

MELAGINGOS INFORMACIJOS APIE ĮMONĘ KELIAMA GRĖSMĖ IR JOS PREVENCIJA

Vaclovas Lakis

Vilniaus universitetas

Anotacija

Straipsnyje nagrinėjamas melagingos informacijos apie įmonę pobūdis, pateikimo motyvai, jos poveikis šios informacijos vartotojams, taikomos ir galimos prevencinės priemonės. Analizuojamos ekonominės, informacijos apie įmonę iškraipymo priežastys, būdai ir atlikėjai. Daug dėmesio skiriama sąmoningo melagingos informacijos apie įmonę generavimo būdų ir tokios informacijos naudojimo pasekmėms tirti.

Remiantis duomenimis apie Lietuvoje turimų baudžiamųjų bylų pobūdį, Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos darbo ataskaitomis ir bankrotų statistika mėginama įvertinti nagrinėjamas problemos paplitimo mastą ir pasekmes.

Analizuojamos ir taikomos ir galimos prevencijos priemonės, kurios galėtų iki minimumo sumažinti melagingos informacijos apie įmonę pateikimo galimybę. Nagrinėjamos auditinio darbo spragos, kurias pašalinus pagerėtų informacijos, pateikiamos finansinėse ataskaitose, kokybė.

Pagrindiniai žodžiai: melaginga informacija, apgaulė, bankrotas, finansiniai sunkumai.

Įvadas

Tyrimo problema ir aktualumas. Sudėtingėjant ūkio subjektų vidaus ir išorės ryšiams ir didėjant tarpusavio priklausomybei tarp atskirų padalinių ūkio subjekto viduje ir tarp pačių ūkio subjektų globalioje rinkoje, ekonominės informacijos, kurios pagrindu priimami atitinkami sprendimai, reikšmė vis didėja, o sprendimų kokybė vis labiau priklauso nuo šios informacijos teisingumo ir išsamumo. Kiekvienas ūkio subjektas naudoja vidaus ir išorės informaciją. Remiantis vidaus informacija, priimami operatyviniai sprendimai dėl gamybos, darbo organizavimo, įmonės politikos, ūkinių operacijų ir įvykių dokumentavimo ir pan. Remiantis informacija, gauta iš išorės, priimami strateginiai sprendimai dėl investicijų, veiklos pobūdžio, produkcijos ir paslaugų pardavimo, kainų politikos, santykių su partneriais, konkurentais ir t. t. Dalis įmonės vidaus informacijos transformuojama į išorinę informaciją, kuri pateikiama finansinėse ataskaitose.

Nuo ekonominės informacijos apie įmonę kokybės ir patikimumo priklauso atskirų subjektų, ūkio šakų ir net ekonominių regionų raida. Siekiant patvirtinti informaciją apie įmonės palyginamumą ir patikimumą, atskirose šalyse ir tarptautiniu mastu yra patvirtinti jos parengimo ir pateikimo standartai bei kiti norminiai aktai. Informacijos patikimumo kontrolę vykdo įvairios kontrolės ir priežiūros institucijos, tarp jų nepriklausomas auditas, vertybinių popierių komisija, mokesčių inspekcija, bankai ir pan. Tačiau nežiūrint nustatytos informacijos pateikimo tvarkos ir priežiūros bei kontrolės atsakomybės, pateikiami informacijos iškraipymo atvejai visose šalyse yra dažnas reiškinys. Klaidos ir apgaulės daromos visose pasaulio šalyse, jos paplitusios visose veiklos srityse, visuose valdymo lygiuose (Mackevičius, Bartaška, 2003).

Nuolatiniai skandalai įvairiose pasaulio šalyse dėl finansinių ataskaitų klastojimo ir melagingos informacijos pateikimo ir dėl to labai skausmingų bankrotų nuolatos kelia sumaištį. Investuotojai praranda pasitikėjimą ir norint jį atstatyti reikia išsiaiškinti priežastis, dėl kurių tai galėjo atsitikti.

Šias problemas nagrinėjo ir tebenagrinėja daugybė institucijų ir mokslininkų, tačiau aiškaus atsakymo į daugelį klausimų apie tai, kaip tai galėjo įvykti, iki šiol nėra.

Tyrimo tikslas – išnagrinėti priežastis, dėl kurių pateikiama melaginga informacija apie įmonę, šio reiškinio keliamą grėsmę ir prevencijos galimybes.

Uždaviniai :

1. išnagrinėti melagingos informacijos apie įmonę pateikimo priežastis ir jos iškraipymo būdus;
2. išnagrinėti melagingos informacijos apie įmonę keliamą grėsmę ir atsakomybę už jos skleidimą;
3. ištirti taikomas ir galimas priemones, kurios leistų apriboti galimybę skleisti ir naudotis melaginga informacija apie įmonę.

Tyrimo objektas – Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos (FNNT) prie Lietuvos Respublikos Vidaus reikalų ministerijos 2003–2007 metų darbo ataskaitos, teismo ekonominės ekspertizės, atliktos

Lietuvoje 2005–2007 metais, Lietuvos Respublikos Ūkio ministerijos ir Statistikos departamento informacija apie įmonių bankrotus per 2003–2007 metus. Taip pat buvo pasinaudota apklausos, atliktos tarp JAV audito kompanijų atstovų, rezultatais.

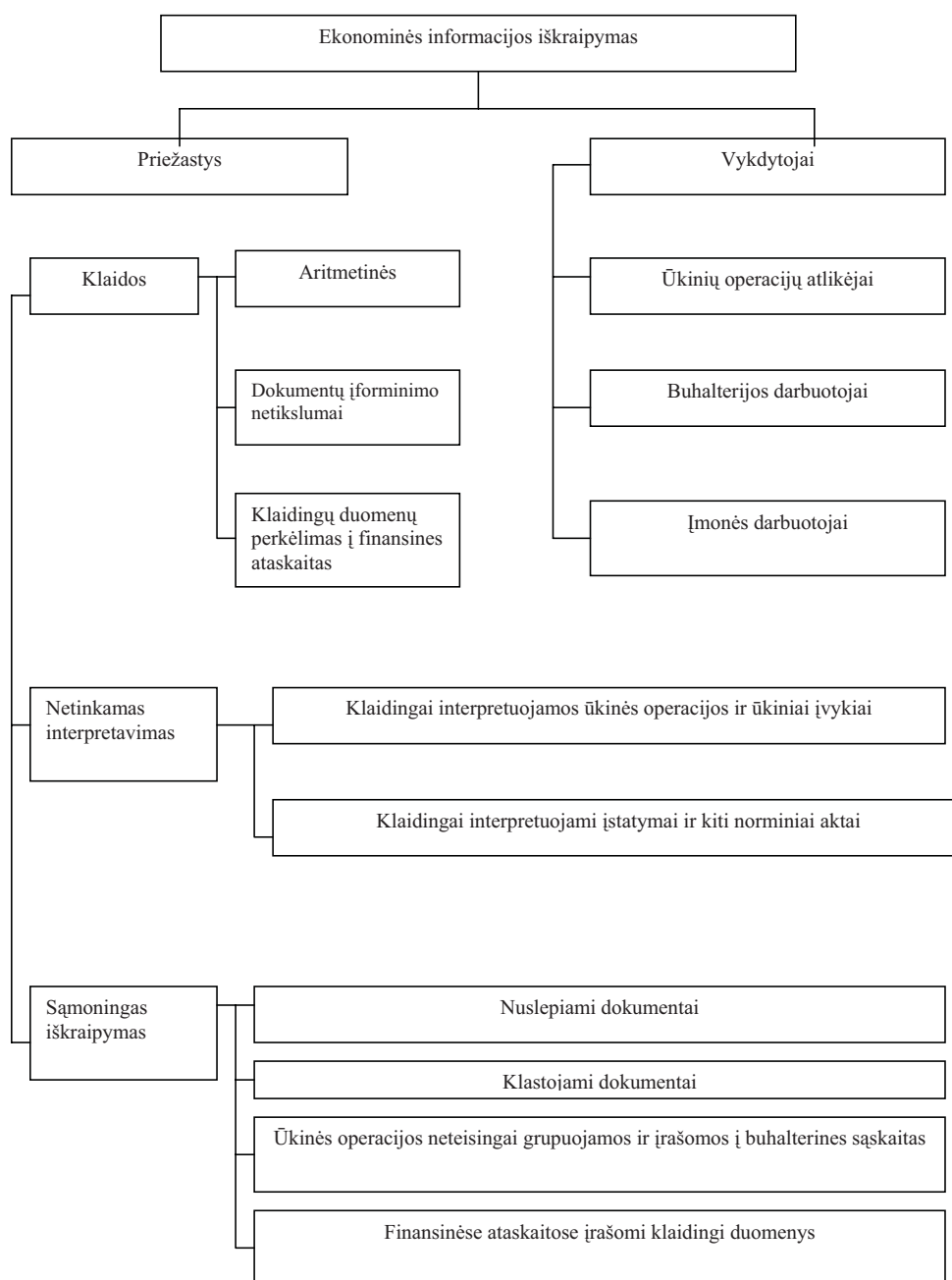
Tyrimo metodai – duomenų apie ekonominių nusikaltimų pobūdį, įvykdymo būdus, įstatymų, direktyvų, standartų loginė analizė ir kritinis vertinimas.

