. Prieiga per internetą: https://www3.mruni.eu/ojs/societal-studies/article/view/804/761 [žiūrėta 2019-02-03]
22. Grundienė Ž. (2009). *Apgaulių finansinėse ataskaitose nustatymo UTADIS metodas.* Prieiga per internetą: http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2009~1367167187419/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content [žiūrėta 2019-02-03]
23. Hill A. (2016). *Correcting mistakes in Financial statement*. Prieiga per internetą: https://www.arnoldhill.co.uk/general/correcting-mistakes-in-financial-statements/ [žiūrėta 2019-03-20]
24. Isa T. (2011). *Impacts and Losses Caused By the Fraudulent and Manipulated Financial Information on Economic Decisions.* Prieiga per internetą: http://www.rmci.ase.ro/no12vol5/08.pdf [žiūrėta 2019-02-16]
25. Isa T. (2015). *Proactive approach for the impacts of fraudulent financial information on economic decision.* Prieiga per internetą: http://managementjournal.usamv.ro/pdf/vol.15_4/Art50.pdf [žiūrėta 2019-02-17]
26. Jones M. *Creative accounting. Fraud and International Accounting scandals*. USA – John Wiley and Sons, 2011, p. 1 - 11.
27. Kanapinckienė R. (2006). *Apgaulės ir klaidos finansinėje atskaitomybėje.* Prieiga per internetą: https://citavimas.lituanistikadb.lt/kurinio-perziura/apgaules-ir-klaidos-finansineje-atskaitomybeje/citing_map [žiūrėta 2019-02-15]

28. Kardelis K. (2002). *Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai*. Prieiga per internetą: https://www.scribd.com/doc/37948910/K-Kardelis-Mokslini%C5%B3-tyrim%C5%B3-metodologija-ir-metodai [žiūrėta 2019-02-03]
29. Kuktaitė S., Javaitienė K. (2011). *Apgaulės finansinėse ataskaitose.* Prieiga per internetą: https://vb.asu.lt/object/elaba:6090824/6090824.pdf [žiūrėta 2019-02-15]
30. Kurant P. (2014). *Corporate Fraud and its Consequences: An Empirical Study.* Prieiga per internetą: https://sigarra.up.pt/fep/pt/pub_geral.show_file?pi_doc_id=27703 [žiūrėta 2019-02-15]
31. Laffin M., Gomes T. (2013). *The Prevention of Error and Fraud in Accounting.* Prieiga per internetą: https://www.managementjournal.info/index.php/IJAME/article/download/309/297 [žiūrėta 2019-02-14]
32. Lakis V. (2007). *Audito sistema: raida ir problemos.* Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla
33. Lakis V. (2010). *Manipuliacijų finansine informacija būdai ir pasėkmės.* Prieiga per internetą: http://leidykla.vgtu.lt/conferences/BME_2010/001/pdf/Art-Lakis.pdf [žiūrėta 2019-03-14]
34. Lakis V. (2008). *Finansinių ataskaitų klastojimas – rinkos ekonomikos ir globalizacijos palydovas.* Prieiga per internetą: http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/get/LT-LDB-0001:J.04~2008~1367177764904/DS.002.0.01.ARTIC [žiūrėta 2019-02-14]
35. Lietuvos Respublikos finansinės atskaitomybės įstatymas, 2001.
36. Lowers ir kt. (2012.) *Auditing & Assurance Services.* Prieiga per internetą: http://newsletter.insegnareonline.com/auditing_and_assurance_services_4th_edition.pdf [žiūrėta 2019-02-17]
37. Mackevičius J., Subačienė R. (2016). *Lietuvos buhalterinės apskaitos sistema: praeitis, dabartis, perspektyvos.* Vilnius: Akademinė leidyba, p. 38.
38. Mackevičius J., Raziūnienė D. (2011). *Auditas. Klausimai, atsakymai, testai.* Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, p. 33.
39. Mackevičius J., Bartaška R. (2003). *Klaidų ir apgaulių aptikimas, įvertinimas ir prevencija.* Priega per internetą: https://www.lb.lt/uploads/documents/docs/publications/mackevicius_1.pdf [žiūrėta 2019-02-02]
40. Mackevičius J., Savickas V. (2015). *Manipuliacinės kūrybinės apskaitos anomalija ir jos informacijos naudojimas.* Prieiga per internetą: http://www.zurnalai.vu.lt/informacijos-mokslai/article/view/8337/6209 [žiūrėta 2019-02-02]
41. Mamo J., Aliaj A. (2014). *Accounting manipulation and its effects in the financial statements of Albanian entities.* Prieiga per internetą: http://www.uamd.edu.al/new/wp-content/uploads/2015/07/11.-J.Mamo_.pdf [žiūrėta 2019-03-21]

