

<https://doi.org/10.15388/vu.thesis.492>

<https://orcid.org/0000-0003-3025-9841>

VILNIAUS UNIVERSITETAS

Diana Bachtijeva

Įmonių socialinės atsakomybės įtaka manipuliacinės apskaitos taikymui

DAKTARO DISERTACIJA

Socialiniai mokslai,
Vadyba (S 003)

VILNIUS 2023

Disertacija rengta 2019–2023 metais Vilniaus universitete.

Mokslinė vadovė – prof. dr. Rasa Subačienė (Vilniaus universitetas, socialiniai mokslai, vadyba – S 003).

Mokslinė konsultantė – doc. dr. Daiva Tamulevičienė (Vilniaus universitetas, socialiniai mokslai, vadyba – S 003).

Gynimo taryba:

Pirmininkė – prof. dr. Rasa Kanapickienė (Vilniaus universitetas, socialiniai mokslai, vadyba – S 003).

Nariai:

doc. dr. Dalia Daujotaitė (Mykolo Romerio universitetas, socialiniai mokslai, vadyba – S 003),

prof. dr. Aida Mačerinskienė (Vilniaus universitetas, socialiniai mokslai, vadyba – S 003),

prof. dr. Iveta Mietule (Rezeknes Technologiju akadēmija, Latvija, socialiniai mokslai, ekonomika – S 004),

prof. dr. Kristina Rudžionienė (Vilniaus universitetas, socialiniai mokslai, vadyba – S 003).

Disertacija ginama viešame / uždaramame Gynimo tarybos posėdyje 2023 m. rugpjūčio mėn. 30 d. 10 val., Vilniaus universiteto, Ekonomikos ir verslo administravimo fakultete. Adresas: Saulėtekio al. 9, II rūmai, 402 kab., Vilnius., Lietuva, tel. +3705 236 6126; el. paštas evaf@evaf.vu.lt

Disertaciją galima peržiūrėti Vilniaus universiteto bibliotekoje ir VU interneto svetainėje adresu:

<https://www.vu.lt/naujienos/ivykiu-kalendorius>

<https://doi.org/10.15388/vu.thesis.492>
<https://orcid.org/0000-0003-3025-9841>

VILNIUS UNIVERSITY

Diana Bachtijeva

The impact of corporate social responsibility on the use of earnings management

DOCTORAL DISSERTATION

Social Sciences,
Management (S 003)

VILNIUS 2023

The dissertation was prepared between 2019-2023 at Vilnius University

Academic supervisor – Prof. Dr. Rasa Subačienė (Vilnius University, Social Sciences, Management – S 003)

Academic consultant – Assoc. Prof. Dr. Daiva Tamulevičienė (Vilnius University, Social Sciences, Management – S 003)

Dissertation Defence Panel:

Chairman – Prof. Dr. Rasa Kanapickienė (Vilnius University, Social Sciences, Management – S 003);

Members:

Assoc. Prof. Dr. Dalia Daujotaitė (Mykolas Romeris University, Social Sciences, Management – S 003),

Prof. Dr. Aida Mačerinskienė (Vilnius University, Social Sciences, Management – S 003),

Prof. Dr. Iveta Mietule (Rezekne Academy of Technologies, Latvija, Social Sciences, Economy – S 004),

Prof. Dr. Kristina Rudžionienė (Vilnius University, Social Sciences, Management – S 003).

The dissertation shall be defended at a public/closed meeting of the Dissertation Defence Panel at 10 (hour)/ on 30 August 2023 in Room/meeting room 402 of the Vilnius University Faculty of Economics and Business Administration. Address: Sauletekio av. 9. 2nd building, Lithuania
Tel. +370 5 236 6126; e-mail: evaf@evaf.vu.lt

The text of this dissertation can be accessed at the libraries of, as well as on the website of Vilnius University:

www.vu.lt/lt/naujienos/ivykiu-kalendorius

SANTRUMPOS

<i>A</i>	Visas įmonės turtas
<i>BVP</i>	Bendrasis vidaus produktas
<i>CFO</i>	Veiklos pinigų srautai
<i>DISX</i>	Įmonės diskretinės išlaidos
<i>DK</i>	Diskretiniai kaupiniai
<i>EBITP</i>	Pelno prieš palūkanas ir mokesčius pelningumas
<i>GPS</i>	Grynieji pinigų srautai
<i>INF</i>	Infliacija
<i>ISA</i>	Įmonių socialinė atsakomybė
<i>LEV</i>	Finansinis svertas
<i>MA</i>	Manipuliacinė apskaita
<i>MA_CFO</i>	Neįprasti pinigų srautai
<i>MA_DISX</i>	Neįprastas diskretinių išlaidų lygis
<i>MA_KAUP</i>	Manipuliacinė apskaita kaupimo pagrindu
<i>MA_KAUPd</i>	Manipuliacinė apskaita kaupimo pagrindu, taikant pelno didinimo strategiją
<i>MA_KAUPm</i>	Manipuliacinė apskaita kaupimo pagrindu, taikant pelno mažinimo strategiją
<i>MA_PROD</i>	Neįprastas gamybos sąnaudų lygis
<i>MA_VEIK</i>	Manipuliacinė apskaita veiklos pagrindu
<i>NK</i>	Nediskretiniai kaupiniai
<i>NL</i>	Nedarbo lygis
<i>PPE</i>	Ilgalaikis materialusis turtas
<i>PROD</i>	Įmonės gamybos sąnaudos
<i>REC</i>	Įmonės gautinos sumos
<i>REV</i>	Įmonės metų pajamos
<i>ROA</i>	Turto pelningumas
<i>S</i>	Pardavimo pajamos
<i>TA</i>	Įmonės kaupiniai
<i>TK</i>	Tyrimo klausimas
<i>TUI</i>	Tiesioginės užsienio investicijos
<i>VDU</i>	Vidutinis darbo užmokestis

TURINYS

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS, LENTELIŲ SĄRAŠAS, PRIEDŲ SĄRAŠAS	8
ĮVADAS	14
1. MANIPULIACINĖS APSKAITOS KONCEPTUALIZAVIMAS	27
1.1. Apskaitos manipuliacijų priežastys pozityviosios apskaitos teorijos perspektyvoje	27
1.2. Apskaitos manipuliacijų įvairovė	30
1.2.1. Apskaitos manipuliacijų rūšys, taikymo būdai ir technikos	30
1.2.2. Apskaitos manipuliacijų identifikavimo praktikoje empirinių tyrimų ir jų rezultatų apžvalga	40
1.3. Apskaitos manipuliacijų terminijos problematikos aspektai	45
1.3.1. Apskaitos manipuliacijų terminų įvairovė užsienio literatūroje	45
1.3.2. Terminijos problemos sprendimo paieška: pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos teorinė lyginamoji analizė	50
1.3.3. Terminio „kūrybinė apskaita“ naudojimo lietuvių literatūroje problematika ir jo atribojimas nuo kūrybiškumo	63
1.3.4. Pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos terminų problematikos pagrindimo ir sprendimo empirinis tyrimas, rezultatai bei jų reikšmė	71
2. MANIPULIACINĖS APSKAITOS VERTINIMO ĮMONIŲ SOCIALINĖS ATSAKOMYBĖS KONTEKSTE TYRIMO MODELIAVIMAS	94
2.1. Įmonių socialinės atsakomybės modelis ir pagrindiniai jo elementai	94
2.2. Manipuliacinės apskaitos ir įmonių socialinės atsakomybės nesuderinamumas	99
2.3. Manipuliacinės apskaitos ryšio su įmonių socialine atsakomybe identifikavimas	106
2.3.1. Teorinis manipuliacinės apskaitos ir įmonių socialinės atsakomybės ryšio pagrindimas	106
2.3.2. Manipuliacinės apskaitos ir įmonių socialinės atsakomybės ryšio empirinių tyrimų ir rezultatų apžvalga	110
2.4. Įmonių socialinės atsakomybės poveikio manipuliacinės apskaitos taikymui empirinio tyrimo metodika	113
2.4.1. Įmonių socialinės atsakomybės ir manipuliacinės apskaitos tyrimo pagrindimas	113
2.4.2. Tyrimo hipotezių kėlimas	116
2.4.3. Tyrimo atrankos kriterijų nustatymas ir įmonių atranka	118
2.4.4. Empirinio tyrimo modelio sudarymas	124

3. ĮMONIŲ SOCIALINĖS ATSAKOMYBĖS RYŠIO IR ĮTAKOS MANIPULIACINEI APSKAITAI LIETUVOS ĮMONĖSE TYRIMO REZULTATAI	133
3.1. Manipuliacinės apskaitos taikymo Lietuvos įmonėse analizė	133
3.1.1. Manipuliacinės apskaitos dydžių apskaičiavimas ir analizė	133
3.1.2. Manipuliacinės apskaitos kaupimo ir veiklos pagrindu taikymo socialiai atsakingų ir kitų įmonių rezultatai ir jų palyginimas	142
3.3. Tyrimo rezultatų apibendrinimas ir jų reikšmingumas	162
3.3.1. Tyrimo hipotezių apibendrinimas	162
3.3.2. Rezultatų reikšmingumas ir tyrimo apribojimai	169
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI	174
LITERATŪRA	182
PRIEDAI	206
SUMMARY	253

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1 pav. Disertacijos loginė schema	21
2 pav. Prielaidų manipuluoti finansine informacija atsiradimas	29
3 pav. Kaupimo ir veiklos pagrindu taikomo pelno valdymo įtaka apskaitos rezultatams	34
4 pav. Pelno valdymo technikų įtaka ataskaitinio laikotarpio peningumui ..	37
5 pav. Manipuliacinės apskaitos tyrimų aktualumo atspindys publikacijų skaičiuje.....	40
6 pav. Manipuliacijų apskaitos informacija terminijos įvairovė mokslinėse publikacijose.....	47
7 pav. Pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos teorinio tyrimo loginė schema	50
8 pav. Apskaitos manipuliacijų atsiradimas apskaitos ir apskaitos teorijų vystymosi kontekste	52
9 pav. Reiškinių, kurių apibrėžia pelno valdymas ir kūrybinė apskaita, struktūra	58
10 pav. Kūrybiškumo ir kūrybinės apskaitos atribojimas	70
11 pav. Ekspertinio vertinimo metodika	73
12 pav. Tyrimo klausimo tikrinimo schema.....	74
13 pav. Ekspertams vertinimui pateikiamo tiriamo reiškinio modelis	75
14 pav. Ekspertų atsakymų duomenų padėties charakteristikos.....	82
15 pav. Dviprasnio termino įtaka tiriamo reiškinio suvokimui	88
16 pav. Manipuliacinės apskaitos koncepcija	93
17 pav. Manipuliacinės apskaitos ir įmonių socialinės atsakomybės nesuderinamumas	105
18 pav. Įmonių socialinės atsakomybės ir manipuliacinės apskaitos ryšio ir problematikos tyrimų aktualumo atspindys publikacijų skaičiuje	111
19 pav. Manipuliacinės apskaitos Lietuvos įmonėse tyrimo metodika	116
20 pav. Įmonių manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu reikšmių dažnių histograma	138
21 pav. Įmonių manipuliacijų pinigų srautais reikšmių dažnių histograma	139
22 pav. Įmonių manipuliacijų savikaina dydžių dažnių histograma	140
23 pav. Įmonių manipuliacijų diskretinėmis išlaidomis dydžių dažnių histograma	141
24 pav. Neįprastos reikšmės, indikuojančios galimą manipuliacinės apskaitos kaupimo ir veiklos pagrindu taikymą, tiriamų įmonių grupėse 2017–2021 m. laikotarpiu.....	152

25 pav. Manipuliacinės apskaitos empirinių dydžių po duomenų transformacijos pasiskirstymo stačiakampė diagrama	154
26 pav. Manipuliacinės apskaitos ir įmonių socialinės atsakomybės ryšio schema.....	171

LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė. Manipuliacijų apskaitos informacija terminijos įvairovė skirtingose šalyse	45
2 lentelė. Pelno valdymą ir kūrybinę apskaitą apibrėžiančių teiginių palyginimas	56
3 lentelė. Pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos būdų palyginimas.....	59
4 lentelė. Ekspertinio vertinimo kompetencijų rodiklių sąrašas.....	77
5 lentelė. <i>Kendallo W</i> konkordancijos laipsnių skalė.....	78
6 lentelė. Tiriamo reiškinių pagal pateiktą apibrėžtį vertinimo duomenys ..	80
7 lentelė. Termino „kūrybinė apskaita“ lingvistinio suvokimo vertinimo duomenys	84
8 lentelė. Termino „kūrybinė apskaita“ lingvistinio suvokimo vertinimo ekspertų kompetencijos koeficientai	84
9 lentelė. Termino „pelno valdymas“ lingvistinio suvokimo vertinimo duomenys	86
10 lentelė. Termino „pelno valdymas“ lingvistinio suvokimo vertinimo ekspertų kompetencijos koeficientai	86
11 lentelė. Labiausiai tiriamą reiškinį atspindinčio termino parinkimo vertinimo duomenys.....	89
12 lentelė. Labiausiai tiriamą reiškinį atitinkančio termino parinkimo, ekspertų kompetencijos koeficientai	89
13 lentelė. Labiausiai tiriamą reiškinį atspindinčio termino parinkimo vertinimo duomenys.....	91
14 lentelė. Įmonių socialinės atsakomybės modelio elementai.....	97
15 lentelė. Įmonių socialinės atsakomybės ir manipuliacinės apskaitos ryšio tipai.....	109
16 lentelė. Kokybinio ir kiekybinio tyrimų charakteristikos tyrimo išvadų generalizavimo požiūriu.....	119
17 lentelė. Įmonių kategorijos ir rodiklių dydžiai	120
18 lentelė. Įmonių atrankos kriterijai	121
19 lentelė. Įmonių atrankos rezultatai, pagal nustatytus kriterijus	122
20 lentelė. Pagrindiniai makroekonominiai Lietuvos rodikliai 2017–2021 m.	130
21 lentelė. Tyrime naudojamų santykinų rodiklių reikšmė ir skaičiavimo metodika.....	130
22 lentelė. Pearsono koreliacijos koeficiento interpretavimas	131
23 lentelė. Apskaičiuotų nepriklausomų kintamųjų statistika	133
24 lentelė. Apskaičiuotų priklausomų kintamųjų statistika.....	134

25 lentelė. Regresinių lygčių, apskaičiuojant įmonių manipuliacinę apskaitą, įvertinimas.....	134
26 lentelė. Manipuliacinės apskaitos reikšmių apskaičiavimas.....	136
27 lentelė. Manipuliacinės apskaitos reikšmių ir santykinų rodiklių aprašomoji statistika.....	137
28 lentelė. Manipuliacinės apskaitos dydžių duomenų padėties charakteristikos.....	143
29 lentelė. Socialiai atsakingų įmonių grupės ir kontrolinės grupės palyginimo statistika.....	145
30 lentelė. Tiriamų įmonių metų manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu taikymo suvestiniai duomenys	145
31 lentelė. Manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu galimi taikymo atvejai ir įtaka pelnui 2017–2021 m. laikotarpiu	146
32 lentelė. Tiriamų įmonių metų galimų manipuliacijų pinigų srautais suvestiniai duomenys	147
33 lentelė. Tiriamų įmonių metų galimų manipuliacijų savikaina suvestiniai duomenys	148
34 lentelė. Tiriamų įmonių metų galimų manipuliacijų diskretinėmis išlaidomis suvestiniai duomenys	149
35 lentelė. Tiriamų įmonių metų manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu galimo taikymo suvestiniai duomenys	150
36 lentelė. Manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu galimas taikymas 2017–2021 m. laikotarpiu.....	151
37 lentelė. Nepriklausomų kintamųjų kolinearumo statistika	157
38 lentelė. Regresijos modelių koeficientai.....	158
39 lentelė. Tyrimo hipotezių rezultatų apibendrinimas	167

PRIEDŲ SĄRAŠAS

1 priedas. Pelno valdymo apibrėžimas	206
2 priedas. Pelno valdymo būdai	207
3 priedas. Kūrybinės apskaitos apibrėžimas.....	208
4 priedas. Kūrybinės apskaitos būdai	210
5 priedas. Pelno valdymo empirinių tyrimų sąvadas.....	213
6 priedas. Apskaitos ir apskaitos teorijų raida.....	217
7 priedas. <i>Tiriamą reiškinio</i> suskaidymas į teiginius, galimus apskaitos pasirinkimus.	222
8 priedas. Ekspertinio vertinimo ekspertų kompetencijų ir patirties charakteristika	224
9 priedas. Ekspertinio vertinimo anketa	226
10 priedas. <i>Tiriamą reiškinio</i> teiginių duomenų sklaidos charakteristikos ir asimetriškumo matai.....	237
11 priedas. Ekspertų kompetencijos koeficiento, vertinant <i>tiriamą reiškinio</i> vertinimą, skaičiavimai	238
12 priedas. Apskaičiuoti <i>tiriamą reiškinio</i> ekspertinio vertinimo, nuokrypio kvadratai	238
14 priedas. Apskaičiuoti termino kūrybinė apskaita suvokimo vertinimo nuokrypio kvadratai.....	239
15 priedas. Ekspertų kompetencijos koeficiento, vertinant termino pelno valdymas lingvistinį suvokimą, skaičiavimai.....	240
16 priedas. Apskaičiuoti termino pelno valdymas suvokimo vertinimo nuokrypio kvadratai.....	240
17 priedas. Ekspertų kompetencijos koeficiento, vertinant labiausiai <i>tiriamą reiškinį</i> atspindintį terminą, skaičiavimai.....	241
19 priedas. Papildoma ekspertinio vertinimo anketa.....	242
20 priedas. Ekspertų kompetencijos koeficiento, papildomai vertinant labiausiai <i>tiriamą reiškinį</i> atspindintį terminą, skaičiavimai.....	244
21 priedas. Apskaičiuoti <i>tiriamą reiškinio</i> , papildomo ekspertinio vertinimo nuokrypio kvadratai.....	244
23 priedas. Priklausomi modelių faktiniai kintamieji ir jų apskaičiavimas	248
24 priedas. ANOVA diagnostikos grafikai	249
25 priedas. Kintamųjų Pearsono koreliacijos matrica	250
26 priedas. 1 modelio regresinės lygties statistika	251

27 priedas. 2 modelio regresinės lygties statistika	251
28 priedas. 3 modelio regresinės lygties statistika	252

ĮVADAS

Temos aktualumas ir naujumas. Įmonės apskaitai tvarkyti pasirenka labiausiai tinkančius apskaitos metodus ir būdus, priklausomai nuo pramonės šakos, įmonės veiklos pobūdžio, dydžio ir kitų veiksnių. Tinkamai pasirinkti apskaitos metodai ir būdai padeda ne tik finansinėse ataskaitose atspindėti *tikrą ir teisingą* vaizdą, bet ir priimti teisingus valdymo sprendimus. Tiek nacionaliniai, tiek tarptautiniai norminiai aktai, reguliuojantys apskaitą, yra bendro pobūdžio ir negali detaliam reglamentuoti visų aspektų. Dėl skirtingų įmonių ir joms daromos vidinių ir išorinių veiksnių įtakos, atsiranda poreikis apskaitą tvarkyti laikantis skirtingų taisyklių ir principų. Apskaitos standartai, reglamentuojantys įmonių finansinę apskaitą ir atskaitomybę, yra lankstūs ir sudaro galimybę įmonėms pačioms pasirinkti, kokius apskaitos metodus ir būdus jos taikys.

