

# Manipuliacinės kūrybinės apskaitos anatomija ir jos informacijos naudojimas

## Jonas Mackevičius

Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto  
Apskaitos ir audito katedros profesorius emeritas,  
habilituotas daktaras  
Department of Accounting and Auditing,  
Faculty of Economics, Vilnius University  
Professor emeritus, Habil. Doctor  
Saulėtekio al. 9, LT-10222 Vilnius, Lietuva  
El. paštas: jonas.mackevicius@ef.vu.lt

## Vilius Savickas

Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto  
Apskaitos ir audito asistentas, doktorantas  
Department of Accounting and Auditing,  
Faculty of Economics, Vilnius University  
Asistant, doctoral student  
Saulėtekio al. 9, LT-10222 Vilnius, Lietuva  
El. paštas: vilius.savickas@ef.vu.lt

*Globalios ir konkurencingos rinkos sąlygomis išpopuliarėjo kūrybinė apskaita, kai iš teisės aktų leidžiamų apskaitos metodų pasirenkami tie, kurie parodo ne tikrą įmonės būklę, bet geresnius ar blogesnius įmonės veiklos rezultatus, skirtus tam tikroms vartotojų grupėms, siekiant tam tikrų tikslų. Straipsnyje nagrinėjama kūrybinės apskaitos esmė, išskiriamos dvi jos rūšys – pozityvioji ir manipuliacinė. Daug dėmesio skiriama manipuliacinės kūrybinės apskaitos taikymo sritims ir būdams, pateikiami jų konkretūs pavyzdžiai. Nagrinėjama manipuliacinės kūrybinės apskaitos nauda, pabrėžiant jos laikiną ar vienkartinį pobūdį ir pasekmes, kurios sudaro sąlygas taikyti apgaulingą apskaitą.*

**Pagrindiniai žodžiai:** kūrybinė apskaita, pozityvioji kūrybinė apskaita, manipuliacinė kūrybinė apskaita, taikymo sritys, būdai, pasekmės

## Įvadas

Viena iš labiausiai dabartiniu metu aptarinėjamų buhalterinės apskaitos problemų yra vadinamoji kūrybinė apskaita (angl. *Creative accounting*). Jos esmė būtų galima nusakyti taip: iš įstatymų, verslo apskaitos standartų ir kituose reglamentuose leidžiamų apskaitos nuostatų, taisyklių ir metodų

pasirinkti tuos, kurių nori įmonės vadovybė, siekdama parodyti geresnius ar blogesnius veiklos rezultatus, tačiau nepažeidžiant ne tik pagrindinių apskaitos principų, bet ir galiojančių teisės aktų. Kūrybinės apskaitos pradininkais laikomi anglų mokslininkai I. Griffiths (1986), M. Jameson (1988), K. Shipper (1989), kurie pirmieji savo darbuose apibūdino kūrybinės apskaitos esmę

ir tikslus, įvardijo ją kaip teisėtą siekiant labiau pabrėžti teigiamus įmonės veiklos rezultatus ir jos konkurencingumą rinkoje. Vėliau kūrybinės apskaitos teorinius teiginius plėtojo O. Amat, J. Blake, J. Dowds (1999), C. Lulford, E. Comiskey (2002), D. Balaciu, V. Bogdan, B. Vladu (2009), E. Vinnari, S. Nāsi (2008) ir kt.

Lietuvoje kūrybinės apskaitos svarbiausius teorinius klausimus pirmieji išnaginėjo V. Lakis (2008, 2009, 2011, 2012), L. Giriūnas (2012) ir G. Giriūnienė (2012). Teorinės kūrybinės apskaitos idėjos greitai paplito praktikoje. Tvarkant tam tikrų ūkinių operacijų apskaitą pradėta išsamiau studijuoti buhalterinės apskaitos reglamentus ir ieškoti galimybių, kaip parodyti geresnius ar blogesnius įmonės veiklos rezultatus, siekiant tam tikrų tikslų, tačiau nepažeidžiant svarbiausių reglamentų nuostatų bei pagrindinių apskaitos principų. Norint tai padaryti, buhalteriai privalo turėti aukštą profesinę kvalifikaciją. Nors kūrybinė apskaita pavadinta skambiu žodžiu „kūrybinė“ (*Creative*), tačiau ją taikant susiduriama su įvairiomis manipuliacijomis, nukrypstanta nuo svarbiausio apskaitos tikslo – teikti teisingą, objektyvią, palyginamą ir patikimą informaciją visiems jos vartotojams. Dėl manipuliacijų buhalterinės apskaitos informacija nuolat kyla didelių finansinių skandalų ir net pelningai dirbančių, gerą įvaizdį turinčių įmonių bankroto atvejų. Pasaulyje gerai žinoma, kai dėl buhalterinės apskaitos duomenų iškraipymų bankrutavo pasaulinį vardą turėjusios „General Motors“ ir „Chrysler“ automobilių gamyklos arba tokie stambūs bankai kaip „Lehman Brothers“, „Washington Mutual“, „Thornburg Mortgage“ ir daugelis kitų įmonių, kurių turtas buvo vertinamas milijardais dolerių. Todėl į kūrybinės apskaitos, kuri siejama su tam tikros informacijos „pagražinimu“,

naudojimą reikia žiūrėti plačiau, o ne vien pabrėžiant jos privalumus.

Daugelis kūrybinės apskaitos klausimų dar nepakankamai išnagrinėti: neatskleista tikroji kūrybinės apskaitos esmė, jos tikslai, taikymo sritys ir būdai.

*Tyrimo objektas* – kūrybinė apskaita.

*Tyrimo tikslas* – atskleisti kūrybinės apskaitos manipuliacinį pobūdį, iširti jos taikymo sritis ir būdus.