42. Montgomery ir kt (2002). *Auditors' new procedures for detecting fraud*. The Journal of Accountancy, vol. 193 (5), p. 63- 67.
43. Mumford C. V.. Comiskey E. *The financial numbers game: detecting cretive accounting practices*. USA – John Wiley and Sons, 2002, p. 1-16.
44. Nia M. S., Huang C. C., Abidin Z. Z. (2015). *A review of motives and techniques and their consequences in earnings management.* Prieiga per internetą: http://arionline.uitm.edu.my /ojs/index.php/MAR/article/view/488/269 [žiūrėta 2019-02-17]
45. Oracle Corporation (2011). *Managing the Risk of Fraud and Error*. Prieiga per internetą: http://www.oracle.com/us/solutions/corporate-governance/managing-risk-fraud-error-351078.pdf [žiūrėta 2019-02-15]
46. Putra L. D. (2012). *Identifying Problems in a Financial Statements and How To Minimize it?* Prieiga per internetą: http://accounting-financial-tax.com/2012/01/identifying-problems-in-a-financial-statements-and-how-to-minimize-it/ [žiūrėta 2019-02-11]
47. Rahman M. M., Moniruzzaman M., Sharif M. J. (2013). *Techniques, Motives and Controls of Earnings Management.* Prieiga per internetą: https://www.jitbm.com/11th%20Volume/rehman.pdf [žiūrėta 2019-02-15]
48. Razaee Z. *Causes, consequences, and deterence of financial statement fraud. Critical Perspectives on Accounting*, vol. 16, 2005, p. 299–326.
49. Reurink A. (2016). *Financial Fraud. A literature review*. Prieiga per internetą: https://pure.mpg.de/rest/items/item_2281585_4/component/file_2281583/content [žiūrėta 2019-02-17]
50. Rudžionienė K. (2012). *Pozityvioji apskaitos teorija: privalumai ir trūkumai.* Prieiga per internetą: erd.asu.lt/ssaf/article/download/184/168 [žiūrėta 2019-02-13]
51. Rupšienė L., *Kokybiniai ir kiekybiniai tyrimai*, Klaipėda: Klaipėdos universiteto leidykla, 2007, p. 57.
52. Senkus K., Mačiulis D. (2014). *Aplaidžiai ir apgaulingai tvarkomos apskaitos analizė Lietuvoje*. Prieiga per internetą: http://erd.asu.lt/ssaf/article/download/146/129 [žiūrėta 2019-02-16]
53. Sherman H. D., Young S. D. (2016). *Where Financial Reporting Still Falls Short.* Prieiga per internetą: https://hbr.org/2016/07/where-financial-reporting-still-falls-short [žiūrėta 2019-02-03]
54. Sidliarevičius R. (2008). *Klaida ir apgaulė finansinėje atskaitomybėje.* Prieiga per internetą: http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2008~1367189625180/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content [žiūrėta 2019-02-17]
55. Skyrienė R. (2016). *Stipriausia rytdienos verslo valiuta – skaidrumas ir reputacija*. Prieiga per internetą: https://www.vz.lt/vadyba/verslo-valdymas/2016/11/22/2131/stipriausia-rytdienos-verslo-valiuta--skaidrumas-ir-reputacija

