

KŪRYBINĖS APSKAITOS POVEIKIS FINANSINĖMS ATASKAITOMS PARENGTOMS PAGAL TFAS

Roberta GOLUBĖ, Vytauto Didžiojo universitetas, Žemės ūkio akademija, Bioekonomikos plėtros fakultetas, el. paštas: roberta.golube@vdu.lt

Santrauka

Finansinės ataskaitos yra vienas iš komunikacijos būdų informacijos vartotojams. Siekiant parodyti palankesnę arba strategiškai naudingesnę finansinį atvaizdavimą finansinėse ataskaitose, pasinaudojama apskaitos standartų suteikiamu lankstumu, kuris lemia kūrybinės apskaitos atsiradimą. Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai (TFAS) lemia kūrybinės apskaitos atsiradimą, apibrėžia bendruosius principus, bet tuo pačiu palieka vadovybei sprendimų laisvę vertinant ekonomines aplinkybes. Kūrybinės apskaitos taikymo sritys ryškiausiai atsiskleidžia šiuose standartuose: TFAS 15 – dėl skirtingo pajamų pripažinimo momento, kintamo atlygio, sutarčių turto ir įsipareigojimų skirtingo vertinimo, TAS 36 – dėl subjektyvių prielaidų diskonto normos nustatymui taikant diskontuotų pinigų srautų metodą, dėl skirtingo nuvertėjimo nuostolių pripažinimo momento, TAS 2 – dėl skirtingo atsargų vertinimo metodo pasirinkimo ir nukainojimo nuostolių pripažinimo momento, TFAS 9 – dėl kredito nuostolių atidėjinių dydžio nustatymo. Atlikus UAB „X“ 2022–2024 m. finansinių ataskaitų analizę, pastebima, kad įmonės deklaruojamiems finansiniams rodikliams poveikį turi TFAS suteikiamas lankstumas, kuris lemia kūrybinės apskaitos atsiradimą.

Reikšminiai žodžiai: kūrybinė apskaita, TFAS 15 pajamos iš sutarčių su klientais, TAS 36 turto nuvertėjimas, TAS 2 atsargos, TFAS 9 finansinė priemonė.

Įvadas

Įmonių finansinės ataskaitos yra svarbus informacijos šaltinis skirtingiems informacijos vartotojams. Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai (TFAS) apibrėžia bendruosius principus, kuriais vadovaujantis užtikrinamas finansinių ataskaitų palyginamumas tarptautiniu mastu. Standartai palieka sprendimų laisvę įmonių vadovybei vertinant ekonomines aplinkybes, dėl šių priežasčių yra erdvė atsirasti kūrybinei apskaitai, kuri lemia finansinių duomenų iškraipymą ataskaitose. Dėl iškraipytų įmonės finansinių rezultatų kyla rizika informacijos vartotojams priimti neteisingus sprendimus ir pačiai įmonei susidurti su neigiamomis pasekmėmis ateityje. Kūrybinės apskaitos pasireiškimas dažniausiai yra susijęs su pajamų, atsargų, turto ir finansinių priemonių registravimu apskaitoje, ir jų pripažinimą reglamentuojančiai standartais: Tarptautiniu finansinės atskaitomybės standartu (TFAS) 15 „Pajamos iš sutarčių su klientais“, Tarptautiniu apskaitos standartu (TAS) 2 „Atsargos“, Tarptautiniu apskaitos standartu (TAS) 36 „Turto nuvertėjimas“ ir Tarptautiniu finansinės atskaitomybės standartu (TFAS) 9 „Finansinės priemonės“.

Tyrimo tikslas – atlikus kūrybinės apskaitos mokslinės literatūros analizę, atskleisti kūrybinės apskaitos poveikį finansinėms ataskaitoms, parengtoms pagal TFAS reikalavimus pasirinktos įmonės atveju.

Iškeltam tikslui pasiekti sprendžiami šie **uždaviniai**:

1. Išanalizuoti ir apibendrinti kūrybinės apskaitos sampratą ir sąsają su TFAS.
2. Išnagrinėti kūrybinės apskaitos poveikį finansinių ataskaitų rengimo procesui pagal TFAS.
3. Nustatyti kūrybinės apskaitos poveikį finansinėms ataskaitoms, parengtoms pagal TFAS pasirinktos įmonės atveju.

Tyrimo objektas – kūrybinės apskaitos poveikis finansinėms ataskaitoms, parengtoms pagal TFAS. Atliekant analizę naudoti metodai: mokslinės literatūros analizė ir sintezė, statistinių duomenų rinkimas ir analizė, duomenų grupavimas, susistemėjimas ir palyginimas, įmonių finansinių ataskaitų turinio analizė, santykinis rodiklis finansinė analizė.

Tyrimų rezultatai ir jų aptarimas

Kūrybinės apskaitos samprata ir sąsaja su TFAS

Vienas iš pagrindinių būdų atskleisti informaciją apie įmonę yra finansinės ataskaitos. Jose vaizduojami susisteminti ir apdoroti duomenys, kurie leidžia įvairiems informacijos vartotojams daugiau sužinoti apie įmonės veiklos rezultatus ir kitą dominančią informaciją.

Lietuvoje kūrybinės apskaitos sąvoka yra sutinkama gana dažnai. J. Mackevičius ir V. Savickas (2015), kūrybinę apskaitą apibūdino kaip būdą įmonės vadovybei parodyti geresnius arba blogesnius veiklos rezultatus, nepažeidžiant pagrindinių apskaitos principų bei galiojančių teisės aktų. D. Bachtijeva (2021) kūrybinę apskaitą apibūdino kaip sąmoningą įsikišimą į apskaitos procesą, kuriuo siekiama manipuliuoti apskaita, pateikti subjektyvias finansines ataskaitas. Užsienio literatūroje ši sąvoka taip pat dažnai naudojama. Ch. Gupta ir kt. (2020) kūrybinę apskaitą apibūdina kaip apskaitos praktiką, paremtą tais metodais, kurie leidžia finansinėse ataskaitose atvaizduoti kompleksiskai, novatoriškai, agresyviai ir sistemingai faktiškai neteisingą pelną, turtą ir įsipareigojimus. A. B. Ado ir kt. (2020) kūrybinės apskaitos apibrėžimą pateikė kaip kūrybinę strategiją, kuri siejama su pajamų valdymu, agresyvia apskaita ir finansinėmis

manipuliacijomis. Lankstumas taikant apskaitos standartus dažnai lemia kūrybišką apskaitos praktiką (Istiariani et al., 2024). Taigi, kūrybinė apskaita yra tokia įmonės vadovybės vykdoma apskaita, kuria siekiama įmonės finansinėse ataskaitose pateikti palankesnius duomenis.