Melagingos informacijos pobūdis ir pateikimo motyvai

Melagingos informacijos apie įmonę ir jos veiklos rezultatus pateikimo tikslas yra pakeisti ūkinės realybės vaizdą taip, kaip to pageidauja šių veiksmų atlikėjas. JO esmė yra parodyti tokią ūkio subjekto būklę, kad finansinių ataskaitų vartotojas sudarytų ki-

tokį įmonės būklės ir veiklos rezultatų vaizdą, negu yra iš tikrųjų. Sprendimai, padaryti remiantis melaginga informacija, būna klaidingi ir atneša nuostolių.

Ekonominę informaciją gali iškraipyti įvairūs asmenys, dėl skirtingų motyvų, įvairiose ūkinių įvykių arba ūkinių operacijų atlikimo stadijose, taip pat registruodami šiuos įvykius ir operacijas apskaitoje ir pavaizduodami finansinėje atskaitomybėje. Dėl šių aplinkybių ir kiekvienos įmonės veiklos specifikos ekonominės informacijos iškraipymo atvejus labai sunku identifikuoti ir suklasifikuoti. Iškraipymo vertinimas ir pasekmės labai priklauso nuo priežasčių, dėl kurių tai įvyko ir dėl vykdytojų. Ekonominės informacijos iškraipymo priežastys ir vykdytojai apibendrintai pavaizduoti 1 paveiksle:



1 pav. Ekonominės informacijos iškraipymo priežastys ir vykdytojai

Ekonominė informacija gali būti iškraipyta dėl kelių priežasčių: klaidų, ūkinės operacijas ar įvykius fiksavusių asmenų nepakankamos kvalifikacijos, sąmoningo informacijos iškraipymo. Minėti iškraipymai pasireiškia įvairiomis formomis. Klaidų gali pasitaikyti dėl neteisingai atliktų aritmetinių veiksmų, dokumentų įforminimo netikslumų, klaidingai įrašant dokumentų duomenis į buhalterinės apskaitos sąskaitas. Finansinėse ataskaitose gali pasitaikyti iškraipymų dėl dokumentuose pateiktų netikslių duomenų, dėl neteisingų įrašų buhalterinėse sąskaitose arba neteisingų duomenų įrašymo į finansines ataskaitas.

Tam tikru mastu ekonominė informacija gali būti iškraipyta dėl nepakankamos vykdytojų kvalifikacijos, kai klaidingai interpretuojamos ūkinės operacijos ar ūkiniai įvykiai arba kai klaidingai interpretuojami įstatymai ir kiti norminiai aktai.

Nei Lietuvoje, nei kitose šalyse nėra duomenų apie tai, kaip klaidos arba neteisingas ūkinių operacijų ar ūkinių įvykių interpretavimas, klaidingas įstatymų ir kitų norminių aktų aiškinimas gali paveikti įmonės vadovų arba ekonominės informacijos išorės vartotojų sprendimus. Tai galima paaiškinti tuo, kad išaiškintos klaidos buvo pašalintos greičiau nei atsirado pasekmės, o neišaiškintų klaidų įtaka liko nežinoma. Šiek tiek daugiau yra informacijos apie sąmoningo ekonominės informacijos iškraipymo pasekmes.

Iš patirties žinome, kad minėtus iškraipymus galima valdyti gerinant darbo organizavimą, keliant darbuotojų kvalifikaciją, diegiant kompiuterines

kontrolės programas, tobulinant vidaus kontrolės sistemą.

Ūkio stabilumui grėsmingiausi yra sąmoningi iškraipymai, kai klastojami dokumentai, melagingai klasifikuojamos ūkinės operacijos ir dėl to duomenys apie jas neteisingai įrašomi į buhalterinės apskaitos sąskaitas, kai finansinėse ataskaitose, pasinaudojant leistinomis ir neleistinomis priemonėmis, pateikiama iškraipyta informacija. Dėl tokių veiksmų patiriama daug žalos. Jie yra labai sunkiai nustatomi, nes tai daro asmenys, turintys atitinkamus įgaliojimus ir pakankamą kvalifikaciją, kad galėtų nuslėpti tokius veiksmus.

Kai kada iškraipymai daromi dėl pačių investuotojų spaudimo. Investuotojai nori investuoti tik į sėkmingas įmones ir tikisi dividendų ir akcijų kainos padidėjimo. Tačiau dėl didžiulės konkurencijos rinkoje akcijų kaina ir dividendai gali svyruoti. O akcininkai nenori sutikti su žinia, kad akcijų vertė gali sumažėti. Informacija apie įmonės nesėkmę arba kuklesnius rezultatus negu tikėtasi gali turėti katastrofiškas pasekmes įmonei. Gali kristi akcijų kaina, kredito institucijos gali neteikti kredito.

Lietuvoje, kaip ir kitose šalyse, taip pat nereti atvejai, kai iškraipoma informacija apie atskiras ūkinės operacijas arba įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus. Ištyrus 48 baudžiamąsias bylas, kurios Lietuvoje 2005–2007 metais buvo atliktos teismo ekonominės ekspertizės, nustatyta, kad apgaulingo apskaitos tvarkymo ir finansinių ataskaitų klastojimo atvejai taip pat užima nemažai vietos. Tyrimo rezultatai pateikti 1 lentelėje.

1 lentelė

Lietuvos teismo ekspertizės centro ekspertų ekonomistų 2005–2007 m. spęsti klausimai baudžiamosiose bylose

Nr.	Klausimai, kuriuos sprendė teismo ekspertai ekonomistai	Balų skaičius
1.	Dėl tyčinio bankroto	1
2.	Dėl apskaitos tvarkymo	8
3.	Dėl apgaulingo apskaitos ir mokesčių nemokėjimo	10
4.	Dėl pelno dydžio nustatymo	7
5.	Dėl įmonės mokumo	4
6.	Dėl ūkinių operacijų pagrįstumo	4
7.	Dėl pinigų arba medžiagų trūkumo	6
8.	Dėl pinigų išmokėjimo pagrįstumo	7
9.	Dėl paskolų grąžinimo	1
	Iš viso	48

Iš lentelėje pateiktų duomenų matyti, kad iš 48 baudžiamųjų bylų 25 baudžiamosios bylos (8 – dėl apskaitos tvarkymo, 10 – dėl apgaulingo apskaitos tvarkymo ir mokesčių nemokėjimo, 7 – dėl pelno dydžio nustatymo) (52 proc.) visų atvejų buvo vienaip ar kitaip susiję su finansinių ataskaitų klastojimu.