56. Tidikis R., *Socialinių mokslų tyrimų metodologija*, Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 2003.
57. Trainer D. (2015). *Four Reasons Executives Manipulate Earnings.* Prieiga per internetą: https://www.forbes.com/sites/greatspeculations/2015/12/07/four-reasons-executives-manipulate-earnings/#51600952f9ee [žiūrėta 2019-02-15]
58. Trussel J. (2013) *Assessing Potential Accounting Manipulation: the Financial Characteristics of Charitable Organizations with Higher than Expected Program-Spending Ratios.* Prieiga per internetą: https://journals.sagepub.com/doi/10.1177/0899764003257459 [žiūrėta 2019-02-17]
59. Verslo apskaitos standartai: kaip juos taikyti praktiškai. (2005) Vilnius: Pačiolis
60. Žydžiūnaitė V., *Baigiamojo darbo metodologija*, Klaipėda: Klaipėdos valstybinė kolegija, 2011, p. 16.

ANOTACIJA LIETUVIŲ IR ANGLŲ KALBOMIS

Kubeckaitė E. (2019) *Manipuliacijos apskaitoje ir jų įtaka įmonės perspektyvoms* (magistro baigiamasis darbas). Vilnius: Mykolo Romerio universitetas

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išnagrinėta manipuliacijų apskaitoje samprata, manipuliacijų apskaitoje atsiradimo priežastys, būdai ir tikslai, apskaitos reklamentavimas tikrumo ir teisingumo aspektais. Pirmoji dalis skirta manipuliacijų apskaitoje teoriniams aspektams analizuoti. Antras skyrius skirtas manipuliacijų apskaitoje įtakos įmonės perspektyvoms tyrimo metodologijai nustatyti, tyrimo eigai aprašyti bei apibūdinti kokybiniame tyrime dalyvausiančius respondentus. Trečiame skyriuje analizuojama, kodėl svarbu verslui vykdyti skaidrią įmonės veiklą, kaip manipuliacijos apskaitoje gali paveikti įmonės perspektyvas bei kokių prevencinių priemonių imtis, kad būtų išventa manipuliacijų apskaitoje.

Pagrindiniai žodžiai: manipuliacijos apskaitoje, apskaitos reglamentavimas, įmonės pespektyvos, skaidrumas.

Kubeckaitė E. (2019). *Manipulations in accounting and their impact on company's perspectives* (master thesis). Vilnius: Mykolas Romeris university

ANNOTATION

The master's thesis examines manipulation in accounting, the causes of manipulation in accounting, its methods and objectives, and transparency and justice in accounting regulation. The first part is dedicated to analyzing the theoretical aspects of manipulation in accounting. The second chapter defines the methodology used to analyze the influence manipulation has on a company's perspectives, to describe the research process and characterize the participating respondents in qualitative research. The third chapter analyzes why it is important for business to operate company activities transparently, how manipulation in accounting can affect the company's prospects and what preventive measures to take to avoid manipulation in accounting.

Keywords: manipulation in accounting, accounting manipulation, accounting regulation, business perspectives, transparency.

Kubeckaitė E. (2019). *Manipuliacijos apskaitoje ir jų įtaka įmonės perspektyvoms* (magistro baigiamasis darbas). Vilnius: Mykolo Romerio universitetas