Kūrybinė apskaita, kitaip tariant, yra apskaitos praktika, kurią pasirenka įmonės, norėdamos dažniausiai pagerinti, bet pasitaiko atvejų, kad ir pabloginti – bendrą įmonės vaizdą. Erdvė kūrybinei apskaitai pasireikšti atsiranda tada, kai įmonės sąmoningai naudoja TFAS standartų lankstumą įvairiose apskaitos srityse. Dažnai kūrybinės apskaitos metodai siejami su finansinių ataskaitų duomenų manipuliacijomis. I. Istiariani ir kt. (2024) teigimu, silpni etikos standartai, agresyvių ar nerealių tikslų nustatymas gali priversti įmonės vadovybę praktikuoti kūrybinę apskaitą. Vertėtų paminėti, kad manipuliacinė apskaita gali atsirasti ir nesąmoningai darant klaidas.

TFAS nusako bendruosius principus, kuriais vadovaujantis turi būti tvarkoma įmonių apskaita ir pateikiami finansiniai rezultatai įmonių finansinėse ataskaitose. Todėl įmonės vadovybei suteikiama didelė sprendimų laisvė manipuliuoti finansiniais įmonės rezultatais, o tai gali lemti kūrybinės apskaitos atsiradimą.

Tam tikromis aplinkybėmis gali būti taikoma tokia praktika, kai įmonės vadovai ir akcininkai, siekdami pritraukti investuotojus ir palenkinti juos į savo pusę, siekia parodyti geresnę įmonių finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus finansinėse ataskaitose. Šiam tikslui pasitelkiama „kūrybinė apskaita“, arba, kitaip tariant, manipuluojama tam tikrais apskaitos metodais, siekiant parodyti geresnius nei yra iš tikrųjų įmonės rezultatus. Kūrybinė apskaita gali ir teigiamai paveikti įmonių rezultatus, jeigu ji yra naudojama minimaliai ir remiantis gerais ketinimais (Remenarič et al., 2018). Tačiau dažniausiai ji vertinama kaip neigiamas reiškinys. Svarbu pažymėti, kad kūrybinė apskaita gali peraugti ir į apgaule, nes manipuliuojant apskaitos metodais iškreipiama finansinė informacija, kuri klaidina vartojus (Gupta, Kumar, 2020). Susidaro neigiamas poveikis finansinėms ataskaitoms (Remenarič et al., 2018), nes dėl didelio įmonių vadovų įsitraukimo sumažėja finansinių ataskaitų kokybė (Ado et al., 2020).

Kūrybinės apskaitos poveikis finansinių ataskaitų rengimo procesui pagal TFAS

Kūrybinės apskaitos poveikis finansinių ataskaitų rengimo procesui pagal TFAS, kaip ir minėta prieš tai, atsiranda tada, kai įmonės vadovybė išnaudoja TFAS suteikiamas alternatyvas sprendimų priėmimui. O kūrybinė apskaita išryškėja tada, kai priimami tokie sprendimai ir prielaidos, kurie gali reikšmingai daryti įtaką įmonės finansiniams rezultatams.

1 lentelėje išskiriamos kūrybinės apskaitos taikymo sritys pagal TFAS.

1 lentelė. Kūrybinės apskaitos taikymo sritys pagal TFAS

Table 1. Areas of application of creative accounting under IFRS

Standartas <i>Standard</i>	Kūrybinės apskaitos taikymo sritys <i>Areas of application of creative accounting</i>	Kūrybinės apskaitos pasireiškimas <i>The manifestation of creative accounting</i>
TFAS 15 „Pajamos iš sutarčių su klientais“	Pajamų pripažinimo momentas	• Pripažinimas vienu momentu • Pripažinimas palaipsniui
	Kintamo atlygio vertinimas	• Vertinimas tikėtinų verčių metodu • Vertinimas scenarijų analizės metodu
	Sutarčių turto ir įsipareigojimų registravimas	• Pajamų pripažinimo paankstinimas (sutarčių turtas) • Pajamų pripažinimo atidėjimas (įsipareigojimai)
TAS 36 „Turto nuvertėjimas“	Diskonto normos nustatymas pinigų srautų diskontavimui	• Normos priklausomybė nuo siekiamų rezultatų
	Nuvertėjimo nuostolių pripažinimo momentas	• Pripažinimas vienu momentu • Pripažinimas palaipsniui • Atstatymas
TAS 2 „, Atsargos“	Atsargų vertinimo metodo pasirinkimas	• FIFO • LIFO • Svertinio vidurkio metodai ir kt.
	Grynosios realizacinės vertės nustatymas	• Priklausomybė nuo įmonės vadovybės
	Atsargų nukainojimo nuostolių pripažinimo momentas	• Pripažinimas vienu momentu • Pripažinimas palaipsniui • Atstatymas
TFAS 9 „Finansinės priemonės“	Tikėtinų kredito nuostolių (atidėjinių) įvertinimas	• Optimistinis scenarijus • Pesimistinis scenarijus

Šaltinis: sudaryta pagal TFAS 15, TAS 36, TAS 2, TFAS 9 (Tarptautiniai apskaitos standartai, 2008)

Source: according to IFRS 15, IAS 36, IAS 2, IFRS 9 (Tarptautiniai apskaitos standartai, 2008)

Kaip matyti 1 lentelėje, viena iš apskaitos sričių, susijusi su kūrybine apskaita – pajamos. Kūrybinė apskaita pasireiškia tada, kai įmonės sąmoningai didina arba mažina pajamas. Pajamų manipuliavimu siekia patenkinti rinkos lūkesčius dėl įmonės veiklos rezultatų (Istiariani et al., 2024). Remiantis TFAS 15 bendraisiais principais, vadovybė gali pasirinkti pajamų pripažinimo momentą. Įmonės, norėdamos parodyti didesnius finansinius rezultatus, dažniausiai paankstina pajamų pripažinimą. Pajamos pripažįstamos prieš faktiškai įvykdytą pardavimą (Bagna et al., 2023). Dalis įmonių, siekdamas sumažinti

mokesčius ar stabilizuoti finansinius rezultatus, sąmoningai mažina pajamas. Dažniausiai pasirenkamas pajamų pripažinimo atidėjimo metodas. Nors pinigai yra gauti, pardavimas registruojamas vėliau (Bagna et al., 2023).