Atsakomybė už melagingos informacijos skleidimą

Visose šalyse numatyta atsakomybė už apgaulės ir melagingos informacijos pateikimą. Lietu-

vos respublikos baudžiamojo kodekso 205 straipsnyje (Lietuvos respublikos baudžiamasis kodeksas. Aktuali redakcija. www.lrs.lt) numatyta, kad tas, kas juridinio asmens vardu oficialioje ataskaitoje ar paraiškoje pateikė apgaulingus duomenis apie juridinio asmens veiklą ar turtą ir šiuo pareiškimu suklaidino valstybės instituciją, tarptautinę viešąją organizaciją, kreditorių, juridinio asmens dalyvį ar kitą asmenį, kuris dėl to patyrė didelės turtinės žalos, gali būti baudžiamas įvairiomis bausmėmis nuo teisės dirbti tam tikrą darbą

arba užsiimti tam tikra veikla iki laisvės atėmimo iki dvejų metų.

Baudžiamojo kodekso 220 straipsnyje numatyta atsakomybė už įrašymą į patvirtintą ataskaitą ar kitą dokumentą žinomai neteisingų duomenų apie asmens pajamas, turtą ar jų naudojimą ir pateikimą valstybės įgaliotai institucijai. Baudžiama įvairiomis bausmėmis, tarp jų laisvės atėmimu iki trejų metų.

Asmenys, kurie apgaulingai tvarkė teisės aktuose reikalaujamą buhalterinę apskaitą arba paslėpė sunaikino ar sugadino apskaitos dokumentus, jeigu dėl to negalima visiškai arba iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros, pagal baudžiamojo kodekso 222 straipsnio I dalį baudžiami bausme arba areštu, arba laisvės atėmimu iki ketverių metų. Už aplaidų apskaitos tvarkymą, buhalterinių apskaitos dokumentų neišsaugojimą 223 straipsnio I dalyje nurodytos įvairios bausmės, tarp jų laisvės atėmimas iki dvejų metų.

Lietuvos Aukščiausiojo Teismo senato 2005 m. gruodžio 29 d. nutarime Nr. 55 „Dėl teismų praktikos nusikalstamų veikų finansų sistemai baudžiamosiose bylose“ (Teismų praktika. 2005, Nr. 24) išaiškinta, kad Baudžiamojo kodekso 222 straipsnio I dalyje baudžiamoji atsakomybė už šių veikų padarymą:

- apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą;
- buhalterinės apskaitos dokumentų paslėpimą;
- buhalterinės apskaitos dokumentų sunaikinimą;
- buhalterinės apskaitos dokumentų sugadinimą.

Apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas – tai buhalterinės apskaitos tvarkymas sąmoningai pažeidžiant teisės aktų, reglamentuojančių buhalterinės apskaitos tvarkymą, reikalavimus. Pavyzdžiui, dvigubas buhalterinės apskaitos vedimas, iš dalies ar visų ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių nefiksavimas apskaitos dokumentuose ir pan. Apskaitos dokumentų paslėpimas – tai veiksmai, kai dokumentas slepiamas turint tikslą, kad juo nebūtų pasinaudota tiriant asmens veiklą, jo turtą, nuosavą kapitalą ar įsipareigojimų dydį ar struktūrą. Apskaitos dokumento sunaikinimas – toks fizinis, cheminis, elektromagnetinis dokumento poveikis, kai neįmanoma atkurti jo turinio. Apskaitos dokumento sugadinimas – veiksmai, kuriais sunaikinama dalis buhalterinės apskaitos dokumento. Pavyzdžiui, užpilama cheminiu reaktyvu, išplėsiama ir pan.

Baudžiamojo kodekso 223 straipsnio I dalyje baudžiamoji atsakomybė nustatyta už šių veikų padarymą:

- buhalterinės apskaitos netvarkymą;

- aplaidų buhalterinės apskaitos tvarkymą;
- buhalterinės apskaitos dokumentų nesaugojimą.

Buhalterinės apskaitos netvarkymas – tai norminių aktų, reglamentuojančių buhalterinės apskaitos tvarkymą, visiškai nevykdymas. Pavyzdžiui, operacijų ir ūkinių įvykių neregistravimas ir pan.

Aplaidus buhalterinės apskaitos tvarkymą – įstatymų ir norminių aktų reglamentuojančių buhalterinės apskaitos tvarkymą, netinkamas vykdymas. Pavyzdžiui, nesurašomi, nesurenkami visi buhalterinės apskaitos dokumentai, nesudaromi ir netvarkomi buhalterinės apskaitos registrai, dokumentai ir registrai surašomi nesilaikant Buhalterinės apskaitos įstatymo ar kitų norminių aktų reikalavimų ir pan.

Buhalterinės apskaitos dokumentų nesaugojimas – tai norminių aktų nustatytas šių dokumentų saugojimo tvarkos nesilaikymas.

Už ūkinių operacijų piniginių lėšų, materialinių vertybių apskaitos taisyklių pažeidimą, aplaidų arba apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą ir dėl to nesumokėtus mokesčius numatyta administracinė atsakomybė pagal Administracinių teisės pažeidimų kodekso 173 straipsnį. Baudžiamąją atsakomybę nuo administracinės atsakomybės skiria tai, kad baudžiamajai atsakomybei kelti būtini padariniai, t. y. negalėjimas visiškai ar iš dalies nurodyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo dydžio ar struktūros. Administracinei atsakomybei kelti pakanka apskaitos taisyklių pažeidimo fakto.

Nuobaudų griežtumas priklauso nuo nusikalstamų veikų arba nusizengimų tyčios. Tačiau praktiškai atskirti tyčinius veiksmus nuo aplaidumo nėra lengva, todėl asmenys, apgaulingai tvarkę apskaitą, neretai gali tikėtis švelnesnių nuobaudų nei už aplaidumą.

Kita kliūtis tiriant ir nagrinėjant bylas dėl apgaulingo ir aplaidaus buhalterinės apskaitos tvarkymo pasekmių yra labai ilgas, sudėtingas ir brangus tyrimo procesas. Lietuvoje yra buvę atvejų, kai bylos tyrimas ir teisminis nagrinėjimas užtruko ilgiau negu įstatymu numatytas senaties terminas. Pavyzdžiui, tiriant baudžiamąją bylą dėl buvusio „Tauro“ banko veiklos ir bankroto, pagal kai kuriuos epizodus bylos nagrinėjimas buvo nutrauktas suėjus senaties terminui.

Kitose Europos Sąjungos šalyse už apgaulės arba neteisingos informacijos apie įmonę pateikimą skiriamos panašios nuobaudos. Lenkijoje, kurioje ekonominė situacija nedaug skiriasi nuo Lietuvos, baudžiamojo kodekso (Kodeks Karny, 1997) 297 straipsnio §1, už suklastoto dokumento pateikimą numatyta laisvės atėmimo bausmė nuo 3 mėnesių iki 5 metų. To paties kodekso 311 straipsnyje už melagingos informacijos pateikimą dokumentuose, susijusiuose su vertybinių popierių apyvarta, arba apie turtinę būklę, jeigu tai turėjo svarbią reikšmę perkant arba

parduodant vertybinius popierius, numatyta laisvės atėmimo iki 3 metų bausmė. Jungtinėse Amerikos Valstijose po Ernon skandalo Sarbanes – Oxley įstatyme labai sugriežtintos bausmės. Už melagingą pranešimą (apie įmonę) numatyta 5 mln. JAV dolerių bauda ir / arba laisvės atėmimo bausmė iki 20 metų. Kompanijų vadovas ir vyriausiasis buhalteris atsako už vidaus kontrolės sistemą. Jie privalo pasirašyti atskirą pareiškimą dėl atsakomybės už vidaus kontrolės sistemą ir procedūras.