SANTRAUKA

Finansų valdymo magistro baigiamojo darbo tema aktuali, nes įmonių finansinė būklė atsispindi finansinėse ataskaitose. Pagal jas su įmonės veikla susiję asmenys gali objektyviai vertinti įmonės rezultatus – įmonė dirba pelningai ar nuostolingai, su kokiais sunkumais susiduria, kokios tolimesnės įmonės veiklos galimybės ir perspektyvos. Įmonėms svarbu, kad jų finansiniai rodikliai atitiktų finansinės informacijos vartotojų lūkesčius, todėl neretai inicijuoja manipuliacijas apskaitoje tam kad, pakoreguoti įmonės finansinę būklę norima linkme. Mokslinėje literatūroje manipuliacijos apskaitoje yra neigiamas reiškinys, todėl buvo iškelta pagrindinė tyrimo problema – kaip manipuliacijos apskaitoje gali paveikti įmonės perspektyvas? Tyrimo objektas – manipuliacijos apskaitoje ir jų įtaka įmonės perspektyvoms. Šio tyrimo tikslas yra išanalizuoti manipuliacijas apskaitoje ir įvertinti jų įtaką įmonės perspektyvoms. Taip pat buvo iškelti ir tyrimo uždaviniai: išanalizuoti manipuliacijų apskaitoje sampratą, nustatyti ir išanalizuoti manipuliacijų apskaitoje priežastis, būdus ir tikslus, alikti manipuliacijų apskaitoje įtakos įmonės perspektyvoms vertinimą (kokybinį tyrimą) bei nurodyti manipuliacijų apskaitoje atsiradimo prevencines priemones. Tyrimo metodika: mokslinės literatūros, įstatymų ir poįstatyminių teisės aktų analizė, grindžiama lyginamuoju aspektu bei sisteminimo, klasifikavimo ir apibendrinimo metodais. Taip pat tyrimo metu naudotas kokybis tyrimo metodas – struktūrizuotas interviu ir gautų rezultatų vertinimas.

Magistro baigiamajame darbe apibendrintos įvairių autorių pateiktos manipuliacijų apskaitoje sampratos ir išskirti pagrindiniai manipuliacijų apskaitoje bruožai. Taip pat teorinėje dalyje išanalizuotos mnipuliacijų apskaitoje priežastys, būdai ir tikslai, tikros ir teisingos finansinės atskaitomybės reglamentavimas nacionaliniuose ir tarptautiniuose apskaitos standartuose. Metodologinėje dalyje apibrėžta tyrimo eiga, pagal kurią buvo atliekamas tyrimas, aptariami kokybinio tyrimo tinkamumo manipuliacijų apskaitoje įtakos įmonės perspektyvoms analizei atlikti pagrindiniai aspektai. Atliktas tyrimas parodė, kad įmonės vis labiau suvokia skaidrumo versle svarbą. Tam daug įtakos turi užsienio investicijos ir tarptautinių kompanijų verslo kūrimas Lietuvoje, nes užsienio kapitalo įmonės skaidrumą akcentuoja kaip vieną svarbiausių tvaraus verslo kūrimo aspektų. Taip pat tyrimo metu buvo ištirta, kad reikšmingiausios manipuliacijų apskaitoje pasekmės įmonės perspektyvoms yra: investicijų praradimas, vadovybės negebėjimas suvokti realios įmonės finansinės situacijos bei darbuotojų praradimas ir sunkumai ieškant naujų darbuotojų. Šios pasekmės gali reikšmingai paveikti įmonės perspektyvas kurti tvarų ir sėkmingą verslą, todėl įmonės privalo stiprinti vidaus kontrolę, įstatymų jleidžiamoji valdžia privalo gerinti įmonių finansinės atskaitomybės reglamentavimą, viešos ir privačios organizacijos

privalo didinti švietimą apie skaidraus verslo naudą bei įmonės, kurios vykdo skaidrią veiklą, turėtų būti reiklesnės su jų veikla susijusioms įmonėms ir skatinti jas prisijungti į skaidraus verslo gretas.

Magistro baigiamojo darbo pabaigoje pateikiamos išvados bei siūlymai, kurie padėtų įmonėms išvengti manipuliacijų apskaitoje.

Kubeckaitė E. (2019). *Manipulations in accounting and their impact on company's perspectives* (master thesis). Vilnius: Mykolas Romeris university

SUMMARY

The master's thesis in financial management is relevant because companies' financial position is reflected in their financial statements. By referencing the financial statements, persons close to the activity of the company can objectively evaluate the company's results – if the company is working profitably or at a loss, what difficulties it faces, and what further opportunities and prospects the company has. It is important for companies that their financial indicators meet the expectations of the users of that information, so companies often begin manipulating their accounting in order to adjust company's financial condition in the wanted direction. In scientific literature, manipulation in accounting is a negative phenomenon, which raises the main research problem: how can manipulation in accounting affect a company's prospects? The research objective and purpose is to study manipulations in accounting and their impact on the company's prospects. Additional research objectives were to analyze the concept of manipulation in accounting, to identify and analyze the causes, methods, and objectives of manipulation in accounting, to evaluate the impact of manipulation in accounting on the company's perspective (qualitative research), and to specify ways of preventing the rise of manipulation in accounting. Research methodology: analysis of scientific literature; laws and post-statutory legislation analysis; based on comparative aspect and systematization; classification and generalization methods. The research also used a quality research method: evaluation of the results of structured interviews.