Kita apskaitos praktika – manipuliavimas sąnaudomis. Kaip ir pajamomis, taip ir sąnaudomis siekiama manipuluoti, norint sąmoningai pakeisti įmonės finansinį rezultatą. Literatūroje kalbant apie sąnaudų didinimo būdus, dažnai sutinkamas terminas „didelių vonių technika“. Įmonė, siekdama, kad rezultatai būtų geresni ateityje, maksimaliai didina sąnaudas, kad ataskaitinių metų nuostoliai būtų kuo didesni (Istiariani et al., 2024).

Kita sritis, kurioje dažnai pasireiškia kurybinė apskaita, – ilgalaikis turtas. Pagrindiniai ilgalaikio turto manipuliacijos būdai yra nusidėvėjimo ir pervertinimo manipuliacijos, kapitalizavimas vietoje sąnaudų ir kt. Ilgalaikio turto pervertinimas dažnai pasireiškia norint parodyti geresnį įmonės rezultatą. Ilgalaikio turto vertė dažnai dirbtinai padidinama, nors reali vertė yra mažesnė. Didesnė ilgalaikio turto vertė rodo didesnį įmonės kapitalą ir iškreipia rezultatus, o tai gali klaidinti vartotojus, kuriems ši informacija yra aktuali. A. M. ALShanti ir kt. (2024) teigia, kad ilgalaikio turto, kuris jau buvo perkainotas, perkainojimas turėtų būti atliekamas reguliariai, siekiant užtikrinti, kad jo likutinė vertė balanso sudarymo dieną reikšmingai nesiskirtų nuo tikrosios vertės. TAS 36 nustato bendruosius principus turto nuvertėjimo nuostoliams pripažinti ir turto vertei nustatyti. Turto vertės nustatymas grindžiamas subjektyviomis prielaidomis, tokiomis kaip diskonto normos nustatymas, pinigų srautų prognozės, nuvertėjimo pripažinimo laikas ir pan. Vienais metais galima pripažinti didelį nuostolį, o vėliau jį atstatyti.

Toliau trumpalaikis turtas yra svarbi įmonės balanso dalis, apimanti atsargų, gautinų sumų, pinigų vertę bei kitą trumpalaikį turtą, kurį tikimasi panaudoti per vienerius metus. Pagrindiniai metodai manipuluoti trumpalaikiu turtu susiję su atsargomis, jų įkainojimo būdais, išlaidų paskirstymu savikainai ir pan. TAS 2 standarte nustatomi bendrieji metodai skirti atsargų vertei įvertinti. Įmonės gali laisvai pasirinkti kokį metodą taikyti, todėl pasireiškia kurybiškumas. Dažniausiai kalbant apie atsargų manipuliavimą, sutinkami terminai FIFO ir LIFO atsargų apskaitos metodai. Visų pirma, FIFO – atsargų apskaitos metodas, kai visų pirma sunaudojamos ar parduodamos anksčiausiai įsigytos žaliavos ir atsargos. Taikant šį būdą, augant kainoms, galima sumažinti parduotų prekių savikainą ir padidinti pelną (Bagna et al., 2023). Priešingas atsargų apskaitos metodas – LIFO. Visų pirma sunaudojamos ar parduodamos paskutinės įsigytos atsargos. Kainoms kylant, leidžia pripažinti didesnę parduotų prekių savikainą ir sumažinti pelną (Bagna et al., 2023). Yra ir kitų manipuliavimo būdų, susijusių su atsargomis, vienas iš tokių – atsargų nukainojimo nuostolių pripažinimas. Vadovybė laisvai pasirenka atsargų nukainojimo pripažinimo momentą, pripažįsta iš karto, palaipsniui arba atideda. D. Bachtijeva ir D. Tamulevičienė (2022) teigia, kad dažnai nenurašomos netinkamos naudoti atsargos. Nurašymas atidedamas siekiant balanse parodyti didesnę trumpalaikio turto vertę. Bendrojo pelno manipuliacijos yra susijusios su atsargų operacijos, kai jos pervertinamos arba atvirkščiai – nuvertinamos. Taip pat ankstyvu pajamų pripažinimu, siekiant dirbtinai padidinti bendrąjį pelną, arba dirbtiniu nuolaidų taikymu, siekiant sumažinti bendrąjį pelną (ALShanti et al., 2024).

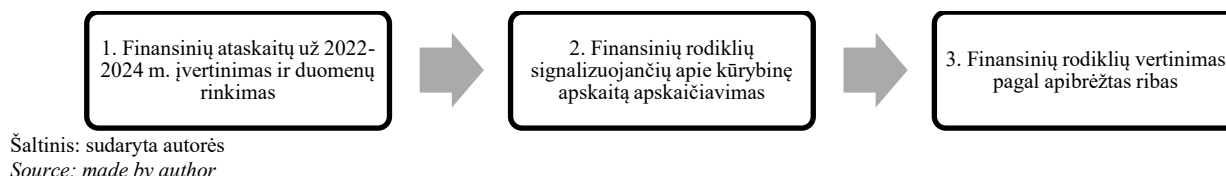
Dar viena apskaitos sritis, kurioje gali pasireikšti įmonės vadovybės kurybingumas, yra susijusi su įmonės įsipareigojimais. Tiek trumpalaikiai (mokėtini per vienerius metus), tiek ilgalaikiai (mokėtini per ilgesnį nei vienerių metų laikotarpį) įsipareigojimai yra svarbi balanso dalis, parodanti įmonės skolos (likvidumo) lygį. Pagrindiniai manipuliacijos būdai, susiję su įsipareigojimais, yra įsipareigojimų neapskaitymas ir neteisingas klasifikavimas, atidėjinių formavimas. Įsipareigojimų neapskaitymas pasireiškia tuo, kad įmonės dažnai neįtraukia tam tikrų skolų į balansą. Einamojo laikotarpio įsipareigojimai rodomi kaip būsimųjų laikotarpių (Bachtijeva, Tamulevičienė, 2022). Pasitaiko atveju, kai įmonės, norėdamos pagerinti skolos rodiklius, dirbtinai mažina trumpalaikius įsipareigojimus. Skolos, kurios turėtų būti gražinamos per vienerius metus, perkeliama į ilgalaikes skolas (Bachtijeva, Tamulevičienė, 2022). Įmonės, siekdamos parodyti mažesnę pelną, formuoja atidėjinius. Literatūroje dažnai sutinkamas terminas „Sausainių stiklainis“. I. Istiariani ir kt. (2024) teigimu, į įsipareigojimus dirbtinai įtraukiami galimi ateities nuostoliai. Tokiu būdu sumažinami mokesčiai. Kitaip tariant, tai yra atidėjinių formavimo technika, kuri leidžia dirbtinai išlyginti finansinius rezultatus. TFAS 9 standartas nustato bendruosius principus, kuriais vadovaujantis įmonės savo apskaitoje gali formuoti atidėjinius galimiems nuostoliams padengti. Kurybiškumas gali išryškėti dėl vadovybės taikomų skirtingų prielaidų formuojant atidėjinius, todėl jie gali būti iškreipiami. Minėti autoriai I. Istiariani ir kt. (2024) priduria, kad jeigu kitais metais siekiama padidinti pelną, įmonė „paima sausainį iš stiklainio“. Sumažinamas anksčiau sukurtas rezervas ir padidinamas pelnas.

