

Informacijos apie įmonę iškraipymo būdai ir padariniai

Vaclovas Lakis

Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto
Apskaitos ir audito katedros
profesorius socialinių mokslų habilituotas daktaras

Vilnius University, Faculty of Economics,
Department of Accounting and Auditing,
Professor, Habil. Dr.

Saulėtekio al. 9, II rūmai, LT-10222 Vilnius
Tel. (+370 5) 236 61 53
El. paštas: vaclovas.lakis@ef.vu.lt

Straipsnyje nagrinėjami išorės ir vidaus veiksniai, kurie gal turėti įtakos informacijai apie įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus iškraipyti. Apžvelgiami duomenų apie turimą, įsipareigojimus, pajamas, sąnaudas, pelną iškraipymo būdai. Išryškinama infliacijos įtaka pateiktų duomenų objektyvumui ir tyčinio duomenų iškraipymo pavojai.

Remiantis duomenimis apie Lietuvoje tiriamų baudžiamųjų bylų pobūdį, Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos darbo ataskaitomis ir bankrotų statistika mėginama įvertinti nagrinėjamos problemos mastą ir padarinius.

Pagrindiniai žodžiai: finansinės ataskaitos, ekonominė informacija, informacija apie įmonę, informacijos iškraipymas, įsipareigojimai, pajamos, sąnaudos, pelnas, iškraipymo būdai.

Įvadas

Šiuolaikiniame globaliame pasaulyje kiekviena įmonė yra susijusi įvairiais ryšiais su kitais ūkio subjektais. Glaudūs ekonominiai ryšiai sujungia ūkio subjektus į vieną visumą, kurios kiekvienas elementas negali funkcionuoti izoliuotai.

Tokiomis aplinkybėmis kiekvienam ūkio subjektui yra svarbu turėti patikimą informaciją apie kitus ūkio subjektus, su kuriais jį sieja finansiniai, gamybiniai, kooperatiniai, prekybiniai ar kitokie santykiai.

Pagrindinius duomenis apie įmonę galima rasti jos finansinėse ataskaitose. Fi-

nansinių ataskaitų informacija reikalinga informacijos išorės vartotojams (bankams, kreditoriams, Mokesčių inspekcijai, audito įmonėms, statistikos įstaigoms ir kt.). Jie įvairiais metodais analizuoja finansinių ataskaitų duomenis ir rengia tam tikrus ekonominius sprendimus (Domeika, 2008).

Nuo informacijos apie įmonę kokybės ir patikimumo priklauso ūkio subjektų, ūkio šakų ir net ekonominių regionų raida. Dokumentuojant įmonės būklę ir veiklą turėtų būti vadovaujamosi matomumo kriterijais. Jiems priklauso tie reiškiniai, kurie atspindimi įvairioje apskaitoje, statistikoje ir t. t. (Gyllys, 2008).

Siekiant užtikrinti informacijos apie įmones palyginamumą ir patikimumą, atskirose šalyse ir tarptautiniu mastu yra patvirtinti jos rengimo ir pateikimo standartai bei kiti normatyviniai aktai. Informacijos patikimumo kontrolę vykdo įvairios valstybinės kontrolės ir priežiūros institucijos, tarp jų Vertybinių popierių komisija, Mokesčių inspekcija, taip pat nepriklausomas auditas ir bankai.

Po skandalų, susijusių su finansinių ataskaitų klastojimu, melagingos informacijos pateikimu, ir didelių kompanijų bankrotų JAV ir Europoje tarptautinės organizacijos ir atskirų šalių vyriausybės ėmėsi įvairių priemonių užkirsti kelią tokiems atvejams. Už melagingos informacijos apie įmonę pateikimą numatyta administracinė ir baudžiamoji atsakomybė. Tačiau nepaisant informacijos apie įmonę pateikimo tvarkos, griežtos kontrolės ir atsakomybės, informacijos iškreipimo atvejai yra dažni. Dėl to nuolat kyla skandalų, nemažai įmonių bankrutuoja, investuotojai praranda pasitikėjimą. Visa tai pagreitina ir pagilina ekonomines krizes.

Informacijos apie įmonę iškreipimo būdai plačiai nagrinėjami JAV ir Europoje. Lietuvoje paskelbti tik keli darbai, kuriuose netiesiogiai nagrinėjami minėti klausimai.

Tyrimo tikslas – ištirti ekonominės informacijos, pateikiamos įmonės finansinėse ataskaitose, iškreipimo būdus ir galimus šio reiškinių padarinius.

Uždaviniai:

- išnagrinėti aplinkybes, kuriomis gali būti informacijos apie įmonę iškreipymai;
- ištirti informacijos apie turtą ir išsipareigojimus iškreipimo būdus;
- ištirti informacijos apie pajamas, sąnaudas ir pelną iškreipimo būdus;

- išnagrinėti pateikiamos įmonių finansinėse ataskaitose informacijos iškreipimo padarinius.

Tyrimo objektas – informacija apie Lietuvoje išnagrinėtas baudžiamąsias apgaulingo ir aplaidaus buhalterinės apskaitos tvarkymo bylas, Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos (FNTT) prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos, Lietuvos Respublikos prokuratūros ataskaitas, teismo ekonominės ekspertizės, atliktos Lietuvoje, Lietuvos Respublikos ūkio ministerijos ir Statistikos departamento informacija apie bankrotus, Europos kovos su sukčiavimu tarnybos (OLAF) ataskaita. Taip pat panaudoti užsienio auditorių ir kitų institucijų tyrimų rezultatai.

Tyrimo metodai: mokslinės literatūros lyginamoji analizė, duomenų apie įmonės turto išsipareigojimus, pajamų, sąnaudų ir pelno iškreipimą grupavimas ir kritinis vertinimas.

Veiksniai, kurie gali turėti įtakos informacijai apie įmonę iškreipti

Informacijos apie įmonę teisingumui turi įtakos įvairūs veiksniai ir jų grupės. Kai kurie iš jų daro tiesioginį poveikį, kiti netiesiogiai skatina informaciją formuojančius asmenis iškreipti pateikiamus duomenis. Įmonės vadovai (ypač aukščiausio valdymo lygio) nuolat susiduria su vis didėjančiu išorės aplinkos (suinteresuoti dalyviai, rinkos sąlygos, socialiniai pokyčiai) spaudimu organizacijoms, jų vidaus valdymo struktūroms (Diskienė, Marčinskas, 2007). Tenkindami išorės aplinkos reikalavimus, vadovaujantys darbuotojai kartais daro sprendimus, nesuderinamus su teisės aktais ir faktinėmis aplinkybėmis.

Visi veiksniai, kurie vienaip ar kitaip gali turėti įtakos informacijai apie įmonę

iškraipyti, skirstomi į išorės ir vidaus. Išorės veiksniai gali būti objektyvūs ir subjektyvūs.

Iš objektyvių veiksnių didžiausią įtaką daro infliacija. Įstatymai, apskaitos standartai ir kiti teisės aktai neatsižvelgia į infliaciją. Pavyzdžiui, pagal 16-ąją tarptautinį apskaitos standartą nekilnojamojo turto, įrangos ir įrengimų savikaina apima:

- a) jų pirkimo kainą;
- b) bet kokias išlaidas, tiesiogiai susijusias su turto pristatymu į vietą ir būtinu jo parengimu veikti;
- c) išlaidas, susijusias su turto išmontavimu, pašalinimu ir jo buvimo vietos sutvarkymu (Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai (TFAS), 2007).

Panašiai pagal 2-ąją tarptautinį apskaitos standartą nustatoma atsargų savikaina. Atsargų savikaina turi apimti visas pirkimo, pardavimo ir kitas išlaidas, susidariusias gabenant atsargas į dabartinę jų buvimo vietą ir suteikiant joms dabartinę būklę (Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai (TFAS), 2007).