XX a. pab. iškėlus prielaidą, kad apskaitos informacija gali būti naudinga investuotojams, prognozuojant akcijų kainas, tai tapo katalizatoriumi apskaitos moksle pozityviosios apskaitos teorijos atsiradimui. Šios teorijos pagrindinis privalumas yra tas, kad ji gali paaiškinti daugelį praktikoje išskylančių apskaitos probleminių klausimų, prognozuoti socialinius ir ekonominius reiškinius bei apskaitos praktiką, tačiau pagrindinis dėmesys nukreiptas į apskaitos metodų pasirinkimų aiškinimą. Skirtingų apskaitos taisyklių ir principų pasirinkimas įmonėse, paskatino to laikotarpio mokslinius tyrimus. Pastebėta, kad apskaitos standartų lankstumo teikiamos galimybės pasirinkti apskaitos metodus ir būdus, sudarė prielaidas manipuliuoti apskaitos informacija. Apskaitos manipuliacijų probleminiai klausimai iki šiol kelia didelį mokslininkų susirūpinimą, nes apskaitos standartų lankstumas imtas naudoti siekiant iškraipyti finansines ataskaitas ir jose atvaizduoti norimus rezultatus. Kadangi manipuliacijos, pagrįstos apskaitos būdų ir metodų pasirinkimais (pelno valdymas arba kūrybinė apskaita), suprantamos, kaip nepažeidžiančios teisės aktų, teigiama, kad pasirinkimai atliekami apskaitos standartų rėmuose. Toks požiūris skatina praktikoje manipuliuoti apskaitos rezultatais ir finansinėse ataskaitose atvaizduoti norimą pelno lygį ar kitas svarbias kategorijas.

Mokslininkų tarpe vyksta diskusija, kaip reikėtų vertinti pelno valdymą ir kūrybinę apskaitą. Pelno valdymas ir kūrybinė apskaita yra manipuliacijos finansiniais įrašais, siekiant suklaidinti ar apgauti suinteresuotas šalis ir gauti asmeninės naudos (Argenti, 1976; Griffiths, 1986; Jameson, 1988; Schipper, 1989; Merchant, Rockness, 1994; Giroux, 2004; Mulford, Comiskey, 2005; Rudžionienė, 2012; Micah, Chinwe, 2014; Bhashin, 2016; Gupta, Kumar,

2020). Todėl tokie veiksmai daugelio autorių yra vertinami, kaip amoralūs ir neetiški (Amat, Blake, Dowds, 1999; Gowthorpe, Amat, 2005; Balaciu ir kt. 2012; Malhotra, 2013; Bhasin, 2016; Yousuf, Ismael, 2017).

Didelis pelnas, atvaizduotas finansinėse ataskaitose, informacijos vartotojams parodo, kad įmonė yra sėkminga. Ji tampa patraukti tiek investuotojams, tiek kreditoriams, tiek darbuotojams, ieškantiems stabilaus darbo užmokesčio ir socialinių garantijų. Be to, būtina atkreipti dėmesį, kad neretai įtaką informacijos vartotojams, suinteresuotoms šalims daro ne tik įmonės finansinė, bet ir nefinansinė informacija. Vienas iš verslo vertės kūrimo būdų yra socialinė atsakomybė, kurios deklaravimas gali daryti didelę įtaką suinteresuotoms šalims. Socialinė atsakomybė versle siejama su verslo etika, morale ir sąžiningu elgesiu. Įmonių socialinė atsakomybė yra svarbi valstybės ekonominės, socialinės, įmonių darnaus vystymosi sistemų bei bendros politikos formavimui tiek savo veiklos, tiek skaidrumo ir tvarumo aspektais. Socialiai atsakingos įmonės formuoja gerą įmonių veiklos ir valdymo praktiką, todėl tampa patrauklios suinteresuotoms šalims.

Viena vertus, noras finansinėse ataskaitose atvaizduoti didesnius pelnus, atitikti rinkos prognozes, išlaikyti akcijų kainų augimą biržoje, taip parodant įmonės stabilumą ir pelningumą, išlaikyti konkurencingumą rinkoje gali paskatinti įmones taikyti pelno valdymą ir kūrybinę apskaitą. Tačiau jei pelno valdymas ir kūrybinė apskaita yra vertinami kaip neetiški ir amoralūs veiksmai, tai tokių praktikų taikymas yra nesuderinamas su savanoriškai priimta socialine atsakomybe. Vadinasi, socialiai atsakingos įmonės, dėl savo vertybinės sistemos, neturėtų imtis šios praktikos apskaitoje. Tai, kad apskaitos manipuliacijas ir įmonių socialinę atsakomybę gali sieti ryšys, galima rasti įvairiose teorijose ir hipotezėse. Pavyzdžiui, trumparegystės vengimo hipotezė ir socialinių normų teorija, teigia, kad socialiai atsakingos įmonės yra orientuotos į tvarių santykių plėtrą su suinteresuotomis šalimis ir vengia nesąžiningo elgesio, net jei jis būtų įmonei naudingas. Remiantis jomis galima būtų daryti išvadą, kad tarp manipuliacinės apskaitos ir įmonių socialinės atsakomybės ryšys yra negalimas ir socialiai atsakingos įmonės netaikys pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos. Kita vertus, vertinant įmonės valdymą per nuspėjamo pelno, kelių tikslų, institucinę hipotezes, legitimumo, signalų teorijas, matyti, kad įmonių elgesys yra orientuotas į vadybinius sprendimus, nukreiptus patenkinti suinteresuotųjų šalių lūkesčius. Vadinasi, atsižvelgiant į šias hipotezes ir teorijas, ryšys tarp apskaitos manipuliacijų – pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos – ir įmonių socialinės atsakomybės yra galimas, todėl, atmesti teiginio, kad socialiai atsakingose įmonėse gali būti taikomos apskaitos manipuliacijos – pelno valdymas ir kūrybinė apskaita, negalima.

Mokslinė problema ir jos iširtumas. Pagrindinė mokslinė problema, kurią siekiama išspręsti yra apskaitos manipuliacijų ir įmonių socialinės atsakomybės ryšio identifikavimas. Šios problemos sprendimui būtina tiksliai žinoti, kas yra įmonių socialinė atsakomybė ir apskaitos manipuliacijos, kokie yra jų bruožai ir elementai. Neturint tiksliai apibrėžtos apskaitos manipuliacijų koncepcijos, ryšio su įmonių socialine atsakomybe identifikavimas yra negalimas. Todėl prieš tai, būtina išspręsti apskaitos manipuliacijų terminijos problemą ir konceptualizuoti patį manipuliacijų fenomeną.

Posityviosios apskaitos teorijos dėka atsiradus galimybei tirti apskaitos manipuliacijų fenomeną, pelno valdymas ir kūrybinė apskaita sulaukė didelio mokslininkų susidomėjimo. Įvairūs apskaitos manipuliacijų aspektai buvo ir iki šiol yra plačiai tiriami (Watts, Zimmerman, 1986, 1990; Griffiths, 1986; Schipper, 1989; Patel, Zeckhauser, 1999; Dechow, Skinner, 2000; Gherai, Balaciu, 2011; Lakis, 2011; Mockevičiūtė, Rudžonienė, 2011; Giriūnas, 2012; Giriūnienė, 2012; Mačiuitytė-Radickienė, Subačienė, 2012; Malhotra, 2013; Mackevičius, Savickas, 2015; Bhasin, 2016; Kaya, 2017; Gupta, Kumar, 2020; Strakova, 2020; Mela, Putra, 2020; Durana ir kt., 2021; Pajuste ir kt., 2021; Katutytė, 2021; Siekelova ir kt., 2021; Wang ir kt., 2022; Potharla, 2022, ir daugelio kitų). Manipuliacijos apskaitos informacija kelia nemažą mokslininkų susirūpinimą ir diskusijas, nes jas taikant naudojamos teisės aktais ir reguliaciniais mechanizmais neuždraustos priemonės ir būdai, dėl ko finansinių ataskaitų duomenys yra iškraipomi ir jose atvaizduojami norimi rezultatai.

Nepaisant to, kad apskaitos manipuliacijų probleminiai klausimai tiriami keletą dešimtmečių, visgi literatūroje trūksta sisteminio požiūrio į apskaitos būdų ir metodų pasirinkimus, kaip instrumentą manipuluoti apskaitos rezultatais. Įvertinus literatūros šaltinius, nagrinėjančius apskaitos manipuliacijas (pelno valdymą, kūrybinę apskaitą), nustatyta, kad klausimo ištyrimo lygį siaurina bei empirinių tyrimų trūkumą sąlygoja terminijos problemos. Užsienio autorių moksliniuose darbuose dėl skirtingų požiūrių išsiskyrė du manipuliacijų apskaita terminai: „kūrybinė apskaita“ ir „pelno valdymas“, kurie minimi skirtingais kontekstais. Nors užsienio literatūroje gausu tyrimų, nagrinėjančių įvairius tiek pelno valdymo, tiek kūrybinės apskaitos aspektus, nepakanka sisteminio požiūrio į minėtą problemą. Nagrinėdami apskaitos manipuliacijų problemas, terminą „pelno valdymas“ savo darbuose naudoja K. Schipper (1989), S. H. Teoch ir kt. (1998), P. M. Healy, J. M. Wahlen (1999), P. Dechow, D. J. Skinner (2000), J. Philips ir kt. (2003), C. Leuz, D. Nanda, P. D. Wysocki (2003), Y. Park, H. Shin (2004), G. Giroux (2004), C. W. Mulford, E. E. Comiskey (2005), J. Ronen, V. Yaari (2008), M. Walker (2013), S. Callao ir kt. (2014) ir kt.; „kūrybinės apskaitos“

terminą – K. H. Naser (1993), K. A. Merchant, J. Rockness (1994), S. Archer (1996), O. Amat, J. Blake, J. Dowds (1999), A. R. Belkaoui (2004), C. W. Mulford, E. E. Comiskey (2005), D. S. Gherai, D. E. Balaciu (2011), L. C. Micah, O. E. Chinwe (2014), M. L. Bhasin (2016), Ch. M. Gupta, D. Kumar (2020) ir kt. Vieni autoriai nurodo šių manipuliacijų skirtumus (Stolowy, Breton, 2000, 2003; Aknapuko, Umoren, 2018), kiti jas tapatina (Dechow, Skinner, 2000), dar kitų autorių darbuose galima rasti naudojamus skirtingus terminus nagrinėjant tą pačią situaciją (Benston, Hartgraves, 2002; Gherai, Balaciu, 2011; Agrawal, Cooper, 2017; Eseneyen, 2021).

Lietuvių autorių darbuose (Lakis, 2011; Giriūnas, 2012; Giriūnienė, 2012; Mackevičius, Savickas, 2015; Mackevičius, Subačienė, 2016 ir kt.) daugiausiai naudojamas terminas „kūrybinė apskaita“, ir tik pavieniai autoriai (Rudžionienė, 2012; Katutytė, 2021) užsimena apie „pelno valdymą“. Lietuvių literatūroje, apibūdinant apskaitos manipuliacijas, naudojamas terminas „kūrybinė apskaita“ imtas interpretuoti lingvistiškai ir dažnai yra tapatinamas su kūrybiškumu ir optimalių apskaitos sprendimų paieška (Mackevičius, Savickas, 2015; Vainienė, 2015; Mackevičius, Subačienė, 2016). Moksle keliamos idėjos randa atspindį ir praktikų darbuose. Kalčinskas, Kalčinskaitė-Klimaitienė (2017) teigia, kad susiformavusi nauja apskaitos sritis – kūrybinė apskaita, padeda, „kaip galima gražiau pavaizduoti įmonės būklę finansinėse ataskaitose, kartu nepažeidžiant galiojančių įstatymų ir kitų norminių aktų“, arba, kad kūrybinė apskaita padeda išspręsti didžiąją apskaitos politikos problemų dalį.

Giliau susipažinus su skirtingomis apskaitos manipuliacijų sampratomis yra sunku tarp jų nubrėžti aiškią takoskyrą, o kartais jos tarpusavyje persipina ir yra neaišku, ką kiekvienas apskaitos manipuliacijos terminas reiškia. Tiek lietuvių, tiek užsienio literatūroje nepakankamas dėmesys skiriamas pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos atribojimui, kas įneša nemažai painiavos į tolimesnius šių fenomenų tyrimus. Negana to, lietuvių autorių darbuose šie terminai dėl savo polisemantikos įneša klaidinančias asociacijas ir neretai siejami su valdymo sprendimais, geresnių apskaitos sprendimų paieška ar kūrybiškumu. Toks apskaitos manipuliacijų reiškinio suvokimas yra klaidinantis, todėl svarbu tiksliai apibrėžti apskaitos reiškinio esmę, rūšis, taikymo būdus.

Išsprendus terminijos problemą ir conceptualizavus apskaitos manipuliacijas galima gilintis į kitą darbo problemą – pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos ryšio su įmonių socialine atsakomybe įvertinimą. Įmonių socialinė atsakomybė yra savanoriškas, vertybių sistema paremtas verslo modelis, siekiantis socialinės gerovės ir darnaus vystymosi, t. y. socialiai atsakingos įmonės vadovaujasi aukštomis moralės normomis ir etika.

Socialiai atsakinga įmonė prisiima įsipareigojimą, santykiuose su darbuotojais, klientais, visuomene ne tik siekti didesnio pelningumo, bet ir vadovautis moralinėmis, etinėmis nuostatomis, paisyti aplinkinių interesų. Pelno valdymas ir kūrybinė apskaita, priešingai, yra neetiškas elgesys, kuomet siekiant oportunistinių tikslų manipuluojama ne tik apskaitos informacija bei rezultatais, bet ir informacijos vartotojais. Tokiu atveju, jei socialiai atsakingoje įmonėje vyrauja koncepcinis požiūris, tai tokia įmonė netaikytų pelno valdymo, kūrybinės apskaitos, o suinteresuotoms šalims finansinę informaciją pateiktų sąžiningai, nepriklausomai nuo rezultatų. Todėl galima manyti, kad socialiai atsakingos įmonės, norėdamos pagerinti finansinius rezultatus, neturėtų imtis neetiškų, suinteresuotas šalis klaidinančių veiksmų apskaitoje. Tačiau kai kurie autoriai pastebi, kad būtent moralinis, etinis verslo nuosmukis, silpni socialiai ryšiai ir socialinės atsakomybės trūkumas sąlygoja manipuliacijas finansine informacija (Coffe, 2003; Chih ir kt., 2008).

Todėl pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos taikymas socialiai atsakingose įmonėse sulaukė nemažo dėmesio užsienio mokslininkų darbuose (Scholtens, Kang, 2013; Grougiou ir kt., 2014; Garcia-Sanchez, Garcia-Meca, 2017; Kolsi, Attayah, 2018; Mahrani, Soewarno, 2018; Amar, Chakroun, 2018; Liu, Lee, 2019; Buertey ir kt., 2020; Dimitropoulos, 2020; Palacios-Manzano ir kt. 2021 ir kiti). Tačiau atliktų empirinių tyrimų rezultatai neretai yra priešaringi, priklausomai nuo to, kuris laikotarpis yra tiriamas, kokių valstybių ir kokios pramonės šakos įmonės tiriamos. Neretai to paties regiono valstybių įmonių duomenys yra skirtingi.

Lietuvoje apskaitos manipuliacijų socialiai atsakingose įmonėse tyrimų nebuvo atlikta, todėl nėra galimybės įvertinti, ar ir kaip Lietuvos socialiai atsakingos įmonės manipuluoja finansine informacija, siekiant pateikti norimą informaciją apie įmonę ar pabrėžti socialiai atsakingos įmonės statusą. Kitų valstybių tyrimų rezultatai negali būti reprezentatyvūs Lietuvai dėl skirtumų teisinėje sistemoje, apskaitos reglamentavimo, šalies išsivystymo lygio, šalies ekonominės situacijos ir kitų priežasčių. Todėl tikslinga įvertinti, koks – koncepcinis ar oportunistinis – požiūris vyrauja Lietuvos socialiai atsakingose įmonėse. Apskaitos manipuliacijų taikymo tyrimas galėtų atskleisti jos paplitimą Lietuvos įmonėse. Gautų rezultatų palyginimas su socialiai atsakingomis įmonėmis, galėtų padėti įvertinti, ar įmonių socialinė atsakomybė, kaip vertybinė sistema, mažina manipuliacijas apskaitos informacija.

Tyrimo objektas. Manipuliacinės apskaitos ir įmonių socialinės atsakomybės ryšys.

Darbo tikslas. Išsprendus apskaitos manipuliacijų terminijos ir sampratos problemą, nustatyti manipuliacinės apskaitos ryšį su įmonių socialine atsakomybe.

Darbo tikslui pasiekti keliami uždaviniai:

1. Ištyrus apskaitos manipuliacijų atmainas, nustatyti jų panašumus ir skirtumus, išskirti manipuliacijų rūšis bei susisteminti taikymo būdus.
2. Identifikavus apskaitos manipuliacijų terminijos įvairovės aspektus, išspręsti terminijos problemą ir konceptualizuoti manipuliacinės apskaitos sampratą.
3. Atskleidus įmonių socialinės atsakomybės esmę ir pagrindinius modelio elementus, įvertinti manipuliacinės apskaitos ir įmonių socialinės atsakomybės suderinamumą.
4. Empiriškai ištyrus manipuliacinės apskaitos paplitimą Lietuvos įmonėse, įvertinti manipuliacinės apskaitos taikymo skirtumus tarp socialiai atsakingų ir kitų Lietuvos įmonių.
5. Nustatyti įmonių socialinės atsakomybės įtaką manipuliacinės apskaitos taikymui finansinių ir makroekonominių rodiklių kontekste.