The master‘s thesis, in summary, contains the author‘s presentation of the concept of accounting manipulation and includes accounting manipulation‘s main features. Additionally, the theoretical part analyzes manipulation in accounting reasons, methods, and objectives, and international accounting standards for honest and accurate financial reporting. The methodological part defines the research process according to what was researched, discusses the main aspects of qualitative research‘s impact on manipulation in accounting, and the effects of manipulation in accounting on a company‘s prospects. Existing research shows that companies increasingly understand the importance of transparency in business. This is greatly influenced by foreign investment and international companies entering Lithuania, because foreign stock companies emphasize transparency as one of the most important aspects of sustainable business creation. The research also investigated the most significant consequences of manipulation in accounting on company prospects, namely: loss of investment, inability of management to understand real company's financial situation, loss of employees, and difficulties in finding new employees. These consequences can significantly impact on the company‘s prospects of creating sustainable and successful business, which is why companies need to strengthen internal control, legislative authorities must improve regulation on corporate financial reporting, public and

private organizations must increase education about the benefits of transparent business, and companies that operate their activities transparently should be more demanding for companies around them to increase their transparency and encourage them to join in transparent business practices.

At the end of the master's thesis, conclusions and suggestions are provided to help companies avoid manipulation in accounting.

PRIEDAI

1 PRIEDAS

Finansinės atskaitomybės tikrumo ir teisingumo kriterijus VAS ir TAS

1-ASIS VERSLO APSKAITOS STANDARTAS „FINANSINĖ ATSKAITOMYBĖ“

<...>

III. FINANSINIŲ ATASKAITŲ TIKSLAS

6. Finansinių ataskaitų tikslas – patenkinti finansinių ataskaitų informacijos vartotojų poreikius gauti tikrą ir teisingą informaciją apie įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, jei įmonė sudaro pinigų srautų ataskaitą.

7. Finansinėse ataskaitose pateikiama informacija apie:

7.1. turtą;

7.2. nuosavą kapitalą;

7.3. įsipareigojimus;

7.4. pajamas ir sąnaudas;

7.5. pinigų srautus.

<...>

VII. PAGRINDINIAI FINANSINIŲ ATASKAITŲ REIKALAVIMAI

24. Finansinėse ataskaitose pateikiama informacija tarpusavyje turi būti susijusi.

25. Finansinės ataskaitos turi suteikti tikrą ir teisingą informaciją apie įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, jei įmonė sudaro pinigų srautų ataskaitą.

26. Duomenys finansinėse ataskaitose turi būti pateikiami aiškiai ir suprantamai, kad informacijos vartotojai galėtų priimti tinkamus sprendimus.

27. Finansinėse ataskaitose pateikiama informacija turi būti neutrali ir patikima. Draudžiama iškraipyti turto, pajamų, sąnaudų ar kitokius duomenis.

28. Jei dėl apskaitos politikos pakeitimo ataskaitinio laikotarpio finansinių ataskaitų rodiklių neįmanoma palyginti su praėjusių ataskaitinių laikotarpių rodikliais, informacija turi būti pateikiama 7-ojo verslo apskaitos standarto „Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas“ nustatyta tvarka.

29. Nesilaikyti verslo apskaitos standartų reikalavimų leidžiama tik tuo atveju, jeigu tai būtina norint pateikti tikrą ir teisingą informaciją apie įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, jei įmonė sudaro pinigų srautų ataskaitą.