Nurodytas turto vertės nustatymo būdas yra paprastas ir patikimas. Tačiau dėl infliacijos poveikio nominali turto vertė, pavaizduota buhalterinėje apskaitoje ir finansinėse ataskaitose, nesutampa su realiaja to turto verte. Nominalios ir realios turto vertės atotrūkis didėja priklausomai nuo infliacijos tempų ir laikotarpio nuo turto įsigijimo arba pagaminimo iki jo realios vertės nustatymo. Be abejo, apskaitoje pavaizduota turto vertė gali būti patikslinta. Tačiau iškyla informacijos iškraipymo pavojus, nes turto vertės nustatymas daugeliu atvejų yra subjektyvus.

Nemažą įtaką informacijos apie įmonę teisingumui gali turėti rinkos konjunktūra,

o ji yra nenuspėjama. Vienur esantis turtas gali turėti vienoką vertę, o kitur to paties turto vertė gali būti didesnė arba mažesnė. Tokie skirtumai ypač būdingi nekilnojamojamam turtui.

Informacija ir rinkos konjunktūra nuolat turi įtakos informacijos apie įmonę patikimumui, tačiau šios įtakos rezultatus galima nustatyti ir apskaičiuoti.

Kur kas didesnė, sunkiai pastebimą ir įvertinamą įtaką turi subjektyvūs veiksniai. Jie susiję su akcininkų, valdžios institucijų, darbuotojų ir visuomenės lūkesčiais. Akcininkai pageidauja, kad įmonėje būtų racionaliai naudojamas jų investuotas kapitalas, dirbama pelningai ir didėtų įmonės vertė. Valdžios institucijos nori, kad įmonės dirbtų stabiliai, nebūtų pažeidžiami įstatymai, kiti teisės aktai ir sistemingai mokami mokesčiai. Darbuotojams svarbu stabilumas ir ateities garantijos. Partneriai ir klientai nori, kad įmonė būtų patikima ir vykdytų visus įsipareigojimus.

Pati įmonė taip pat siekia pateisinti kitų subjektų lūkesčius ir kad nuolat gerėtų visi jos rodikliai. Tačiau verslas ir ekonomika plėtojasi netolygiai. Pakilimus keičia nuosmukiai ir tai vienaip ar kitaip atsiliepia kiekvienai įmonei. Jeigu įmonės rodikliai negerėja arba rodo blogėjimo tendencijas, kiti subjektai ir asmenys reaguoja į tai itin jautriai, nes bijo prarasti turėtą stabilumą, turtą, padėtį. Didėjantis nepasitenkinimas arba net panika gali dar labiau pabloginti padėtį. Tai patvirtina tyrimai, kuriuos atliko bendrovė „Ernst and Young“ Australijoje. Paaškęjus, kad kompanijos gali neįvykdyti pelno prognozių, jų akcijų kainos nukrito vidutiniškai 8 procentus per pirmąsias 24 valandas (Lakis, 2007). Kad išsklaidytą abejones dėl įmonės būklės ir perspektyvų, jos vadovai nevengia įvairių

ir net griežčiausių priemonių, padedančių nuslėpti susidariusią padėtį. Gali būti naudojami leistinų priemonių netinkami deriniai arba net falsifikuojami duomenys.

Pastaraisiais metais vis dažniau pasitaiko atvejų, kai įmonių finansinėse ataskaitose pateikiama melagingų duomenų apie jų finansinę būklę ir veiklos rezultatus. Literatūroje šiam reiškiniui apibūdinti atsirado naujas terminas „agresyvi apskaita“ (Financial Statement Fraud, Integrity of Financial Information Continue to be Front – Burner Issues, 2008).

Iškraipyti duomenis apie įmonę gali skatinti ir vidaus priežastys:

1. Netinkamas paklausos įvertinimas ir per didelės investicijos. Investicijos turi atsipirkti. Sumažėjusi arba mažesnė nei tikėtina paklausa kelia pavojų, kad investicijos neatsipirks ir dėl to gali smarkiai pablogėti įmonės padėtis.
2. Nėra finansavimo šaltinių. Įmonė gali turėti gerų plėtros galimybių, bet menkų galimybių gauti kreditą šiai veiklai plėsti dėl mažų garantijų gražinti tokį kreditą.
3. Mažas rentabilumas. Jeigu mažo rentabilumo priežastis yra blogėjanti rinkos konjunktūra, įmonė gali išsilaikyti tol, kol nuostolius sugeba dengti iš sukaupto nusidėvėjimo sumos.
4. Vadovų nekompetentingumas ir nesąžiningumas. Ypač didelė iškraipymo tikimybė, kai valdyboje dominuoja vienas arba keli asmenys, stebėtojų taryba nepatenkinamai prižiūri įmonės veiklą, nepagrįstai sudėtinga organizacinė įmonės struktūra, nešalinami vidaus kontrolės trūkumai, trūksta apskaitos darbuotojų arba jie dažnai keičiasi.

Dažnai informacijos apie įmonę teisingumui vienu metu turi įtakos daugelis minėtų veiksnių arba visi, todėl gali būti labai sunku nustatyti atskiro veiksnio įtaką.

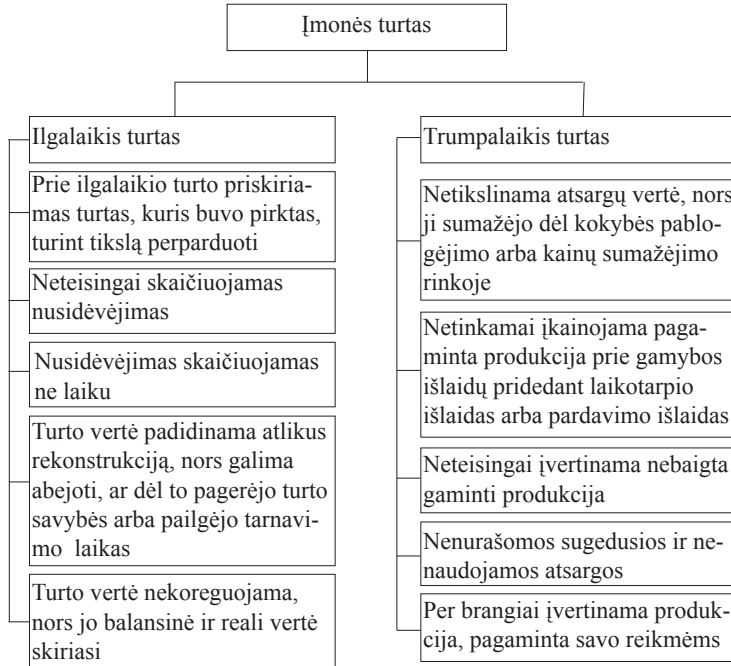
Reikia sutikti su P. Silver, A. Fleming ir R. Riley (2008) nuomone, kad, siekiant išvengti apgaulių, turi būti atskirtos ūkinių operacijų dokumentavimo, patvirtinimo, saugojimo funkcijos ir patvirtinti rodikliai, kuriuos turi atitikti rizikingos operacijos.

Informacijos apie įmonės turtą ir įsipareigojimus iškraipymo būdai

Kiekviena įmonė savo balanse privalo parodyti realią turto vertę ir įsipareigojimus. Iš šių rodiklių galima spręsti apie įmonės sugebėjimą sumokėti skolas. Tai yra labai svarbu, nes per didelė priklausomybė nuo skolinto kapitalo gali kelti grėsmę įmonės galimybei tęsti veiklą. Esant kritinei situacijai įmonė gali nepagrįstai padidinti turto vertę ir sumažinti įsipareigojimų sumą. Duomenys apie turto iškraipymo būdus vaizduojami 1 paveiksle.

Ilgalaikio turto vertė gali būti iškraipyta neteisingai skaičiuojant arba kurį laiką visai neskaičiuojant nusidėvėjimo. Kadangi nusidėvėjimo suma mažina savikainą ir didina pelną, tai, parodžius mažesnę nusidėvėjimą, pagerėja įmonės rodikliai.