Darbe ginami teiginiai:

1. Lietuvių literatūroje apskaitos manipuliacijoms, kuomet pasinaudojama apskaitos standartų lankstumu, įvardinti naudojamas terminas „kūrybinė apskaita“ yra klaidinantis ir neatitinka manipuliacijų reiškinio prasmės. Jo atsisakymas moksle įneštų daugiau aiškumo, suvokiant šį fenomeną.
2. Apskaitos manipuliacijų (pelno valdymo ar kūrybinės apskaitos) konceptualizavimas mokslininkų ir tyrėjų tarpe įneštų daugiau aiškumo analizuojant užsienio literatūrą, taip pat paskatintų naujų empirinių tyrimų įvairovę, galėtų padėti formuoti naują požiūrį ne tik apskaitos moksle, bet ir praktikoje.
3. Apskaitos manipuliacijos ne tik klaidina informacijos vartojus, bet ir gali turėti neigiamų pasekmių pačiai įmonei. Manipuliacijų taikymo apskaitoje identifikavimas galėtų būti naudingas audito metu nustatant manipuliacijas ir vertinant audito rizikas.
4. Įmonės, savanoriškai prisiėmusios socialinę atsakomybę, vadovaujasi vertybine sistema ne tik puoselėdamos santykius su suinteresuotomis šalimis, bet ir tvarkydamos įmonės apskaitą. Todėl socialiai atsakingos įmonės yra mažiau linkusios į apskaitos manipuliacijas, net jei tokios manipuliacijos yra padaromos nepažeidžiant apskaitą reglamentuojančių teisės aktų.
5. Apskaitos manipuliacijų taikymui įtakos gali turėti įvairios priežastys: oportunistiniai vadovų motyvai, įmonės finansinė ar šalies

ekonominė situacija, kurias aiškina įvairios apskaitos teorijos ir hipotezės. Priklausomai nuo įmonėje vyraujančio požiūrio į įmonių socialinę atsakomybę (konceptinio arba oportunistinio), joje manipuliacinės apskaitos taikymo požymiai bus ryškesni arba nuosaikesni.

Darbo struktūra. Disertaciją sudaro 3 dalys, išvados ir rekomendacijos, literatūros sąrašas ir priedai. Mokslinėje literatūroje naudojama skirtinga apskaitos manipuliacijų terminija, todėl norint išvengti tolesnės painiavos pačioje disertacijoje, pirmiausia siekiama išspręsti terminijos problemą. Todėl pagrindinė disertacijos problema yra nagrinėjama tik konceptualizavus apskaitos manipuliacijas. Atsižvelgiant į tai, disertacijoje pasirinkta netradicinė struktūra, kurios loginė schema ir tyrimo eiga pateikta 1 paveiksle.

I empirinio tyrimo metu vertinami tyrimo klausimai (TK):

TK. Pelno valdymas ir kūrybinė apskaita yra du skirtingi terminai, apibūdinantys tą patį reiškinį – manipuliacijas apskaitos informacija.

TK1. *Tiriamas reiškinys*¹ yra neigiamas ir jis daro neigiamą įtaką apskaitai ir apskaitos rezultatams.

TK1.1. *tiriamas reiškinys* yra neigiamas.

TK1.2. *tiriamas reiškinys* daro neigiamą įtaką apskaitai ir apskaitos rezultatams.

TK2. Dviprasmiai terminai apibūdinantys *tiriamą reiškinį* sukelia teigiamas asociacijas.

TK2.1. Termino „kūrybinė apskaita“ suvokimas sukelia teigiamas asociacijas.

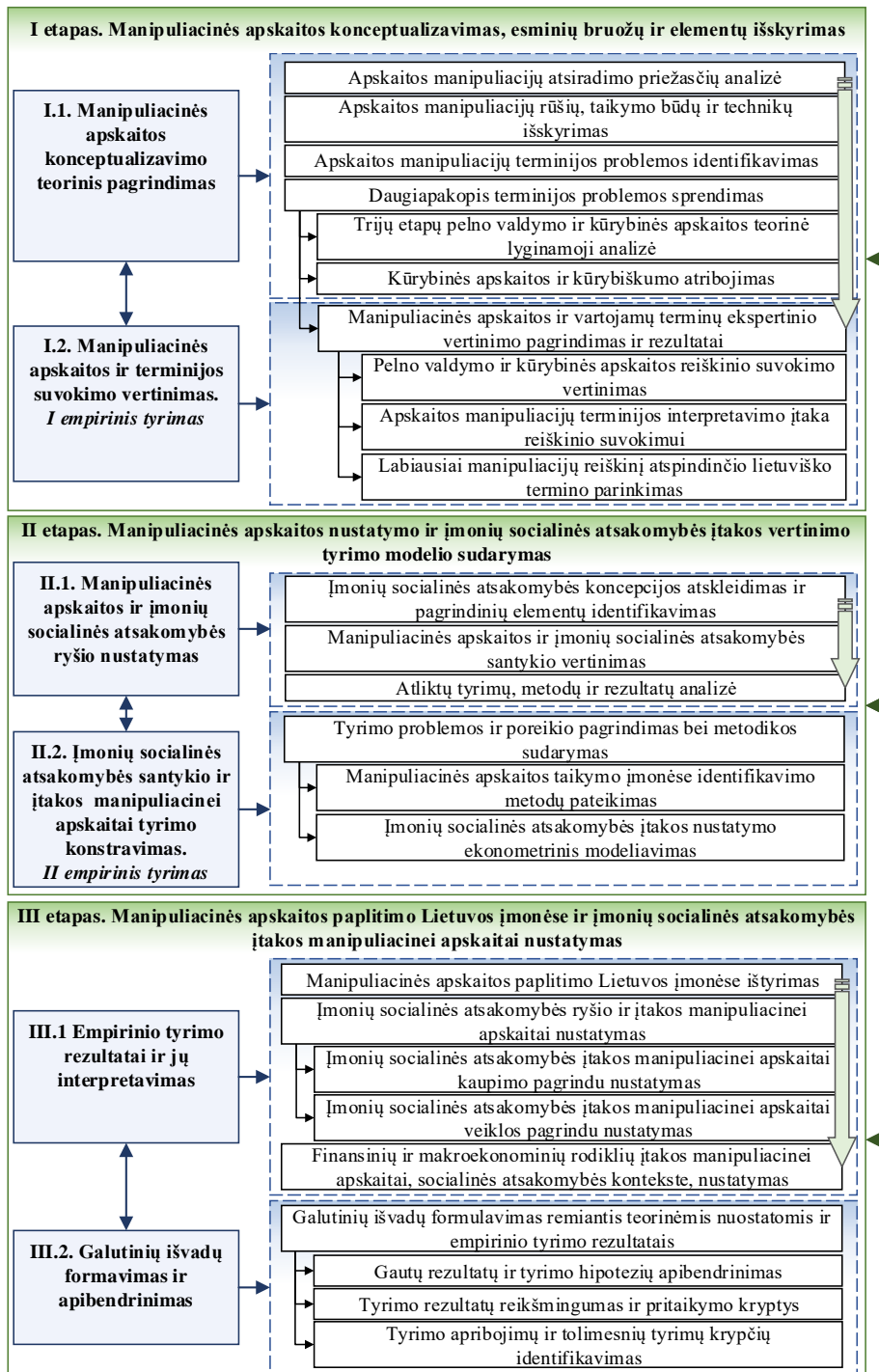
TK2.2. Termino „pelno valdymas“ suvokimas sukelia teigiamas asociacijas.

II empirinio tyrimo metu tikrinamos tyrimo hipotezės (H):

H1. Įmonių socialinė atsakomybė, kaip vertybinė sistema, daro įtaką mažinant manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu taikymą įmonių apskaitoje.

H1.1. Įmonių socialinė atsakomybė daro įtaką mažinant manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu taikymą, kai įmonė renkasi pelno didinimo strategiją.

¹ *Tiriamu reiškiniu* vadinamos manipuliacijos apskaitos metodų, būdų ir sprendimų pasirinkimais apskaitos standartų rėmuose, kai finansinėse ataskaitose siekiama atvaizduoti norimus rezultatus.



1 pav. *Disertacijos loginė schema*

Šaltinis: sudaryta autorės

H1.2. Įmonių socialinė atsakomybė daro įtaką mažinant manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu taikymą, kai įmonė renkasi pelno mažinimo strategiją.

H2. Įmonių socialinė atsakomybė, kaip vertybinė sistema, daro įtaką mažinant manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu taikymą įmonių apskaitoje.

H2.1. Įmonių socialinė atsakomybė daro įtaką mažinant manipuliacijas pinigų srautais taikymą įmonių apskaitoje;

H2.2. Įmonių socialinė atsakomybė daro įtaką mažinant manipuliacijas gamybine savikaina taikymą įmonių apskaitoje;

H2.3. Įmonių socialinė atsakomybė daro įtaką mažinant manipuliacijas diskretinėmis išlaidomis taikymą įmonių apskaitoje.

Tyrimo metodai. Siekiant visapusiškai ir kuo giliau išnagrinėti išryškintas problemas darbe naudojamos įvairios tyrimo metodikos. Darbe atliekami teorinis ir du empiriniai tyrimai, pasitelkiant kokybinius ir kiekybinius tyrimo metodus. Išskirtini pagrindiniai darbe naudoti *teoriniai tyrimo metodai*:

1. *Mokslinės literatūros ir turinio analizės metodų* pagalba buvo nagrinėjami užsienio ir lietuvių autorių moksliniai darbai ir tyrimai. Šių metodų pagalba buvo identifikuota manipuliacijų įvairovė, jų atsiradimo priežastys, atskleista įmonių socialinės atsakomybės koncepcija, išskirtos manipuliacinės apskaitos rūšys, įmonių socialinės atsakomybės bruožai ir elementai.

2. *Sisteminimo, loginės kritinės analizės, lyginamosios mokslinės literatūros šaltinių analizės, apibendrinimo, kontekstinės analizės, genetinio, istorinio lyginimo, analogijos, metodų* pagalba darbe palyginti kūrybinės apskaitos ir pelno valdymo reiškiniai, jų apibrėžtys, palyginti įmonių socialinės atsakomybės ir manipuliacinės apskaitos bruožai ir elementai, atliktas kūrybinės apskaitos ir kūrybiškumo palyginimas ir atribojimas, pateikti apibendrinimai ir išvados.

3. *Indukcinio ir dedukcinio mąstymo, lyginimo, sisteminimo metodų* pagalba įvertinti ir palyginti kūrybinės apskaitos taikymo būdai ir pelno valdymo technikos. Indukcinis mąstymas leido išnagrinėti pavienius taikymo būdus ir technikas bei suprasti juos kaip visumą, vėliau dedukcinio ir lyginimo metodų pagalba jie buvo susieti tarpusavyje ir susisteminti, konceptualizuota manipuliacinės apskaitos samprata.

Empiriniai tyrimo metodai:

1. *Ekspercinis interviu* buvo taikytas, siekiant įvertinti pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos reiškinius, nustatyti profesinėje ir mokslinėje lietuvių literatūroje naudojamų terminų „pelno valdymas“ ir „kūrybinė apskaita“

daromą įtaką manipuliacijų reiškinio suvokimui bei vietoje jų parenkant reiškinį prasmę atspindintį lietuvišką terminą.

2. *Ekonometrinis modeliavimas, regresinė analizė, koreliacinė analizė, santykinų rodiklių skaičiavimas, determinacijos, tolerancijos koeficientai* naudoti siekiant nustatyti įmonių socialinės atsakomybės ryšį ir daromą įtaką manipuliacinės apskaitos taikymui, visumoje vertinant kitų literatūroje minimų elementų įtaką, multikolinearumo problemos identifikavimui tarp prediktorių.

3. Matematinų statistinių metodų – *dispersinės analizės, Chi-kvadrato, Stjudento kriterijaus* pagalba tikrinamos tyrimo hipotezės, daromos statistiškai pagrįstos išvados. *Durbino-Watsono statistikos, White heteroskedastijos testų* pagalba vertinamas liekamųjų paklaidų pasiskirstymas ir autokoreliacija sudarytuose manipuliacinės apskaitos taikymo modeliuose. Empirinių duomenų padėties ir sklaidos charakteristikos vertinamos skaičiuojant *asimetrijos, eksceso koeficientus, standartinį nuokrypį, variacijos eilutes, atliekant duomenų transformaciją.*

4. Empirinių duomenų surinkimas, rodiklių skaičiavimas, statistinis tyrimo rezultatų apdorojimas, kintamųjų pasiskirstymo, tarpusavio ryšių ir priklausomybių nustatymas atliktas naudojant Microsoft 365 finansinių ir mokslinių duomenų analizės priedu. Bibliografinis tyrimas atliktas VOSviewer programinės įrangos įrankiu, skirtu bibliometriniams tinklams kurti ir vizualizuoti.

Darbo mokslinis naujumas:

1. Susistemintos manipuliacinės apskaitos rūšys;
2. Parengta išsami manipuliacinės apskaitos koncepcija;
3. Išspręsta iki šiol vyravusi apskaitos manipuliacijų terminijos problema, įnešanti nemažai pailios;
4. Pirmą kartą atliktas tyrimas Lietuvos vidutinėse ir didelėse įmonėse, vertinant socialinės atsakomybės įtaką manipuliacinės apskaitos taikymui;
5. Nustatyta, kad Lietuvos įmonėse vyrauja koncepcinis požiūris į įmonių socialinę atsakomybę. Socialiai atsakingose įmonėse manipuliacinės apskaitos požymiai nustatyti rečiau, todėl jų teikiamos finansinės ataskaitos yra patikimesnės;
6. Manipuliacinės apskaitos ir įmonių socialinės atsakomybės santykiyje patvirtinta trumparegystės vengimo hipotezė, socialinių normų teorija, atmeta kelių tikslų ir nuspėjamo pelno hipotezes. Tai parodo, kad įmonėse socialinė atsakomybė ir manipuliacinė apskaita yra nesuderinamos, ir jas sieja atvirkštinis ryšys;

7. Empiriniai tyrimo rezultatai patvirtinta pozityviosios apskaitos teorijos finansinio svėro hipotezę, o politinių išlaidų hipotezę patvirtinama tik ekonominio neapibrėžtumo sąlygomis;

8. Kai kurie makroekonominiai rodikliai (BVP, nedarbo lygis ir infliacija) turi įtakos manipuliacinės apskaitos taikymui įmonėje;

Darbo praktinis reikšmingumas. Darbe naudojami modifikuotas J. J. Jones (Dechow ir kt. 1995) ir S. Roychowdhury (2006) modeliai turi aukštą aiškinamąją galią. Jų naudojimas audito metu padėtų ne tik sumažinti neaptikimo audito rizikos lygį, nustatyti galimas manipuliacijas apskaitoje, bet ir sumažintų pačių manipuliacijų paplitimą įmonėse.

Mokslinio darbo apribojimai.

1. Gauti tyrimo rezultatai, rodantys manipuliacinės apskaitos įverčių reikšmes, tik indikuoja manipuliacinės apskaitos technikų taikymą įmonėje. Disertacijoje naudojami tyrimo metodai negali patvirtinti arba paneigti manipuliacijų fakto, nes tam reikalinga detali ir individuali kiekvieno atskiro atvejo analizė, vertinant visus įmonės apskaitos dokumentus.

2. Dėl darbe taikomų manipuliacinės apskaitos identifikavimo modelių galima tirti tik įmones, pateikiančias pilną finansinių ataskaitų rinkinį, todėl yra galimybė įvertinti tik dideles ir vidutines įmones. Dėl tos priežasties vertinant manipuliacinės apskaitos taikymą nėra galimybės atsižvelgti į įmonės dydį.

3. Tyrimo metu nustatant manipuliacinės apskaitos taikymą, nėra atsižvelgiama į klaidas, netikslumus ir apgaulės tvarkant įmonės apskaitą ir sudarant finansines ataskaitas. Todėl yra neatmetama, kad kai kuriais atvejais duomenys gali rodyti klaidas, o ne manipuliacijas.

4. Analizuojant įmonių finansines ataskaitas, pastebėta, kad kai kurios įmonės sąnaudas klasifikuoja skirtingai, todėl neturint papildomos informacijos, sunku vertinti, ar toks sąnaudų skirstymas galėjo turėti įtakos rezultatams. Taip pat nėra galimybės atsakyti, ar toks sąnaudų skirstymas nėra vienas iš manipuliacijos apskaitos informacija būdų. Nepaisant to, disertacijoje laikomasi pragmatiško požiūrio, kadangi dauguma tirtų įmonių buvo audituotos, todėl daroma prielaida, kad klaidos, netikslumai, apgaulės sąnaudų priskyrimu būtų nustatytos audito metu.

Disertacijos apimtis. 205 puslapių (be priedų), 26 paveikslai, 39 lentelės, 275 literatūros šaltiniai, 28 priedai.

Mokslinių tyrimų aprobavimas ir sklaida:

Publikuoti darbai recenzuojamuose mokslo leidiniuose:

1. Bachtijeva, D., 2022. Apskaitos manipuliacijų (pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos) terminijos problematikos sprendimas. *Buhalterinės*

apskaitos teorija ir praktika. 25, 1 – 11.
<https://doi.org/10.15388/batp.2022.43>.

2. Bachtijeva, D.; Tamulevičienė, D., 2022 Comparing earnings management and creative accounting. A general review. *Theoretical Journal of Accounting.* 46(2), 115–135. <https://doi.org/10.5604/01.3001.0015.8812>.

3. Bachtijeva, D., 2021. Ar kūrybinė apskaita gali būti tapatinama su kūrybiškumu ir vadinama pozityviaja? *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika.* 24, 1–10. <https://doi.org/10.15388/batp.2021.37>.

4. Bachtijeva, D., 2021. Manipuliacijų apskaitos informacija prielaidos, rūšys ir taikymo būdai. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika.* 23, 1–15. <https://doi.org/10.15388/batp.2021.33>.

5. Bachtijeva, D.; Tamulevičienė, D., 2021. The similarities and differences of earnings management and creative accounting: a theoretical comparative study. In *Accounting, audit, analysis: transformation of science and business in new economic reality: international scientific conference, November 25–26, 2021: book of extended abstracts*, 17–19. Vilnius University Press.