Šiam tikslui pasiekti iškelti tokie uždaviniai:

- 1) išnagrinėti kūrybinės apskaitos esmę, išskiriant dvi jos rūšis – pozityviają ir manipuliacinę;
- 2) suformuluoti pozityviosios ir manipuliacinės kūrybinės apskaitos tikslus;
- 3) išnagrinėti manipuliacinės kūrybinės apskaitos sritis;
- 4) išskirti manipuliacinės kūrybinės apskaitos svarbiausius taikymo būdus;
- 5) nurodyti svarbiausias manipuliacinės kūrybinės apskaitos taikymo pasekmes.

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

## **Kūrybinės apskaitos esmė ir jos rūšys**

Konkurencingos globalios rinkos sąlygomis buhalterinė apskaita yra ne tik ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, išreikštų pinigais, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema. Ji tampa efektyvia valdymo sprendimų priėmimo sistema. Jos duomenys naudojami įmonės veiklai vertinti, kontroliuoti, valdyti ir prognozuoti, optimaliems valdymo sprendimams priimti. Todėl ją tvarkant atsiranda galimybė manipuluoti gaunama ir pateikiama informacija (Lauraitienė, Gipiėnė, 2010, p. 34). Tiksliau tariant, prasideda kūrybinis buhalterinės apskaitos tvarkymo procesas, pateikiant geresnę ar blogesnę, nei

esti iš tikrųjų, įmonės būklę ir tuo siekiant tam tikrų tikslų, pavyzdžiui, parodyti mažesnę pelno sumą, kad būtų galima mokėti mažesnę pelno mokesčių. Toks buhalterinės apskaitos tvarkymas buvo pradėtas vadinti kūrybine apskaita.

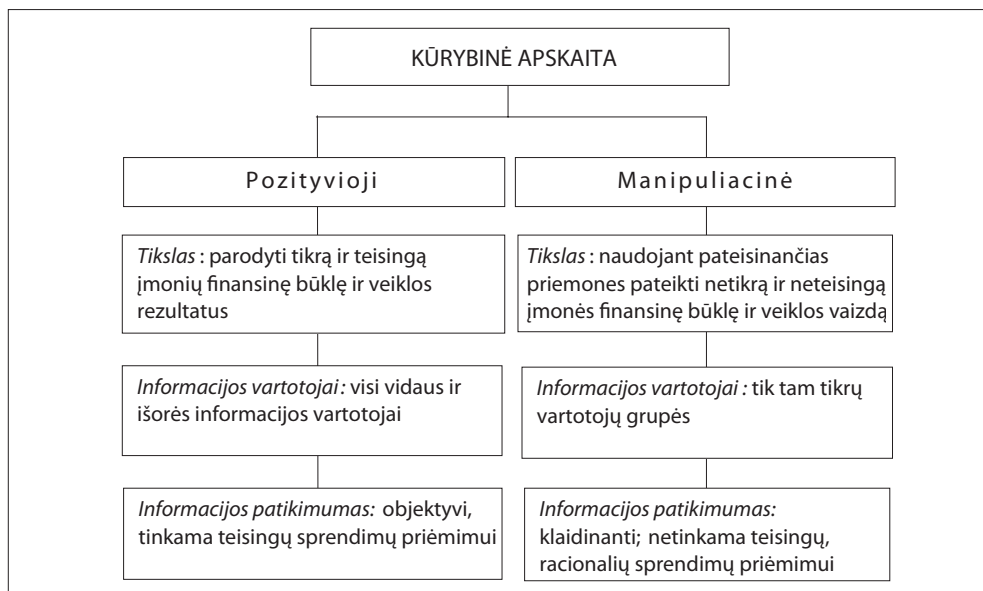
Įvairūs autoriai, nagrinėję kūrybinės apskaitos fenomeną, pateikia skirtingus jos apibrėžimus, pabrėždami vieną ar kitą jos aspektą. Vieni autoriai teigia, kad kūrybinė apskaita neprieštaruja teisės aktams, bet nukrypsta nuo jų dėl šių netobulumo, ir todėl galima parodyti geresnius rezultatus, negu iš tikrųjų jie yra (Jameson, 1988; Balaciu, Bogdan, Vladu, 2009). Vienas pirmųjų kūrybinės apskaitos pradininkų I. Griffiths (1986) kūrybinę apskaitą apibūdina kaip apskaitos praktiką, kuri laikoma teisėta, bet specifinė, siekianti pabrėžti geriausių įmonės veiklos aspektus. K. Naser (1993) kūrybinę apskaitą vadina menine apskaita, kurią naudojant galimos įvairios manipuliacijos skaičiais, bet nenusižengiant įstatymams. L. Giriūnas, apibendrinęs įvairių autorių nuomones, pateikia tokį apibrėžimą: kūrybine apskaita yra laikoma tam tikrų apskaitoje taikomų tikrovę iškreipiančių būdų ir metodų visuma, kurią sudaro minimalios ilgalaikio turto vertės pasirinkimas, nusidėvėjimo skaičiavimo metodai, normatyvai, atsargų įvertinimo būdai, beviltiškų skolų sąnaudų nustatymo metodai ir kt. (Giriūnas, 2012, p. 153).

Suteikti apskaitai, kuriai būdingas manipuliavimas skaičiais pasinaudojus teisės aktų kai kuriomis nuostatomis, kūrybinės apskaitos pavadinimą yra netikslu ir neteisinga. Reikia visiškai sutikti su autoriais, kurie kūrybinę apskaitą įvardija kaip agresyvią apskaitos duomenų manipuliaciją, dažniausiai atsirandančią per teisės aktų leidžiamas apskaitos alternatyvas (Vinnari, Nāsi, 2008). V. Lakis, vartodamas ne tik agresyvios, bet

ir destruktivos apskaitos terminą, išskiria tris svarbiausius jos požymius: 1) įmonės finansinėse ataskaitose pateikiami jai palankūs, nors nebūtinai objektyvūs duomenys; 2) dirbtinai sukelti ūkiniai įvykiai, kuriais siekiama pageidaujamo įmonės vaizdo; 3) taikomos neuždraustos, bet netinkančios konkrečiai veiklai priemonės ar jų deriniai (Lakis, 2012, p. 15).