Ilgalaikio turto remonto išlaidos didina laikotarpio sąnaudas. Tačiau jeigu dėl jo remonto ar rekonstrukcijos pagerėjo ilgalaikio turto savybės arba pailgėjo tarnavimo laikas, apskaitoje padarytų išlaidų dydžiu galima padidinti jo vertę. Pasinaudodamos šia galimybe įmonės didina ilgalaikio turto vertę, nors galima abejoti tokio padidini- mo pagrįstumu. Jeigu nepagrįstai padidinama ilgalaikio materialiojo turto vertė dėl rekonstrukcijos, tai laikotarpiu, kuriuo tai



1 pav. Įmonės turto vertės iškraipymo būdai

įvyko, nepagrįstai padidėja pelnas, o kitais laikotarpiais pelnas nepagrįstai sumažėjo dėl neteisingai padidintos turto vertės nusidėvėjimo.

Pasikeitus sąlygoms arba paaiškėjus naujų aplinkybių įmonės turto vertė turi būti koreguojama. Lenkų mokslininkai M. Kuterą, A. Hołdą, S. Surdykowską (2006) nurodo tokias priežastis, dėl kurių reikia koreguoti ilgalaikio materialiojo turto vertę:

1. Dėl intensyvaus naudojimo ilgalaikio turto vertė sumažėjo labiau, negu buvo tikėtasi.
2. Jeigu per ataskaitinį laikotarpį įvyko arba artimiausioje ateityje įvyks nenaudingų technologinių, rinkos, ūkinių arba teisinių pasikeitimų, kurie turi įtakos turimo ilgalaikio materialiojo turto vertei.
3. Kai įmonės balanse pavaizduota ilgalaikio materialiojo turto vertė yra didesnė už rinkos vertę.

4. Kai ilgalaikis turtas neteko vertės arba buvo sugadintas.
5. Jeigu artimiausioje ateityje nebus vykdoma veikla, kurios metu naudojamas konkretus turtas.
6. Kai yra duomenų, kad veiklos, kurios metu naudojamas konkretus ilgalaikis turtas, rezultatai yra arba ateityje bus blogesni, negu tikėtasi.

Jeigu paaiškėjus nurodytoms aplinkybėms ilgalaikio turto vertė nekoreguojama, tai negalima laikyti, kad pateikta informacija apie įmonę yra teisinga. Duomenys apie trumpalaikio turto vertę iškraipomi neteisingai ir įkainojant gaminius, nebaigtą gaminti produkciją arba nurašant sugedusį ar nenaudojamą trumpalaikį turtą. Atsižvelgiant į tikslą, kurio siekiama, nebaigtos gaminti ir pagamintos produkcijos vertė apskaitoje ir finansinėse ataskaitose gali būti parodoma per maža arba per didelė.

Be išnagrinėtų turto vertės iškraipymo būdų, galimos ir kitokios manipuliacijos, nepagrįstos jokiais dokumentais arba įvykiais. Pavyzdžiui, prie ilgalaikio turto gali būti priskirtas turtas, kuris buvo pirktas turint tikslą parduoti, arba nustatant turto savikainą gali būti pridėtos išlaidos, nesušijusios su turto įsigijimu arba pagamini- mu ir pan.

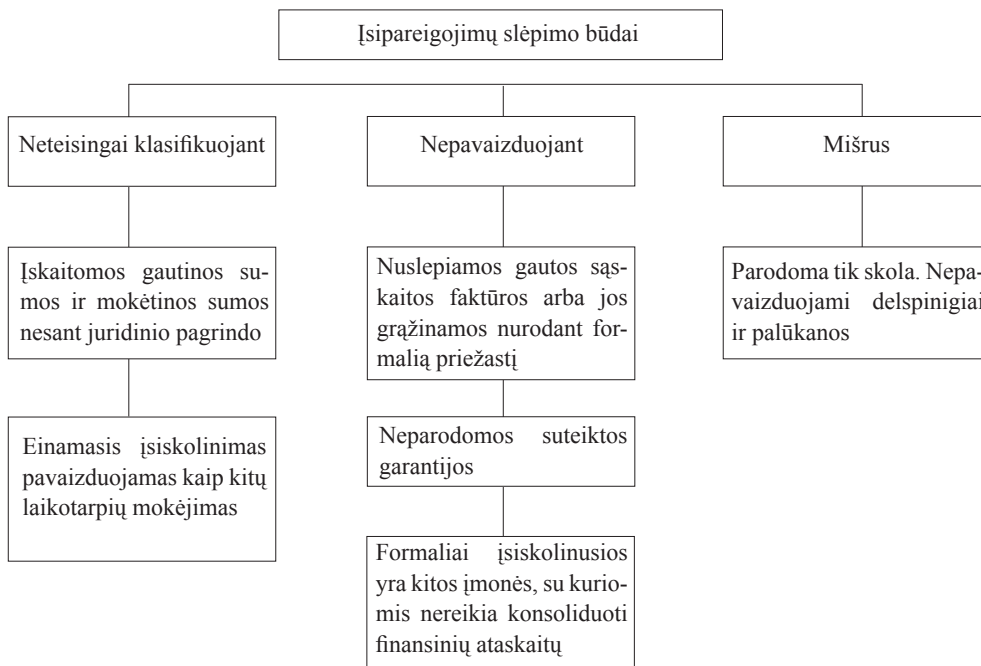
Investuotojai, kreditoriai ir partneriai labai jautriai reaguoja į įmonės įsipareigojimų padidėjimą arba kai laiku nesumo- kami išskolinimai. Todėl, įsipareigojimų sumai padidėjus iki keliančio susirūpinimą dydžio, įmonė gali mėginti dalį jo nuslėpti. Tipinis pavyzdys yra kompanija „Enron“, kuri savo ataskaitose nerodė didelių išis- kolinimų, nes formaliai skolinosi įmonės partnerės, kurių finansinių ataskaitų „En- ron“ neprivalėjo konsoliduoti (Wąsowski, 2005).

Tyrimai rodo, kad dalis įsipareigojimų nuslepia neteisingai juos klasifikuojant arba apskritai nepavaizduojant balanse. Įsipareigojimų slėpimo būdai vaizduojami 2 paveiksle.

Ypač nesunkiai gali būti nuslėptos garantijos trečiosioms šalims, nes jos ne- pavaizduojamos balanse. Apie suteiktas garantijas turi būti informuojama aiškina- majame rašte, bet tokios informacijos gali nebūti netgi tada, kai jau žinoma, kad ūkio subjektas, kuriam buvo suteikta garantija, nesumokės gauto kredito.

Informacijos apie pajamas ir sąnau- das iškraipymo būdai

Pajamų ir sąnaudų dydis turi įtakos įmo- nės pelnui, todėl, siekiant padidinti pelną, stengiamasi kuo daugiau padidinti pajamas ir sumažinti sąnaudas. O kai reikia suma-



2 pav. Įmonės įsipareigojimų slėpimo būdai

žinti pelną, daroma atvirksčiai. Pajamos turi būti apskaitomos ir pavaizduojamos finansinėse ataskaitose tik taip, kaip numatyta 18-ajame tarptautiniame apskaitos standarte (Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai – TFAS, 2007). Nurodyta, kad pajamos iš prekių pardavimo turi būti pripažįstamos tada, kai įvykdomos visos toliau išvardytos sąlygos:

- a) įmonė perduoda pirkėjui reikšmingą rizikos dalį ir prekių nuosavybės teikiamą naudą;
- b) įmonė nuosavybės nevaldo ir perduotų prekių nekontroliuoja;
- c) pajamų suma gali būti patikimai nustatyta;
- d) tikėtina, kad įmonė gaus su sandoriu susijusią ekonominę naudą;
- e) su sandoriu susijusios patirtos ar būsimos išlaidos gali būti patikimai įvertintos.