Rengiant finansines ataskaitas pagal TFAS suteikiama nemažai galimybių taikyti kurybinės apskaitos metodus įvairiose apskaitos srityse. Nuo įmonės strategijos ir ateities tikslų priklauso, kokių mastų įmonė taikys kurybinę apskaitą.

Manipuliacijos skirtingais pelno (nuostolių) ir balanso ataskaitų apskaitos duomenimis priklauso nuo įmonės strategijos ir ateities tikslų. Vienas iš populiariausių būdų manipuliacijų atskleidimui yra, kai pelno rodikliai lyginami su pinigų srautų ataskaita ir pastebimi neatitikimai. Dažnai tokiais atvejais pastebimas neproporcingas grynojo pelno ir grynąjų pinigų srautų iš pagrindinės veiklos santykis, pavyzdžiui, pelnas auga, o grynieji pinigų srautai mažėja arba yra neigiami. Arba atvirkščiai, pastebimas stabilus grynas pelnas, tačiau grynieji pinigų srautai stipriai svyruoja. Manipuliavimas apskaitos duomenimis dažniausiai sukelia neigiamą įtaką tiek įmonės išorės vartotojams, tiek pačiai įmonei. Dėl iškreiptos finansinės informacijos vartotojai priima neteisingus sprendimus, o pati įmonė gali susidurti su sunkumais ateityje, kurie gali lemti finansinius nuostolius ar baudžiamąją atsakomybę. Dažniausiai manipuliacijos yra atskleidžiamos, kai pelno rodikliai yra lyginami su pinigų srautų ataskaita ir pastebimi neatitikimai.

Kūrybinės apskaitos poveikio finansinėms ataskaitoms atskleidimo atvejo analizė UAB „X“

Kūrybinės apskaitos atskleidimo atvejo analizei pasirinkta analizuoti elektros energijos ir gamtinių dujų tiekimo įmonės UAB „X“ finansinės ataskaitos, kadangi finansinės ataskaitos rengiamos pagal TFAS reikalavimus. Į paveiksle pateikta atvejo analizės atlikimo eiga.



1 pav. Atvejo analizės atlikimo eiga

Fig. 1. The flow of the case study

Toliau, remiantis ankstesnių tyrimų rezultatais (Kanapickienė, Grundienė, 2014; Besusparienė, Niskanen, 2023) sudaroma pasirinktų finansinių santykinų rodiklių lentelė, kurioje pateikiamos finansinių rodiklių apskaičiavimo formulės bei reikšmių intervalai signalizuojantys apie manipuliacijas apskaitoje.

2 lentelė. Finansinių santykinų rodiklių reikšmės signalizuojančios apie manipuliacijas apskaitoje

Table 2. Values of financial ratios signal of manipulations in accounting

Finansiniai santykiniai rodikliai	Finansinių rodiklių apskaičiavimo formulė	Finansinių santykinų rodiklių reikšmių intervalai signalizuojantys manipuliacijas apskaitoje
Bendrasis pelningumas <i>Gross profit margin</i>	$(\text{Pardavimo pajamos} - \text{pardavimo savikaina}) / \text{Pardavimo pajamos}$	$\geq 1,193$
Pardavimų augimas <i>Sales growth</i>	$\text{Pardavimo pajamos}_t^* / \text{pardavimų pajamos}_{t-1}^*$	$\geq 1,6$
Trumpalaikio turto pelningumas <i>Return on current assets</i>	Grynasis pelnas / trumpalaikis turtas	$(-0,008 ; 0,123)$
Turto apyvartumas <i>Assets turnover</i>	$\text{Pardavimo pajamos} / \text{turtas}$	$(1,762 ; 2,724)$
Atsargų dalis turte <i>Inventory to total assets</i>	Atsargos / turtas	$(0,243 ; 0,400)$
Kaupimo rodiklis <i>Accrual ratio</i>	$(\text{Grynasis pelnas} - \text{veiklos pinigų srautai}) / \text{turtas}$	$\geq 0,031$

* Pastaba: lentelėje naudojamas simbolis t reiškia analizuojamą ataskaitinį laikotarpį, o $t-1$ praėjusį laikotarpį.

Šaltinis: sudaryta Kanapickienė, Grundienė, 2014, Besusparienė, Niskanenm 2023

Source: according to Kanapickienė, Grundienė, 2014, Besusparienė, Niskanenm 2023

Finansiniai santykiniai rodikliai pasirenkami pagal analizuojamų TFAS rizikos sritis, kuriose gali kilti didesnė apskaitos iškraipymo rizika, o kiekvienai sričiai parenkami rodikliai, kurie gali parodyti galimus kūrbinės apskaitos požymius. Siekiant identifikuoti, ar nėra pardavimo pajamų kitimo, kurį lemia TFAS 15 standarto suteikiamas lankstumas, skaičiuojamos bendrojo pelningumo ir pardavimo augimo rodiklių reikšmės. Pardavimo augimo rodiklis apskaičiuojamas lyginant analizuojamą ataskaitinį laikotarpį su prieš tai buvusiu ataskaitiniu laikotarpiu. Trumpalaikio turto pelningumo ir turto apyvartumo rodikliai pasirenkami, siekiant įvertinti, ar nėra pagal TAS 36 manipuliacijų, susijusių su turtu, kurios gali turėti įtakos įmonės pateikiamiems rezultatams. Atsargų dalies turte rodiklis pasirenkamas atsižvelgiant į tai, jog TAS 2 standartas sudaro galimybes lanksčiai pasirinkti atsargų nukainojimo prielaidas, nuo kurių priklauso atsargų vertė. O šis rodiklis leidžia įvertinti, ar nėra manipuliacijų su atsargomis, kurios gali turėti įtakos įmonės pateikiamiems rezultatams. Kaupimo rodiklis skaičiuojamas, siekiant įvertinti, ar įmonė naudoja TFAS 9 standarto suteikiamas lankstumo galimybes formuodama atidėjinius tikėtiniems kredito nuostoliams padengti.