Kūrybinės apskaitos termino talpa yra daug didesnė nei vien kūrybiškas ieškojimas variantų, kaip iš reglamentuojančių teisės aktų leidžiamų apskaitos metodų pasirinkti tuos, kuriais būtų galima pateikti tokius įmonės finansinius rezultatus, kokių norėtų įmonės vadovybė ir kurie parodytų geriausių įmonės veiklos aspektus. Kūrybine apskaita pirmiausia suprantama tokia, kai gaunama tikslesnė ir objektyvesnė informacija bei palengvinamas jos duomenų apdorojimas. Todėl tikslinga išskirti dvi kūrybinės apskaitos rūšis: pozityviąją ir manipuliacinę (žr. 1 pav.).

Pozityvioji kūrybinė apskaita visiškai atitinka kūrybinės apskaitos pavadinimą. Jos pagrindinis tikslas yra patobulinti galiojančias apskaitos formas, metodus, principus, dokumentus, registrus ir kitus apskaitos instrumentus taip, kad būtų garantuota tikslesnė, išsamesnė objektyvesnė, patikimesnė ir naudingesnė informacija. Šią informaciją gali naudoti visi vidaus ir išorės informacijos vartotojai savo tikslams pasiekti ir tam tikriems sprendimams priimti. Buhalterinės apskaitos istorijoje galima rasti tūkstančius pozityviosios kūrybinės apskaitos, padėjusios labai palengvinti buhalterių darbą ir gauti operatyvesnę ir naudingesnę informaciją, pavyzdžių. Iš artimesnės praeities žinoma, kaip buvo tobulinamos buhalterinės apskaitos formos: memorialinė – orderinė → žurnalinė – orderinė → perfokortinė – lentelinė → automatizuota –



*1 pav. Kūrybinės apskaitos rūšys*

*Šaltinis: sudaryta autorių*

lentelinė → kompiuterizuota. Tiek teoriniu, tiek praktiniu aspektais svarbią reikšmę turėjo produkcijos savikainos kalkuliavimo metodų tobulinimas: buvo sukurti paprastas, fazinis, užsakymų, partijų (operacinis), normatyvinis, standartinis, veikla pagrįstų išlaidų kalkuliavimo ir kiti metodai. Galima neabejojant teigti, kad kiekvienos įmonės buhalteris per savo veiklos metus yra patobulinęs ne vieną buhalterinės apskaitos dokumentą ar apskaitos registrą, siekdamas kuo išsamiau atspindėti įvykusios ūkinės operacijos esmę, gauti informaciją, kurią būtų galima greičiau susisteminti, apdoroti ir pateikti vartotojui.

Manipuliacinės kūrybinės apskaitos esmė yra visiškai kitokia. Manipuliacinę kūrybinę apskaitą galima apibūdinti kaip egoistinę, kai manipuluojama teisės aktais ir finansiniais rodikliais ir siekiama „sugeneruoti“ tokią informaciją, kokią nori matyti kai kurie, o ne visi informacijos vartotojai. Vertindamas šią aplinkybę V. Lakis (2012a,

p. 3) teisingai kėlė klausimą: „Ar kūrybinė apskaita yra racionali naujovė ar finansinių ataskaitų dailinimas?“

Manipuliacinės kūrybinės apskaitos tikslai yra labai įvairūs, būtent: padidinti pelną ar sumažinti nuostolius; įtikinti kreditorius ir partnerius, kad įmonė yra patikima; vengti akcininkų kontrolės; iškelti vadovų nuopelnus; ieškoti papildomo finansavimo (Lakis, 2012, p. 15). Įmonės, naudodamos kūrybinę apskaitą, siekia ir tokių tikslų kaip akcijų kainos efekto reguliavimas, skolinimosi reitingo padidinimas, įmonės pelningumo maksimizavimas finansinėse ataskaitose bei politinio reguliavimo įgyvendinimas, kurių rezultatu dažniausiai tampa didėjanti įmonės vertė (Giriūnas, 2012, p. 153). Visais atvejais įmonės, naudodamos manipuliacinę kūrybinę apskaitą, stengiasi rasti kuo daugiau įvairių priemonių, pateisinančių tam tikros informacijos iškreipimo faktus. Toks yra pagrindinis manipuliacinės kūrybinės apskaitos tikslas.

Naudodami manipuliacinę kūrybinę apskaitą neretai buhalteriai ir įmonių vadovai pasirenka teisės aktais leidžiamus, bet konkrečiai įmonei dėl veiklos ypatybių netinkamus apskaitos metodus. Pasitaiko ir tokių atvejų, kai informacija parengiama nesilaikant įstatymų, apskaitos standartų ir kitų teisės aktų: tokia informacija yra melaginga, ji atneša žalą ne tik pačiai įmonei, bet ir suinteresuotiems vartotojams. Vadinamieji „kūrybiški buhalteriai“, arba „manipuliacinės kūrybinės apskaitos puoselėtojai“, dažniausiai siekia finansinėse ataskaitose pateikti įmonei palankius, „pagražintus“ finansinius rodiklius. Dažnas manipuliacinės kūrybinės apskaitos naudojimo rezultatas – apgaulingos apskaitos taikymas. Tai tyčinis veiksmas, kai apskaitos dokumentuose ar registruose pateikiami neteisingi faktai arba tikslingai iškraipomi teisingi, siekiant tam tikros naudos. Dėl apgaulingos apskaitos tvarkymo negalima visiškai ar iš dalies nustatyti įmonės turto, nuosavo kapitalo ir išsipareigojimų dydžio ar struktūros. Už apgaulingos apskaitos tvarkymą Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 222 straipsnyje numatyta bausmė arba areštas, arba laisvės atėmimas iki ketverių metų.