Pajamos gali būti pripažintos tik pardavus produkciją. Pardavimo momentas yra tada, kai pardavėjas nustoja kontroliuoti turtą ir pirkėjas kartu su daiktu perima visą riziką. Buvus pardavimą rodo išsiuntimo iš sandėlio dokumentai. Specifinis pardavimų bruožas yra pinigų gavimas arba jų išieškojimo galimybė.

Minėti reikalavimai nurodo tik pagrindinius principus, kurių būtina laikytis apskaitant pajamas. Tačiau ūkinė veikla yra labai įvairialypė ir kartais gali atsirasti papildomų įvykdytinų sąlygų. Pavyzdžiui, negalima pripažinti pajamų, jeigu:

- a) jos priklauso nuo to, ar pirkėjas gavo už jas pinigus;
- b) kai pagal sutartį su pirkėju gaminiai turi būti sumontuoti, o montavimo darbai dar nebaigti;
- c) kai pagal sutartį pirkėjas tam tikrais atvejais gali grąžinti gaminius ir

nėra įsitikinimo, kad gaminiai nebus grąžinti.

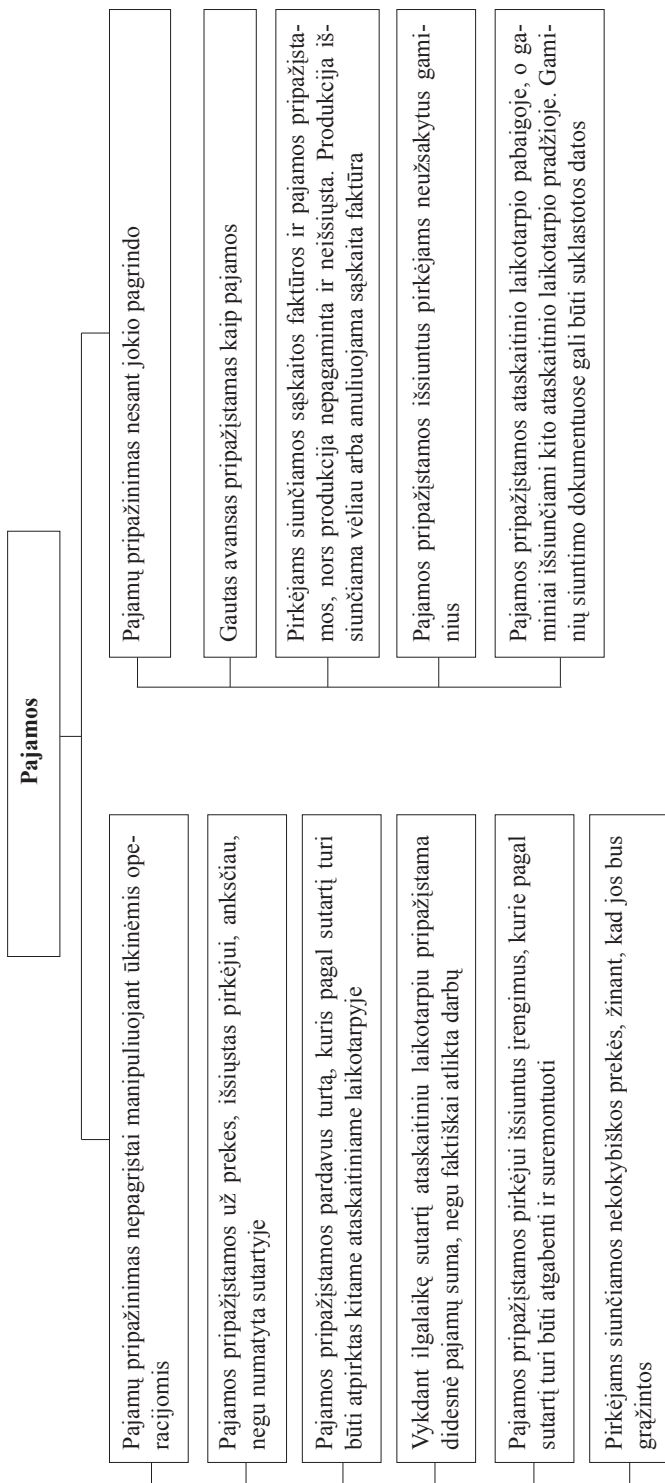
Pajamų dydis gali būti iškraipomas manipuliuojant ūkinėmis operacijomis arba jas pripažįstant be jokio pagrindo. Informacijos apie įmonės pajamas iškraipymo būdai pateikiami 3 paveiksle.

Manipuliavimo ūkinėmis operacijomis tikslas – parodyti, kad ataskaitiniu laikotarpiu parduota produkcijos daugiau negu iš tikrųjų.

Pavyzdžiui, įmonė pagal sutartį su pirkėju išsiunčia jam savo produkciją anksčiau, negu numatyta sutartyje. Tolesnė įvykių raida gali būti keleriopa. Pirkėjas priima gaminius. Tada galima laikyti, kad pardavėjas pagrįstai pripažino pajamas. Jeigu pirkėjas grąžina gaminius, tai jos gali būti parodytos apskaitoje kitu ataskaitiniu laikotarpiu arba gaminių grąžinimas gali būti nuslėptas, o gaminiai išsiųsti vėl atėjus sutartyje nurodytam laikui.

Pasaulyje gerai žinomas ir populiarus yra turto pardavimas su sąlyga, kad po kurio laiko pardavėjas jį atpirks. Esant tokiai situacijai pardavėjas yra tikras, kad ateityje galės disponuoti turto, o pirkėjas įsitikinęs, kad jam nereikalingas turtas bus parduotas. Tačiau atperkant turtą už jį sumokama kur kas brangiau, negu jis buvo parduotas. Pardavus turtą, parduodančioji įmonė savo apskaitoje ir finansinėse ataskaitose parodo didesnes pardavimo pajamas, pelną ir geresnę bendrą finansinę būklę, perkančioji įmonė įgyja galimybę garantuotai uždirbti atgal parduodamą turtą pagal iš anksto sutartą kainą.

Tokia ūkinė operacija negali būti interpretuojama kaip pardavimo operacija. Tai gali būti traktuojama kaip kredito suteikimas. Turtą įsigijusi įmonė parduodama jį atgal brangiau negu sumokėjo gauna paja-



3 pav. Informacijos apie įmonės pajamas išskaičiavimo būdai

mų už riziką ir turta pardavusios įmonės galimybę disponuoti pinigais.

Vykdamat ilgalaikes sutartis pajamos gali būti pripažįstamos priklausomai nuo atliktų darbų arba patirtų sąnaudų. Atliktų darbų kiekis nustatomas ekspertiniu būdu, t. y. remiantis projekte dalyvaujančių specialistų skaičiavimais. Rangovas yra suinteresuotas pradinėje ilgalaikės sutarties vykdymo stadijoje gauti kuo didesnę pinigų sumą. Todėl sutarties pelningumas iš pradžių gali būti kur kas didesnis negu pabaigoje.

Pripažįstant pajamas be pakankamo pagrindo tikimasi, kad toks pagrindas ateityje atsiras ir bus įvykdytos visos būtinos sąlygos. Pavyzdžiui, kaip pajamos gali būti pripažįstamas avansas arba išsiuntus pirkėjui tik sąskaitą faktūrą, o gaminiai siunčiami vėliau. Manipuliacijos esmė yra ta, kad pajamos pripažįstamos vienu ataskaitiniu laikotarpiu, o teisė į šias pajamas atsiranda vėliau, t. y. kitu ataskaitiniu laikotarpiu.

Informacijos apie įmonę iškraipymo būdai yra labai panašūs daugelyje šalių. Pa-

žymėtina, kad palyginus aprašytus iškraipymų būdus su panašiais tyrimais, atliktais JAV 1987–1997 metais, pastebėta nemažai panašumų. Tyrimo autoriai M. Beasley, J. Carcello, D. Hermanson (1999) nurodo, kad tipinėmis apgaulėmis finansinėse ataskaitose yra turto vertės ir pardavimo pajamų nepagrįstas padidėjimas. Daugiau kaip pusė apgaulių vienaip ar kitaip susijusios su nepagrįstų pardavimo pajamų padidėjimu ataskaitinio laikotarpio pabaigoje.