30. Verslo apskaitos standartuose nustatytos finansinių ataskaitų formos ir jose pateikti straipsniai yra privalomi, kai teisės aktų nustatytais atvejais ir tvarka finansinės ataskaitos skelbiamos viešai Juridinių asmenų registre. Įmonės savo nuožiūra negali keisti nustatytų finansinių ataskaitų formų, įrašyti kitokius straipsnių pavadinimus, įterpti naujus ar išbraukti esamus straipsnius, juos pergrupuoti net ir tuo atveju, kai juose nurodytos sumos lygios nuliui. Finansinių ataskaitų formose privalomų straipsnių sumas galima išskaidyti į smulkesnes sudėtines dalis ir parodyti atskirose eilutėse ir stulpeliuose tik tuo atveju, jei yra šios dvi sąlygos:

30.1. to reikia dėl įmonės veiklos specifikos;

30.2. būtina norint pateikti tikrą ir teisingą informaciją apie įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, jei įmonė sudaro pinigų srautų ataskaitą.

31. Finansinių ataskaitų duomenys turi būti pateikiami laikantis pasirinktos apskaitos politikos ir bendrųjų apskaitos principų

<...>

X. INFORMACIJOS REIKŠMINGUMAS

46. Informacija yra reikšminga, jei jos nepateikimas ar neteisingas pateikimas gali iškreipti finansinių ataskaitų duomenis ir turėti įtakos finansinių ataskaitų informacijos vartotojų priimamiems sprendimams.

47. Nustatant informacijos reikšmingumą, ji vertinama ne tik kiekybiniu požiūriu, bet vertinamas ir jos turinys. Priimant sprendimą, bet kuris kriterijus gali turėti lemiamos įtakos. Nereikšmingos sumos gali būti sujungiamos su panašaus pobūdžio ar paskirties sumomis, kurios pateikiamos ir atskleidžiamos finansinėse ataskaitose.

2 PRIEDAS

1-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Finansinių ataskaitų pateikimas“

<...>

APIBRĖŽIMAI

11Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Neįmanomas reikalavimo taikymas - kai ūkio subjektas negali taikyti reikalavimo net dėdamas visas įmanomas pastangas.

Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai (TFAS) – Tarptautinių apskaitos standartų valdybos (TASV) priimti standartai ir aiškinimai. Jie apima:

a) Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus;

b) Tarptautinius apskaitos standartus; ir

c) Tarptautinio finansinės atskaitomybės aiškinimo komiteto (TFAAK) arba buvusio Nuolatinio aiškinimo komiteto (NAK) parengtus aiškinimus.

Straipsnių nepateikimas ar neteisingas pateikimas yra *reikšmingi*, jei jie po vieną ar bendrai gali daryti įtaką vartotojų ekonominiams sprendimams, priimamiems remiantis finansinėmis ataskaitomis. Reikšmingumą lemia nepateikimo ar neteisingo pateikimo dydis ar pobūdis konkrečiomis aplinkybėmis. Lemiamu veiksniu gali tapti straipsnio dydis, pobūdis ar jų derinys.

Aiškinamajame rašte esanti informacija papildo balanse, pelno (nuostolių) ataskaitoje, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje ir pinigų srautų ataskaitoje pateiktą informaciją. Aiškinamajame rašte pateikiami minėtose ataskaitose atskleistų straipsnių aiškinamieji aprašymai ar išskaidymai, be to, informacija apie straipsnius, kurie neatskleisti tose ataskaitose.

12Įvertinant, ar nepateikimas ar neteisingas pateikimas galėtų daryti įtaką ekonominiams vartotojų sprendimams ir dėl to tapti reikšmingu, būtina atsižvelgti į šių vartotojų ypatybes. „*Finansinių ataskaitų sudarymo ir pateikimo pagrindų*“ 25 straipsnyje „daroma prielaida, kad vartotojai turi pakankamai žinių apie verslą, ekonominę veiklą, apskaitą ir yra pasiruošę nagrinėti informaciją su pagrįstu uolumu“. Todėl vertinant būtina atsižvelgti į tai, kokią pagrįstą įtaką informacijos nepateikimas ar neteisingas pateikimas gali turėti vartotojų su šiomis savybėmis ekonominiams sprendimams.