### **Manipuliacinės kūrybinės apskaitos taikymo sritys ir būdai**

Manipuliacinės kūrybinės apskaitos laukas labai platus ir gilus. Svarbu žinoti, kokiose srityse ir kokiais būdais atliekamos buhalterinės apskaitos duomenų manipuliacijos. Lietuvių autoriai atliko kai kuriuos šios problemos tyrimus. G. Giriūnienės tyrimai parodė, kad dažniausiai kūrybinės apskaitos taikymo sritys yra šios: 1) ilgalaikio materialiojo ir nematerialiojo turto apskaita; 2) atsargų apskaita; 3) nuosavo kapitalo apskaita; 4) skolų ir skolos vertybinių popierių

apskaita; 5) pajamų ir sąnaudų pripažinimo apskaita (Giriūnienė, 2012, p. 158). V. Lakis nurodo šias kūrybinės apskaitos taikymo sritis: 1) apskaitos politika; 2) ilgalaikis ir trumpalaikis turtas; 3) išsipareigojimai; 4) pajamos; 5) sąnaudos (Lakis, 2011, p. 39–42). R. Mačiūitytės-Radickienės ir R. Subačienės nuomone, svarbiausia manipuliacinės kūrybinės apskaitos sritis yra pajamų ir sąnaudų apskaita. Pajamos ir sąnaudos daro tiesioginę įtaką įmonės pelnui. Jeigu įmonė suinteresuota parodyti didesnę pelną finansinėse ataskaitose, tai įvairiai manipuliuodama ji didina pajamas ir mažina sąnaudas. Galimi įvairūs manipuliavimo pajamomis būdai, taip darant įtaką įmonės veiklos rezultatui – pelnui (Mačiūitytė-Radickienė, Subačienė, 2012, p. 86).

Manipuliacinės kūrybinės apskaitos taikymo sričių skaičius labiausiai priklauso nuo įmonės dydžio, organizacinės valdymo struktūros, atliekamų ūkinių operacijų skaičiaus ir sudėtingumo, gamybos technologinio proceso ypatybių ir kt. Kiekvienoje srityje gali būti taikomi įvairūs manipuliacinės kūrybinės apskaitos būdai (žr. 1 lentelę).

Manipuliacinės kūrybinės apskaitos būdai įvairiose įmonėse yra skirtingi. Tai priklauso nuo buhalterių profesinės kompetencijos ir jų etiško elgesio, įmonių vadovų verslo filosofijos ir jų egoistinių interesų, nuo susidariusių nepalankių išorės sąlygų (pavyzdžiui, priimtų naujų įstatymų, įvykusių stichinių nelaimių ir pan.).

Manipuliacinės kūrybinės apskaitos būdai skirtingi ne tik tam tikros šalies įmonėse, bet ir įvairiose šalyse. Tai pirmiausia priklauso nuo šalyse naudojamų buhalterinės apskaitos reglamentų kokybės, t. y. tam tikrų nuostatų, taisyklių, principų tikslumo ir aiškumo. Svarbu, kad teisės aktuose būtų išvengta daugiareikšmiškai suprantamų tam tikrų nuostatų ir taisyklių.

1 lentelė. Manipuliacinės kūrybinės apskaitos sritys ir būdai

<i>Svarbiausios sritys</i>	<i>Populiariausi manipulavimo būdai</i>
1. Ilgalaikis materialusis turtas	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Ilgalaikiam turtui priskirti daiktai, kurie skirti parduoti</li> <li>2. Sumažinti nusidėvėjimo tarifai</li> <li>3. Techninio aptarnavimo ir eksploataavimo remonto išlaidos parodomos kaip investicijos</li> <li>4. Nesilaikoma požymių, pagal kuriuos materialusis turtas turi būti priskiriamas ilgalaikiam turtui ir tam tikroms jo grupėms</li> </ol>
2. Nematerialusis turtas	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Turto pripažinimo nematerialiuoju kriterijų nesilaikymas, pavyzdžiui, nesivadovavimas reikšmingumo principu</li> <li>2. Neteisingai apskaičiuojama nematerialiojo turto amortizacijos metinė norma</li> </ol>
3. Trumpalaikis turtas	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Neteisingas atsargų įkainojimas, manipuluojant atsargų įkainojimo būdais</li> <li>2. Padidintos nebaigtos produkcijos gamybos išlaidos</li> <li>3. Nenurašomos netinkamos naudoti atsargos</li> <li>4. Padidintos atsargų gamybos išlaidos, skirtos saviems poreikiams tenkinti</li> <li>5. Neteisingas žaliavų ir medžiagų įsigijimo savikainos nustatymas, pavyzdžiui, gautino pridėtinės vertės mokesčio įtraukimas</li> <li>6. Neteisingas pagamintos produkcijos įvertinimas pagal pasigaminimo savikainą, pavyzdžiui, padidintos arba sumažintos netiesioginės išlaidos</li> <li>7. Sugadintų arba iš dalies pasenusių atsargų įvertinimas grynąja galimo realizavimo verte</li> </ol>
4. Nuosavas kapitalas	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Manipuliacijos formuojant nuosavą kapitalą, jį padidinant ar sumažinant</li> <li>2. Manipuliacijos per atskaitinį laikotarpį pakeičiant nuosavo kapitalo sudėtį</li> <li>3. Neteisingai užregistruojamas apskaitoje pasirašytasis ir nepasirašytasis įstatinis kapitalas</li> <li>4. Manipuliacijos apskaičiuojant dividendus paprastųjų akcijų savininkams</li> <li>5. Manipuliacijos nustatant ir naudojant perkainojimo rezervą, privalomąjį ir rezervą savoms akcijoms įsigyti</li> </ol>
5. Įsipareigojimai	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Įsipareigojimams dengiami gautinomis sumomis</li> <li>2. Einamojo laikotarpio įsipareigojimams rodomi kaip būsimųjų laikotarpių</li> <li>3. Nesilaikoma kriterijų atliekant įsipareigojimų priskyrimą trumpalaikiams ar ilgalaikiams</li> <li>4. Neteisingai į grupes klasifikuojami ilgalaikiai įsipareigojimai</li> <li>5. Neteisingai į grupes klasifikuojami trumpalaikiai įsipareigojimai</li> <li>6. Manipuliuojama pasinaudojant įsipareigojimų vertinimo būdais: įsigijimo savikaina, tikrąja verte, dabartine verte, amortizuota savikaina ir kt.</li> </ol>
6. Pinigų srautai	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Neteisingai pagal veiklos sritis – pagrindinę, investicinę ir finansinę – klasifikuojami pinigų srautai</li> <li>2. Manipuliuojama nustatant pagrindinės, investicinės ir finansinės veiklos pinigų įplaukas bei išmokas, jų rūšis</li> </ol>
7. Pajamos	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Pirkėjui išsiųstos prekės yra blogesnės kokybės, nei numatyta sutartyje</li> <li>2. Pajamos pripažįstamos tada, kai abejojama, ar jos iš tikrųjų uždirbtos</li> <li>3. Neteisingai atliekamas pajamų įvertinimas (jos turi būti įvertintos gauto arba gautino atlygio tikrąja verte)</li> <li>4. Neteisingai pajamos grupuojamos į rūšis: tipinės veiklos, netipinės veiklos, pagautė, pelno mokesčio pajamos</li> <li>5. Gautas avansas apskaitomas kaip pajamos</li> </ol>