Panašūs ir kitų tyrimų rezultatai. Deloitte teismo ekspertizės centras 2000–2006 metais atliko apgaulių finansinėse ataskaitose tyrimą ir nustatė, kad 41 procentą visų apgaulių sudaro pardavimo pajamos ir 11 procentų pardavimo savikaina (Ten Things About Financial Statement Fraud).

Manipuliacijos būdai apskaitant sąnaudas pateikiami 4 paveiksle.

Dažniausiai stengiamasi parodyti mažesnę sąnaudų sumą, negu buvo iš tikrųjų, tiesiogiai arba netiesiogiai perkeltiant jas į kitus laikotarpius. Tiesiogiai į kitus laikotarpius sąnaudos perkeltamos apskaitant jas vėliau, negu buvo patirtos, arba dirb-

Sąnaudos	
Turėtų būti apskaitytos	Faktiškai apskaitytos
Iš karto, kai tik buvo patirtos	Ataskaitinio laikotarpio sąnaudos apskaitomos kitu laikotarpiu arba atvirkščiai
Iš karto, kai tik buvo patirtos	Apskaitomos kaip nebaigti statybos montavimo darbai
Apskaitoma visa patirtų sąnaudų suma	Apskaitoma tik dalis sąnaudų sumos nepagrįstai sumažinant sunaudotų medžiagų vertę
Ilgalaikio materialiojo turto remonto darbų, kurie nepagerina jo savybių ir nepailgina tarnavimo laiko, vertė apskaitoma kaip sąnaudos	Darbų vertė didinama ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo savikaina
Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas apskaitomas sistemingai	Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas apskritai neapskaitomas arba apskaitomas anksčiau arba vėliau negu reikia
Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas turi būti skaičiuojamas taikant patvirtintą metodą	Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas skaičiuojamas taikant parankiausią metodą

4 pav. Manipuliacijos būdai apskaitant sąnaudas

tinai sumažinant, pavyzdžiui, sunaudotų medžiagų savikainą. Pastaruoju atveju laimima dvigubai, nes mažėjant sąnaudoms didėja pelnas, o balanse parodoma didesnė trumpalaikio turto vertė.

Netiesiogiai į kitus laikotarpius sąnaudos perkeliama, kai ilgalaikio materialiojo turto remonto išlaidos, nepagrįstai pridedamos prie ilgalaikio turto savikainos ir vėliau nurašomos kaip sąnaudos skaičiuojant nusidėvėjimą. Netinkamai skaičiuojant ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimą, dalį nusidėvėjimo sumos taip pat galima perkelti į kitus laikotarpius.

Informacijos apie pelno dydį iškraipymo būdai

Informacija apie pelno dydį dažniausiai iškraipoma manipuliuojant pajamomis ir sąnaudomis. Tačiau yra būdų, kai įmonė savo apskaitoje ir finansinėse ataskaitose parodo iliuzinį pelną, gautą atliekant sandorius su kitomis įmonėmis. Tam tikslui gali būti steigiamos įmonės, formaliai nepriklausančios įmonių grupei. Jų kapitalas gali būti minimalus, o turtas įsigytas išperkama nuoma. Tokiai įmonei turtas parduodamas už dvigubai didesnę kainą, negu

jis yra įkainotas parduodančioje įmonėje, o mokėjimo terminas atidedamas.

Įmonės pardavėjos balanse ilgalaikis turtas pasikeičia į gautinas sumas ir atsiranda pelnas iš turto pardavimo. Aprašytą operaciją iliustruoja 5 paveikslas.

Gali būti, kad įforminus pirkimo – pardavimo operaciją ilgalaikis turtas niekur neiškeliauja. Atskira sutartimi šis ilgalaikis turtas gali būti išnuomotas jį pardavusiai įmonei arba, siekdama dar labiau supainioti šią operaciją, ilgalaikį turtą įsigijusi įmonė gali jį parduoti trečiajai įmonei ir t. t.

Panaši operacija gali būti atliekama ir tarp tos pačios grupės įmonių. Konsoliduojant finansines ataskaitas tokie pirkimai – pardavimai eliminuojami. Tačiau atskirų įmonių finansinėse ataskaitose šios ūkinės operacijos rezultatai lieka nepakeisti.

Galimas ir kiek kitoks šios ilgalaikio turto pardavimo operacijos scenarijus. Pagal jį įsteigta minimalaus kapitalo įmonė perka ilgalaikį turtą iš kitos įmonės už nepagrįstai didelę kainą. Sandoris apmokamas banko kreditu, o kredito užstatu yra įsigytas ilgalaikis turtas. Paskui įmonė pirkėja skelbia bankrotą. Jos turtas atitenka bankui, tačiau gauta realizavus šį turtą

Įmonės pardavėjos balansas prieš ilgalaikio turto pardavimo operaciją	
Nuosavas kapitalas Lt 1 000 000	Ilgalaikis turtas Lt 1 000 000
Po ilgalaikio turto pardavimo operacijos	
Gautinos sumos Lt 2 000 000	Nuosavas kapitalas Lt 1 000 000
	Pelnas Lt 1 000 000
Visas turtas Lt 2 000 000	Nuosavas kapitalas Lt iš viso 2 000 000

5 pav. *Ilgalaikio turto pardavimo manipuliacijų rezultatas*

suma yra mažesnė už gautą pardavus užstatytą turtą.

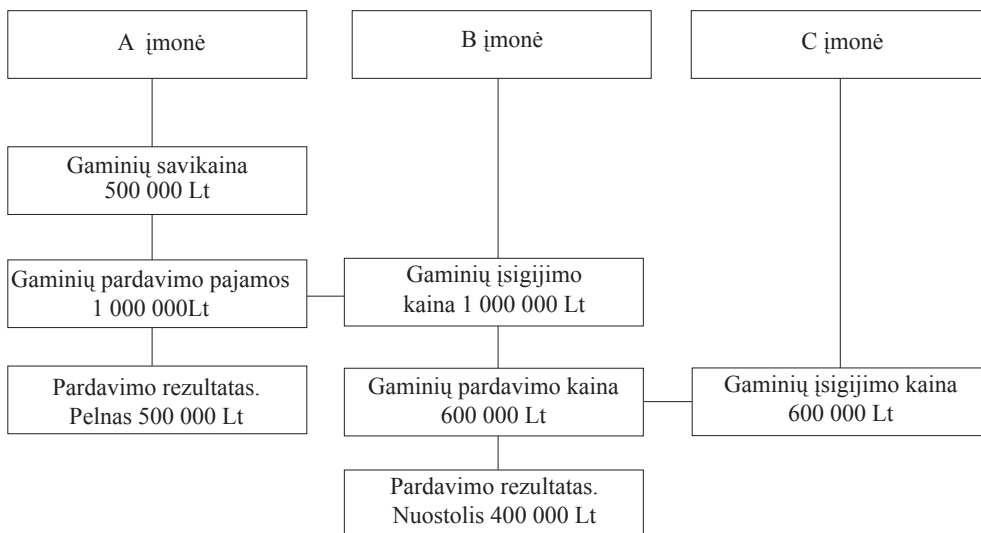
Esant blogai įmonės finansinei būklei gali būti griebiamasi dar sudėtingesnių variantų. Vienas iš variantų – akcijų emisijos išleidimas. Tačiau kad akcijų emisija vyktų sklandžiai, reikia, kad įmonė būtų pelninga. Parduodama ilgalaikį turtą brangiau, negu jo rinkos vertė, įmonė gauna pelną, tačiau vienkartinis padėties pagerėjimas neįtikina investuotojo. Investuotojus domina įmonės finansinė būklė ir ilgesnio laikotarpio veiklos rezultatai. Todėl po manipuliacijų su ilgalaikio turto pardavimu galimos kitos manipuliacijos. Jų esmė ta, kad pelnas, gautas pardavus ilgalaikį turtą, neparodomas iš karto, o nuslepiamas kaip perkainojimo ir kiti rezervai. Vėliau tam tikromis sumomis jis perkeliamas iš rezervų į pelno sąskaitą ir taip sudaromas stabilumo įspūdis. Realizavus akcijų emisiją už gautus pinigus

atperkamas anksčiau parduotas ilgalaikis turtas.