Straipsnyje analizuojamas kūrbinės apskaitos poveikis finansinėms ataskaitoms, parengtoms pagal TFAS UAB „X“ atveju. Siekiama identifikuoti, ar tarptautinių apskaitos standartų (TFAS) suteikiamas lankstumas turi įtakos pateikiamiems rodikliams finansinėse ataskaitose, kurie gali signalizuoti kūrbinės apskaitos atsiradimą.

UAB „X“ yra viena iš AB „X grupė“ dukterinių įmonių. UAB „X“ gamina, tiekia ir skirsto elektros energiją ir gamtines dujas. Įmonių grupės akcijos yra viešai prekiaujamos „Nasdaq Vilnius“ ir Londono vertybinių popierių biržose, pagal ES teisės aktų reikalavimus finansinės ataskaitos rengiamos pagal TFAS. UAB „X“ rengia ataskaitas taip pat pagal TFAS, nes duomenys konsoliduojami į AB „X grupė“ ataskaitas. Laikomasi veiklos tęstinumo principo ir vertinimo istorine įsigijimo savikaina.

3 lentelėje išanalizavus UAB „X“ 2022–2024 m. finansinius rodiklius, išskiriami atskiri straipsniai, kuriuose pastebimi dideli svyravimai. R. Kanapickienė ir Ž. Grundienė (2014) nurodo, kad skirtingi mokslininkai apgaulių tyrimams pasirenka skirtingus finansinius santykinus rodiklius, be to, atskirų rodiklių naudojimą pagrindžia skirtingais apgaulių motyvais. J. T. Wells (2007) išskiria, kad ne tik santykinų rodiklių reikšmės, bet ir jų vertinimo reikšmės (pavyzdžiui, bendras pelningumas kai neįprastai svyruoja), gali sudaryti sąlygas dėl įtarimų naudojant apgaulės apskaitoje. Šiuo atveju į analizę įtraukiamos atitinkamos finansinių rodiklių reikšmės, kurių svyravimai identifikuojami lyginant jų procentinius pokyčius ir šių pokyčių dinamiką. Konkreti riba svyravimų identifikavimui nėra apibrėžiama, išskiriami tie rodikliai, kuriuose pastebimas neproporcingas kitimas, staigūs svyravimai.

3 lentelė. UAB „X“ 2022–2024 m. finansinių rodiklių reikšmės**Table 3. Analysis of financial indicators of UAB „X“ for 2022 - 2024**

Rodikliai <i>Indicators</i>	Metai <i>Years</i>		
	2022	2023	2024
Pajamos, mln. Eur <i>Income, mln. Eur</i>	3231	1647	1227
Pajamų pokytis, % <i>Income change, %</i>	-	-49,03	-25,5
Bendrasis pelnas, mln. Eur <i>Gross profit, mln. Eur</i>	72,4	-120,1	31,2
Bendrojo pelno pokytis, % <i>Gross profit change, %</i>	-	-265,88	125,84
EBITDA, mln. Eur	98,4	-126,4	39
EBIT, mln. Eur	142,2	-1307,7	34,8
Trumpalaikio turto pelningumas, % <i>Current assets profitability, %</i>	-0,0048	-0,3557	0,0721
Turto apyvartumas, kartai <i>Asset turnover, times</i>	2,7	1,8	2,4
Atsargų dalis turte, % <i>Inventory to total assets ratio</i>	0,282	0,241	0,421
Kaupimo rodiklis, % <i>Accruals ratio, %</i>	-0,076	-0,873	-0,186
Grynasis pelnas, mln. Eur <i>Net profit, mln. Eur</i>	-5,9	-123,4	21,6
Grynojo pelno pokytis, % <i>Net profit change, %</i>		-1991,53	117,50
Nuosavo kapitalo pelningumas, % <i>Return on equity, %</i>	-2,6	-100,9	31,6
Nuosavas kapitalas, mln. Eur <i>Shareholders' equity, mln. Eur</i>	1441,6	1055,1	809,9
Nuosavo kapitalo pokytis, % <i>Shareholders' equity change, %</i>	-	-26,81	-23,24

4 lentelėje pateikiami UAB „X“ 2022–2024 m. pagrindiniai veiklos rodikliai.

4 lentelė. UAB „X“ 2022 - 2024 m. pagrindiniai veiklos rodikliai**Table 4. Analysis of key performance indicators of UAB „X“ for 2022-2024**

Rodikliai <i>Indicators</i>	Metai <i>Years</i>		
	2022	2023	2024
Elektros energijos pardavimai, TWh <i>Electricity sales, TWh</i>	6,18	5,22	5,12
Elektros energijos pardavimų pokytis, % <i>Electricity sales change, %</i>	-	-15,53	-1,92
Klientų skaičius, mln. <i>Number of customers, million.</i>	1,4	1,4	1,4
Gamtinių dujų pardavimai, TWh <i>Natural gas sales, TWh</i>	7,09	5,76	6,77
Gamtinių dujų pardavimų pokytis, % <i>Natural gas sales change, %</i>		-18,76	17,53
Klientų skaičius, mln. <i>Number of customers, million.</i>	0,6	0,6	0,6