6. Bachtijeva, D.; Tamulevičienė, D., 2021. The relationship between the creative accounting and corporate social responsibility: unfair advantage and a threat to the economic well-being // New challenges in economic and business development – 2021: Post-crisis economy: 13th international scientific conference, May 14, 2021, Riga: proceedings. Rīga: University of Latvia, 2021, 44–53.

7. Bachtijeva, D., 2020. Kūrybinės apskaitos ir pelno valdymo problematika apskaitos teorijų raidos kontekste. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika.* 22, 1–32. <https://doi.org/10.15388/batp.2020.28>.

Mokslinės konferencijos:

1. Bachtijeva D., 2022. The terms „creative accounting“ and „earnings management“ should not be used in Lithuanian literature. *Accounting and Finance for Business 2022: Towards Sustainability.* 13th International Scientific Conference Programme and Abstracts, November 10–11, 2022, 26, Kaunas.

2. Bachtijeva, D.; Tamulevičienė, D., 2021. The similarities and differences of earnings management and creative accounting: a theoretical comparative study. In *Accounting, audit, analysis: transformation of science and business in new economic reality: international scientific conference, November 25-26, 2021: book of extended abstracts*, 17–19. Vilnius University Press.

3. Bachtijeva, D.; Tamulevičienė, D., 2021. The relationship between the creative accounting and corporate social responsibility: unfair advantage

and a threat to the economic well-being // New challenges in economic and business development – 2021: Post-crisis economy: 13th international scientific conference, May 14, 2021, Riga: proceedings. Rīga: University of Latvia, 2021, 44–53.

1. MANIPULIACINĖS APSKAITOS KONCEPTUALIZAVIMAS

1.1. Apskaitos manipuliacijų priežastys pozityviosios apskaitos teorijos perspektyvoje

Pagrindinis įmonių ir verslo tikslas yra vykdant ūkinę, komercinę veiklą patiriant kuo mažesnes sąnaudas uždirbti kuo didesnę pelną. Didelis pelnas parodo, kad įmonė yra sėkminga ir patraukli tiek investuotojams, tiek kreditoriams, tiek darbuotojams, ieškantiems stabilaus darbo užmokesčio ir socialinių garantijų. Pagrindinis informacijos šaltinis, iš kurio galima gauti duomenis apie įmonės finansinę būklę yra jos finansinės ataskaitos. Finansinės analizės pagalba galima atlikti išsamų įmonės praeities ir dabarties finansinės, ekonominės veiklos ir rezultatų tyrimą, numatyti perspektyvas, padėsiančias informacijos vartotojams suprasti tikrąją įmonės būklę, joje vykstančius procesus ir tendencijas, kurių pagrindu būtų galima priimti teisingus ir ekonomiškai pagrįstus sprendimus. Todėl labai svarbu, kad finansinių atskaitų duomenys būtų teisingi ir atspindėtų tikrą ir teisingą vaizdą apie įmonę. Finansinę apskaitą reglamentuoja teisės aktai, apskaitos standartai ir taisyklės, o dėl įmonių ir jų veiklos pobūdžio įvairovės joms paliekama teisė pačioms pasirinkti tuos apskaitos metodus, kurie padėtų kaip galima tiksliau atspindėti tikrąją įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus. Pozityvioji apskaitos teorija kaip tik ir aiškina, „kodėl“ ir „kaip“ įmonės pasirenka vienus ar kitus apskaitos metodus. Todėl pozityviosios apskaitos teorijos pradininkai R. L. Watts ir J. L. Zimmerman (1978, 1986) apskaitos metodų pasirinkimus siūlo aiškinti trimis oportunistinio požiūrio hipotezėmis.

Vadovų premijavimo arba premijų plano hipotezė (The bonus plan hypothesis) teigia, kad įmonėse, kuriose vadovų premijos susietos su įmonės veiklos rezultatais, vadovas yra suinteresuotas taikyti tokius apskaitos metodus, kurie perkelia atskaitinį pelną iš būsimų laikotarpių į dabartinį (Watts, Zimmerman, 1986). Vadovai pasirenka tam tikrus apskaitos metodus tuomet, kai tiki, kad tai galėtų padidinti jų asmeninį turtą (Deegan, 2007). Įmonei per atskaitinį laikotarpį pasiekus tam tikrą pelno lygį, vadovui išmokama metinė premija. Tuo atveju, kai įmonės pelnas yra ženkliai aukščiau premijavimo ribos, vadovas norėdamas užsitikrinti premiją ateinančiais metais, bus linkęs pasirinkti tokius apskaitos metodus, kurie leistų atskaitinio laikotarpio pelną perkelti į ateinančius laikotarpius ir atskaitiniame laikotarpyje taikyti kitus pelną mažinančius apskaitos metodus. Tuo atveju, kai vadovas mato, kad įmonės veiklos rezultatas nepasiekia premijavimo lygio, jis yra suinteresuotas rinktis tokius apskaitos metodus, kurie padėtų

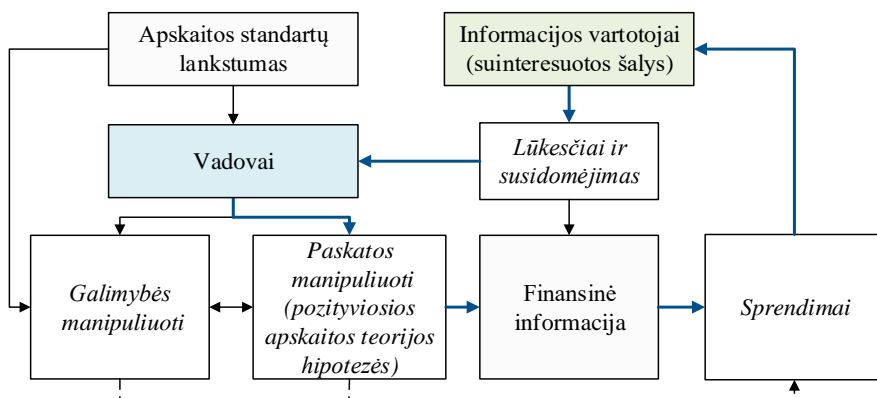
perkelti ateinančio laikotarpio pelną į ataskaitinį laikotarpį ir taikyti kitus pelną didinančius apskaitos metodus, kurie padėtų įmonės veiklos rezultatams pasiekti pageidaujama premijavimo lygį. W. R. Scott (2003) teigimu, jei pelnas yra ženkliai žemiau premijavimo ribos ir mažai tikėtina, kad įmonės veiklos rezultatas galėtų jį pasiekti, pasirenkami pelną mažinantys apskaitos metodai ir pelnas perkeliamas iš ataskaitinio į ateinantį laikotarpį. Svarbu paminėti, kad vadovų premijavimas nebūtinai turi būti siejamas su įmonės pelnu, jis sietinas su bet koku įmonės produktyvumu, pvz. akcijų kaina, pardavimo apimtimis, valiutos kursu, turto pelningumu ir kt. (Roberts, 1992; Chan, Kent 2003; Setyorini, Ishak, 2012 ir kt.).

Finansinio svarto (nuosavo ir skolinto kapitalo santykio) hipotezė (the debt–equity or financial leverage hypothesis) teigia, kad kuo didesnė skolinto kapitalo dalis nuosavybėje, tuo labiau vadovai bus suinteresuoti didinti įmonės pelną ataskaitiniu laikotarpiu (Watts, Zimmerman, 1986). Finansinis svartas parodo įmonės kapitalo efektyvumą, t. y. kokia įsipareigojimų dalis tenka vienam nuosavo kapitalo eurui. Kuo didesnė skolinto kapitalo dalis, tuo aukštesnis įmonės finansinės rizikos laipsnis. Svarbu paminėti, kad įmonės finansinis svartas naudojamas, norint nustatyti įmonės įsiskolinimo koeficientą, skolos ir turto santykį, skolinto ir nuosavo kapitalo santykį. Šie rodikliai gali suteikti daug informacijos ne tik apie įmonės dabartinę būklę, bet prognozuoti jos mokumą ir pelningumą. Didelė įmonės skola yra susijusi su palūkanų mokėjimu, todėl augant palūkanų mokėjimo normoms, didėja įmonės skola ir sąnaudos, todėl tai gali būti rizikinga kreditoriams. Be to, didelė skolos dalis gali rodyti investuotojams, kad įmonės akcijos yra rizikingos. Kreditoriai vertina skolos ir nuosavybės santykį ir neretai net pačiose sutartyse yra numatomi tam tikri pelningumo ir finansinio svarto rodiklių lygiai, todėl norėdami sumažinti finansinio svarto rodiklį vadovai gali imtis priemonių didinti nuosavo kapitalo balansinę vertę arba R. L. Watts ir J. L. Zimmerman (1990) teigimu, perkelti ateinančių laikotarpių pelną į ataskaitinį laikotarpį.

Politinių išlaidų (įmonės dydžio) hipotezė (political cost hypothesis) teigia, kad kuo didesnė įmonė, tuo labiau ji suinteresuota taikyti pelną mažinančius apskaitos metodus ir perkelti savo ataskaitinį pelną į ateinantį laikotarpį (Watts, Zimmerman, 1986). Hipotezė remiasi politinio matomumo prielaida, kuri priklauso nuo įmonės dydžio ir pramonės šakos. Politinio reguliavimo priemonės dažniau taikomos stambioms įmonėms, nes jos sulaukia didesnio visuomenės susidomėjimo, todėl jos yra labiau matomos ir yra labiau jautrios politiniams procesams. R. L. Watts ir J. L. Zimmerman (1978) teigimu, jei įmonė turės praduoti savo turtą dėl politinių motyvų (atsiradus naujiems mokesčiams arba padidėjus jų tarifui), tai vadovai

pasirinks tokius apskaitos metodus, kurie padėtų sumažinti mokesstinę bazę ir taip sumažinti mokamų mokesčių dydį. Kuo labiau įmonė politiškai matoma, tuo labiau pasirenkami pelną mažinantys apskaitos metodai.

Apskaitos būdų ir metodų pasirinkimo motyvai yra pagrįsti pozityviosios apskaitos teorijos hipotezėmis, kurių dėmesys iš esmės yra sutelktas į įmonės veiklos rezultatus. Įmonių pateikiama finansinė informacija turi reflektuoti tikrą įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus, kurie yra svarbūs informacijos vartotojams. Suinteresuotos šalys, analizuodamos ir vertindamos įmonių teikiamą informaciją, priima sprendimus. F. DeGeorge, J. Patel, R. Zeckhauser (1999) tai vadina „informacijos žaidimu“, kai investuotojai savo sprendimus grindžia ataskaitose teikiama informacija apie įmonės veiklos rezultatus, o vadovai, matydami investuotojų susidomėjimą, manipuliuoja pelnu. Būtent įmonės ir jos suinteresuotųjų šalių sutartys sukuria paskatas valdyti pelną (Watts, Zimmerman, 1990). Susidaro uždaras ratas, kuriame vadovų paskatas manipuluoti sukelia informacijos vartotojų susidomėjimas finansine informacija (žr. 2 pav.).



2 pav. *Prielaidų manipuluoti finansine informacija atsiradimas*

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Watts, Zimmerman (1990); DeGeorge, Patel, Zeckhauser (1999)

Kuo didesnis informacijos vartotojų susidomėjimas įmone ir jos finansine informacija, tuo didesnės paskatos manipuluoti finansine informacija. Vadovų tikslas yra palenkti informacijos vartotojus priimti vadovams palankius sprendimus, todėl informacijos vartotojų sprendimais manipuluojama ne tiesiogiai, o per finansinėse ataskaitose teikiamą informaciją. Tačiau norint manipuluoti finansine informacija, reikia turėti galimybę tai daryti, priešingu atveju tai būtų neįmanoma. Būtent apskaitos standartų lankstumas ir sudaro tokią galimybę, o tai sąlygoja, kad įmonės

veiklos rezultatai ir finansinė būklė tampa pagrindiniais manipuliacijos objektais. Apskaitos informacijos manipuliacijų rūšys, pagrįstos apskaitos būdų ir metodų pasirinkimais, literatūroje dažniausiai įvardinamos kaip *pelno valdymas* ir *kūrybinė apskaita*.

1.2. Apskaitos manipuliacijų įvairovė

1.2.1. Apskaitos manipuliacijų rūšys, taikymo būdai ir technikos

Pelno valdymas. Viena iš pagrindinių pozityviosios teorijos tyrimų kryptių yra apskaitos metodų ir būdų pasirinkimo praktika. Vadovų premijavimo, finansinio sveto ir politinių išlaidų hipotezėmis paremti tyrimai paaiškina, kodėl vadovai linkę rinktis vienus ar kitus apskaitos metodus, kurie daro įtaką įmonės veiklos rezultatams, o manipuliacijos įmonės pelnu literatūroje vadinamas pelno valdymu (*angl. earnings management*). Akademinėje bendruomenėje nėra bendro sutarimo, kas yra pelno valdymas (Beneish, 2001). Dažniausiai galima aptikti K. Schipper (1989) pasiūlytą klasikinį pelno valdymo apibrėžimą, tačiau literatūroje gausu ir kitų apibrėžčių (žr. 1 priedą). Nors 1 priede pateikta keletas apibrėžimų, tačiau juos visus apibendrinus galima būtų teigti, kad pelno valdymas – tai kryptingas įsikišimas į apskaitos procesą (operacijų struktūravimas, metodų pasirinkimai, manipuliacijos), kuriuo siekiama pakeisti įmonės pelną, siekiant gauti asmeninę naudą, pasiekti norimą rezultatą arba suklaidinti suinteresuotas šalis.

Pelno valdymo esmę sudaro tai, kad vadovai siekdami savanaudiškų tikslų ar norėdami suklaidinti informacijos vartotojus, ne visiškai tinkamai vertina finansines operacijas, dėl ko finansinių ataskaitų informacija iškreipiama ir atvaizduoja ne realų (*tikrą ir teisingą*) vaizdą apie įmonės veiklos rezultatus, o vadovams parankius rezultatus. Standartų lankstumas suteikia vadovams galimybę manipuliuoti atsargų verte, didinti tyrimų ir plėtros išlaidas, pripažinti pajamas nesant realiems pardavimams, manipuliuoti išipareigojimais, kapitalizuoti nuomos ir rinkodaros išlaidas, o tokios manipuliacijos gali padėti sumažinti arba padidinti pelną. Manipuliacijos grynųjų pinigų srautais gali būti atliekamos, kai investicinės ir finansinės veiklos pinigų srautai priskiriami prie pagrindinės veiklos pinigų srautų, kai atsiskaitymai nukeliami į ateinančią ataskaitinį laikotarpį, kas gali padėti atvaizduoti geresnius likvidumo ir apyvartinio kapitalo rodiklius (Degeorge, Patel, Zeckhauser, 1999).

Literatūroje išskiriama, kad pelnu manipuliuojama dviem būdais: nepažeidžiant apskaitos standartų ir pažeidžiant apskaitos standartus ir kitus

teisės aktus (Levitt, 1998; Merchant, 1990; DeGeorge, Patel, Zeckhauser, 1999; Dechow, Skinner, 2000; Collingwood, 2001; Lambert, Sponem 2005; Braswell, Daniels, 2017) (žr. 2 priedą). Nepažeidžiant apskaitos standartų, manipuliacijos atliekamos taikant agresyvius apskaitos metodus: perkainojant kapitalizuotas išlaidas, turtą, manipuliuojant atidėjimais ir kt. Norint daryti įtaką pinigų srautams, įvairiais būdais skatinami pardavimai arba nevykdomi piniginiai įsipareigojimai.

Dėl taikyto pelno valdymo priemonių žinomi dideli skandalai. Enron, Tyco, HealthSouth, Wordcom ir kitos įmonės susidūrė su skaudžiomis pelno valdymo pasekmėmis – dideliu akcijų kritimu, ieškiniais teismuose ir bankroto bylomis (Benston, Hartgraves, 2002; Agrawal, Cooper, 2017). Skandalai įtraukė ne tik įmones ir investuotojus, bet ir visą visuomenę į dezinformacijos ir nepasitikėjimo sūkurį, todėl siekiant sumažinti pelno valdymo taikymą ir kitas manipuliacijas apskaita buvo pasiūlyta įmonėse atlikti nepriklausomus auditus (Nelson ir kt., 2000; Xie ir kt., 2003; Balaciu ir kt., 2012; Khaneja ir kt., 2013 ir kt.). Auditoriams pradėjus įmonių apskaitoje ieškoti pelno valdymo būdų, praktikoje pelno valdymas išsiskyrė į dvi rūšis: pelno valdymą kaupimo pagrindu (*angl. accrual earnings management*) ir pelno valdymą veiklos pagrindu (*angl. real earnings management*) (Cohen, Zarowin, 2010; Achleitner ir kt., 2014; Sawicki, Shrestha, 2014; Ali, Kamardin, 2018 ir kt.), kiti autoriai (Strakova, 2020) išskiria ekonominio pelno valdymą.

Pelno valdymas kaupimo pagrindu. Pagal kaupimo principą pajamos ir sąnaudos yra atskiriamos nuo gryųjų pinigų srautų. Pinigų srautai įmonėje atspindi faktą, kada įmonė gavo įplaukas ar patyrė išmokas susijusias su savo veikla. Tačiau, vadovaujantis kaupimo principu ir registruojant pajamas bei sąnaudas, pasirenkant įvairius apskaitos būdus ir metodus galima keisti apskaitos kaupimų dydį. Trumpalaikiu laikotarpiu tarp pelno ir gryųjų pinigų srauto susidaro skirtumai, pavyzdžiui, pardavus prekes apskaitoje iš karto reikia užregistruoti pajamas, tačiau pinigai bus gauti ne iš karto (priklausomai nuo to, kaip yra susitarta su pirkėju), todėl tuo laikotarpiu, kol dar nėra gauti pinigai, susidaro skirtumas tarp pelno ir pinigų srautų.

Susidaręs skirtumas tarp pelno ir pinigų srautų (*angl. cash earnings*) yra kaupiniai (Belkaoui, 2004; Rudžionienė, 2012; Ohlson, 2014). J. Ohlson(2014) teigimu, kadangi apskaitos kaupiniams apskaičiuoti naudojama matematinė formulė, tai apie bet kurį iš formulėje pateiktą dydį galima spręsti iš likusių dviejų. Todėl keičiant apskaitos kaupimų dydį, galima daryti įtaką įmonės pelnui. Padidinus įmonės kaupimus, apskaitoje bus atvaizduotas didesnis įmonės pelnas. Kalbant apie apskaitos kaupimus būtina pabrėžti, kad

jie susideda iš diskretinių (*angl. discretionary*) ir nediskretinių (*angl. nondiscretionary*) komponentų² (McNichols, Wilson, 1988).