Panašiai pelnas iš vienos įmonės gali būti perkeliamas į kitą įmonę. Šių manipuliacijų schema vaizduojama 6 paveiksle.

Pagal paveiksle pavaizduotą schemą A įmonė parduoda B įmonei gaminių už 1 000 000 litų, nors jų rinkos vertė yra tik 600 000 litų. Taip A įmonė vietoje 100 000 litų pelno, kuri sudaro gaminių savikainos ir rinkos kainos skirtumas, gavo 500 000 litų pelno. B įmonė pardavusi gaminius C įmonei pagal rinkos kainą, t. y. už 600 000 litų, patyrė 400 000 litų nuostolį. Taip dalis B įmonės pelno buvo perkelta į A įmonę.

Panašios manipuliacijos daromos siekiant ne tik paremti finansinius sunkumus patiriančias įmones, bet ir išlyginti įmonių, įeinančių į tą pačią grupę, pelną arba sumažinti mokesčius, jeigu šios įmonės yra skirtingose šalyse, kur yra nevienodi mokesčių tarifai.



6 pav. *Pelno perkėlimo iš B įmonės į A įmonę schema*

Informacijos apie įmonę iškraipymo padariniai

Pateikiant melagingą informaciją apie įmonę, suklaudinami šios informacijos vartotojai. Lenkų mokslininkai M. Kutera, A. Hołda ir S. Surdykowska (2006) tyrė ši reiškinių ir nustatė, kad nuostoliai, atsiradę dėl sprendimų, padarytų remiantis melagingomis finansinėmis ataskaitomis, yra kur kas didesni negu dėl tiesioginio turto pasisavinimo. Lietuvoje veikia rinkos ekonomikos mechanizmas ir šalies ekonomika yra integruota į pasaulio ūkio sistemą ir veikia tokiais pat pagrindais kaip ir kitų šalių ekonomikos, todėl galima daryti prielaidą, kad padėtis yra analogiška. Tai konstatuoja ir institucijos, kurios užsiima apgaulių prevencija ir išaiškinimu. Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos 2008–2010 metų strateginės veiklos plane (www.vrm.lt) nurodyta, kad

plečiantis Lietuvos ūkio subjektų tarptautiniams ryšiams nusikalstamos veikos finansų sistemai vis dažniau tampa tarptautinės. Liberalizuojant verslą, didėja pavojus sulaukti įtartinų kilmės investicijų.

Tai, kad ekonominės informacijos iškraipymai daro didelę žalą įmonėms, kelia realią grėsmę ūkio ir finansų sistemos stabilumui, rodo mūsų ir kitose šalyse atliktų tyrimų rezultatai. Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos (FNTT) prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos atliktų ikiteisminių tyrimų ir išaiškintų pažeidimų duomenys pateikiami 1 lentelėje.

Tik nagrinėjamoje tarnyboje per penkerius metus buvo pradėtas 2861 ikiteisminis tyrimas, iš to skaičiaus baigti ir pasiekė teismą 1532 ikiteisminiai tyrimai. Per minėtą laikotarpį buvo surašyti 1163 administracinių teisės pažeidimų protokolai dėl apskaitos taisyklių pažeidimų ir per 2003–2005 metus 142 protokolai dėl ataskaitų ir dokumentų apie savo (fizinio

1 lentelė. *Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos (FNTT) 2003–2007 metais atlikta ikiteisminių tyrimų pagal nusikalstamas veikas ir išaiškinta administracinės teisės pažeidimų*

Metai	Pradėta ikiteisminių tyrimų	Baigta ikiteisminių tyrimų	Patikrinta įmonių bei fizinių asmenų	Surašyta administracinių teisės pažeidimų protokolų			Išaiškinta nuslėptų mokesčių Lt
				Iš viso	Pagal ATPK 173-1 straipsnį	Pagal ATPK 172-1 straipsnį	
2003	644	273	1714	632	399	83	81 790 890
2004	599	325	1245	375	236	37	39 317 330
2005	549	324	1162	340	235	22	57 589 548
2006	536	305	780	220	183	–	45 299 710
2007	533	305	542	146	110	–	48 946 659
Iš viso	2861	1532	5443	1713	1163	142	272 944 137

Lentelė parengta remiantis Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos 2003–2007 metų ataskaitomis.

Pastaba. ATPK – Administracinių teisės pažeidimų kodekso 173-1 straipsnis – Apskaitos taisyklių pažeidimas, 172-1 straipsnis – Ataskaitų ir dokumentų apie savo (fizinio asmens) arba įmonės pajamas, turtą, pelną ir mokesčių pateikimo tvarkos pažeidimus bei mokesčių vengimas

asmens) arba įmonės pajamas, turtą, pelną ir mokesčių pateikimo tvarkos pažeidimus bei mokesčių vengimo.

Tokią pat išvadą galima padaryti išnagrinėjus Lietuvos teismo ekspertizės centro ekspertų ekonomistų 2005–2007 metais spęstus klausimus. Iš 48 tirtų baudžiamųjų bylų 25 baudžiamosios bylos (8 – apskaitos tvarkymo, 10 – apgaulingo apskaitos tvarkymo ir mokesčių nemokėjimo, 7 – pelno dydžio nustatymo) arba 52 procentai visų atvejų buvo vienaip ar kitaip susiję su finansinių ataskaitų klastojimu ir informacijos apie įmonę iškraipymu.

Įmonių finansinių ataskaitų klastojimai sukelia bankrotus. Todėl reikia sutikti su šiuos reiškinius nagrinėjusių mokslininkų (Kutera, Hołda ir Surdykowska, 2006) nuomone, kad kova su apgaulėmis tapo svarbiausiu pastarųjų metų iššūkiu. Lietuvoje bankrotai taip pat nėra retas reiškinys. Duomenys apie įmonių bankrotus Lietuvoje 2003–2007 metais pateikiami 2 lentelėje.

Kaip matoma iš lentelės, įmonių bankrotų skaičius nagrinėjamu laikotarpiu svyruoja nuo 772 iki 604. Bankrotų mažėjimo tendencija pastebima tik akcinių bendrovių.

Nors rinkos ekonomikos sąlygomis bankrotas laikomas normaliu reiškiniu, bet jo padariniai savininkams ir kreditoriams buvo neigiami. Lietuvos statistikos departamento duomenimis, nuo 1993 metų iki 2007 06 30 bankrutuojančių ir bankrutavusių įmonių turtas bankroto proceso pradžioje sudarė 6421,42 mln. litų, o kreditorių reikalavimai buvo 9216,80 mln. litų. Vadinasi, jau bankroto pradžioje buvo galima patenkinti tik 69,7 proc. kreditorių reikalavimų (Įmonių bankrotas. 2007 06 30, 2007).

Panaši situacija ir kitose šalyse. Pavyzdžiui, korporacijoje „American Bank Note Holographic“, kuri spausdino Lietuvos pirmuosius litus, apgaule buvo padidintos pajamos. Apskaitoje buvo rodomos gautos už produkciją, kuri dar nebuvo pagaminta, pajamos ir šitaip mėginta pademonstruoti gerus kompanijos veiklos rezultatus, pritraukti investuotojų ir padidinti akcijų kainą.