Lyginant 2023 m. su 2022 m., UAB „X“ pajamos sumažėjo apie 49 proc., o 2024 m. lyginant su 2023 m., apie 26 proc. Metodologinėje dalyje išskirta, jeigu pardavimo rodiklis didesnis arba lygus 1,6, tai signalizuoja apie galimą kūrybinę apskaitą. Tačiau šiuo atveju analizuojama įmonė, kuri veikia valstybės reguliuojamoje rinkoje, todėl šis rodiklis negali pilnai atskleisti, ar įmonėje naudojama manipuliacinė apskaita. Įmonės aiškinamajame rašte pažymima, kad 2022 m. stebimi neįprasti elektros kainų svyravimai, vidutinė kaina buvo 154 proc. didesnė, palyginus su 2021 m. Vidutiniškai kaina išaugo apie 2,5 karto. Tokį augimo kainų šuolį lėmė aukštos naftos, gamtinių dujų, anglies ir taršos leidimų kainos. Todėl tikėtina, kad 2022 m. dideles pajamos lėmė staigus kainų šuolis, o ne apskaitos sprendimai, susiję su kūrybine apskaita. 2023 m. pastebimas ryškus pajamų sumažėjimas – apie 49 proc. Aiškinamajame rašte taip pat aprašoma, kad nuo 2023 m. stebimas ryškus elektros energijos kainų sumažėjimas – apie 59 proc., palyginus su ankstesniais metais. Tokį pajamų sumažėjimą iš esmės galėjo lemti pasibaigusi 2022 m. energetikos krizė, kai sumažėjo elektros ir dujų kainos taip pat pastebimos ir nežymiai mažėjančios pardavimų apimtys. Tačiau išanalizavus bendrojo pelno rodiklio dinamiką, kuris

tiesiogiai priklauso nuo pardavimo pajamų, pastebimas ryškus bendrojo pelno kritimas ir reikšmė tampa neigiama. Šioje vietoje galima įžvelgti, kad tokiam bendrojo pelno rezultatui įtakos galėjo turėti ne tik pardavimo pajamų kitimas. 2024 m. elektros energijos kaina toliau mažėja, pardavimo pajamos taip pat mažėja, tačiau bendrojo pelno rodiklis tampa vėl teigiamas, tokie bendrojo pelno svyravimai parodo, kad toks svyravimas priklauso ne tik nuo pardavimo pajamų kitimo, bet ir sprendimų, susijusių su galimai taikoma kūrybine apskaita. Be to, 2022 ir 2024 m. reikšmė didesnė nei 1,193, o tai galimai signalizuoja apie taikomas apgaules apskaitoje.

Kitas rodiklis įmonės veiklos rezultatams vertinti – EBITDA. Šis rodiklis parodo pelną prieš palūkanas ir mokesčius, nusidėvėjimą ir amortizaciją. Analizuojamos įmonės atveju, rodiklis 2023 m. staigiai krito ir tapo neigiamas. Nors įmonės pajamos ir pardavimai sumažėjo, tačiau tai nepaaiškina tokio neproporcingai didelio pasikeitimo. Tikėtina, kad buvo naudota kūrybinės apskaitos strategija sąnaudų didinimui – „didelių vonių technika“ (*Big bath*). Įmonė, siekdama, kad įmonės rezultatai būtų geresnis ateityje, maksimaliai didina sąnaudas, kad atskaitinių metų nuostoliai būtų kuo didesni (Istariani, Wahyuni, Amalia, 2024). TAS 36 „Turto nuvertėjimas“ standartas nusako reikalavimą, kad įmonės turtas nuolat turi būti tikrinamas dėl nuvertėjimo, t.y. turto vertė balanse negali būti didesnė nei jis gali sugeneruoti pinigų srautų. Šios įmonės atveju 2023 m. finansinių rodiklių pablogėjimas sudarė prielaidas tolesniam tyrimui dėl galimų nuvertėjimo nuostolių pripažinimo. Neatmetama galimybė, kad 2023 m. galėjo būti pripažinti dideli nuvertėjimo nuostoliai. Taip pat įžvelgiama, kad 2024 m. pardavimo pajamos dar labiau sumažėjo, tačiau EBITDA rodiklis padidėjo ir tapo teigiamas, todėl tikėtina, kad dalis nuvertėjimo nuostolių buvo atstatyti, taip formaliai „pagerinami“ įmonės rezultatai. Nors įmonė aiškinamajame rašte neminima apie turto sumažėjimą, kurį galėjo lemti ilgalaikio turto nuvertėjimas, turto pokyčiai siejami daugiausia su apyvartinių straipsnių pasikeitimu. Siekiant tiksliau įvertinti ar įmonėje galima įžvelgti kūrybinės apskaitos požymių, toliau apskaičiuojamas trumpalaikio turto pelningumas. Šis rodiklis lygus grynojo pelno ir trumpalaikio turto skirtumui. Nors pagal TAS 36 turto nuvertėjimo pripažinimo metodai taikomi ilgalaikiam turtui, o ne trumpalaikiam turtui, tačiau ilgalaikio turto nuvertėjimas daro reikšmingą poveikį grynojo pelno rezultatui, kuris reikalingas apskaičiuoti minėtą rodiklį. Analizuojamos įmonės trumpalaikio turto pelningumo rodiklių reikšmės patenka į intervalą, nurodytą metodinėje dalyje, signalizuojantį apie galimas manipuliacijas apskaitoje. Sekantis rodiklis – turto apyvartumas, šio rodiklio reikšmės taip pat patenka į intervalą, signalizuojantį apie manipuliacijas susijusias su kūrybine apskaita. Turto apyvartumo rodiklio reikšmė tiesiogiai priklauso nuo įmonės turto vertės, kurią galima atitinkamai sumažinti arba „atstatyti“ per turto nuvertėjimų pripažinimą.