Kaupimo principas priklauso nuo nuoseklaus turto ir įsipareigojimų klasifikavimo balanso straipsniuose, o balanso sistema rodo, kad kaupimo struktūra priklauso tik nuo idėjos, kad turtas ir įsipareigojimai gali būti suskirstyti į dvi viena kitą išskiriančias, tačiau baigtines kategorijas. Visas turtas ir įsipareigojimai, gali turėti dviprasmiškas apskaitines vertes taikant skirtingus apskaitos metodus, pripažinimo ir vertinimo kriterijus (Ohlson, 2014). Pavyzdžiui, apskaitant atsargas pasirinkus skirtingus atsargų įkainojimo metodus, gamyboje pasirinkus skirtingos savikainos skaičiavimo metodus ir kt. keisis viso turto dydis. Arba vadovaujantis kaupimo principu ir vėliau atliekant operacijas su turtu atsiranda dviejų komponentų apskaitos kaupiniai. Pavyzdžiui, įmonė parduoda turtą ir apskaitoje užregistruoja nurašomo turto balansinės vertės dydžio sąnaudas ir pardavimo pajamas. Skirtumas tarp pajamų ir sąnaudų sudaro santykinį perteklių – pelną. Pelno dydis priklauso tiek nuo diskretinio, tiek nuo nediskretinio komponento. Parduodamo turto balansinę vertę sudaro turto įsigijimo savikaina atėmus sukauptą nusidėvėjimą. Tokiu atveju nediskretiniam kaupimui būtų priskiriama pinigų suma sumokėta turto įsigijimo metu ir dalis sukaupto nusidėvėjimo vertės, o diskretiniam kaupimui būtų priskiriama ta dalis, kuri vadovo sprendimu buvo papildomai įskačiuota į turto įsigijimo savikainą (atvežimo, remonto ir kitos išlaidos) bei dalis nusidėvėjimo sumos, kuri kinta priklausomai nuo pasirinkto nusidėvėjimo metodo, likvidacinės vertės ir naudingo tarnavimo laiko. Taigi, kiekviena galimybė pasirinkti tam tikrą apskaitos sprendimą sukuria dviprasmišką apskaitinę vertę ir nulemia diskretinių kaupimų dydžių svyravimus.

Turto pokyčiai balanse, dėl išplėstinės apskaitos lygybės ir dvejetainio įrašo dažniausiai turi įtakos ir pelno (nuostolių) ataskaitos straipsniams. Todėl Jones (1991) pastebi, kad kiekvienas pajamų ir sąnaudų straipsnis pelno (nuostolių) ataskaitoje turi diskretinį ir nediskretinį komponentą. Beveik visų šių straipsnių atžvilgiu įmonės vadovai turi apskaitos metodų, pripažinimo,

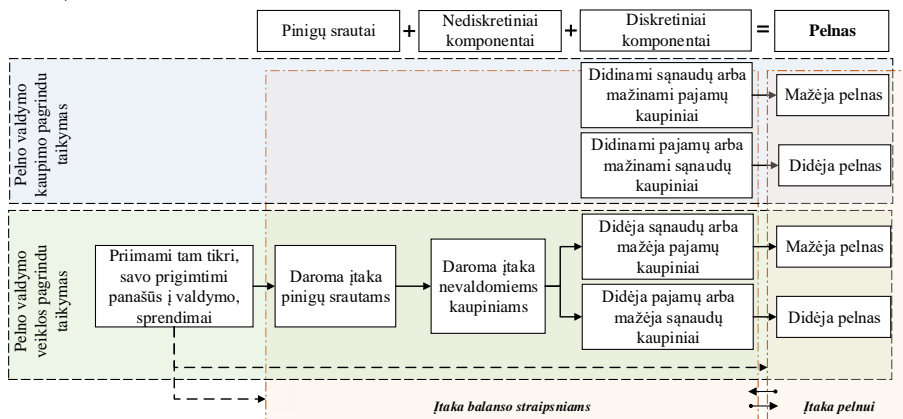
2 Diskretiniai komponentai yra sąnaudos arba pajamos, kurių vertė gali būti reguliuojama pagal įmonės pasirinkimą ir kurių dydis priklauso nuo įmonės finansinių tikslų arba strategijų. Jie yra svarbūs norint suprasti pelno valdymo praktikas, nes gali būti naudojami siekiant pakeisti pelno rodiklius ir sukurti klaidinančią finansinę informaciją. Nediskretiniai komponentai yra sąnaudos ar pajamos, kurių vertė nustatoma remiantis objektyviais veiksniais, tokiais kaip prekių ar paslaugų kainos, darbuotojų skaičius, atlyginimai ir pan. Nediskretiniais komponentais yra rečiau manipuluojama nei diskretiniais, nes jie yra susiję su faktiniais įmonės veiklos rodikliais, kurie yra sunkiau keičiami (McNichols, Wilson, 1988).

vertinimo, veiklos, investicinės ir finansinės politikos pasirinkimų galimybę, todėl gali daryti įtaką pelno (nuostolių) ataskaitos straipsnių dydžiams.

Pelno valdymas kaupimo pagrindu paremtas apskaitos kaupinių manipuliacijomis, kurios atliekamos mažinant arba didinant sąnaudas, perkainojant turta, registruojant atidėjinius, nenurašant sunaudotų atsargų ir kt. Tokios manipuliacijos turi tiesioginę įtaką įmonės pajamų ir sąnaudų dydžiui (Dechow, Skinner, 2000; Ali, Kamardin, 2018; Strakova, 2020). Prie pelno valdymo kaupimo pagrindu būtų galima priskirti pernelyg agresyvių nuostolių pripažinimą, restruktūrizavimo išlaidų, turto nurašymų perkainojimą, sąnaudų didinimą, pernelyg agresyvių atidėjinių ar rezervų sudarymą, atidėjinių neįvertinimą ir kt. Manipuliuojant apskaitos kaupiniais (juos didinant arba mažinant) galima tiesiogiai daryti įtaką pelno dydžiui (žr. 3 pav.).

Pelno valdymas veiklos pagrindu yra susijęs su vadovų priimamais sprendimais dėl pagrindinės įmonės veiklos: prekių ar produkcijos pardavimų didinimu, produkcijos savikainos mažinimu, ilgalaikio turto pardavimu. S. Roychowdhury (2006) teigimu, pelno valdymas veiklos pagrindu reiškia nukrypimus nuo įprastinės veiklos praktikos, kuris yra motyvuotas vadovo noru suklaidinti informacijos vartotojus (suinteresuotas šalis) taip, kad jie manytų, jog tam tikri įmonės tikslai buvo pasiekti vykdant įprastą veiklą. Pelno valdymas veiklos pagrindu yra labai panašus į valdymo sprendimus ir labai sunkiai aptinkamas audito metu (Ali, Kamardin, 2018). Sąlyginai galima suskirstyti pelno valdymo veiklos pagrindu veiksmus į tris grupes. *Pirmoje grupėje* būtų tokie veiksmai, kuriais yra stipriai didinamos pardavimų apimtys, dėl ko daroma įtaka pardavimo pajamoms ir veiklos pinigų srautams. Tai, kad toks pardavimų skatinimas yra pelno valdymas, signalizuoja taikomos didelės pardavimų nuolaidos, parduodama nekokybiška produkcija (žinant, kad ji ateityje bus gražinta) ir kt. (Roychowdhury, 2006; Gunny, 2010). Prie pardavimų spartinimo priskiriamas ir prekių pardavimas pirkėjams, kurie dar nėra pasirengę pirkti. Norint paspartinti pardavimus dažnai finansuojamos pirkimo palūkanos, suteikiamos lanksčios kredito sąlygos, neapmokestinamos prekių laikymo išlaidos ir kt. (Jackson, Wilcox, 2000; Lambert, Sponem, 2005; Roychowdhury, 2006). Taip pat atsisakant didesnio pelno einamuoju laikotarpiu, perkeliant jį į ateinančius, galima sumažinti pardavimo apimtį arba nukelti kontraktų vykdymą į ateinančius laikotarpius. Pritaikius tokias priemones, aukšto pardavimo lygio išlaikyti ilgą laiką nepavyks. Nors įmonė gali trumpalaikėje perspektyvoje uždirbti dideles pajamas ir pavaizduoti dideles pinigų įplaukas už parduotas prekes, tačiau tokių pardavimo apimčių ji negalės išlaikyti ateinančiais laikotarpiais ir juolab ilgalaikėje perspektyvoje. *Antroje grupėje* yra veiksmai, kuriais siekiama

sumažinti diskretines sąnaudas ir parodyti didesnį pelną. S. Roychowdhury (2006) teigimu, manipuliavimas diskretinėmis išlaidomis ir sąnaudomis yra labiausiai paplitusi pelno valdymo veiklos pagrindu alternatyva. Nepagrįstai sumažintos pardavimo ir bendrosios administracinės sąnaudos padidina einamojo laikotarpio pelną. Tokių veiksmų dažniausiai imamasi tuomet, kai norima greitai atvaizduoti didesnį įmonės pelningumą, pavyzdžiui, prieš pasiūlant akcijas rinkai ir parodant didesnį pelningumą pritraukti investuotojus (Potharla, 2022). *Trečioje grupėje* yra veiksmai, kuriais yra didinamos gamybos apimtys. Tuo metu, kai yra labai stipriai padidintos gamybos apimtys, neviršijant įdiegtų pajėgumų, tuomet gamybos išlaidos yra paskirstomos didesniai pagamintos produkcijos vienetų skaičiui. Tokiu būdu yra sumažinama pagamintos produkcijos savikaina, o pardavus produkciją įprasta kaina, gaunamas didesnis pelnas (Roychowdhury, 2006; Potharla, 2022).



3 pav. **Kaupimo ir veiklos pagrindu taikomo pelno valdymo įtaka apskaitos rezultatams**

Šaltinis: sudaryta autorės

3 pav. matyti, kad apskaitoje taikant pelno valdymą kaupimo pagrindu manipuluojama diskretiniais komponentais, kurie turi įtakos pelnui, jį didina arba mažina. Pelno valdymas veiklos pagrindu labiau nukreiptas į valdymo sprendimų, kurie turi įtakos ne tik įmonės pelnui bet ir pinigų srautams, imitavimą. Tokiais veiksmais taip pat padaroma įtaka ir nediskretiniams komponentams, kurie savo ruožtu keičia ir diskretinių kaupinių dydį. Taip pat reikia atkreipti dėmesį, kad dėl dvejetainio įrašo taikymo įtaka daroma ne tik pelno dydžiui, bet ir balanso straipsniams, kurie gali tapti atskiru manipuliavimo objektu. Reikia pažymėti, kad po vienkartinio manipuliacijų taikymo ilgalaikiu laikotarpiu pelnas turėtų susivienodinti su gryniaisiais pinigų srautais. Todėl iš pirmo žvilgsnio gali atrodyti, kad pelno valdymo

taikymas yra galimas tik trumpalaikiu laikotarpiu, kai atsiranda skirtumas dėl apskaitos kaupinių. Tačiau tai klaidintis įsitikinimas, kadangi pelno valdymo taikymas turi priešingą rezultatą. Trumpalaikiu laikotarpiu pelno valdymo skirtumai yra nežymūs, tačiau ilgalaikiame laikotarpyje jie darosi vis labiau matomi. Tokia situacija atsiranda dėl to, kad yra iškreipiama nemažai finansinių ataskaitų straipsnių, o dirbtinai susidariusių apskaitos kaupinių nepadengia pinigų srautai.

Pelno valdymo technikos. Literatūroje yra plačiai nagrinėjama ne tik pelno valdymo samprata, rūšys ir būdai, bet ir pelno valdymo technikos. Pelno valdymo technikos yra apskaitos metodų pasirinkimo, operacijų struktūravimo, vertinimo, kitų apskaitos veiksmų ir valdymo sprendimų kombinacijos, darančios įtaką balanso, veiklos rezultatų ir pinigų srautų straipsniams, dėl ko finansinėse ataskaitose atvaizduojamas konkretus norimas rezultatas. Literatūros šaltiniuose pateikiama daug pelno valdymo technikų, tačiau šis sąrašas nėra baigtinis. Greičiausiai tai yra dėl to, kad dėl skirtingų manipuliacinių veiksmų kombinacijų gali būti įvairių ir labai daug.

„Lažybos dėl ateities“ (angl. *Big Bet on the Future*). C. Lambert, S. Spolem (2005) teigimu, literatūroje galima rasti ir kitą šio būdo pavadinimą – susijungimų magija (angl. *Merger magic*). „Lažybos dėl ateities“ technika yra susijusi su naujos įmonės įsigijimu arba atskyrimu. Priklausomai nuo to, kokio tikslo yra siekiama, įmonės vadovai susijungimo metu gali priimti skirtingus sprendimus. Pavyzdžiui, norint parodyti didesnį pelną ataskaitiniu laikotarpiu, į konsoliduotas ataskaitas įtraukus įsigytos įmonės pelną, patronuojančios įmonės apskaitos rezultatuose būtų parodytas didesnis pelnas (Omar ir kt. 2014; Strakova, 2021). Norint pakeisti pelno dydį ataskaitiniu laikotarpiu, galima kaupti tyrimo ir plėtros išlaidas arba prie jų priskirti kitas nesusijusias išlaidas, neregistruojant sąnaudų, arba neregistruoti tyrimų ir plėtros darbų atlikimo savikainos, kad nereikėtų skaičiuoti ir registruoti amortizacijos (Lambert, Spolem, 2005, Rahman ir kt., 2013; Omar ir kt., 2014; Strakova, 2021).

„Didelių vonių technika“ arba „išsimaudymo vonioje technika“ (angl. „*Big bath*“). Įmonėms persitvarkant neretai atsiranda didelių mokesčių ir nuostolių, kurie neigiamai veikia akcijų kainą rinkoje. Tačiau norint greitai pakelti akcijų kainą rinkoje, geriau restruktūrizavimo laikotarpiu parodyti didesnius nuostolius, nurašant nenaudingą turtą, ateinančių laikotarpių sąnaudas ir kt. Ataskaitiniu laikotarpiu dirbtinai padidinus sąnaudas, ateinančių laikotarpi jos būtų mažesnės, todėl ir įmonės pelnas būtų didesnis (Lambert, Spolem, 2005; Toumeh, Yahya, 2019). Tokiu atveju įmonės patirti nuostoliai galėtų būti siejami ne su įmonės veiklos rezultatais, o su pertvarkymu, todėl ateinančių metų pelno padidėjimas, turėtų įtakos ir akcijų kainų augimui

rinkoje. Taip pat „didelių vonių technika“ taikoma ir tuo atveju, kai keičiasi įmonės vadovas arba kai tenka pranešti apie nuostolius. Tokiu atveju naudinga ataskaitiniu laikotarpiu „išvalius“ balansą parodyti dar didesnius nuostolius tam, kad ateinančiu laikotarpiu pelno augimas parodytų akcininkams vadovo gebėjimą užtikrinti įmonės veiklos efektyvumą (Rudžionienė, 2012; Jiang, 2020; Strakova, 2021).

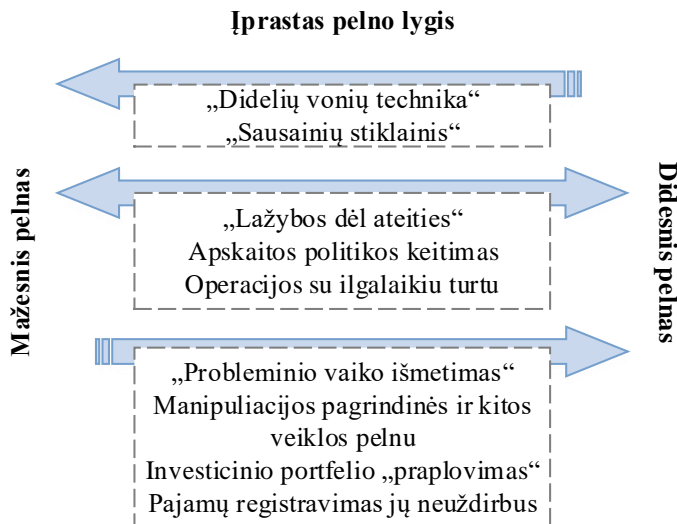
„*Sausainių stiklainis*“ (angl. *Cookie Jar*). Ši technika panaši į „didelių vonių“, tačiau taikoma tuo atveju, kai įmonė viršijo savo pelningumo rezultatus ir nenori rodyti per didelio pelno, todėl ji linkusi susimąžinti ateinančių laikotarpių sąnaudas, perkeliant jas į ataskaitinį laikotarpį, taip sumažinant ataskaitinį pelną. Taip sudaroma galimybė pelną perkelti ateinantiems laikotarpiams arba galimam įmonės sunkmečiui, t. y. užsikonservuoti pelną į stiklainiuką. Literatūroje pateikiami tokie „sausainių stiklainio“ technikos pavyzdžiai: atidėjinių ir išpareigojimų perkainojimas ir nurašymas, atsargų nurašymas, skolų pripažinimas beviltiškomis ir jų nurašymas ir kt. (Levitt, 1998; Caylor, Chambers, 2015; Jiang, 2020; Strakova, 2021).

„*Probleminio vaiko išmetimas*“ (angl. *“Throw out” a problem child*) - tai nepakankamai pelningos dukterinės įmonės „išmetimas“. „Išmetus“ nuostolingą įmonę, konsoliduotose ataskaitose būtų parodytas didesnis pelningumas ne tik dėl to, kad dukterinės įmonės rezultatas nedarytų neigiamo poveikio įmonių grupės rezultatui, bet ir dėl kitų priežasčių, pavyzdžiui, pardavus dukterinę įmonę (patronuojančios įmonės akcininkams), pardavimo pajamos padidintų pelną. N. Omar ir kt. (2014), L. Strakova (2021) pažymi, kad „išmetimas“ gali būti vykdomas trimis būdais: pardavus įmonę, sukūrus specialios paskirties įmonę, atskyrus įmonę į filialą. Kadangi atskirtos įmonės savininkai yra tie patys akcininkai, tai įmonių ilgalaikis turtas ar atsargos atskyrimo metu gali būti sukeisti (Rahman ir kt. 2013).