Teikiant iškreiptą informaciją rinkai, privatiems investuotojams buvo parduota akcijų už 115 mln. JAV dolerių, t. y. akcijos parduotos už kur kas didesnę kainą, nei ji buvo iš tikrųjų. Korporacijai paskelbus, kad ji peržiūrės ankstesnius finansinius duomenis, jos akcijų kainą per dvi dienas

2 lentelė. Lietuvos įmonių bankrotai

Metai	Pradėtas bankroto procesas	Pagal įmonių teisinę formą						Baigtas bankroto procesas
		Valstybės ir savivaldybių	UAB	AB	ŽUB	Individualios	Kitos	
2003	621	6	434	28	23	118	12	571
2004	709	5	497	17	19	151	20	594
2005	772	5	506	17	19	204	21	535
2006	759	4	443	12	16	263	21	305
2007	604	1	380	4	6	192	21	105
Iš viso	3465	21	2260	78	83	928	95	2110

Šaltiniai: Įmonių bankrotas. 2007 06 30 (2007). Vilnius: Statistikos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės;

2007 metų Lietuvos Respublikos ūkio ekonominės ir socialinės būklės apžvalga (2008). Vilnius: Lietuvos Respublikos ūkio ministerija.

3 lentelė. Europos Sąjungoje pradėta bylų ir atgauta lėšų per 2003–2007 metus

	2003	2004	2005	2006	2007	Iš viso
Pradėta bylų	308	219	214	195	210	1146
Atgauta lėšų mln. EUR	2,61	198,17	207,40	113,66	203,37	725,21

krito daugiau kaip 80 proc. – nuo 1,6 iki 1,8 dolerio. Dėl to investuotojai patyrė apie 100 mln. JAV dolerių nuostolių (Vinkus M., 2006).

Pateikiant melagingą informaciją apie įmonę ir joje atliekamas ūkines operacijas taip pat grobstomas pačios įmonės ir valstybei priklausantis turtas.

Europos kovos su sukčiavimu tarnybos (*European Audit – Fraud Office – OLAF*), kurios tikslas yra apsaugoti Europos Sąjungos interesus nuo sukčiavimo, korupcijos ir bet kokios kitos neteisėtos veiklos, duomenimis, pradėtų nagrinėti bylų mažėja, bet gražintų lėšų suma nuolat didėja (*Protection of the Communities financial interests – Fight against fraud – Annual report*, 2007). Duomenys apie pradėtas bylas ir gražintas lėšas per 2003–2007 metus pateikiami 3 lentelėje.

Iš lentelės matoma, nors pradėtų bylų skaičius nedidėja ir netgi mažėja, bet išieškotos sumos nuolat didėja. Tai rodo didėjančią problemos mastą.

Lietuvos Respublikos prokuratūra vien dėl pridėtinės vertės mokesčio grobstymo 2007 metais teismui perdavė 49 baudžiamąsias bylas, kuriose 81 fizinis asmuo ir 35 juridiniai asmenys kaltinti pagrobę 4 621 376 litus (Lietuvos Respublikos prokuratūros 2007 metų veiklos ataskaita). Pagrindinės vertės mokestis pagrobiamas naudojant tokius modelius:

1. Klastojant prekių eksporto operacijas.
2. Klastojant prekių ar paslaugų įsi-

gijimo iš kitų Lietuvoje veikiančių įmonių dokumentus.

3. Įforminant prekių pirkimą iš neveikiančių, vadinamųjų priedangos įmonių. Taip padidindamos prekių įsigijimo išlaidos.

Tarptautinė audito kompanija „Price-waterhouse Coopers“ kas antri metai atlieka pasaulinį ekonominių nusikaltimų tyrimą. 2007 metais ketvirtą kartą buvo paskelbta tokia ataskaita. Tyrimo metu apklausti 5400 kompanijų, esančių 40 pasaulio šalių, vadovai. Nustatyta, kad per dvejus metus 43 procentai kompanijų nukentėjo dėl ekonominių nusikaltimų. Rytų ir Vidurio Europos šalyse šis rodiklis yra kiek didesnis – 50 procentų. Vidutiniškai nukentėjusios kompanijos nuostoliai per dvejus metus padidėjo 40 procentų: nuo 1,7 mln. JAV dolerių 2005 metais iki 2,7 mln. JAV dolerių 2007 metais. Sudėtingos struktūros kompanijos, kur patronuojančiose įmonėse ir filialuose apskaita tvarkoma pagal skirtingas sistemas, dažniau nukenčia nuo apgaulių (*Global economic crime survey*, 2007). Pateikta informacija rodo didžiulį nagrinėjamos problemos mastą ir sudėtingumą.

Išvados

Svarbiausias informacijos apie įmonės turtą ir veiklos rezultatus šaltinis yra finansinės ataskaitos. Tačiau dėl objektyvių ir subjektyvių veiksnių įtakos bei vidaus priešasčių finansinių ataskaitų informaci-

ja gali būti netiksliai. Iš objektyvių veiksnių didžiausią įtaką daro infliacija. Dėl infliacijos poveikio įmonės turto vertė, pavaizduota buhalterinėje apskaitoje ir finansinėse ataskaitose, nesutampa su realiaja turto verte. Nominalios ir realios turto vertės atotrūkis didėja priklausomai nuo infliacijos tempo ir laikotarpio nuo turto įsigijimo arba pagaminimo iki jo realios vertės nustatymo. Nemažą įtaką informacijos apie įmonę teisingumui turi rinkos konjunkтура. Šie veiksniai, nors ir iškraipo informaciją apie įmonę, bet nesukelia didesnio pavojaus informacijos vartotojams, nes jie yra žinomi, o jų įtaką galima pastebėti ir apskaičiuoti.

Kur kas didesnę pavojų kelia subjektyvūs veiksniai ir vidaus priežastys, nes dėl jų įtakos informacija sąmoningai iškraipoma ir parodoma tokia, kokios tikisi informacijos vartotojai. Atskleisti tokius iškraipymus yra labai sunku, nes tai daro labai išsilavinę asmenys, kurie turi nemažą pasirinkimo galimybę, sprendimų priėmimo teisę ir didžiulį visuomenės pasitikėjimą.

Informacija apie įmonės turta gali būti iškraipoma padidinus ilgalaikio arba trumpalaikio turto vertę. Ilgalaikio turto vertė iškraipoma neteisingai skaičiuojant arba kurį laiką apskritai neskaičiuojant nusidėvėjimo, nepagrįstai padidinant turto vertę dėl remonto ir rekonstrukcijos, laiku netikslinant pasikeitusios turto vertės. Trumpalaikio turto vertė iškraipoma neteisingai įkainojant gaminius, nebaigtą gaminti produkciją arba nenurašant sugedusio ar nenaudojamo trumpalaikio turto. Duomenų apie įsipareigojimus, iškraipymas duoda panašų efektą kaip ir turto vertės iškraipymas. Padidinus turto vertę arba sumažinus įsipareigojimus įmonės būklė atrodo geresnė negu iš tikrųjų. Skirtumas tik tas,

kad tikruosius duomenis apie įsipareigojimus galima kiek lengviau nuslėpti negu apie turta. Įsipareigojimus galima nuslėpti neteisingai nurodant gražinimo terminą, apskaitoje ir finansinėse ataskaitose nepavaizduojant gautų sąskaitų faktūrų suteiktų garantijų.

Informacija apie pelno dydį iškraipoma manipuliuojant pajamomis ir sąnaudomis. Pajamos kraipomos manipuliuojant ūkinėmis operacijomis arba pripažįstant be jokio pagrindo. Sąnaudos iškraipomos tiesiogiai arba netiesiogiai perkeltant jas į kitus laikotarpius. Gali būti, kad įmonė, manipuliuodama turto, pardavimo sandoriais, parodo iliuzinį pelną.