Nepriklausomi auditoriai privalo patvirtinti vadovo ir vyriausiojo buhalterio pareiškimą dėl vidaus kontrolės. Jeigu vidaus kontrolės būklė neatitinka nustatytų reikalavimų, tai vadovas ir vyriausiasis buhalteris privalo gražinti visą papildomą užmokestį ir premijas, gautas per 12 mėnesių po finansinių ataskaitų pateikimo.

Auditoriai ir audito kompanijos taip pat gali būti baudžiami už netinkamą pareigų atlikimą. Gali būti laikinai sustabdyta auditorių ir audito kompanijų veikla arba visam laikui atimta licencija. Taip pat numatytos piniginės baudos: 750 000 JAV dolerių fiziniams asmenims ir 15 000 000 JAV dolerių audito kompanijoms.

Remiantis pateikta informacija galima daryti išvadą, kad atsakomybės už apgaulės ir melagingos informacijos skleidimą sugriežtinimas duoda tam tikrą rezultatą kovojant su šiuo reiškiniu, bet visiškai nesustabdo šių negerovių. Tai patvirtina nauji skandalai įvairiose šalyse.

Neigiamas melagingos informacijos panaudojimo poveikis ūkio subjektams ir privatiems asmenims

Dėl melagingos informacijos pateikimo gali būti patiriami tiesioginiai ir netiesioginiai nuostoliai.

Tiesioginiai – turto praradimas dėl jo pasisavinimo, dokumentuose melagingai parodant panaudojimą arba buvimą. Netiesioginiai nuostoliai atsiranda dėl klaidingų sprendimų, padarytų remiantis melaginga informacija. Lenkų mokslininkai M. Kuterą, A. Hołdą, ir S. Surdykowska tyrinėjo šį reiškinį ir nustatė, kad tiesioginio turto pasisavinimo atvejais yra labiau paplitę negu apgaulės klastojant finansines ataskaitas, tačiau nuostoliai, atsiradę dėl sprendimų, padarytų remiantis melagingomis finansinėmis ataskaitomis, yra kur kas didesni negu dėl tiesioginio turto pasisavinimo (Kuterą, Hołda, Surdykowska, 2006). Tai rodo problemos mastą ir jos nagrinėjimo svarbą. Lietuvoje tokia statistika nevedama, tačiau atsižvelgiant į tai, kad Lietuvoje veikia rinkos ekonomikos mechanizmas ir šalies ekonomika yra integruota į pasaulio ūkio sistemą ir veikia tokiais pat pagrindais kaip ir kitų šalių ekonomikos, 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 nurodyta, kad plečiantis Lietuvos ūkio subjektų tarptautiniams ryšiams nusikalstamos veikos finansų sistemai vis dažniau tampa tarptautinės. Liberalizuojant verslą, padidėja pavojus sulaukti įtartinų kilmės investicijų.

Apie tai, kad ekonominės informacijos iškraipimai padaro didelę žalą įmonėms, kelia realią grėsmę ūkio ir finansų sistemos stabilumui, liudija mūsų ir kitose šalyse atliktų tyrimų rezultatai. 2 lentelėje pateikti duomenys apie Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos (FNTT) prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos apie ikiteisminius tyrimus ir išaiškintus pažeidimus.

2 lentelė

Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos (FNTT) 2003–2007 m. atlikti ikiteisminiai tyrimai pagal nusikalstamas veikas ir išaiškinti administracinės teisės pažeidimai

Metai	Pradėtas ikiteisminis tyrimas	Užbaigtas ikiteisminis tyrimas	Patikrinta įmonių bei fizinių asmenų	Surašyta protokolų dėl administracinių teisės pažeidimų			Išaiškinta nuslėptų mokesčių, Lt
				Iš viso	Pagal ATPK 173-1 straipsnį	Pagal ATPK 172-1 straipsnį	
2003	644	273	1714	632	399	83	81790890
2004	599	325	1245	375	236	37	39317330
2005	549	324	1162	340	235	22	57589548
2006	536	305	780	220	183	-	45299710
2007	533	305	542	146	110	-	48946659
Iš viso	2861	1532	5443	1713	1163	142	272944137

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

Pastaba. ATPK – Administracinis teisės pažeidimas

Kodekso 179-1 straipsnis dėl apskaitos taisyklių pažeidimų, 172-1 straipsnis dėl ataskaitų ir dokumentų apie savo (fizinio asmens) arba įmonės pajamas, turta, pelną ir mokesčius pateikimo tvarkos pažeidimų bei mokesčių vengimo.

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

kesčių pateikimo tvarkos pažeidimus bei mokesčių vengimą.

Įmonių finansinių ataskaitų klastojimus lydi bankrotai. Todėl reikia sutikti su šiuos reiškinius nagrinėju- sių mokslininkų (Kutera, Hołda, Surdykowska, 2006) nuomone, kad kova su apgaulėmis tapo svarbiausiu pas- tarųjų metų iššūkiu. Lietuvoje bankrotai taip pat nėra retas reiškinys. Duomenys apie įmonių bankrotus Lie- tuvoje 2003–2007 metais pateikti 3 lentelėje:

3 lentelė

Lietuvos įmonių bankrotai

Metai	Pradėta bankroto procedūrų	Pagal įmonių teisinę formą						Baigta bankroto procedūrų
		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.

Kaip matome iš lentelės, įmonių bankrotų skaičius nagrinėjamame laikotarpyje svyruoja nuo 772 iki 604. Bankrotų mažėjimo tendencija pastebi- ma tik tarp akcinių bendrovių. Nors rinkos ekonomi- kos sąlygomis bankrotai laikomi normaliu reiškiniu, bet jų pasekmės savininkams ir kreditoriams buvo neigiamos. Lietuvos Statistikos departamento duome- nimis, nuo 1993 m. iki 2007 m. birželio 30 d. bankru- tuojančių ir bankrutavusių įmonių turtas bankroto pro- ceso pradžioje sudarė 6421,42 mln. Lt, o kreditorių reikalavimai buvo 9216,80 mln. Lt. Vadinasi, jau ban- kroto pradžioje buvo galima patenkinti tik 69,7 proc. kreditorių reikalavimų (Įmonių bankrotas. 2007 06 30, 2007).

Panaši situacija yra ir kitose šalyse. Pavyzdžiui, korporacijoje *American Bank Note Holographic*, kuri spausdino pirmuosius Lietuvos litus, apgaulės būdu buvo padidindamos pajamos. Apskaitoje buvo rodo- mos gautos pajamos už produkciją, kuri dar nebuvo pagaminta. Taip korporacija mėgino pademonstruoti gerus kompanijos veiklos rezultatus, pritraukti inves- tuotojų ir padidinti akcijų kainą.

Buvo nustatyta, kad tuo metu, kai *American Bank Note Holographic* pajamos mažėjo, buvo rodo- mas jų didėjimas. Todėl teikiant iškreiptą informaciją rinkoms, privatiems investuotojams buvo parduota ak- cijų už 115 mln. JAV dolerių, t. y. akcijas parduotos už kur kas didesnę kainą, nei ji buvo iš tikrųjų. Po to, kai korporacija paskelbė, kad ji peržiūrės ankstesnius finansinius duomenis, kompanijos akcijų kaina per dvi dienas krito daugiau kaip 80 proc. – nuo 1,6 iki 1,8 dolerio. Dėl to investuotojai patyrė apie 100 mln. JAV dolerių nuostolių (Vinkus, 2006).