<i>Svarbiausios sritys</i>	<i>Populiariausi manipuliavimo būdai</i>
8. Sąnaudos	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Ataskaitinio laikotarpio sąnaudos apskaitomos kitame laikotarpyje arba atvirkščiai</li> <li>2. Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas skaičiuojamas arba anksčiau, arba vėliau, negu privaloma</li> <li>3. Sąnaudos neįvertinamos tikrąja verte</li> <li>4. Neteisingai apskaičiuojama pardavimo savikaina ir ją sudarančios paslaugų teikimo sąnaudos, parduotos produkcijos savikaina ir perparduotų prekių savikaina</li> <li>5. Ilgalaikio materialiojo turto remonto darbų, kurie nepagerina jo savybių ir nepailgina tarnavimo laiko, verte didinama tokio turto savikaina</li> </ol>
9. Pelnas	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Apskaičiuojamas didesnės arba mažesnės bendrojo pelno, tipinės veiklos pelno, įprastinės veiklos pelno, pelno prieš apmokestinimą ir grynojo pelno sumos</li> <li>2. Manipuliuojama nustatant pelno prieš apmokestinimą sumas</li> </ol>
10. Mokesčiai	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Nukeliami mokesčių mokėjimo terminai</li> <li>2. Padidinama gražintina mokesčio permoka arba sutrumpinamas mokesčio permokos gražinimo terminas</li> </ol>

*Šaltinis:* sudaryta autorių, remiantis R. Kanapickienė (2008), J. Mackevičius, L. Kazlauskienė (2009), V. Lakis (2011), J. Mackevičius (2012), J. Mackevičius, R. Bartaška (2003), N. Hill, S. Perry, S. Andes (2011), E. Vinnari, S. Nasi (2008), B. Ковалев (2013)

## **Manipuliacinės kūrybinės apskaitos naudojimo pasekmės**

Įmonių vadovai ir buhalteriai, naudodami įvairius manipuliacinės kūrybinės apskaitos būdus, siekia įvairių tikslų, dažniausiai susijusių su asmeniniu pasipelnymu arba įmonės finansinių rezultatų bei įvaizdžio gerinimu. Tiek vieno, tiek kito tikslo pateisinimui dažniausiai naudojamos apskaitos politikos priemonės.

Vienas iš dažniausiai naudojamų manipuliacijos būdų yra apskaitos politikos formavimas siekiant padidinti ar sumažinti pelną. Tai pasiekti leidžia alternatyvios apskaitos politikos pasirinkimo galimybės. Didžiausią įtaką pelnui daro ilgalaikio turto ir atsargų apskaitos metodų ir būdų pasirinkimas. A. Mockevičiūtės ir K. Rudžionienės atliktas empirinis tyrimas parodė, kad Lietuvoje mažos ir vidutinės įmonės yra linkusios rinktis pelną didinančią apskaitos politiką. Tokią situaciją daugiausia lemia Lietuvos mokesčių sistema, kuri apskaičiuojant pelno mokesť labiau leidžia taikyti pelną didi-

nančius apskaitos metodus (Mockevičiūtė, Rudžionienė, 2011, p. 59).

Apskaitos politika gali smarkiai nulemti įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus. Ji rengiama ne tik vadovaujantis verslo apskaitos standartais, bet ir atsižvelgiant į kiekvienos įmonės veiklos sąlygas ir ypatybes, todėl čia slypi daug variantų ir pagundų ją patvirtinti tokią, kad įmonė ar suinteresuoti asmenys gautų tam tikrą naudą. Apskaitos politika yra būdas pačioms įmonėms nustatyti sau patogią silpnai, nesistemiškai, kartais ir prieštaringai reglamentuotos apskaitos tvarką (Deveikis, 2011, p. 4). Ypač daug galimybių manipuliuoti atsiranda keičiant apskaitos politiką. Apskaitos politika gali būti keičiama dėl įstatymų ir kitų teisės aktų pasikeitimo bei kitų priežasčių. Nors keičiant apskaitos politiką reikalaujama, kad ji teisingiau parodytų įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus, būtų naudinga informacijos vartotojams, tačiau ji, atsižvelgus į įmonės organizacinę valdymo struktūrą, gamybos organizavimo ypatumus, veiklos išplėtimo

ar sumažinimo ir kitas aplinkybes, gali būti sąmoningai pakeista taip, kad iškreiptų tam tikrų ūkinių operacijų turinį ir prasmę.