TAS 2 „Atsargos“ standartas nusako, kad atsargos turi būti įvertintos grynąja realizacijos verte. Šis standartas sudaro galimybę vadovybei lanksčiai pasirinkti nukainojimo prielaidas, todėl atsargų vertė priklauso nuo subjektyvių prognozių. Įmonės aiškinamajame rašte aprašoma, kad 2023 m. stebimas reikšmingas atsargų vertės sumažėjimas, pagrindinė to priežastis nurodoma žaliavų kainų rinkoje stabilizavimasis. Taip pat nurodoma, kad 2023 m. buvo atlikti nukainojimai iki grynosios realizacinės vertės, o 2024 m. buvo atliktas nukainojimo iki grynosios realizacinės vertės atstatymas, kadangi visos 2023 m. pabaigoje buvusios dujų atsargos buvo parduotos per pirmąjį 2024 m. pusmetį, o metų pabaigoje rinkos kainos nebuvo žemesnės už savikainą. Siekiant tiksliau įvertinti, ar 2023 m. nebuvo atliktas dirbtinis atsargų nukainojimų iki grynosios realizacijos vertės, o 2024 m. – šių nukainojimų dirbtinis atstatymas, kurį galėjo lemti minėto standarto taikymo lankstumo galimybės, skaičiuojamas rodiklis – atsargų dalis turte. Apskaičiuotos rodiklio reikšmės patenka į nurodytą intervalą, signalizuojantį apie galimas apgaules apskaitoje. Rodiklio svyravimai gali būti susiejami su vienkartiniais apskaitos koregavimo požymiais, susijusiais su atsargų nukainojimais. TFAS 9 „Finansinė priemonės“ standarte apibrėžiamos taisyklės skirtos prognozuoti ateities galimus nuostolius. Kadangi apskaitomų nuostolių dydis priklauso nuo pasirinktų prielaidų, klientų mokumo ir pan., šis standartas leidžia vadovybei „kūrybiškai“ nustatyti nuostolių dydį. UAB „X“ kaip ir kiti elektros energijos ir gamtinių dujų tiekėjai, pagal TFAS 9 formuoja atidėjinius tikėtiniems kredito nuostoliams padengti. Todėl tikėtina, kad 2023 m. vadovybė taikė pesimistiškas prielaidas atidėjinių apskaičiavimui, o 2024 m. optimistiškesnes prielaidas, sumažindama atidėjinius. Siekiant tiksliau įvertinti ar įmonė formuodama atidėjinius tikėtiniems kredito nuostoliams padengti, išnaudojo TFAS 9 lankstumo galimybes, kurios galėjo lemti kūrybinės apskaitos atsiradimą, skaičiuojamas – kaupimo rodiklis. Šiuo atveju neigiamos kaupimo rodiklio reikšmės parodo, jog įmonės veiklos pinigų srautai viršija grynąjį pelną. Nors kaupimo rodiklis nepatenka į intervalą, signalizuojantį apie manipuliacijas apskaitoje, tačiau galima įžvelgti, jog tikėtina grynasis nuostolis suformuotas dėl apskaitos koregavimų, o ne dėl realių pinigų srautų trūkumo. Grynojo nuostolio susidarymas gali būti susijęs su pinigų srautų trūkumu, kai įmonė realiai negeneruoja pinigų veiklos sąnaudoms padengti, tokius atveju nuostolis yra galimas. O kai įmonės finansinėse ataskaitose parodomas grynasis nuostolis, tačiau įmonėje pakanka pinigų, tokiu atveju grynojo nuostolio atvaizdavimas finansinėse ataskaitose gali būti susijęs su kūrybinės apskaitos sprendimais.

Analizuojant UAB „X“ grynojo pelno rodiklį pastebimi dideli svyravimai. Grynojo pelno svyravimai dažnai susiję su pardavimo pajamų, savikainos, veiklos sąnaudų bei kitų finansinių rodiklių pasikeitimu, tačiau gali būti susiję ir su dirbtiniu finansinių rodiklių koregavimu. Šios įmonės atveju galima įžvelgti dirbtinį grynojo pelno rodiklio koregavimą, laikantis TFAS taisyklių. 2023 m. didelis nuostolis pripažįstamas taikant „didelių vonių techniką“. Pagal TAS 2 dideli atsargų nukainojimai, pagal TFAS9 dideli atidėjiniai skoloms padengti. 2024 m. rodikliui pagerinti naudotas „pajamų išlyginimo“ metodas. Kuomet pagal TAS 36 atstatomi turto nuvertėjimo nuostoliai, pagal TAS 2 atsargų nukainojimai ir pagal TFAS 9 suformuojami mažesni atidėjiniai skoloms padengti.

Toliau straipsnyje analizuojamas nuosavo kapitalo rodiklis, kuris turi tendenciją mažėti. Tikėtina, kad nuosavo kapitalo sumažėjimui 2023 m. įtakos turėjo tie patys veiksniai, lėmę ir prieš tai aptartų rodiklių pasikeitimą. 2024 m. ir toliau mažėja nuosavas kapitalas, tikėtina, dėl ankstesnių nuostolių poveikio. Kitas rodiklis yra – ROE, kuris priklauso nuo grynojo pelno ir nuosavo kapitalo dydžio. ROE rodiklis analizuojamu laikotarpiu pasižymėjo gana dideliais svyravimais. Tokie svyravimai daugiausia siejami su grynojo pelno ir nuosavo kapitalo pasikeitimais.

Atlikus UAB „X“ finansinių ataskaitų rodiklių analizę, pastebimi stiprūs finansinių rodikliai svyravimai. Tokie svyravimai iš pirmo požiūrio atrodo reikšmingi, o tai kelia įtarimų dėl galimai taikomos kūrybinės apskaitos, kurią gali lemti TFAS suteikiamas lankstumas. Išanalizavus bendrojo pelno indekso, EBITDA, grynojo pelno, ROE, nuosavo kapitalo rodiklių svyravimus, neatmetama galimybė, kad įmonės vadovai galėjo sąmoningai 2023 m. taikyti „didelių vonių techniką“, kuri dirbtinai pablogino įmonės rezultatus, tam, kad ateinančiais laikotarpiais finansiniai rezultatai atrodytų geresni, sukuriama „atsitiesimo“ efektas. Siekiant tiksliau įvertinti, ar įmonėje „X“ taikoma kūrybinė apskaita bei su ja susijusios manipuliacijos, analizuojamas įmonės aiškinamasis raštas, bei jame pateikti duomenys dėl didelių finansinių duomenų svyravimų. Apibendrinant galima teigti, kad nėra ryškių požymių apie įmonėje vykdomą kūrybinę apskaitą, o tokiu rodiklių pasikeitimui daugiausia įtakos turi rinkos sąlygos, susijusios su elektros energijos ir dujų kainų pokyčiais.

Išvados

1. Išanalizavus ir apibendrinus kūrybinės apskaitos sampratą ir sąsają su TFAS, pastebima, kad kūrybinę apskaitą galima apibūdinti kaip apskaitos praktiką, kai pasirenkami tam tikri palankesni apskaitos metodai, registruojant finansinius duomenis finansinėse ataskaitose. TFAS standartai, paremti bendraisiais apskaitos principais, o ne griežtomis taisyklėmis, todėl tai suteikia įmonėms galimybę lanksčiai priimti sprendimus, susijusius su atskirų apskaitos straipsnių registravimu apskaitoje.

2. Rengiant finansines ataskaitas, pasinaudojus TFAS numatytais lankstumo galimybėmis, dažniausiai suteikiama galimybė pateikti palankesnę įmonės finansinę vaizdą. TFAS suteikiamas lankstumas tiesiogiai veikia finansinių ataskaitų rengimo procesą, todėl atsiranda erdvė pasireikšti kūrybinei apskaitai. Ji tampa manipuliacijos įrankiu, nes iškreipiamos įmonės finansinės ataskaitos ir galutinis finansinis rezultatas. Tai klaidina įmonės finansinės informacijos vartotojus ir lemia priimtus neteisingus vartotojų sprendimus. Neteisėtas kūrybinės apskaitos taikymas, paremtas manipuliacijomis, gali užtraukti baudžiamąją atsakomybę ir rimtas neigiamas pasekmes susijusias su įmonės reputacija ir finansais.