BENDRIEJI NUOSTATAI

Teisingas pateikimas ir TFAS atitiktis

13Finansinėse ataskaitose turi būti teisingai pateikiama ūkio subjekto finansinė būklė, finansinis rezultatas ir pinigų srautai. Siekiant teisingo pateikimo, būtina tiksliai nurodyti sandorių, kitų įvykių ir sąlygų poveikį, laikantis*pagrinduose* numatytų apibrėžimų ir turto, įsipareigojimų, pajamų, sąnaudų pripažinimo kriterijų. TFAS taikymas ir, kai būtina, papildomų duomenų atskleidimas leidžia tikėtis, kad gautas rezultatas bus teisingai pateiktas finansinėse ataskaitose.

14Ūkio subjektas, kurio finansinės ataskaitos atitinka TFAS, aiškiai ir be išlygų nurodo šį atitikimą aiškinamajame rašte. Finansinės ataskaitos gali būti apibūdinamos kaip atitinkančios TFAS tik tada, kai atitinka visus TFAS reikalavimus.

15Informacija, pateikiama pagal atitinkamus TFAS, bet kokiomis aplinkybėmis būna teisinga. Kad informacija būtų pateikiama teisingai, ūkio subjektui taip pat reikia:

a)apskaitos politiką pasirinkti ir taikyti pagal 8-ąjį TAS *„Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“*. 8-ajame TAS pateikiama patikimų taikymo nurodymų hierarchija, į kurią vadovybė turi atsižvelgti, jeigu nėra standarto ar aiškinimo, kurį būtų galima pritaikyti specifiniam straipsniui;

b)pateikti informaciją, įskaitant apskaitos politiką, tokiu būdu, kuris garantuotų šios informacijos svarbumą, patikimumą, palyginamumą ir suprantamumą;

c)pateikti papildomos informacijos tada, kai nepakanka atitikties konkrečių TFAS reikalavimams, kad vartotojai galėtų suvokti sandorių, kitų įvykių ir sąlygų poveikį ūkio subjekto finansinei būklei ir veiklos rezultatams.

<...>

8-ASIS TARPTAUTINIS APSKAITOS STANDARTAS

„Apskaitos politika, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidos“

<...>

APIBRĖŽIMAI

5Toliau pateikiami šiame standarte vartojami terminai su jų apibrėžtimis:

Apskaitos politika yra tam tikri principai, pagrindai, formalumai, taisyklės ir praktika, kuriais ūkio subjektas vadovaujasi sudarydamas ir pateikdamas finansines ataskaitas.

Apskaitinio įvertinimo keitimas – turto ar įsipareigojimo balansinės vertės arba turto laipsniško sunaudojimo sumos koregavimas, atliekamas įvertinus turto ir įsipareigojimų dabartinę būklę, tikėtiną būsimą naudą ir būsimus įsipareigojimus. Apskaitinių įvertinimų keitimą lemia nauja informacija ar naujos aplinkybės, todėl jie nelaikomi klaidų taisymais.

Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai (TFAS) – Tarptautinių apskaitos standartų valdybos (TASV) priimti standartai ir aiškinimai. Jie apima:

a) Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus;

b) Tarptautinius apskaitos standartus; ir

c) Tarptautinio finansinės atskaitomybės aiškinimo komiteto (TFAAK) arba buvusio Nuolatinio aiškinimo komiteto (NAK) parengtus aiškinimus.

Straipsnių nepateikimas ar neteisingas pateikimas yra *reikšmingi*, jei jie po vieną ar bendrai, gali daryti įtaką vartotojų ekonominiams sprendimams, priimamiems remiantis finansinėmis ataskaitomis. Reikšmingumą lemia nepateikimo ar neteisingo pateikimo dydis ar pobūdis konkrečiomis aplinkybėmis. Lemiamu veiksniu gali tapti straipsnio dydis, pobūdis ar jų derinys.