Tarptautinė audito kompanija *Pricewater- houseCoopers* kas antri metai atlieka pasaulinį ekono- minių nusikaltimų tyrimą. 2007 metais tokia ataskai- ta buvo paskelbta ketvirtą kartą. Tyrimo metu buvo apklausti 5400 kompanijų, esančių 40 pasaulio šalių, vadovai. Buvo nustatyta, kad per dvejus metus 43 pro- centai kompanijų nukentėjo dėl ekonominių nusikal- timų. Centrinės ir Vidurio Europos šalyse šis rodiklis yra kiek aukštesnis ir sudaro 50 proc. Vidutiniškai nu- kentėjusios kompanijos nuostoliai per dvejus metus padidėjo 40 procentų nuo 1,7 mln. JAV dolerių 2005 metais iki 2,7 mln. JAV dolerių 2007 metais. Sudėtin- gos struktūros kompanijos, kur patronuojančiose įmonėse ir filialuose apskaita tvarkoma pagal skirting- gas sistemas, dažniau nukenčia nuo apgaulių (Glo- bal economic crime survey, 2007). Pateikta informa- cija rodo didžiulį nagrinėjamos problemos mastą ir sudėtingumą.

Priemonių, apribojančių galimybę skleisti melagingą informaciją, analizė

Po skandalų JAV ir Europoje, kai bankrutavo nemažai didelių kompanijų, kurių finansinėse ataskai- tose buvo pateikiama melaginga informacija apie jų finansinę būklę ir veiklos rezultatus, tarptautinės orga- nizacijos ir atskirų šalių vyriausybės ėmėsi priemonių užkirsti kelią tokiems atvejams. Greičiausiai sureaga- vo JAV. 2002 m. liepos 30 d. prezidentas Dž. Bušas pasirašė įstatymą, pavadintą *Sarbanes – Oxley Act*. Minėtu įstatymu auditoriams buvo uždrausta teikti au- dito klientams neauditines paslaugas:

- apskaitos tvarkymą ir kitas paslaugas, susi- jusias su apskaitos dokumentų įforminimu arba finansinių ataskaitų parengimu;

- informacinių sistemų kūrimą ir įdiegimą;
- vertinimo paslaugas;
- vidaus audita;
- investicijų patarėjų paslaugas;
- ekspertines ir teisines paslaugas, nesusijusias su auditu.

Taip pat buvo padidinta audito komitetų atsakomybė, privaloma audito partnerių rotacija ir įsteigta nauja Viešojo audito kompanijų priežiūros institucija (angl. *Public Company Accounting Oversight Board*), pavaldi Vertybinių popierių kompanijai. Šios permainos buvo sutiktos nevienareikšmiškai. 2005 metais buvo apklausti 336 didžiojo ketveto, smulkių ir vidutinių audito kompanijų vadovai, vadybininkai ir partneriai. Buvo klausiama kokioms Sarbanes – Oxley Act nuostatoms jie pritaria, ir kokias, jų nuomone, reikia peržiūrėti ir pakeisti (Hill, McEnroe, Stevens, 2005). Tyrimo rezultatai parodė, kad 69 procentai apklaustųjų sutinka, kad būtų uždrausta teikti vidaus audito paslaugas, 63 procentai pritaria draudimui tvarkyti apskaitą ir dokumentus ir 59 procentai pritaria vertinimo paslaugų uždraudimui. Tačiau didelių ir mažų audito kompanijų, atstovų nuomonė gerokai skiriasi. Pavyzdžiui, apskaitos ir dokumentų tvarkymo uždraudimui pritaria 96 procentai respondentų iš didžiųjų audito kompanijų ir tik 53 procentai respondentų iš mažųjų audito kompanijų.

Panašios diskusijos vyksta ir dėl audito kompanijų rotacijos. Įvairiose publikacijose pateikiami faktai, kaip Arthur Andersen audito kompanijos auditoriai, turėdami savo įstaigas *Enron* būstinėje, dalyvaudami *Enron* surengtuose pokyliuose ir pramogose labai susigyveno su audituojamaisiais. Taip pat literatūroje skelbiama nemažai faktų apie tai, kad pateikinėjusios melagingą informaciją apie savo finansinę būklę ir veiklos rezultatus ir vėliau patekusios į finansinį skandalą įmonės, prieš tai buvo pasinaudojusios audito kompanijų konsultacijomis ir netgi kvietusios jas dirbti savo buvusius auditorius. Pavyzdžiui, *Enron* vyriausiuoju buhalteriu pasamdė buvusį savo auditorių iš Arthur Andersen (Wright, Booker, 2005). Remiantis šiais faktais galima manyti, kad audito kompanijų rotacija būtina. Tačiau Amerikos viešųjų sertifikuotų buhalterių institutas (AICPA) laikosi priešingos pozicijos teigdamas, kad audito kompanijų rotacija padidins, o ne sumažins audito nesėkmių skaičių. Šie argumentai paremti statistiniais duomenimis apie tai, kad nesėkmingi auditai būna dažniau pirmaisiais metais (Arel, Brody, Pany, 2005). Panaši nuomonė ir dėl audito komitetų vaidmens vykdant apgaulių prevenciją. 2004 metais KPMG apklausė 500 audito komitetų narių iš įvairių ūkio šakų (Harrast, Maron – Olsen, 2007). Tyrimo rezultatai rodo, kad dauguma audito komitetų narių pritaria nuomonei dėl audito komitetų reikšmės. Tačiau reiškiamą tam tikra abe-

jonė dėl audito komiteto galimybių užkirsti kelią apgaulėi.

Grupė lenkų mokslininkų, tyrinėjusių standartus, kuriuose vienaip ar kitaip dalyvavo auditoriai (Kutera, Hołda, Surdykowska, 2006) mano, kad tai, kas įvyko JAV, neturėtų nieko stebinti, nes daugelį metų tvarkant apskaitą buvo ignoruojamos nenaudingos realijos, susijusios su įvertinimu apskaitoje. Ne naujiena, kad tai buvo daroma spaudžiant interesų grupėms, kurios rūpinosi savo reikalais. Kaip pavyzdys pateikiamas interesų konfliktas, kai tas pats auditorius keletus metų iš eilės arba ilgiau auditavo kompanijų finansines ataskaitas ir tuo pat metu papildomai teikė kitas paslaugas.

Deloitte Forensic Center specialistai atsargiai vertina papildomų priemonių veiksmingumą. Pažymima, kad nežiūrint sugriežtėjusių įstatymų, pavyzdžiui, užsienio papirkimų įstatymo (angl. *Foreign Corrupt Practices Act*) ir *Sarbanes – Oxley* įstatymas (angl. *Sarbanes – Oxley Act*), kurių tikslas yra įveikti apgaulės, ir griežtesnių Vertybinių popierių komisijos (angl. *Security and Exchange Commission*) reikalavimų, visuomenė tebelieka susirūpinusi dėl apgaulingų finansinių ataskaitų (Ten Things About Financial Statements Fraud, 2007).

Panašią nuomonę reiškia Brigham Young universiteto profesorius S. Albrecht (Albrecht, 2005). Jo teigimu, daug investuotojų prarado pasitikėjimą finansinėmis ataskaitomis ir korporacijų pranešimais, nes apgaulių (JAV) finansinėse ataskaitose nemažėja. 1977–1987 metais jų buvo 300, 1987–1997 metais – 300, 1997–2002 metais – daugiau kaip 300.

Pateiktų nuomonių ir argumentų analizė rodo, kad iki šiol nėra objektyvių priemonių, leidžiančių tinkamai organizuoti apskaitos tvarkymą, užtikrinti teisingos informacijos pateikimą bei efektyvumą jos kontrolę. Vertinant diegiamas naujoves remiamasi ne objektyviais kriterijais, bet interesų grupių nuomone.