3. Atlikus UAB „X“ 2022–2024 m. finansinių rodiklių analizę, nustatytas galimas kūrybinės apskaitos poveikis pateiktoms finansinėms ataskaitoms, parengtoms pagal TFAS reikalavimus. Išskiriami pastebėjimai, kad 2023 m. išaugusį nuostolį galėjo lemti ir vadovų sąmoningai taikoma „didelių vonių technika“, kai parodytas didelis nuostolis siejamas su turto nuvertėjimo nuostolių pripažinimu (TAS 36), atsargų nukainojimo nuostolių pripažinimu (TAS 2), tikėtinų kredito nuostolių (atidėjinių) suformavimu (TFAS 9). O 2024 m. finansinių rodiklių pagerėjimas gali būti siejamas su turto nuvertėjimo nuostolių (TAS 36) ir atsargų nukainojimo nuostolių atstatymu (TAS 2), tikėtinų kredito nuostolių (atidėjinių) sumažinimu (TFAS 9). Neatmetama galimybė, kad įmonė galėjo dirbtinai pabloginti įmonės finansinius rezultatus, tam, kad ateityje rezultatai atrodytų geresni, sukuriama „atsitiesimo“ efektas. Tačiau, įsigilinus į įmonės aiškinamajame rašte pateiktus duomenis dėl rodiklių svyravimų, kurie daugiausia susiję su rinkos sąlygų pokyčiais, daroma išvada, kad nėra rimto pagrindo teigti, jog įmonė sąmoningai taiko kūrybine manipuliacine apskaitą finansinių rodiklių koregavimui.

Literatūra

1. Ado A. B., Rashid N., Mustapha U. A., Ademola L. S. (2020). The financial determinants of earnings management and the profitability of listed companies in Nigeria. *Journal of Critical Reviews*, 7(9), 31-36. <https://doi.org/10.31838/jcr.07.09.06>
2. ALShanti A. M., Al-Azab H. A. H., Humeedat M. M., AlQudah, M. Z. (2024). Exploring the evolution of creative accounting and external auditors: Bibliometric analysis. *Cogent Business & Management*, 11(1), 2300500. <https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2300500>
3. Bachtijeva D. (2021). Ar kūrybinė apskaita gali būti tapatinama su kūrybiškumu ir vadinama pozityviaja? *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, 24. <https://doi.org/10.15388/batp.2021.37>
4. Bachtijeva D., Tamulevičienė D. (2022). Comparing earnings management and creative accounting. *A general review. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce*, 46(2), 115–135. <https://doi.org/10.5604/01.3001.0015.8812>
5. Bagna E., Ramusino E. C., Ogliari M. (2023). The impact of different goodwill accounting methods on stock prices: A comparison of amortization and impairment-only methodologies. *Internationa Review of Financial Analysis*, 85, 102432. <https://doi.org/10.1016/j.irfa.2022.102432>
6. Besusparienė E., Niskanen V., E., (2023). Fuzzy Model for Detection of Fraudulent Financial Statements: A case study of Lithuanian Micro and Small Enterprises. *European journal of business science and technology*. Prieiga per internetą: <https://ejosat.cz/contents/ejo/2023/02.pdf#page=30> (žiūrėta 2026-03-12)
7. Gupta Ch., M., Kumar D. (2020). Creative accounting a tool for financial crime: a review of the techniques and its effects. *Journal of Financial Crime*, 27(2), 397–411. <https://doi.org/10.1108/JFC-06-2019-0075>
8. Istiariani I., Wahyuni A. S., & Amalia F. (2024). Creative accounting from an Islamic perspective: viewed from sadd al dzari'ah concept. *Journal of Islamic Accounting and Finance Research*, 6(1), 81-106. <https://doi.org/10.21580/jiafr.2024.6.1.19963>

9. Kanapickienė R., Grundienė, Ž. (2014). Apgaulių finansinėse ataskaitose nustatymas finansinių santykių rodiklių pagalba. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*. <https://doi.org/10.15544/ssaf.2014.04>
10. Khatun A., Sobhan R. (2025). Creative accounting practices and quality of financial reporting: perception analysis from an emerging economy. *Journal of Money and Business*, 1-14. <https://doi.org/10.1108/JMB-12-2024-0079>
11. Mackevičius J., Savickas V. (2015). Manipuliacinės kūrybinės apskaitos anatomija ir jos informacijos naudojimas. *Informacijos mokslai*, 71, 124-134. <https://doi:10.15388/IM.2015.71.8337>
12. Remenarič M., Kenfelja I., Mijoč I. (2018). Creative accounting – motives, techniques and possibilities of prevention. *Ekonomski Vjesnik / Econviews*, 1, 193–199. <https://doi.org/10.15640/rcbr.v4n1a7>
13. Tarptautiniai apskaitos standartai. Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1126/2008, 2008 m. lapkričio 3 d. priimančias tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002. 2008. Europos Sąjungos oficialusis leidinys. Prieiga per internetą: L_2008320LT.01000101.xml (žiūrėta 2026-03-12)

THE IMPACT OF CREATIVE ACCOUNTING OF FINANCIAL STATEMENTS PREPARED IN ACCORDANCE WITH IFRS

Abstract

Financial statements are one of the ways of communicating information to users. In order to show a more favorable or strategically useful financial representation in financial statements, the flexibility provided by accounting standards is used, which leads to the emergence of creative accounting. International Financial Reporting Standards (IFRS) lead to the emergence of creative accounting, they define general principles, but also leave management freedom of decision-making in assessing economic circumstances. The areas of application of creative accounting are most clearly revealed in the following standards: IFRS 15 on the different moment of revenue recognition, variable consideration, different measurement of contract assets and liabilities, IAS 36 on subjective assumptions for determining the discount rate when applying the discounted cash flow method, on the different moment of recognition of impairment losses, IAS 2 on the moment of recognition of impairment losses, IFRS 9 on determining the amount of the provision for credit losses. After analyzing the financial statements of UAB ‘Ignitis’ for 2022 – 2024, it is noted that the financial indicators declared by the company are affected by the flexibility provided by IFRS, which leads to the emergence of creative accounting.

Keywords: creative accounting, IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, IAS 36 Impairment of Assets, IAS 2 Inventories, IFRS 9 Financial Instruments.