Manipuliacinės kurybinės apskaitos metu pakeistus apskaitos duomenis neretai būna sunku atskleisti. Dažniausiai naudoti manipuliacinės kurybinės apskaitos būdai būna metodiškai suplanuoti, kruopščiai įvykdomi ir gerai slepiami. Be to, visos procedūros, susijusios su tam tikros manipuliacijos panaudojimu, būna atliktos vadovaujantis galiojančiais teisės aktais, nuodugniai juos išstudijavus, t. y. suteikiant pirmenybę palankioms apskaitos taisyklėms ir ignoruojant mažiau palankias. Ypač bloga situacija yra tokia, kai įmonių vadovai daro spaudimą buhalteriu ištaisyti (sumažinti ar padidinti) tam tikrus apskaitos duomenis, aiškindami, kad tai būtina geram įmonės įvaizdžiui ir konkurencingumui palaikyti, jos veiklos tęstinumui užtikrinti. Čia privalu pažymėti, kad įmonių vadovai turėtų sukurti prevencinę priemonių sistemą bet kokioms apskaitos duomenų manipuliacijoms pasireikšti, o ne jas skatinti remdamiesi vadinamąja perspektyvine nauda. Visiškai netoleruotina tokia manipuliacinė kurybinė apskaita, kai tie patys duomenys pateikiami skirtingi konkreitiems informacijos vartotojams – akcininkams, investuotojams, bankams, valdžios institucijoms.

Sunku objektyviai įvertinti kurybinės apskaitos naudą įmonei. Galiausiai manipuliacinės kurybinės apskaitos taikymas nepagerina įmonės finansinės būklės ir veiklos rezultatų, nors tikimasi, kad jos taikymas duos apčiuopiamą naudą. Įmonei, pasiryžusiai taikyti manipuliacinę kurybinę apskaitą ir pasinaudoti jos teikiama nauda, būtina įvertinti ir rizikos veiksni. Manipuliacinės kurybinės apskaitos tvarkymas visada siejamas su tam tikra rizika, t. y. tikimybe neteisėtiems, imituotiems veiksams būti

atskleistiems. Suprantama, rizikai pasiteisintus įmonė gali įgauti svarų pranašumą prieš kitus rinkos dalyvius, o jai nepasiteisintus gali tekti prisiimti visas kurybinės apskaitos pasekmes, o šios bus vertinamos kaip apgaulės (Giriūnas, 2012, p. 153). Nutarus taikyti tam tikrus manipuliacinės kurybinės apskaitos būdus svarbu iš anksto įvertinti jų įtaką ne tik ataskaitinio laikotarpio, bet ir paskesnių laikotarpių veiklos rezultatams. Buhalteriams ir įmonių vadovams, susižavėjusiems kurybine apskaita, verta žinoti svarbią nuostatą: dirbtinis ataskaitinio laikotarpio pelno padidėjimas ar sumažėjimas gali ne tik neigiamai paveikti kitų laikotarpių finansinius rezultatus, bet ir pakenkti įmonės įvaizdžiui bei prestižui. Kita vertus, visoks informacijos iškraipymas ir manipuliacijos ja jau vertinamas kaip apgaulė. Apskritai, manipuliacinės kurybinės apskaitos naudojimas siekiant neteisėtų ir egoistinių tikslų padeda nuslėpti tikrą įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus, o tai nėra naudinga visiems be išimties vidaus ir išorės informacijos vartotojams. Manipuliacijos gali teikti tik laikiną naudą: iškraipyti duomenys tik kuriam laikui gali paskatinti investuotojų aktyvumą. Vėliau padėtis ims blogėti, nes kai kurios manipuliacijos yra susijusios su papildomomis išlaidomis ir mokesčiais už padidintą turto vertę ar nesamą pelną, o tai gali sukelti investuotojų ir kitų suinteresuotų dalyvių paniką ir įmonės bankrotą (Lakis, 2011, p. 34). Susižavėjimas manipuliacine kurybine apskaita gali būti labai pavojingas: jo rezultatas gali būti apgaulingos apskaitos tvarkymas.

Įmonės, naudodamos manipuliacinę kurybinę apskaitą, ieško priežasčių jai pateisinti. Dažna pasiteisinimo priežastis siejama su rinkos svyravimais, kai dėl to įmonė gauna labai skirtingas pajamas: vienu laikotarpiu – dideles, kitu – mažas.



Įmonė, siekdama išsivirtinti konkurencinėje rinkoje, „priversta“ parodyti atskaitomybėje stabilias, t. y. pastovias gaunamas pajamas.

Kita situacija, pateisinanti manipuliacinę kūrybinę apskaitą, yra silpna įmonės finansinė būklė. Dėl to ji negali gauti paskolų iš bankų, išsivirtinti rinkoje. O įmonės vadovas tiki gera perspektyva ir todėl einamuoju laiku laikinai pagerina kai kuriuos finansinius rodiklius, kurie, jo nuomone, tikrai pagerės, ir tai nėra joks nusikaltimas.