Kai kurie informacijos apie įmonę iškraipymai suklaidina tik informacijos vartotojus, o pačiai įmonei turtinės žalos nepadaro. Fiktyvūs įrašai apskaitos sąskaitose ir finansinėse ataskaitose dėl produkcijos pardavimo metų pabaigoje pagerins įmonės rodiklius ir gali turėti įtakos ateiityje įmonės finansinei būklei. Tačiau jeigu po kurio laiko ši produkcija bus parduota ir gauta pinigų, tai melagingos informacijos apie pardavimų apimtį poveikis išnyks. Jeigu įmonė finansinėse ataskaitose parodo neparduotos produkcijos pajamas, tai dėl to nepagrįstai padidėja pelnas, nes įmonė nepatiria jokių sąnaudų. Tada reikia dalį nesamo pelno sumokėti kaip pelno mokesčių, o likusią sumą išmokėti akcininkams kaip dividendus. Tai gali atsiliiepti įmonės mokumui, nes nesant pajamų atsiranda išlaidų.

Įvairios manipuliacijos, kurių tikslas yra parodyti, kad įmonės turtinė arba finansinė būklė yra geresnė negu iš tikrųjų, nemažai kainuoja, nes atsiranda papildomų ir nenaudingų manipuliacinių ir kitų išlaidų, susijusių su bandymu legalizuoti nesamas

pajamas, t. y. mokesčiai, dividendai, premijos ir pan. Visa tai dar labiau pablogina įmonės padėtį.

Tokios manipuliacijos sukelia bankrotus ir didžiulius akcininkų, partnerių

ir kreditorių nuostolius. Lietuvoje įmonių bankrotų pradžioje buvo galima patenkinti tik 69,7 proc. kreditorių reikalavimų.

LITERATŪRA

2007 metų Lietuvos Respublikos ūkio ekonominės ir socialinės būklės apžvalga (2008). Vilnius: Lietuvos Respublikos ūkio m-ja. 176 p.

BESLEY, M.; CARCELLO, J.; HERMANSON, D. (1999). *Fraudulent Financial Reporting: 1987–1997. An Analysis of U. S. Public Companies*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. 33 p.

DISKIENĖ, D.; MARČINSKAS, A. (2007). *Lietuvos vadybinis potencialas. Būklė ir perspektyvos*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 298 p. ISBN 978-9955-33-149-0.

DOMEIKA, P. (2008). *Apskaitos informacinė sistema*. Kaunas: Lietuvos žemės ūkio universitetas, 240 p. ISBN 978-9955-921-00-4.

Financial Statement Fraud Integrity of Financial Information Continue to be Front-Burner Issues. 2008 July 17. [žiūrėta 2008 07 17]. Prieiga per internetą: <http://www.aicpa.org/pubs/cpaltr/feb 2003/financial.htm>.

Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie VRM 2008–2000 metų strateginės veiklos planas. Patvirtintas vidaus reikalų ministro įsakymu Nr. IV-80. [žiūrėta 2008 06 30]. Prieiga per internetą: www.vrm.lt.

Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie VRM informacija: Dėl Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos veiklos rezultatų (atskirai 2003, 2004, 2005, 2006 ir 2007 metai). [žiūrėta 2008 06 30] Prieiga per internetą: www.vrm.lt.

Global economic crime survey 2007. [žiūrėta 2008 07 08]. Prieiga per internetą: <http://www.pwc>.

GYLYS, P. (2008). *Ekonomika, antiekonomika ir globalizacija*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 441 p. ISBN 978-9955-33-170-4.

Įmonių bankrotas. 2007 06 30 (2007). Vilnius: Statistikos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, 36 p. ISSN 1648-5025.

KUTERA, M.; HOIDA, A.; SURDYKOWSKA, S. (2006). *Oszustwa księgowe*. Warszawa: Difin, 277 p. ISBN 83-7251632-4.

LAKIS, V. (2007). *Audito sistema: raida ir problemos*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 386 p. ISBN 978-9955-33-054-7.

Lietuvos Respublikos prokuratūros veiklos 2007 metais ataskaita. [žiūrėta 2008 12 04]. Prieiga per internetą: [http://www.prokuraturos.lt/Veikla/Planavimo dokumentai ataskaitos/tabid17\),Default.aspx](http://www.prokuraturos.lt/Veikla/Planavimo dokumentai ataskaitos/tabid17),Default.aspx).

Protection of the Communities financial interests – Fight against fraud – Annual report 2007. [žiūrėta 2008 12 03]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/anti-fraud/reports/commission/2007/eu.pdt>.

SILVER, P.; FLEMING, A.; RILEY, R. (2008). Preventing and Detecting Collusive Management Fraud. *The CPA Journal* – Oktober 2008, p. 46–48.

Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai (2007). Londonas: Tarptautinis apskaitos standartų komiteto fondas, 2513 p. ISBN 978-9955-9614-1-3.

Ten Things About Financial Statement Fraud. [žiūrėta 2008 12 04]. Prieiga per internetą: <http://www.deloitte.com/dtt/article/0,1002,sid=2007&cid=16627,00html>.

VINKUS, M. (2006). *Tikroji litų spausdinimo istorija*. Vilnius: Lietuvos bankas. 212 p. ISBN 9986-651-44-1.

WAŚOWSKI, W. (2005). *Kreatywna rachunkowość*. Warszawa, Difin. 111 p. ISBN 83-7251-561-1.

WAYS AND CONSEQUENCES OF INFORMATION FRAUD ABOUT AN ENTERPRISE

Vaclovas Lakis

S u m m a r y

In today's global world, every legal entity is entitled to get a reliable information about other companies if their relationship is based on finance, production, cooperation, trade, etc. Usually, everybody believes that the situation in the company they are interested in will be under constant improvement and will never get worse. However, in the real world, a company's financial status and its performance results for different reasons can fluctuate. In turn, such negative consequences can influence a company's performance and make a negative impact on managers, because investors, creditors and partners hardly tolerate them. Companies experiencing a constant pressure try in permissible ways to depict the company's activity as being stable and reliable. This is done using permissible standards but an inappropriate combination of means which distort the company's performance and financial state. Moreover, sometimes information is misrepresented and distorted to such extent that a correct information about the company's assets and activity is impossible.

Conscious distortions are most dangerous for legal entities when documents are a fraud, the enterprise's performance and activities undergo distortion too, and registered data presented in financial statements and accountancy do not depict the real situation.

The value of a company's assets and liabilities provides good possibilities to cover all the debts owed to creditors and to continue the company's performance. The value of fixed assets can be distorted, if the depreciation was not estimated at all or the calculation was done wrongly.

In accountancy, if the depreciation value is presented as being smaller, it means that the cost price decreases and the profit increases. Sometimes, because of the maintenance and reconstruction of the fixed assets, their quality did not improve, or the usage did not prolong; it means that the expenses increase the cost price of the current period. In order to improve the

company's image, the value of fixed assets is increased by the amount of incurred expenses. It means that in a certain period of time the profit increases and in other periods decreases without a real ground because of the increased depreciation of assets. There are cases when fixed assets must be adjusted. If this is not done, the information about the company's performance is incorrect.

Company's liabilities can be concealed if the classification does not correspond to a true picture, if the invoices and guarantees are not provided, if the real debt value is not given and can increase because of interest or fine. The amount of revenue and expenditure makes an impact on the company's profit, so the company tries to show an increase of revenues and a decrease of expenditure. Consequently, if the company wants to show a decrease of profit, the situation is inverse. The amount of revenues can be distorted by manipulating with the company's transactions.

The amount of expenditure is decreased intentionally either directly or indirectly changing the terms of time. Moreover, profit can be distorted too, if transactions with other companies do not depict the real picture; as a result, the price of fixed and current assets is much bigger than the market price. The assets acquired by the third party are sold at the market price, i.e. experiencing great losses. If the financial statements depicting the value of assets which are bought and sold are consolidated, the following step is elimination of transactions from the consolidated financial statements of different enterprises.

Using the distorted information about a company, other legal and physical entities make erroneous decisions. Losses due to such decisions made on the basis of distorted financial statements are very big. Very often such distortions lead to bankruptcies. In the period from 1993 to 2007, the value of the companies that underwent or were on the verge of bankruptcy was 6421,42 million Lt and the debt to creditors 9216,80 million Lt.