Ankstesnio ataskaitinio laikotarpio klaidos - duomenų nepateikimas ar neteisingas pateikimas ūkio subjekto ankstesniojo ataskaitinio laikotarpio finansinėse ataskaitose dėl to, kad nepasinaudota ar netinkamai pasinaudota patikima informacija, kuri:

a) turima už tuos ataskaitinius laikotarpius, už kuriuos buvo nurodyta paskelbti finansines ataskaitas; ir

b) galėjo būti gauta ir tinkamai panaudota (ir to pagrįstai buvo galima tikėtis), sudarant ir pateikiant to ataskaitinio laikotarpio finansines ataskaitas.

Tokioms klaidoms priskiriami netikslaus matematinio apskaičiavimo, neteisingo apskaitos politikos taikymo, apsirikimo, netinkamo faktų interpretavimo ar klastotės padariniai.

Retrospektyvus taikymas – tai naujos apskaitos politikos taikymas sandoriams, kitiems įvykiams ir sąlygoms taip, tarsi ši politika būtų buvusi taikoma visada.

Retrospektyvus perskaičiavimas - finansinių ataskaitų elementų sumų pripažinimo, įvertinimo ir pateikimo taisymas taip, tarsi ankstesniojo ataskaitinio laikotarpio klaidos nebūtų buvę.

Neįmanomas reikalavimo taikymas - kai ūkio subjektas negali taikyti reikalavimo net dėdamas visas įmanomas pastangas. Apskaitos politikos keitimas taikant retrospektyvų būdą, siekiant ištaisyti konkretaus ankstesniojo ataskaitinio laikotarpio klaidą, yra neįmanomas, jeigu:

a) retrospektyvaus būdo taikymo ar retrospektyvaus perskaičiavimo padarinių neįmanoma nustatyti;

b) retrospektyvaus būdo taikymui ar retrospektyviam perskaičiavimui reikalingos prielaidos, kokie tą ataskaitinį laikotarpį būtų buvę vadovybės tikslai; arba

c) retrospektyvaus būdo taikymui ar retrospektyviam perskaičiavimui reikalingas reikšmingas sumos įvertinimas, tačiau šio įvertinimo atžvilgiu neįmanoma objektyviai išskirti informacijos, kuri:

   i) pateiktų įrodymų apie aplinkybes, egzistavusias tą dieną (tomis dienomis), kuria (-omis) remiantis šios sumos turi būti pripažįstamos, vertinamos ar pateikiamos; ir

   ii) būtų buvusi turima tuo metu, kai to ankstesnio ataskaitinio laikotarpio finansines ataskaitas vadovybė buvo įgaliota paskelbti;

   ir nesusijusi su kita informacija.

Apskaitos politikos keitimo *perspektyvus taikymas* ir apskaitinio įvertinimo keitimo poveikio pripažinimo *perspektyvus taikymas* yra:

a) naujos apskaitos politikos taikymas sandoriams, kitiems įvykiams ir sąlygoms, atsiradusiems (-oms) po politikos pakeitimo datos; ir

b) apskaitinio įvertinimo keitimo poveikio dabartiniam ir būsimiems ataskaitiniams laikotarpiams, kuriems įtakos turi šis pakeitimas, pripažinimas.

6 Įvertinant, ar nepateikimas ar neteisingas pateikimas galėtų daryti įtaką ekonominiams vartotojų sprendimams ir dėl to tapti reikšmingu, būtina atsižvelgti į šių vartotojų ypatybes. *„Finansinių ataskaitų sudarymo ir pateikimo pagrindų“* 25 straipsnyje „daroma prielaida, kad vartotojai turi pakankamai žinių apie verslą, ekonominę veiklą, apskaitą ir yra pasiruošę nagrinėti informaciją su pagrįstu uolumu“. Todėl vertinant ypatybes būtina atsižvelgti į tai, kokią pagrįstą įtaką informacijos nepateikimas ar neteisingas pateikimas gali turėti vartotojų su šiomis savybėmis ekonominiams sprendimams.