Tačiau dažniausiai buhalteriai, taikdami manipuliacinę kūrybinę apskaitą, teisinasi tuo, kad galiojantys tarptautiniai ir nacionaliniai apskaitos standartai leidžia įmonei pasirinkti vieną ar kitą apskaitos metodą (pavyzdžiui, ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo metodą, atsargų įkainojimo būdą ir pan.), kurie tam tikru laikotarpiu gali būti naudingi įmonei, bet iš tikrųjų iškreipti tikrąją įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus. Be to, įmonėse pasitaiko įvairių faktų ir įvykių, kuriuos būtina vertinti ir prognozuoti (pavyzdžiui, nustatyti turto tarnavimo laiką) ir dėl to susidaro galimybės pateikti vienokius ar kitokius duomenis, kuriuos galima laikyti prognozėmis, o ne manipuliacijomis.

Šiuolaikinėmis didėjančios konkurencijos sąlygomis svarbu siekti, kad manipuliacinė kūrybinė apskaita neigytų apgaulingos apskaitos bruožų. Tam yra daug galimybių:

- kai manipuluojama laiku, t. y. tam tikros įvykusios ūkinės operacijos parodomos ne tuo ataskaitiniu laikotarpiu, kuriuo jas reikėjo parodyti (pvz., gruodžio pabaigoje įvykusios operacijos parodomos kitų metų sausio mėn.);
- kai tam tikros ūkinės operacijos atvaizduojamos ne tose sąskaitose, kuriose turėtų būti parodomos;
- kai sudaromi dirbtiniai neteisėti sandoriai su trečiosiomis šalimis;

- kai buhalterinės apskaitos dokumentuose ir apskaitos registruose iškreipiama ūkinės operacijos esmė, t. y. įrašomas ne tas tekstas, daromi sutrumpinimai, neaiškūs įrašai ir pan.

Todėl labai svarbu ieškoti būdų, kaip sureguliuoti manipuliacinę kūrybinę apskaitą, kad ji būtų tikrai ir tikrai kūrybinė, objektyvi ir teisinga. Siūlomi taikyti šie būdai:

- 1) sumažinti skaičių alternatyvų, iš kurių galima rinktis, ir nustatyti specialias sąlygas, kada vienas ar kitas metodas gali būti naudojamas;
- 2) pastovumo reikalavimo nustatymas: jei vienais metais naudojamas vienas metodas, tai būtina tą patį metodą naudoti ir kitais metais;
- 3) siekti sumažinti priežastis svarstymams, t. y. pateikti aiškius nurodymus ir taisykles, kaip turi būti tvarkoma apskaita konkrečiose situacijose;
- 4) reguliaraus įmonės turto perkainojimo reikalavimas siekiant išvengti su laiku susijusių manipuliacijų (Lauraitienė, Gipienė, 2010, p. 36, pagal Amat, Blake, Dowds, 1999).

Dabartinėmis globalios ir labai konkurencingos rizikos sąlygomis buhalterinė apskaita tampa vienu iš svarbiausių ekonominės informacijos šaltinių. Ji teikia informaciją apie įmonių turtą, išsipareigojimus, nuosavą kapitalą, pajamas ir sąnaudas, pinigų srautus ir kt. Ši informacija ypač svarbi vertinant įmonių finansinę būklę, jų konkurencingumą rinkoje, veiklos tęstinumo galimybes ir ateities perspektyvas. Labai svarbu, kad apskaitos mokslo ir praktikos atstovai ieškotų efektyvių būdų, formų ir priemonių apskaitai tobulinti, kad jos teikiama informacija būtų tinkama, objektyvi ir palyginama, pateikiama laiku, išsami ir vertinga vidaus ir išorės vartotojams.

## Išvados

1. Šiuolaikinėmis konkurencingo verslo sąlygomis įmonių vadovai, siekdami tam tikrų tikslų, ieško galimybių iš buhalterinės apskaitos reglamentuose leidžiamų nuostatų, taisyklių ir metodų pasirinkti tuos, kurie parodytų jiems tinkamus rezultatus. Tokia apskaita įvairių užsienio ir Lietuvos autorių vadinama kūrybine apskaita, nors iš tikrųjų ji iškreipia tikrą įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus. Tačiau kūrybinės apskaitos terminą, jeigu jis siejamas su manipuliavimu duomenimis, vartoti netikslu.
2. Todėl buhalterinės apskaitos teorijoje siūloma išskirti dvi kūrybinės apskaitos rūšis: pozityviąją ir manipuliacinę. Pozityviosios kūrybinės apskaitos tikslas – parodyti tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus, palengvinti buhalterių darbą ir pateikti patikimą ir vienodą informaciją visiems jos vartotojams. Manipuliacinės kūrybinės apskaitos tikslas – naudojant įvairias pateisinamas priemones pateikti iškraipytą informaciją apie įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus tik tam tikroms vartotojų grupėms.
3. Manipuliacinės kūrybinės apskaitos taikymo sritys yra įvairios. Dažniausiai pasikartojančios yra šios: ilgalaikio materialiojo turto, nematerialiojo turto, trumpalaikio turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų, pinigų srautų, pajamų, sąnaudų, pelno ir mokesčių apskaita. Kiekvienoje nurodytoje apskaitos srityje naudojami patys įvairiausi manipuliavimo būdai, atsižvelgus į teisės aktų spragas ir įvertinus kitas aplinkybes, pateisinančias jų taikymą.
4. Manipuliacinės apskaitos klaidinančią informaciją sunku atskleisti, ji kruopščiai slepiama. Manipuliacinės kūrybinės apskaitos nauda dažniausiai būna tik laikina, todėl svarbu šią apskaitą taikant iš anksto įvertinti jos įtaką ateities veiklos rezultatams, kurie gali ne tik pablogėti, bet ir pakenkti įmonės įvaizdžiui. Siekiant, kad sumažėtų manipuliacinės kūrybinės apskaitos taikymo atvejai ir jie neįgytų apgaulingos apskaitos bruožų, svarbu tobulinti buhalterinę apskaitą reglamentuojančius teisės aktus, mažinant juose alternatyvių apskaitos metodų pasirinkimo galimybę.