Manipuliacijos pagrindinės ir kitos veiklos pelnu (angl. *operating and non-operating earnings*) pasireiškia tuo, kad tikimasi, kad pagrindinės veiklos pajamos yra reguliarios, o kitos veiklos – nepastovios (vienkartinės). Įmonės veiklos prognozėms analitikai linkę naudoti pagrindines veiklos pajamas, kadangi jos parodo įmonės tikrąjį veiklos pelningumą. Norint pagerinti prognozes ir parodyti didesnę įmonės pelningumą iš pagrindinės veiklos, įmonėje kitos veiklos pajamos gali būti registruojamos kaip pagrindinės (Omar ir kt. 2014; Malikov ir kt., 2018; Strakova, 2021).

Aukščiau nurodytos pelno valdymo technikos yra dažniausiai minimos, tačiau galima aptikti ir kitų naudojamų technikų. *Apskaitos politikos keitimas* (angl. *accounting change*) tiesiogiai susijęs su pelno pokyčiais. Norint apskaitoje turėti vienokius ar kitokius apskaitos rezultatus, tiesiog pakeičiami

apskaitos metodai ir būdai (Toumeh, Yahya, 2019, Ayu ir kt., 2020; Strakova, 2021); „laivo sumažinimas“ (angl. *Shrink the ship*) technikos tikslas padidinti vienos akcijos pelningumą, kai superkamos nuosavos akcijos, o finansinėse atskaitose pelnas neparodomas (Omar, ir kt 2014; Ozili, 2017; Strakova, 2021); investicinio portfelio „praplovimas“ (angl. *Flushing the investment portfolio*) – tai pelnas ar nuostoliai, atsiradę iš vertybinių popierių pardavimo ar jų rinkos vertės pokyčio, pripažįstami veiklos pajamomis (Rahman ir kt., 2013, Ayu ir kt., 2020; Jiang, 2020; Strakova, 2021); operacijos su ilgalaikiu turtu (angl. *operations with long term assets*) – tai neperkainoto ilgalaikio turto pardavimas, esant didesnei rinkos vertei, siekiant padidinti pelną, jo nurašymas, amortizacijos ir nusidėvėjimo metodų, naudingo tarnavimo laiko ir likvidacinės vertės pasirinkimai siekiant padidinti sąnaudas (Herrmann ir kt. 2003; Rahman ir kt, 2013, Omar ir kt, 2014; Jiang, 2020); nerealizuotų pajamų registravimas (angl. *Premature Recognition of Revenue Recording sales before they are “realizable”*) yra išankstinis pajamų registravimas apskaitoje jų dar neuždirbus, kas taip pat yra viena iš labiausiai paplitusių pelno valdymo technikų (Mulford, Comiskey, 2002; Lambert, Sponem, 2005; Toumeh, Yahya, 2019).



4 pav. **Pelno valdymo technikų įtaka ataskaitinio laikotarpio peningumui**
 Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Levitt, 1998; Ambert, Spolem, 2005; Sevin, Schroeder, 2005; Rudžioniene, 2012; Rahman ir kt., 2013; Omar ir kt. 2014; Caylor, Chambers, 2015; Malikov ir kt., 2018; Toumeh, Yahya, 2019; Jiang, 2020; Jiang, 2020; Strakova, 2021; Strakova, 2021.

Išnagrinėjus literatūroje minimas technikas, buvo sudarytas 4 pav., kuriame pelno valdymo technikos sugrupuotos pagal tai, kokią įtaką jos daro ataskaitinio laikotarpio pelnui. 4 paveiksle matyti, kad priklausomai nuo to, kokio rezultato yra siekiama – parodyti didesnę arba mažesnę pelną ataskaitiniu laikotarpiu, galima pasirinkti vieną iš galimų technikų arba jų kombinaciją. Taip pat reikia paminėti, kad pritaikius kai kurias technikas, ateinančių laikotarpį galimas labai staigus pelno augimas arba kritimas. Pavyzdžiui, pritaikius „didelių vonių techniką“, ataskaitiniu laikotarpiu pelnas mažėja dėl dirbtinai padidintų sąnaudų, tačiau ateinančių laikotarpį, priešingai, įmonės pelningumas būtų labai didelis. Pritaikius „sausainių stiklainio“ techniką, ataskaitiniu laikotarpiu pelnas būtų mažesnis, tačiau didesnę įmonės pelningumą galima pavaizduoti ne ateinančių laikotarpį, o tuomet kai iškiltų toks poreikis. Tokią galimybę manipuluoti įmonės rezultatais suteikia ne pavieniai veiksmai, o būtent skirtingų veiksmų kombinacijos. Apskaitoje taikant pelno valdymą kaupimo pagrindu kartu su pelno valdymu veiklos pagrindu, pagal pasirinktą techniką atsiranda galimybė ne tik numatyti iliuzinį pelną, bet ir manipuluoti ateinančių laikotarpių finansine informacija.

Taip pat svarbu pažymėti, kad darbe pateikiamos užsienio autorių įžvalgos apie galimas pelno valdymo technikas, tačiau ne visos jos gali būti aktualios. Kiekvienu atveju reikėtų atsižvelgti į šalies, kurioje įregistruota įmonė, apskaitos ir kitų teisės aktų reglamentavimo tvarką ir taisykles. Įvertinti, ar įmonės veiksmai yra manipuliacinio pobūdžio, renkantis vienus ar kitus sprendimus, yra sunku todėl, kad reikia vertinti subjektyviąją veiksmų atlikimo pusę, t. y. kokiu tikslu yra priimami sprendimai.

Kūrybinė apskaita. Kita literatūroje įvardinama apskaitos manipuliacija yra kūrybinė apskaita (*ang. creative accounting*), kuri mokslininkų (Griffiths, 1986; Watts, Zimmerman, 1986; 1990; Jameson, 1988; Schipper, 1989; Amat, Blake, Dowds, 1999 ir kt.) nagrinėti pradėta 9-tojo dešimtmečio pabaigoje kartu su pozityviosios apskaitos teorijos atsiradimu. Kūrybinės apskaitos klausimai ir problematika išlieka aktuali ir šių dienų mokslininkų darbuose (Lulford, Comiskey, 2002; Vinnari, Nasi, 2008; Balaciu, Bogdan, Vladu, 2009; Gherai, Balaciu, 2011; Malhotra, 2013; Blessing, 2015; Cernusca ir kt., 2016; Bhasin, 2016; Yousif, Ismael, 2017; Gupta, Kumar, 2020 ir kt.). Lietuvoje kūrybinės apskaitos klausimus nagrinėjo J. Mackevičius, R. Bartaška, 2003; D. Jatkūnaitė ir kt., 2006; R. Kanapickienė, 2008; V. Lakis, 2011, 2012; A. Mockevičiūtė, K. Rudžionienė, 2011; L. Giriūnas, 2012; G. Giriūnienė, 2012; R. Mačiūtytė-Radickienė, R. Subačienė, 2012; J. Mackevičius, V. Savickas, 2015 ir kt.

Kūrybinės apskaitos esmė įvardijama, kaip teisės aktais neuždraustų priemonių ir būdų naudojimas, siekiant tam tikrų tikslų, finansinėse

ataskaitose atvaizduojant norimus rezultatus. Kūrybinės apskaitos terminas literatūroje apibūdinamas labai įvairiai: manipuliacija, „vikrioji apskaita“, (*angl. agile accounting*), „žaidimas sąskaitomis“ (*angl. a numbers game*), „kosmetinė atskaitomybė“ (*angl. cosmetic accountability*), „vitrinos apipavidalinimas“, „langų apipavidalinimas“ (*angl. window–dressing*), „sąskaitų kepimas“ (*angl. baking the ledgers*), „knygų virimas“, (*angl. cooking the books*), „korporatyvinis triukas“ (*angl. corporate gimmick*) ir kt. (Griffiths, 1986; Wells, 2011; Rudžionienė, 2012a). 3 priede pateikiami skirtingų laikotarpių autorių darbuose pateikiami kūrybinės apskaitos apibrėžimai, tačiau visuose vyrauja esminiai kūrybinės apskaitos elementai – apskaitos praktika, apskaitos taisyklių pasirinkimas, finansinių ataskaitų iškreipimas, gaunami norimi apskaitos rezultatai.

Atrodytų, kad tiek pelno valdymas, tiek kūrybinės apskaitos taikymas yra nukreipti į norimą rezultatų atvaizdavimą finansinėse ataskaitose, tačiau K. Rudžionienė (2012a) atkreipia dėmesį, kad kūrybinės apskaitos savybės ir metodai susipina su pelno valdymo metodais, o kūrybinės apskaitos susitelkimą į balanso struktūrą gali būti sunku atskirti nuo pelno koregavimo. Taikant kūrybinę apskaitą, įtaka yra daroma nuosavam, apyvartiniam kapitalui, ilgalaikiam turtui, atsargų, skolų apskaitai, pajamų ir sąnaudų pripažinimui, išpareigojimams ir kt. (Lakis, 2011; Gherai, Balaciu, 2011; Giriūnienė, 2012; Mačiūitytė – Radickienė, Subačienė, 2012). Kūrybinės apskaitos taikymo sritys priklauso nuo to, kokiais duomenimis norima manipuluoti ir kokius rezultatus norima atvaizduoti finansinėse ataskaitose. Literatūroje pateikiamas išsamus, bet ne baigtinis manipuliacijų sąrašas (žr. 4 priedą).

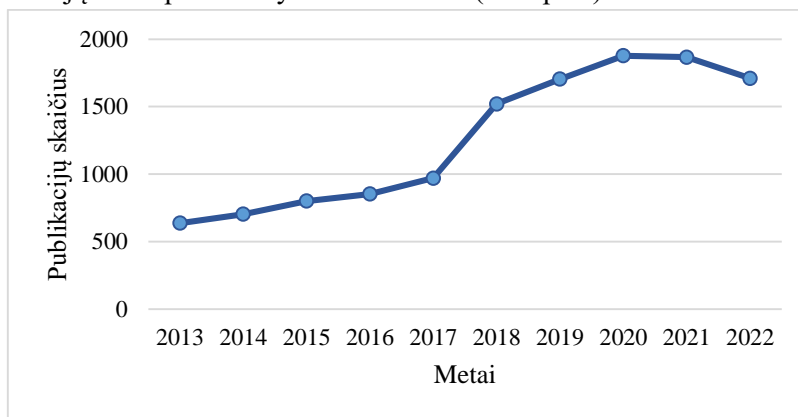
Literatūroje kūrybinė apskaita yra skirstoma į pozityviają ir manipuliacinę (Mackevičius, Savickas, 2015; Mackevičius, Subačienė, 2016; Remenarič ir kt., 2018). Autorių teigimu, skirtumas tarp šių kūrybinės apskaitos rūšių yra tas, kad pozityviosios apskaitos tikslas yra parodyti tikrą ir teisingą įmonių finansinę būklę ir veiklos rezultatus, o manipuliacinės – pateikti netikrą ir neteisingą įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus. Autoriai pozityviają kūrybinę apskaitą sieja su kūrybiškų variantų ieškojimu apskaitoje. Pozityvioji kūrybinė apskaita – tai apskaita, kurios tikslas yra patobulinti faktinius apskaitos duomenis taip, kad būtų garantuota tikslesnė ir naudingesnė informacija (Mackevičius, Savickas, 2015).

Pelno valdymas ir kūrybinė apskaita tiek savo apibrėžtimis, tiek esme yra labai panašūs. Abiem atvejais siekiama nepažeidžiant apskaitos standartų, per tam tikrus apskaitos pasirinkimus finansinėse ataskaitose atvaizduoti pakeistą finansinę informaciją apie įmonę (geresnę arba blogesnę). Reikia pripažinti, kad panašumų tarp pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos yra

daugiau nei skirtumų. Tik pavieniuose šaltiniuose galima aptikti užuominas, kuo skiriasi kūrybinė apskaita ir pelno valdymas. Todėl siekiat iki galo iširti šį probleminį klausimą, tikslinga išanalizuoti ne tik pačių manipuliacijų sampratą, bet ir literatūroje vyraujančią terminiją.

1.2.2. Apskaitos manipuliacijų identifikavimo praktikoje empirinių tyrimų ir jų rezultatų apžvalga

Prieš pradėdant nagrinėti manipuliacijų terminijos problematiką, tikslinga būtų atskleisti, koku tikslu yra taikomos apskaitos manipuliacijos praktikoje. Šiame poskyryje apžvelgiami užsienio ir lietuvių mokslininkų atlikti manipuliacinės apskaitos taikymo praktikoje identifikavimo tyrimai. Mokslinėje literatūroje pelno valdymo empirinių tyrimų yra didelė gausa. Susidomėjimas apskaitos pasirinkimais ir prielaidomis manipuluoti apskaitos informacija pirmą kartą sulaukė mokslininkų dėmesio praėjusio amžiaus 7–ame dešimtmetyje. Tai, kad ši problema išlieka labai aktuali ir šiandien, rodo per paskutinį dešimtmetį beveik tris kartus išaugęs tai nagrinėjančių publikacijų su empiriniais tyrimais skaičius (žr. 5 pav.).



5 pav. *Manipuliacinės apskaitos tyrimų aktualumo atspindys publikacijų skaičiuje*

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis „Web of Science Core Collection“ duomenų baze

5 pav. matyti, kad pelno valdymo tyrimų skaičiaus šuolis įvyko 2017 m., kuomet publikacijų skaičius išaugo beveik dvigubai – iki 1350, o 2020 m. publikacijų skaičius pasiekė 1870. Nors vėlesniais laikotarpiais publikacijų skaičius nežymiai krito, atliekamas jų skaičius parodo pelno valdymo problematikos aktualumą. Kadangi publikacijų skaičius yra labai didelis, jų visų apžvelgti šiame darbe nėra galimybės. Siekiant įvertinti užsienio ir

Lietuvos įmonių tyrimus ir jų tendencijas, empirinių tyrimų apžvalgą tikslinga sugrupuoti į dvi grupes: 1 grupė pelno valdymo taikymo užsienio valstybių įmonėse tyrimai ir 2 grupė pelno valdymo taikymo Lietuvos įmonėse tyrimai.

1 grupė. Manipuliacinės apskaitos taikymo užsienio valstybių įmonėse tyrimai. Pelno valdymo tyrimų pradžia sietina su pozityviosios apskaitos teorijos atsiradimu, po to, kai L. Watts ir J. L. Zimmerman (1978) pasiūlė apskaitos metodų pasirinkimus aiškinti trimis oportunistinio požiūrio hipotezėmis. Vieni pirmųjų empirinių tyrimų buvo skirti vertinti vadovų oportunistinį siekį manipuluoti pelnu, pasirenkant apskaitoje taikyti tikrosios vertės nustatymo, nusidėvėjimo ar atsargų savikainos metodus (pvz.: Hagerman ir Zmijewski, 1979; Dhaliwal, 1980), renkantis visą įmonės apskaitos politiką (Zmijewski ir Hagerman, 1981). J. Jones (1991) pastebi, kad ankstesniuose tyrimuose autoriai naudoja tik vieną kaupiamąją diskretinę dalį (pvz.: skolos nurašymas, skolos ir akcijų apskaitos sandoris ir kt.), todėl pelno valdymo matui nustatyti siūlo vertinti bendrus kaupinius³. Po to, kai J. Jones (1991) pasiūlo modelį įvertinti apskaitoje taikomiems kaupiniams, didžioji empirinių tyrimų dalis buvo skirta pelno valdymo kaupimo pagrindu identifikavimui apskaitoje.

Empiriniuose tyrimuose, siekiant identifikuoti manipuliacinę apskaitą, buvo naudojami tiek paprasti modeliai, kuriuose diskretinės sukauptos sumos yra įvertinamos kaip visos sukauptos sumos, tiek sudėtingesni modeliai. P. Dechow ir kt. (1995) pasiūlė dar tikslesnį nediskretinių kaupinių vertinimą atsižvelgiant į gautinų sumų pokytį.

Po pasaulį sukretusių finansinių skandalų ir didesnio susidomėjimo pelno valdymo daroma žala, įmonės dažniau ėmė taikyti pelno valdymą veiklos pagrindu (Cohen, Zarowin, 2010; Achleitner ir kt. 2014). S. Roychowdhury (2006) randa įrodymų, kad įmonės, siekdamos išvengti nuostolių, siūlo kainų nuolaidas, kad laikinai padidintų pardavimus, ženkliai padidina produkcijos gamybą (perprodukcija), kad sumažintų parduotų prekių savikainą, agresyviai mažina diskretines išlaidas, kad padidintų maržą.

Pastebėjus, kad vadovai vienu metu gali taikyti pelno valdymą kaupimo ir veiklos pagrindu, pradėta ieškoti tokio elgesio priežasčių. Empiriniai tyrimai labai gausūs, keliamos įvairios tyrimo hipotezės, vertinamos įvairios valstybės ir laikotarpiai. A. Y. Zang (2012) tyrimo tikslas nustatyti, kokį pelno valdymą – kaupimo ar veiklos pagrindu – vadovai yra linkę naudoti

³ Bendri kaupiniai apskaičiuojami kaip apyvartinio kapitalo pokytis prieš mokėtinus pelno mokesčius, atėmus visas nusidėvėjimo sąnaudas. Apyvartinio kapitalo pokytis prieš mokesčius apibrėžiamas kaip trumpalaikio turto, trumpalaikių investicijų pokytis, atėmus trumpalaikius įsipareigojimus, išskyrus trumpalaikius ilgalaikių įsipareigojimų terminus ir mokėtinus pelno mokesčius (Jones, 1991).

apskaitoje. Ištyręs Honkongo įmonių veiklą 1987–2008 m. laikotarpiu, autorius nustatė, kad kaupimo arba veiklos pagrindu pelno valdymas taikomas kaip pakaitalas, priklausomai nuo aplinkybių. Taip pat tyrimas atskleidė, kad kaupimo ar veiklos pagrindu pelno valdymo pasirinkimui įtakos turi audito atlikimas įmonėje. Jei įmonės veikla yra audituojama, tai pasirenkamas pelno valdymas veiklos pagrindu. Tais atvejais, kai įmonės yra mažiau konkurencingos, jos labiau linkusios taikyti pelno valdymą kaupimo pagrindu.