Reaguojant į skandalus dėl bankrotų, susijusių su melagingos informacijos pateikimu ir netinkamu auditu, Europos Sąjungoje buvo pakeista Aštuntoji direktyva. Naujoje Europos Parlamento ir Tarybos direktyvoje 2006/43/EB (www.lar.lt) yra nemažai pakeitimų. Svarbiausia yra tai, kad reikalaujama įsteigti viešosios audito priežiūros instituciją. Jai turi vadovauti asmenys, kurie turi pakankamai žinių iš audito, bet nedirba auditoriais. Valstybės narės gali leisti, kad mažesnė dalis viešajai priežiūrai vadovaujančių asmenų būtų praktikuojantys auditoriai.

Vadovaujantis šia direktyva ir kitais Europos Sąjungos teisės aktais 2008 m. liepos 3 d. buvo patvirtinta Lietuvos Respublikos audito įstatymo nauja redakcija (www.lar.lt). Jame numatyta vykdyti auditorių ir audito įmonių viešąją priežiūrą. Šį darbą turi atlikti Audito ir apskaitos tarnyba. Ši tarnyba prižiūri ne

tik auditorių ir audito įmonių veiklą, bet ir auditorių kvalifikacijos suteikimą ir jų kvalifikacijos kėlimą, auditorių ir audito įmonių įtraukimą į sąrašus, priima atitinkamus sprendimus.

Lietuvos Respublikos Vyriausybė 2007 08 08 nutarimu Nr. 806 Dėl nacionalinės nusikaltimų prevencijos ir kontrolės programos 2007–2009 m. įgyvendinimo priemonių plano patvirtinimo (Valstybės žinios, 2007) numatė parengti ir išleisti kompleksinę mokslinę, metodinę ir didaktinę medžiagą „Ekonominių nusikaltimų tyrimo metodiką“ ir parengti teisės magistro studijų programos specializaciją „Ekonominių nusikaltimų tyrimas“.

Kol kas sunku prognozuoti, ar priemonės, kurių buvo imtasi Lietuvoje ir kitur, duos laukiamą efektą, ar tik iš dalies pakeis padėtį. Tačiau tarptautinių audito standartų analizė rodo, kad čia taip pat yra nemažai spragų. Šiuolaikinio nepriklausomo audito tikslas suformuluotas 200 tarptautiniame audito standarte. Jame nurodyta, kad audito tikslas yra pareikšti nuomonę, ar finansinė atskaitomybė visais reikšmingais atžvilgiais parengta pagal nustatytus finansinės atskaitomybės reikalavimus. Auditoriui rekomenduojama reiškiant savo nuomonę vartoti pasakymus: „parodo tikrą ir teisingą vaizdą“, arba „visais reikšmingais atžvilgiais teisingai atspindi“ (Tarptautiniai audito standartai, 2005). Auditoriaus veiklos sritį ir jo atsakomybę nusako ir kiti tarptautiniai audito standartai. Pavyzdžiui, 240 tarptautiniame audito standarte nurodyta, kad auditorius neprivalo vykdyti apgaulės ir klaidų prevencijos. Pagrindinė atsakomybė už apgaulės ir klaidų prevenciją bei nustatymą tenka įmonių vadovams (Tarptautiniai audito standartai, 2005). Auditoriui rekomenduojama audito atlikimo sutarties rengimo stadijoje raštu pranešti įmonės vadovybei, kad dėl testų taikymo ir kitų ribojimų yra rizika, jog kai kurie reikšmingi nukrypimai audito metu nebus išaiškinti.

Apibendrinant išdėstytus teiginius galima daryti išvadą, kad suinteresuoti asmenys ir institucijos bei visuomenė tik iš dalies apsaugota nuo melagingos informacijos. Informaciją apie įmonę pateikia jos vadovybė, kuri neretai yra suinteresuota, kad kiti sudarytų tokį vaizdą, kogo nori jos vadovai, o ne tokį, koks yra iš tikrųjų. Didžiausia kliūtis greitai nustatyti problemą, susijusią su apgaulė finansinėse ataskaitose, yra sunkumas identifikuoti apgaulę tuoj po to, kai ji buvo padaryta todėl, kad tai dažniausiai vadovybės apgaulė. Ji gerai paslėpta nuo auditorių, investuotojų, tarpininkų ir paaiškėja atsitiktinai, ar kai kompanija susiduria su finansiniais sunkumais, kurių rezultatas yra nemokumas arba bendrovių susilieėjimas. (Corbin, 2008).

Nepriklausomų auditorių galimybės nustatyti melagingos informacijos buvimą finansinėse atskai-

tose yra ribotos, nes finansinės ataskaitos rengiamos pagal įrašus buhalterinėse sąskaitose, kurie gali būti daromi remiantis suklastotais dokumentais. 240 tarptautiniame audito standarte nurodyta, kad įrašus ir dokumentus auditorius turi teisę priimti kaip nesuklastotus, audite retai kada būna svarstomas dokumentų autentiškumas, be to, auditoriai nėra apmokyti tai daryti ir nesitikima, kad jie galėtų tai daryti kaip ekspertai (Tarptautiniai audito standartai, 2005).

Pastaruoju metu ryškėja ir kitos aplinkybės, kurios menkina informacijos, pateiktos finansinėse ataskaitose, reikšmę. Šiuolaikinė įmonė yra labai sudėtingas organizmas, kurį sudaro ne tik materialią formą turintys komponentai. Vis didesnę reikšmę įgauna niekur neapskaitomi ir finansinėse ataskaitose nepaivaizduojami duomenys. Tai atitinkamos kvalifikacijos personalas, organizacinė struktūra, ryšiai su aplinka, santykiai su tiekėjais ir pirkėjais, kooperaciniai ryšiai, informacijos sistema, strategija ir vadybininkų sugebėjimas jas įgyvendinti, kontroliuoti ir mažinti gamybos išlaidas, galimybė įgyvendinti investicines programas (Lakis, 2007).

Minėti komponentai reikšmingai prisideda prie įmonės stabilumo ir pajamų generavimo, todėl jie labai domina verslo atstovus ir visuomenę.

Melagingų duomenų pateikimą ir įmonės finansinius sunkumus galima aptikti aktyviai taikant analizės metodus. Amerikiečių autoriai R. Reed ir D. Pence, (2005) siūlo taikyti matematinę analizę išaiškinant nesutapimus ataskaitose. Daugiametė traipsnio auditoriaus praktika patvirtina šių metodų taikymo efektyvumą.

Įmonės finansinius sunkumus galima pastebėti ir bankrotą prognozuoti pagal finansinių ataskaitų straipsnių pokyčius, apskaičiuojant santykinius rodiklius arba pritaikant tinkamiausią bankroto prognozavimo modelį. Sudėtingais atvejais gali būti taikomi visi paminėti būdai. Paprasčiausias būdas yra finansinių ataskaitų straipsnių analizė. Pirmiausia tai pelno (nuostolių), pinigų srautų pokyčių tyrimas. Pelno dydis yra susijęs su pardavimo apimtimi ir sąnaudomis. Mažėjančios pardavimo pajamos gali rodyti, kad įmonė pralaimi konkurencinę kovą, nes gamina pasenusius, nepaklausius arba prastos kokybės gaminius.

Pinigų srautų nagrinėjimas gali suteikti labai vertingos informacijos apie įmonės finansų valdymą ir finansines galimybes. Pinigų srautai gali sumažėti dėl blogėjančios įmonės finansinės būklės.

Naudingos informacijos galima gauti nagrinėjant turto, nuosavo kapitalo ir išipareigojimų struktūrą. Ilgalaikio turto vertė gali mažėti, kai įmonė nepajėgi atnaujinti staklių ir įrengimų, o atsargų didėti todėl, kad įmonė patiria pagamintos produkcijos realizavimo sunkumų arba yra prisipirkusi daug medžiagų, kurių jau nenaudoja. Atsargų padidėjimas

sukelia pinigų trūkumą ir jį tenka kompensuoti iš kitų šaltinių.