## LITERATŪRA

- AMAT, O.; BLAKE, J.; DOWDS, J. (1999). The ethics of creative accounting. *Journal of Economic Literature classification*. Prieiga per internetą: <<http://www.econ.upf.edu/docs/papers/downloads/349.pdf>>.
- BALACIU, D.; BOGDAN, V.; VLADU, B. (2009). A brief review of creative accounting literature and its consequences in practice. *Annales universitatis apulensis series oeconomica*, vol. 11 (1).
- DEVEIKIS, G. (2001). Apskaitos politika – svarbi įmonių veiklos rezultatų teisingo ir palankaus atspindėjimo priemonė. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, Nr. 1.
- GIRIŪNAS, L. (2012). Kūrybinė apskaita: samprata, tikslai ir vieta. *Įžvalgos*, Nr. 1(7). Utena: UAB „Utenos indra“.
- GIRIŪNIENĖ, G. (2012). Kūrybinės apskaitos metodikos ir jų taikymo sritys įmonėje. *Įžvalgos*, Nr. 1(7). Utena: UAB „Utenos indra“.
- GRIFFITHS, I. (1986). *Creative accounting*. London: Sidgwick & Jackson.
- HILL, N.; PERRY, S.; ANDES, S. (2011). Evaluating Firms in Financial Distress: An Event History Analysis. *Journal of Applied Business Research*, vol. 12 (3).
- JAMESON, M. (1988). *Practical guide to creative accounting*. London: Kogan page.
- KANAPICKIENĖ, R. (2008). *Įmonės vidaus kontrolė: teorija ir praktika*. Kaunas: LBAŠTA.
- LAKIS, V. (2012). Įmonės apskaitos duomenų

naudojimas ūkinio nestabilumo sąlygomis. *Išvalgos*, Nr. 1 (7). Utena: UAB „Utenos indra“.

LAKIS, V. (2012a). Kūrybinė apskaita: racionali naujovė ar finansinių ataskaitų duomenų dailinimas. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, Nr. 1(673).

LAKIS, V. (2011). Manipuliacijų finansine informacija priežastys ir būdai. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, Nr. 9.

LAKIS, V. (2008). Finansinių ataskaitų klastojimas – rinkos ekonomikos ir globalizacijos procesų palydovas. *Ekonomika*, t. 82.

LAKIS, V. (2009). Informacijos apie įmonę išskraipymo būdai ir padariniai. *Informacijos mokslai*, Nr. 49.

LULFORD, C.; COMISKEY, E. (2002). *The financial number game – detecting creative accounting practices*. John Wiley & Sons.

LAURAITIENĖ, R.; GIPIENĖ, G. (2010). Etiško buhalterijų elgesio ugdymo ypatumai. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, Nr. 8. Kaunas: LBAŠTA.

MACKEVIČIUS, J.; BARTAŠKA, R. (2003). Klaidų ir apgaulių aptikimas, įvertinimas ir prevencija. *Pinigų studijos*, Nr. 2.

MACKEVIČIUS, J.; KAZLAUSKIENĖ, L. (2009). The fraud tree and its investigation in audit. *Ekonomika*, t. 85.

MACKEVIČIUS, J. (2012). Apgaulių gyvavimo ciklas ir sąlygos, didinančios jų atsiradimo riziką. *Verslas: teorija ir praktika*, Nr. 13 (1).

MAČIUITYTĖ-RADICKIENĖ, R.; SUBAČIENĖ, R. (2012). Manipuliacijų pajamomis ir sąnaudomis būdų analizė. *Išvalgos*. Nr. 1 (7). Utena: UAB „Utenos indra“.

MOCKEVIČIŪTĖ, A.; RUDŽIONIENĖ, K. (2011). Apskaitos politikos įtaka pelnui. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, Nr. 9. Kaunas: LBAŠTA.

NASER, K. (1993). *Creative financial accounting: its nature and use*. Hemel Hempstead: Prentice Hall.

SHIPPER, K. (1989). *Commentary on Creative Accounting*. London: Accounting Horizons.

VINNARI, E.; NĀSI, S. (2008). Creative accrual accounting in the public sector: „milking“ water utilities to balance municipal budget and accounts. *Financial accountability & management*, vol. 24, issue 24. Oxford.

КОБАЛЕВ, В. (2013). *Финансовый менеджмент. Теория и практика*. Москва: Проспект.

## THE ANATOMY OF MANIPULATIVE CREATIVE ACCOUNTING AND THE USE OF ITS INFORMATION

**Jonas Mackevičius, Vilius Savickas**

### S u m m a r y

In conditions of the global and competitive market, creative accounting when from accounting methods permitted in legislation not those that reveal the real situation of a company but those that show better or worse performance results for certain user groups are being selected.

It is wrong to use the term of creative accounting in the context of data manipulation in order to show a better or a worse performance of a company, even with respect to applicable legislation. With the consideration of the capacity of the term ‘creative accounting’, it is important to distinguish two types of creative accounting: positive and manipulative. The aim of the positive creative accounting is to show an equitable and correct view on a company’s financial condition and performance and facilitate the work of accountants to provide a reliable and

unvaried information to all of the its users. The aim of manipulative creative accounting is to provide a distorted information about the company's financial condition and performance for certain user groups by using a variety of justifying measures.

There are different fields of the application of creative accounting. Of them, most widespread are tangible fixed assets, intangible assets, current assets, equity capital, liability cash flow, income, expense, profit, and tax accounting. It is difficult to reveal inconsistencies with reality for data generated by accounting, because they are carefully concealed. The benefit from using the manipulative creative accounting is usually only temporary, therefore it is important to evaluate in advance the impact of the application of manipulative creative accounting on the future performance which may worsen and also have a negative impact on the company's image.

*Įteikta 2015 m. balandžio 28 d.*