Kadangi pelno valdymo taikymas tapo problema, buvo iškelta hipotezė, kad suvienodinus apskaitą ir perėjus nuo nacionalinių prie tarptautinių apskaitos standartų manipuliacijų sumažėtų. A. C. Ferentinou ir S. C. Anagnostopoulou (2016) atliktas Graikijos įmonių tyrimas parodė, kad 2005 m. perėjimas prie tarptautinės finansinės atskaitomybės standartų sumažino manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu taikymą, tačiau tai paskatino apskaitoje pelno valdymo veiklos pagrindu taikymą. Tokius pačius tyrimo rezultatus gavo ir E. Ipino, A. Pabonetti (2017) ištyrę 33 skirtingų valstybių įmones 2000–2010 m. laikotarpyje. Papildomai tyrimo rezultatai parodė, kad tik valstybėse, kuriose yra griežtas teisinis reguliavimas, pelno valdymas taikomas rečiau, dėl ko finansinių ataskaitų kokybė yra aukštesnė.

D. R. Muljono ir K. S. Suk (2018) atliktas tyrimas parodė, kad pelno valdymo taikymas yra paplitęs įmonėse, kurių akcijomis yra prekiaujama biržoje. Įmonės pelno valdymą kaupimo ir veiklos pagrindu taiko kaip pakaitalus. Taip pat tyrimo autoriai pastebi, kad įmonės su prastesniais veiklos rezultatais linkusios taikyti pelno valdymą veiklos, o ne kaupimo pagrindu. Taikyti pelno valdymą įmones skatinti gali ne tik prastesni rezultatai, bet ir kitos išorinės priežastys. N. F. Mela, A. A. Putra (2020) atlikto tyrimo tikslas – įvertinti, kokią įtaką pelno valdymo taikymui gali daryti naftos kaina rinkoje. Atlikto tyrimo rezultatai atskleidė neigiamą naftos kainos ir pelno valdymo taikymo ryšį, t. y. kuo žemesnė naftos kaina, tuo įmonės yra labiau linkusios taikyti pelno valdymą. Atskirai pažymėtina, kad autoriai tyrimo metu vertino tik kaupinius, tačiau į pelno valdymą veiklos pagrindu atsižvelgta nebuvo. Y. Wang, F. Wang, S. Liu (2022), tikrindami rinkos spaudimo įtaką manipuliacinės apskaitos taikymui, ištyrė 2975 Kinijos įmones, kurių akcijomis prekiaujama Shanghajaus ir Shenzhenio vertybinių popierių biržose, 2014–2018 m. laikotarpyje. Tyrimo rezultatai atskleidė, kad internetinės žiniasklaidos pateikiama informacija sukelia spaudimą įmonės vadovybei, kuri siekia patenkinti rinkos ir investuotojų lūkesčius. Toks noras skatina įmonės vadovus taikyti pelno valdymą.

Tikrindami pozityviosios apskaitos teorijos politinių išlaidų hipotezę A. Siekelova ir kt. (2021) ištyrė 348 Slovakijos, Čekijos, Lenkijos ir Vengrijos kasybos ir karjerų eksploatavimo sektoriaus įmonių 2018–2019 m. finansines

ataskaitas. Tyrimo metu buvo vertinami įmonių diskretiniai kaupiniai. Atlikto tyrimo rezultatai parodė, kad 2019 m. 45 proc., o 2018 m. 52 proc. įmonių pelno valdymą taikė siekdamos parodyti didesnę pelną, likusios įmonės manipuliacinę apskaitą taikė siekdamos parodyti mažesnę pelną, nei jis yra. Tyrimo metu buvo patvirtinta politinių išlaidų hipotezė, nustačius statistiškai reikšmingą ryšį tarp polinkio taikyti pelno valdymą ir įmonės dydžio. Tačiau autoriai atkreipia dėmesį, kad vidutinė diskretinių kaupimų suma 2019 m. buvo teigiama Slovakijoje ir Čekijoje, tačiau Lenkijoje ir Vengrijoje buvo neigiama⁴.

Literatūroje taip pat nemažai atliktų tyrimų, vertinančių pelno valdymo taikymo pasekmes. Pavyzdžiui, S. Potharla (2022), ištyręs Indijos įmonių 2011–2018 m. finansines ataskaitas, nustatė, kad manipuliacinės apskaitos taikymas turi neigiamos įtakos pelno pastovumui, t. y. manipuliacinės apskaitos taikymas padaro būsimą pelną nepastoviu. Pelno svyravimai apsunkina akcijų gražos prognozavimą, o tai daro įtaką akcijų vertei rinkoje. Tyrimo rezultatai atitinka ir kitų mokslininkų (Francis ir kt., 2016, Al-Shattarat ir kt. 2018) ankstesnių tyrimų rezultatus.

2 grupė. Manipuliacinės apskaitos taikymo Lietuvos įmonėse tyrimai. K. Rudžionienė (2012) aprašo atliko 162 (mikro, mažų, vidutinių ir stambių) Lietuvos įmonių veiklos tyrimą siekiant patikrinti pozityviosios apskaitos teorijos hipotezes. Tyrimo metu nustatyta, kad tirti vadovų premijavimo hipotezė yra netikslinga, kadangi tik 31,5 proc. vadovų premijos priklauso nuo įmonės veiklos rezultatų. Finansinio svorto hipotezė pasitvirtino tik iš dalies. Pelną didinančią apskaitos politiką priklausomai nuo finansinio svorto pasirenka tik stambios įmonės, tačiau priklausomybė silpna. Tyrimo rezultatai patvirtino politinių išlaidų hipotezė ir parodė, kad mažos įmonės yra linkusios rinktis pelną didinančius apskaitos metodus, o didelės įmonės – pelną mažinančius. Panašius rezultatus A. Mockevičiūtė ir K. Rudžionienė (2011) gavo ir vėliau atliktame tyrime, kurio metu ištyrė 73 mažas ir vidutines Kauno įmones. Atliktas tyrimas parodė, kad mažos ir vidutinės įmonės yra linkusios rinktis pelną didinančią apskaitos politiką. Tyrimo metu nustatyta, kad įmonės finansinio svorto rodiklis nėra tiesiogiai susijęs su pelną didinančiais apskaitos politikos pasirinkimais, o įmonės dydis nėra atvirkščiai susijęs su pelną didinančiais apskaitos politikos pasirinkimais. Autorės darbe daro išvadą, kad pelną didinančios apskaitos pasirinkimui įtaką daro Lietuvos mokesčių sistema.

⁴ Neigiama kaupinių suma parodo, kad įmonė taiko pelną mažinančią strategiją, o teigiama – pelną didinančią.

Vieną pirmųjų tyrimų, kuriuo bandoma identifikuoti pelno valdymo taikymą, Lietuvos įmonėse atliko J. Grigorjeva ir N. Lace (2008). Buvo ištirtos 36 įmonės, kurių akcijomis prekiaujama Vilniaus, Rygos, Talino vertybinių popierių biržose. Atlikto tyrimo rezultatai atskleidė, kad 2006 m. įmonių, kurių grynosios pajamos viršija veiklos pinigų srautus, akcijų kainos yra mažesnės. Taip pat tyrimas parodė, kad bendras kaupimo rodiklis Baltijos šalių įmonėse yra gana žemas – Estijos įmonės turi mažiausią kaupimo normą, o Lietuvos įmonės – didžiausią. Tačiau kaupimo įtaka akcijų kainų dinamikai tyrimo metu nenustatyta. Autoriai pažymi, kad dėl pelno valdymo taikymo Baltijos šalių įmonių finansinėse ataskaitose pelnas pateikiamas subjektyviai. Panašius rezultatus tyrimo metu gavo P. Durana ir kt. (2021), ištyrę Višegrado ketverto grupės (Slovakijos, Čekijos, Vengrijos, Lenkijos) ir Baltijos šalių (Latvijos, Lietuvos, Estijos) 2010–2018 m. finansines ataskaitas. Tačiau autoriai pastebėjo skirtumus tarp Višegrado ketverto ir Baltijos šalių. Višegrado ketverto valstybėse pelno valdymo taikymo praktika itin suaktyvėjo 2014 m., o Baltijos valstybėse – kiek vėliau. 2012 m. Garšva ir kt. (2012), ištyrę 469 ES bankus, tarp jų 7 Lietuvos, 2005–2010 metų laikotarpyje, nustatė, kad manipuliavimas rezervais siekiant išlyginti pelną yra būdingas visai tyrimo imčiai, tačiau Baltijos valstybėms hipotezė pasitvirtino tik iš dalies.

Pažymėtinas S. Katutytės (2022) atliktas tyrimas, kurio metu autorė, tirdama finansinių ataskaitų kokybę, kelia klausimą, ar Nasdaq Vilnius vertybinių popierių biržoje akcijomis prekiaujančios įmonės taiko pelno valdymą. Tyrimo metu buvo ištirta 22 Lietuvos įmonių 2015–2019 m. finansinė informacija ir nustatyta, kad net 71 proc. įmonių taiko pelno valdymą, iš jų 28 proc. taikė pelno valdymą tik kaupimo pagrindu ir 24 proc. – tik veiklos pagrindu. Autorė pažymi, kad atlikto tyrimo analizė rodo, kad pelno valdymas taikomas siekiant dirbtinai padidinti įmonės vertę rinkoje, pateisinti vidaus ir išorės suinteresuotųjų šalių lūkesčius, gauti premijas ir gerinti karjeros galimybes. Įmonėse pelno valdymas taikomas tiek kaupimo, tiek veiklos pagrindu arba derinant abu šiuos būdus. Tyrimai taip pat parodė, kad pelno valdymas veiklos pagrindu daro didesnę žalą įmonei, nei pelno valdymas kaupimo pagrindu.

A. Pajuste ir kt. (2021) taip pat tyrė įmones, kurių akcijomis prekiaujama Nasdaq OMX Baltijos biržoje. Tyrimo metu buvo analizuojamos 58 Baltijos valstybių įmonės ir buvo siekiama nustatyti, ar finansinių ataskaitų pateikimo sudėtingumas susijęs su pelno valdymo taikymu. Atlikto tyrimo rezultatai neatskleidė ryšio, nes tik 6–11 proc. įmonių yra įtariamoms taikančios pelno valdymą, kurių finansinių ataskaitų tekstus yra „sunku“ perskaityti. Taip

pat tyrimo metu nustatyta, kad teikdami finansines ataskaitas įmonių vadovai elgiasi oportunistiškai, siekdami pagražinti prastus veiklos rezultatus.

Apibendrinant pasakytina, kad manipuliacinę apskaitą tyrinėjančių empirinių tyrimų išanalizuoti nėra galimybės dėl jų gausos. Be to, kad pateikti tyrimai buvo suskirstyti pagal geografinį požymį (į užsienio valstybių ir Lietuvos įmonių tyrimus), užsienio valstybių įmonių empirinius tyrimus galima suskirstyti ir pagal pobūdį. Pirmai grupei galima priskirti tyrimus, susijusius su pelno valdymo kaupimo pagrindu identifikavimu. Tuo metu buvo ieškoma būdų, kaip apskaitoje nustatyti diskretinius ir nediskretinius kaupimus, darančius įtaką pelno dydžiui, atliekami tyrimai nukreipti į įvairių modelių testavimus. Kita tyrimų grupė, susijusi su pelno valdymo veiklos pagrindu identifikavimu. Šios grupės tyrimuose ieškomi būdai, padedantys nustatyti manipuliacijas pardavimo pajamomis ir savikaina ir kt., tiriama kuri pelno valdymo rūšis yra labiau paplitusi praktikoje. Trečiai pelno valdymų empirinių tyrimų grupei galima priskirti tyrimus, kuriuose identifikuojamos konkrečios priežastys, skatinančios įmonių vadovus taikyti pelno valdymą kaupimo ir veiklos pagrindu, santykį tarp pelno valdymo ir įmonės pelno kokybės, akcijų gražos ir vertės ir daugelis kitų tyrimų.

Manipuliacinės apskaitos taikymo Lietuvos įmonėse tyrimų skaičius yra labai ribotas. Atlikti keli tyrimai, tikrinantys pozityviosios apskaitos teorijos oportunistines hipotezes. Pelno valdymo taikymo ir jo priežasčių identifikavimo tyrimai yra nepakankami, neretai Lietuvos įmonės vertinamos Baltijos šalių bendrame kontekste, atskirai neišskiriant Lietuvos įmonių rezultatų. Atliktų empirinių tyrimų sąvadas pateikiamas 5 priede.

1.3. Apskaitos manipuliacijų terminijos problematikos aspektai

1.3.1. Apskaitos manipuliacijų terminų įvairovė užsienio literatūroje

Literatūroje, tiriančioje manipuliacijų apskaitos informacija problemas, galima aptikti įvairių apskaitos manipuliacijų rūšių ir pavadinimų. Priklausomai nuo to, kuriuose šaltiniuose ieškoma informacijos, galima susidurti su skirtingais pavadinimais. Pavyzdžiui, apskaitos manipuliacijų terminai, priklausomai nuo to, kokioje šalyje yra naudojami, skiriasi (Akpanuko, Umoren, 2018). Manipuliacijų apskaitos informacija pavadinimai skirtingose šalyse pateikiami 1 lentelėje.

Kaip galima matyti 1 lentelėje, kiekvienoje šalyje naudojami skirtingi „apskaitos manipuliacija“ terminai, kurie patys savaime pasako, kad apskaita nevisiškai atitinka tikrovę. 1 lentelėje pateiktų terminų analizė rodo, kad daugiausiai pasikartojantys terminai yra „pelno valdymas“ ir „kūrybinė

1 lentelė. Manipuliacijų apskaitos informacija terminijos įvairovė skirtingose šalyse

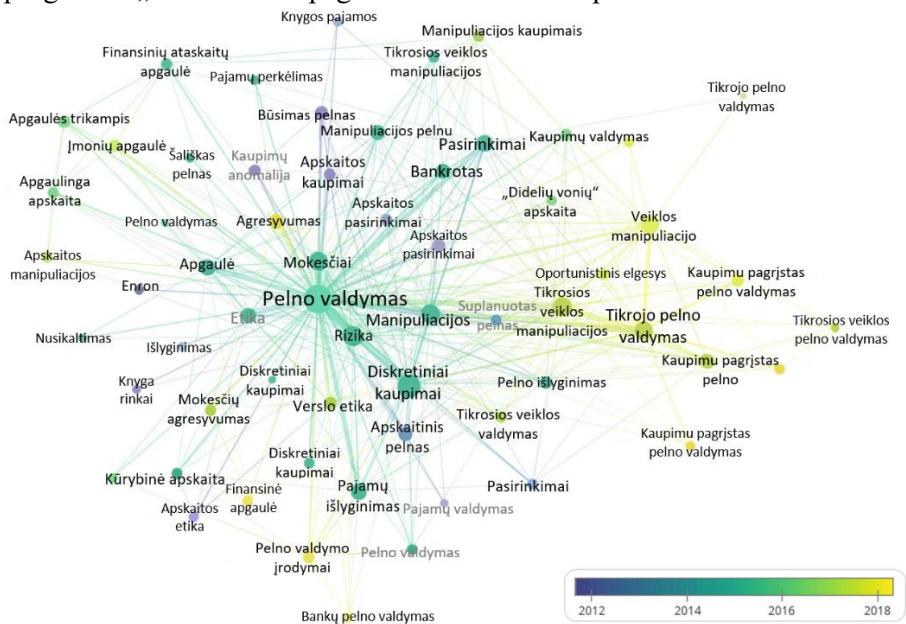
Šalis	Manipuliacijų pavadinimas	
	<i>Originalo kalba</i>	<i>Lietuvių kalba</i>
Šveicarija	Bilanzmanipulation, Bilanzkosmetik, Heisse Luft	Manipuliacijos balansu, balanso kosmetika, karštas oras
Vokietija	Tricksereien, Bilanzartistik, geschönte Jahresrechnung, Seifenblasen	Gudrybės, balanso meniškumas, pagražintos metinės sąskaitos, muilo burbulai
Olandija	Winstegalisation, Creatief boekhouden, Creatieve jaarverslaggeving, Winststuring, Winstflattering, Verliesmaximalisation	Pelno išlyginimas, kūrybinė apskaita, kūrybiškos metinės ataskaitos, pelno valdymas, pelno glostymas, nuostolių maksimizavimas
Prancūzija	Bricolage (DIY), Fabricated accounts, Unlimited creativity	“Pasidaryk pats”, pagamintos sąskaitos, neribotas kūrybiškumas
JAV	Cooking the books, fabricated numbers, fiddle the numbers, more debits than credits, earnings management	Knygų gaminimas, sufabrikuoti skaičiai, suplanuoti skaičiai, daugiau debeto nei kreditų, pelno valdymas
Italija	Politiche di bilancio	Budžeto politika
Japonija	Furyo Kessan, Funshoku, Kara–uri, Mae–daoshi	Netinkama apskaita, langų apdaila (apipavidalinimas), manekenas arba „tuščias išpardavimas“, pardavimų skatinimas
Australija	Fudging, Manipulative accounting, Feral accounting	Klastojimas, manipuliacinė apskaita, laukinė apskaita
Didžioji Britanija	Window–dressing, Accounting for profits, Bubbles, Enronitis, creative book–keeping	Langų apdaila (apipavidalinimas), pelno apskaita, burbulai, Enronitas, kūrybinė buhalterija

Saltinis: sudaryta autorės remiantis Berry, Otley (1975); Lakiu (2011); Giriūnu (2012); Giriūniene (2012); Rudžioniene (2012); Akpanuko, Umoren (2018); Remenarič ir kt. (2018).

apskaita“. Nors kiekvienoje šalyje yra naudojami skirtingi apskaitos manipuliacijų terminai, reikėtų pažymėti ir tai, kad skirtingų sričių specialistai taip pat naudoja skirtingus terminus. K. Rudžionienė (2012) atkreipia dėmesį, kad veiksmus, kuriais siekiama manipuliuoti apskaitos rezultatais, žurnalistai vadina „manipuliacija, apgaule, iškraipymu“, „sąskaitų kepimu“; investicijų analitikai – „vikriąją apskaitą“; praktikai – „žaidimu sąskaitomis“, „kosmetine atskaitomybe“, „vitrinos apipavidalinimu“, „langų apipavidalinimu“;

mokslininkai – „pelno valdymu“ (Mathews, Perera, 1999; Stollowy, Breton, 2000, 2003; Drever, Stanton, McGowan, 2007; – op. Cit Rudžionienė, 2012).