Gautinos ir mokėtinės sumos nagrinėjamos kartu. Geriausia, kai yra gautinų ir mokėtinų sumų pusiausvyra. Gautinų sumų padidėjimas gali būti pirkėjų nemokumo požymis, rodyti atsiskaitymo politikos pasikeitimą dėl konkurencinės kovos arba kai, atidedant mokėjimo terminus norima pritraukti daugiau pirkėjų.

Mokėtinų sumų pokyčiai rodo finansines įmonės galimybes. Tačiau įmonės nesuinteresuotos likviduoti savo įsiskolinimų anksčiau, nei numatyta sutartyse, nes nepadengti įsiskolinimai yra vienas iš įmonės veiklos finansavimo šaltinių. Todėl nepratęsti įsiskolinimai laikytini normaliu reiškiniu. Trumpalaikių įsiskolinimų padidėjimas galimas ir dėl to, kad įmonė jais finansuoja ilgalaikius projektus. Tai gali būti ženklas, kad bankai nepasitiki įmone ir neteikia ilgalaikių paskolų.

Išvados

1. Ekonominę informaciją apie įmonę gali iškraipyti įvairūs asmenys dėl skirtingų motyvų, įvairiose ūkinių įvykių arba ūkinių operacijų atlikimo stadijose, taip pat registruojant šiuos įvykius ir operacijas apskaitoje bei rengiant finansinę atskaitomybę. Taip gali atsitikti dėl klaidos, netinkamo įstatymų, atliekamų ūkinių operacijų ar įvykių interpretavimo arba sąmoningos veiklos.
2. Dėl melagingos informacijos pateikimo gali būti patiriami tiesioginiai ir netiesioginiai nuostoliai. Tiesioginiai – turto praradimas dėl jo pasisavinimo. Netiesioginiai nuostoliai atsiranda dėl klaidingų sprendimų, padarytų remiantis melaginga informacija,
3. Iškraipymus dėl klaidos arba netinkamo interpretavimo galima valdyti gerinant darbo organizavimą, tikslinant darbuotojų teises, pareigas ir atsakomybę, keliant jų kvalifikaciją, diegiant kompiuterinę kontrolę ir tobulinant vidaus kontrolės sistemą.
4. Didžiausią grėsmę ūkio stabilumui kelia sąmoningi iškraipymai, kai klastojami dokumentai, melagingai klasifikuojamos ūkinės operacijos ir dėl to duomenys apie jas neteisingai įrašomi į buhalterinės apskaitos sąskaitas, kai finansinėse ataskaitose, pasinaudojant leistinomis ir neleistinomis priemonėmis, pateikiama iškraipyta informacija. Jie yra labai sunkiai nustatomi, nes tai daro asmenys, turintys atitinkamus įgaliojimus ir pakankamą kvalifikaciją, kad galėtų nuslėpti šiuos veiksmus.
5. Informacija rinkoje turi būti teisinga. Investuotojas turi tikėti, kad jis uždirbs investuodamas.

Investuotojas visuomet rizikuoja, bet jo rizika turi būti dėl rinkos, o ne dėl melagingos informacijos.

6. Nepasitikėjimas informacija, pateikta finansinėse ataskaitose, veda prie investuotojų apatijos ir jų pasitraukimo iš rinkos. Tai skatina bedarbystę, stagnaciją ir būtinumą kurti fondus, amortizuojančius bankrotų pasekmes. Šis reiškinys yra ypač pavojingas bankams, kurie, vadovaudamiesi finansinėmis ataskaitomis, vertina kliento galimybę gražinti kreditą.
7. Visose šalyse numatyta atsakomybė už melagingos informacijos apie įmonę pateikimą. Nuobaudų diapazonas yra labai platus nuo trijų mėnesių iki 20 metų kalėjimo ir piniginės baudos iki 5 mln. JAV dolerių.
8. Po skandalų, susijusių su finansinių ataskaitų klastojimu ir didelių kompanijų bankrotų JAV ir Europoje, tarptautinės organizacijos ir atskirų šalių vyriausybės ėmėsi įvairių priemonių užkirsti kelią tokiems atvejams. Radikaliausiai buvo pasielgta JAV, kur buvo padidinta baudžiamoji atsakomybė, finansinės sankcijos, susiaurinta auditorių veikla, sugriežtinta kompanijų vadovų ir audito komitetų atsakomybė. Europos Sąjungoje vietoj Aštuntosios direktyvos buvo patvirtinta naujoji Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2006/43/EB. Joje numatyta įsteigti viešosios audito priežiūros instituciją, kontroliuojanti audito įmonių ir auditorių darbą. Lietuvoje audito viešosios priežiūros funkcijas vykdys Audito ir apskaitos tarnyba. Kai kurios naujovės buvo sutiktos nevienareikšmiškai. Daugelio audito kompanijų vadovai ir partneriai nepritarė audito veiklos susiaurinimui. Yra faktų, kad audito kompanijų rotacijos nebuvimas prisidėjo prie melagingos informacijos pateikimo. Amerikos viešųjų sertifikatų buhalterių institutas (AICPA) teigia, kad rotacija ne sumažins, o padidins audito nesėkmių skaičių. Taip pat reiškiamas abejonė dėl audito komitetų galimybės užkirsti kelią apgaulėi. Visa tai reiškia, kad iki šiol nėra efektyvių priemonių, leidžiančių tinkamai organizuoti apskaitos tvarkymą, užtikrinti teisingos informacijos pateikimą bei efektyvią jos kontrolę. Nesibaigiantys finansiniai skandalai patvirtina, kad vien tik nuobaudomis ir kitomis organizacinėmis priemonėmis negalima išspręsti problemos. Didelės nuobaudos paprastai skiriamos tuomet, kai melaginga informacija pateikiama sąmoningai. Tai ne visuomet pavyksta įrodyti. Taip pat dėl kiekvienos įmonės veiklos specifikos ekonominės informacijos iškraipymo atvejus labai sunku identifikuoti ir suklasifikuoti. Pa-

aiškėjus panašioms atvejams tyrimas užtrunka ilgai, brangiai kainuoja ir ne visuomet duoda laukiamą efektą. Iškilusi problema galėtų būti išspręsta sukuriant tokias sąlygas, kad įmonių vadovams ir kitiems asmenims būtų nenaudinga pateikinti melagingą informaciją apie įmonę, o prižiūrinčios institucijos tinkamai vykdytų savo funkcijas.

Literatūra

1. *2007 metų Lietuvos Respublikos ekonominės ir socialinės būklės apžvalga* (2008). Vilnius: Lietuvos Respublikos ūkio ministerija.
2. Albrecht, S. (2005). *Business Fraud (The Enron Problem)*, Prieiga per internetą: www.aicpa.org [Žiūrėta 2008 m. birželio 30 d.].
3. Arel, B., Brody, R., Pany, K. *Audit Firm Rotation and Audit Quality*. The CPA Journal, 2005, January. Prieiga per internetą: <http://www.nysscpa.org/printversion/cpaj/2005/105/p36.htm> [Žiūrėta 2008 m. liepos 17 d.].
4. Corbin, D. (2008). *Financial Statement Fraud*, Prieiga per internetą: http://www.bitwise.net/iawww/papers/Financial_Statement_Fraud_David_Corbin.htm [Žiūrėta 2008 m. liepos 17 d.].
5. *Dėl nacionalinės nusikaltimų prevencijos ir kontrolės programos 2007–2009 metų įgyvendinimo priemonių plano patvirtinimo*. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2007 08 08 nutarimas Nr. 806. Valstybės žinios, 2007, Nr. 90-3575
6. *Dėl teismų praktikos nusikalstamų veikų finansų sistemai baudžiamosiose bylose*. Lietuvos Aukščiausiojo teismo senato 2005 m. gruodžio 29 d. nutarimas Nr. 55. Teismų praktika. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo biuletenis. 2005, Nr. 24. p. 227-231.
7. *Europos parlamento ir Tarybos direktyva 2006/43/EB dėl teisės aktų nustatymo metinės atskaitomybės ir konsoliduotos finansinės atskaitomybės audito*. Prieiga per internetą: <http://www.lar.lt> [Žiūrėta 2008 m. kovo 20 d.].
8. *Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 metų ataskaitos*. Prieiga per internetą: <http://www.vrm.lt> [Žiūrėta 2008 m. birželio 30 d.].
9. *Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos 2008-2010-ųjų metų strateginės veiklos planas*. Prieiga per internetą: <http://www.vrm.lt> [Žiūrėta 2008 m. birželio 30 d.].
10. *Global economic crime survey 2007*. Prieiga per internetą: <http://www.pwc.com> [Žiūrėta 2008 m. birželio 30 d.].
11. Harrast, S., Mason-Olsen, L. *Can Audit Committees Prevent Management Fraud*. The CPA Journal, (2007) January Issue. Prieiga per internetą: <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2007/107/essentials/p.24.htm> [Žiūrėta 2008 m. liepos 8 d.].
12. Hill, N., McEnroe, J., Stevens, K. *Auditors' Reactions to Sarbanes – Oxley and PCAOB*. The CPA Journal, 2005, November, Prieiga per internetą: http://www.nysscpa.org/printversion/cpaj/2005/1105/special_issue/essentials/p.32.htm [Žiūrėta 2008 m. liepos 17 d.].
13. *Įmonių bankrotas 2007 06 30* (2007). Vilnius: Statistikos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės.
14. Kodeks. Karny. *Dziennik Ustaw*. 1997. nr. 88-553.
15. IKutera, M., Hołda, A., Surdykowska, S. (2006). *Oszustwa księgowe*, Warszawa: Difin.
16. Lakis, V. (2007). *Audito sistema: raida ir problemos*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
17. *Lietuvos Respublikos administracinės teisės pažeidimų kodeksas*. Aktuali redakcija. Prieiga per internetą: <http://www.lrs.lt> [Žiūrėta 2008 m. liepos 16 d.].
18. *Lietuvos Respublikos audito įstatymas* (2008). Prieiga per internetą: <http://www.lar.lt> [Žiūrėta 2008 m. rugpjūčio 2 d.].
19. Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas. Aktuali redakcija. Prieiga per internetą <http://www.lrs> [Žiūrėta 2008 m. birželio 30 d.].
20. Mackevičius, J., Bartaška, R. (2003). Klaidų ir apgaulių aptikimas, įvertinimas ir prevencija. *Pinigų studijos*, Nr. 2, p. 36–41.
21. Reed, R., Pence, D. (2005). Detecting Fraud in Financial Statements: The Use of Digital Analysis as an Analytical Review Procedure, *Journal of Forensic Accounting*. Vol. VI (2005), p. 135–146.
22. *Tarptautiniai audito standartai*, (2005). Vilnius: Lietuvos auditorių rūmai.
23. Ten Things About Financial Statement Fraud, Prieiga per internetą: <http://www.deloitte.com/dtt/article/o,1002,sid=2007&cid=161627.00.html> [Žiūrėta 2008 m. liepos 17 d.].
24. Vinkus, M. (2006). *Tikroji litų spausdinimo istorija*. Vilnius: Lietuvos bankas.
25. Wright, C., Booker, Q. *Auditor's Need for a Cooling-off Period*. The CPA Journal, 2005, December. Prieiga per internetą: <http://www.nysscpa.org/printversion/cpaj/2005/1205/p24.htm> [Žiūrėta 2008 m. liepos 17 d.].

Vaclovas Lakis

The Danger of Falsifying Information about a Company and Ways to Prevent It

Summary

The inner and outer connections of economic subjects growing more and more complicated, and the interde-

pendence between separate departments within such subjects growing bigger, the quality of decision-making more

and various important decisions regarding production, work organization, company policy, economic operations, documentation of events etc. are based on the company's internal information. Strategic decisions regarding investments, the type of work the company does, sales of the production and services, price policy, relations with the partners, competitors, and so on are based on the information received from outside.

The control of the information about the company's reliability is carried out by various control institutions, such as independent audit, the securities commission, tax inspectorates, banks etc. However, despite the order, administration, control and responsibility of the provided information, cases of distorting such information are quite common in many countries. As a consequence, first of all, there's confusion in the society and securities market. Secondly, the investors lose their trust.

The aim of giving false information about a company and its activity is to change the image of its economic activity according to the design of the performers of these actions. False information may also appear due to mistakes, misinterpretation of economic operations and events, or deliberate misrepresentation when pursuing certain goals. Economic information can be distorted by different people driven by various motives, at different stages of economic operations or events, as well as during the registration of these events in financial records and their representation in financial accountability.

The most hazardous are deliberate distortions, such as falsification of documents, misclassification of economic operations, which leads to recording wrong data and submitting fictitious information. Companies suffer a lot of damage due to these falsifications.

The aim of the research is to analyze reasons of counterfeiting information about a company, the danger of such actions and possible ways of fighting this malpractice.

In Lithuania, as well as in other countries such practices of falsifying information are quite common. The analysis of 48 criminal cases, which in 2005-2007 were subjects of forensic inspection, has shown that 25 cases were in one way or another connected to forgery of financial accounts.

Submitting false information may bring direct and indirect damages. Direct damages may occur due to stealing property, and indirect – due to bad decisions based on falsified information.

Cases of indirect damages are less common, but much bigger. Such damages include investors' losses due to the decrease in share prices, and, in the case of bankruptcy, damages suffered by other institutions and the company's employees. The assets of companies that went bankrupt in the period between 2003 and June 30, 2007 in Lithu-

ania, at the beginning of the bankruptcy process came to 6421.42 million Lt, and the demands of creditors amounted to 9216.8 million. The situation in other countries is fairly similar. Every second year, the international audit company PricewaterhouseCoopers carries out a global research of economical crimes. In the report of 2007 it is stated that 43 per cent of the surveyed companies had suffered from financial crimes within the period of two years. The damage of an average company increased by 40 per cent: from 1.7 million USD in 2005 to 2.7 million USD in 2007.

Fraud and falsification of financial information is punishable by law in all countries. In Lithuania, submitting fake data is punishable by imprisonment of up to two years, while putting wrong information in a financial report or another document is punishable by imprisonment of up to three years. Moreover, the punishment for fraudulent bookkeeping is up to four years of imprisonment, and for negligent bookkeeping – up to two years. The punishment for deliberate distortion of economic information is bigger than that for negligent bookkeeping, but it is often hard to prove that the falsifications were made deliberately rather than by mistake.

In recent years, separate countries, the EU and international professional organizations have taken decisive measures to reinforce control of submitted information about companies. Auditors are now facing higher requirements and different institutions are established to supervise the work of audit firms. Such control and responsibilities have been especially tightened in the USA. Measures of prevention and increase of control have either been implemented quite recently or still are in the process of implementing; therefore it is still too early to discuss the results. However, specialists tend to refrain from jumping to conclusions regarding the effectiveness of such additional measures.

The analysis of international audit standards that independent auditors adhere to when auditing companies' financial reports has revealed many gaps. According to the standards, the aim of audit is to give an opinion as to whether financial accountability in all the significant cases was prepared according to the existing requirements of financial accountability. Nevertheless, the standards recommend indicating in an audit agreement that due to testing and other restrictions some significant deviations may not be detected. Auditors are not obliged to carry out prevention of deceit and mistakes. It is the duty of the leaders of those companies. However, if a leader has initiated distortions of information, he or she will never perform any prevention. In addition, auditors have the right to accept records and documents as genuine, although the possibility of falsified information due to forged documents or records in them is very high.