Norint surasti atsakymą, koks terminas turėtų būti naudojamas apibūdinant veiksmus, kuriais siekiama manipuluoti apskaitos rezultatais, tikslinga įvertinti, kaip šis reiškinys vadinamas moksle. Tuo tikslu atliktas bibliografinis mokslinių publikacijų tyrimas. Remiantis K. Rudžionienės (2012) pastebėjimu, kad mokslininkai naudoja terminą „pelno valdymas“, jis buvo laikomas atspirties tašku. Svetainėje „Web of Science“ „Core collection“ duomenų bazėje laikotarpyje nuo 1990 m. iki 2021 m. birželio mėn. buvo rastos 5562 paskelbtos publikacijos, kurių pavadinimuose, raktiniuose žodžiuose minimas terminas „pelno valdymas“, arba tai yra pagrindinė straipsnio tyrimo problema. Toliau analizuojant rastas publikacijas buvo ieškoma autorių nurodytų raktinių žodžių, kurie straipsniuose kartotųsi ne mažiau, kaip 5 kartus. Atlikus visų straipsnių turinio analizę, rasti 1266 raktiniai žodžiai, kurie naudojami tiriant pelno valdymo problemą. Iš jų buvo atrinkti tie raktiniai žodžiai, kurie tiesiogiai apibūdina pelno valdymą ir apskaitos manipuliacijų reiškinį. Analizės metu duomenys apdorojami programos „VOSviewer“ pagalba ir atvaizduoti 6 pav.



6 pav. *Manipuliacijų apskaitos informacija terminijos įvairovė mokslinėse publikacijose*

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis „Web of Science“ „Core collection“ duomenų bazės informacija

6 pav. matyti, kad mokslinėje literatūroje, apibūdinant apskaitos manipuliacijų reiškinį, naudojami labai įvairūs terminai. Atsižvelgiant į tai, kad terminas „pelno valdymas“ buvo pasirinktas kaip atspirties taškas, 6 pav. duomenys ir ryšiai su šiuo terminu parodo, kad kiti terminai yra vartojami kaip sinonimai arba minimi tame pačiame kontekste. Ryšių tarp terminų spalvos apibūdina, kuriuo laikotarpiu nagrinėjami vieni ar kiti probleminiai klausimai. Visus mokslinėje literatūroje naudojamus terminus būtų galima sugrupuoti į tris dideles grupes. Pirmai terminų grupei, kuri apibūdina apskaitos manipuliacijas, galima priskirti tuos terminus, kurių pavadinimuose yra žodis „valdymas“, tai pelno valdymas (*angl. earnings management*), kuris naudotas 4181 publikacijoje, atitinkamai: pelno valdymas veiklos pagrindu (*angl. real earnings management*) – 211, pelno valdymas kaupimo pagrindu (*angl. accrual-based earnings management*) – 83, kaupimų valdymas (*angl. accrual management*) – 14, tikrosios veiklos valdymas (*angl. real activities management*) – 11, tikrosios veiklos pelno valdymas (*angl. real activities earnings management*) – 11, pajamų valdymas (*angl. income management*) – panaudotas 6 mokslinėse publikacijose.

Antrai grupei galima priskirti tuos terminus, kurių pavadinimuose yra žodis „manipuliacijos“: tikrosios veiklos manipuliacijos (*angl. real activities manipulation*), kuris buvo naudojamas 173 mokslinėse publikacijose, atitinkamai: manipuliacijos (*angl. manipulation*) – 161, veiklos manipuliacijos (*angl. activities manipulation*) – 93, manipuliacijos pelnu (*angl. earnings manipulation*) – 30, apskaitos manipuliacijos (*angl. accounting manipulation*) – 12, manipuliacijos kaupiniais (*angl. accrual manipulation*) terminas panaudotas 6 mokslinėse publikacijose.

Trečiai terminų grupei būtų galima priskirti visus likusius terminus, apibūdinančius apskaitos manipuliacijų reiškinį, turinčius kitus pavadinimus. Terminas pajamų išlyginimas (*angl. income smoothing*) panaudotas 81 mokslinėje publikacijoje, pelno išlyginimas (*angl. earnings smoothing*) – 18, kūrybinė apskaita (*angl. creative accounting*) – 12, „didelių vonių apskaita“ arba „išsimaudymas vonioje“ (*angl. „big bath“*) – 8, šališkas pelnas (*angl. biased earnings*) – 8, knygos pajamos (*angl. book income*) – 7, pajamų perkėlimas (*angl. income shifting*) – 7, išlyginimas (*angl. smoothing*) – 7, knyga rinkai (*angl. book to market*) panaudotas 6 mokslinėse publikacijose.

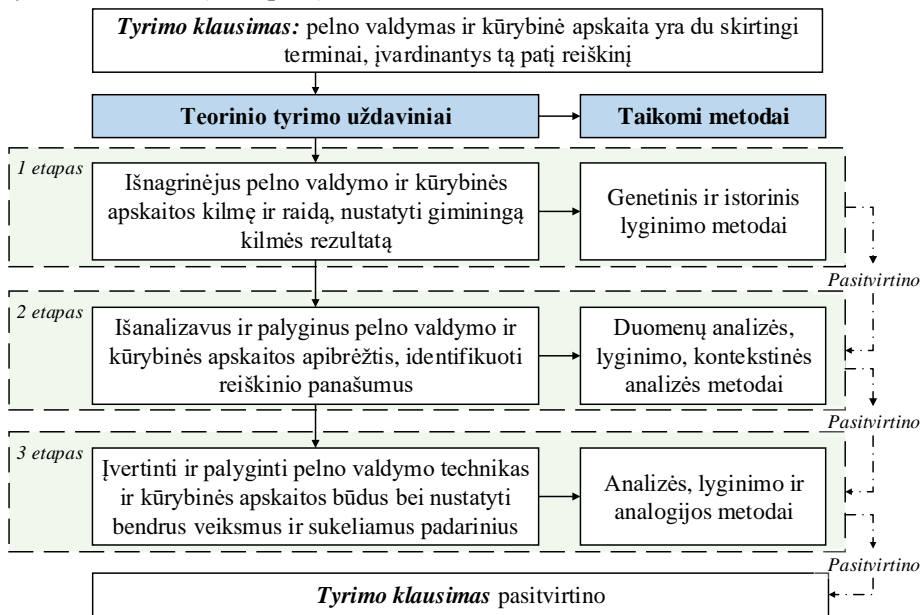
Mokslinėje literatūroje naudojamų terminų įvairovė parodo, kad net ir mokslininkų tarpe nėra vieningo sutarimo, koks terminas turėtų būti naudojamas, siekiant apibūdinti apskaitos manipuliacijų reiškinį. Svarbu paminėti, kad literatūroje išskiriamos pelno valdymo rūšys yra pelno valdymas veiklos ir kaupimo pagrindu (Dechow, Skinner, 2000; Cohen, Zarowin, 2010; Achleitner ir kt., 2014; Sawicki, Shrestha, 2014; Ali,

Kamardin, 2018; Strakova, 2020 ir kt.). Todėl galima teigti, kad 6 pav. nurodyti terminai „pelno valdymas veiklos pagrindu“, „pelno valdymas kaupimo pagrindu“, „kaupimų valdymas“, „tikrosios veiklos valdymas“, „tikrosios veiklos pelno valdymas“, „tikrosios veiklos manipuliacijos“, „veiklos manipuliacijos“, „manipuliacijos kaupiniais“ literatūroje naudojami nagrinėjant pelno valdymo rūšis arba naudojami kaip sinonimai. Terminai „pajamų išlyginimas“, „pelno išlyginimas“, „didelių vonių apskaita“, „pajamų perkėlimas“ naudojami apibūdinant pelno valdymo technikas. Taigi galima daryti išvadą, kad mokslinėje literatūroje apibūdinant apskaitos ir valdymo veiksmus, kuriais siekiama daryti įtaką apskaitos rezultatams, dažniausiai naudojamas terminas „pelno valdymas“, o kiti terminai naudojami kaip sinonimai arba minimi tame pačiame kontekste.

Toliau vertinant terminų „pelno valdymas“ ir „kūrybinė apskaita“ problematiką, reikia pažymėti, kad atlikus bibliografinį tyrimą galima daryti tik prielaidą, kad šie terminai yra sinonimai. Taip ir lieka neatsakyta į klausimą, koks yra skirtumas tarp pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos, ir ar jis iš viso yra. Remiantis literatūros šaltiniais nėra galimybės atsakyti į klausimą ar pelno valdymas ir kūrybinė apskaita yra dvi skirtingos apskaitos manipuliacijų rūšys, ar tai yra skirtingi terminai, apibūdinantys tą patį reiškinį. K. Rudžionienė (2012) tapatina šiuos terminus ir pastebi, kad pelno valdymas ir kūrybinė apskaita kaip apskaitos manipuliacijos rūšys minimos tame pačiame kontekste. E. Akpanuko ir N. Umoren (2018), priešingai, išvelgia skirtumus ir nurodo, kad pelno valdymas yra nukreiptas į pelno straipsnius, o kūrybinės apskaitos pagalba atliekamos manipuliacijos daro įtaką balansui. Dar didesnės paimavos į pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos terminijos problemą įneša kitų mokslininkų darbai. Pavyzdžiui, D. Gherai, D. E. Balaciu (2011), savo darbe aprašydamos korporacijų Enron, WorldCom, Xerox ir kt. Skandalus, nurodo, kad šių korporacijų apskaitoje buvo taikomi kūrybinės apskaitos metodai. G. Benston, L. Hartgraves (2002), A. Agrawal, T. Cooper, (2017), priešingai, nurodo, kad minėtose korporacijose buvo taikomas pelno valdymas. J. M. Eseneyen ir E. Uket (2021), aprašydami kūrybinę apskaitą, kaip galimus jos taikymo būdus nurodo „didelių vonių“ apskaitą (*angl. „Big bath“*) ir „sausinių stiklainių“ (*angl. Cookie jar*). Todėl siekiant išspręsti terminijos paimavą vyraujančią užsienio literatūroje, tikslinga atlikti teorinį tyrimą ir tarpusavyje palyginti pelno valdymą ir kūrybinę apskaitą skirtingais aspektais.

1.3.2. Terminijos problemos sprendimo paieška: pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos teorinė lyginamoji analizė

Teorinio tyrimo dizainas. Atliekamo teorinio tyrimo tikslas – nustatčius pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos panašumus ir skirtumus, įvertinti, ar šie terminai literatūroje naudojami kaip sinonimai, ar apibūdina skirtingus reiškinius. Tyrimo metu keliamas tyrimo klausimas **TK1**, kad pelno valdymas ir kūrybinė apskaita yra du skirtingi terminai, apibūdinantys tą patį reiškinį – manipuliacijas apskaitos informacija. Pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos lyginamasis tyrimas atliekamas trimis etapais, taikant teorinius tyrimo metodus (žr. 7 pav.)



7 pav. **Pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos teorinio tyrimo loginė schema**
Šaltinis: sudaryta autorės

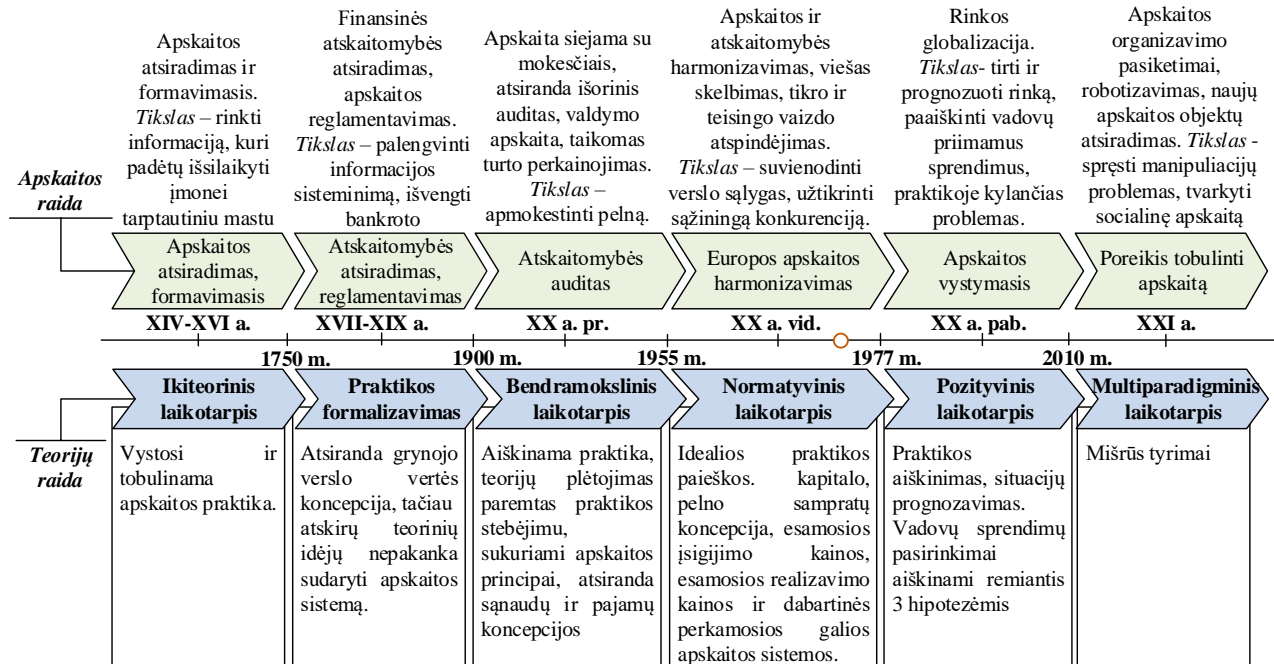
Kaip matyti 7 paveiksle, pirmajame etape taikomas istorinis genetinis lyginimo metodas, kurio pagalba tiriami pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos reiškiniai atsiradimas ir vystymasis. Antrame etape taikant duomenų analizės, lyginimo metodą, kontekstinės analizės tyrimo tipą, sugretinamos pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos apibrėžtys. Trečiajame etape taikant analizės, lyginimo ir analogijos metodus, atliekami pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos taikymo būdų palyginimai. **Tyrimo klausimas** laikomas patvirtintu tuo atveju, jei kiekviename tyrimo etape nustatyta, kad nagrinėjamas vienas ir tas pats reiškinys. Jei nors vieno tyrimo etapo rezultatai patvirtintų, kad vertinami du skirtingi reiškiniai, laikoma, kad tyrimo klausimas nepasitvirtino

ir konstatuota, kad pelno valdymas ir kūrybinė apskaita yra skirtingos apskaitos manipuliacijų rūšys.

Genetinis pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos raidos palyginimas. Istorinis genetinis lyginimo metodas aiškina reiškinį panašumą, jų kilmės giminingą rezultatą, apibūdina nagrinėjamų reiškinų vystymosi ypatybes, jų santykį tarp loginės minties raidos ir reiškinų bei paties proceso istorijos (Tidikis, 2003). Norint įvertinti pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos reiškinų panašumus arba skirtumus, svarbu nustatyti jų atsiradimo ir formavimosi procesą.

Ieškant manipuliacijų apskaitos informacija atsiradimo užuomazgų, būtina genetinį tyrimą pradėti nuo apskaitos ir apskaitos teorijų ištakų, kurios suskirstytos reikšmingais raidos etapais (žr. 8 pav., 6 priedą). Po Europos Bendrijos (toliau EB) įsteigimo 1957m. atsirado poreikis sudaryti vienodas sąlygas valstybėms ir jose įsteigtoms įmonėms, todėl imta harmonizuoti skirtingų valstybių prisijungusių prie EB apskaitą. Apskaitos normų suvienodinimas paskatino apskaitos moksle dedukcinį požiūrį, kuris į apskaitą įnešė nemažai naujų koncepcijų. XX a. vid. prasidėjus rinkos globalizacijai ir politiniu lygmeniu priėmus sprendimą kurti bendrą muitų sąjungą, buvo susidurta su problema, kad skirtingų valstybių apskaita reglamentuojama skirtingai, todėl iškilo poreikis ne tik pasiūlyti praktikai bendras apskaitos taisykles, koncepcijas, apskaitos principus, o sukurti vieningą apskaitos sistemą ir ją reglamentuoti.

XX a. 7 dešimtmetyje finansinės ataskaitos tapo pagrindiniu dokumentu atspindinčiu įmonės vadovo gebėjimą valdyti įmonės turtą ir apyvartines lėšas. Pelnas laikomas įmonės veiksmingumo matu ir tampa svarbiu rodikliu vertinant įmonės sėkmę. Įmonės balanso reikšmė tampa antraeile. Įmonės finansininkai turėjo patys nuspręsti, kurios išlaidos turi būti pripažintos sąnaudomis ir mažinti pelną, o kurios – turi likti balanse kaip turtas. Nestabilios kainos rinkoje, infliacija parodė, kad taikant tradicinę istorinių kainų apskaitos koncepciją, kinta įmonės ilgalaikio turto vertė, o trumpalaikio turto vertės pokyčiai daro įtaką sąnaudoms. Todėl vadovaujantis palyginimo principu ir lyginant pajamas su sąnaudomis, pastebėta, kad dirbtinai mažėja arba atsiranda iliuzinis pelnas, todėl apskaita tampa manipuliavimo objektu (Rudžionienė, 2012). 8 pav. matyti, kad normatyvinio laikotarpio pabaigoje, po to, kai praktikoje imtos taikyti naujos apskaitos taisyklės, pastebėta galimybė, kad nepažeidžiant apskaitą reglamentuojančių teisės aktų galima manipuluoti įmonės turtu, įsipareigojimais, pelnu ir kt.



○ - Apskaitos manipuliacijų, pagrįstų apskaitos metodų, būdų, savikainos, įkainojimo ir kt. pasirinkimais, atsiradimas

8 pav. *Apskaitos manipuliacijų atsiradimas apskaitos ir apskaitos teorijų vystymosi kontekste*

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Carmona (2005); Žarikova, Naumova (2008); Heidhues, Patel (2011); Rudžionienė (2012a); Rudžionienė, Smirnova (2012); Fulbier, Klein (2013); Trampusch (2013); Klein (2015); Mackevičiumi, Subačiene (2016); Camfferman, Detzen (2018)

Noras patenkinti informacijos vartotojų lūkesčius per finansinėse ataskaitose pateikiamus įmonės efektyvumo ir veiksmingumo rezultatus ir pasirinkimų galimybę išlaidas pripažinti sąnaudomis sudaro pagrindą manipuliuoti įmonės pelnu. Tačiau reikia pažymėti, kad pavyzdžiui, remiantis tradicine istorinių kainų apskaitos koncepcija, įtaka gali būti daroma ne tik pelnui, bet ir turtui, todėl informacija iškreipiama ne tik pelno (nuostolių) ataskaitoje, bet ir balanse. Taigi apskaitos praktikai jau normatyviniame laikotarpyje įžvelgė galimybę manipuliuoti apskaitos informacija. Kadangi normatyviniu laikotarpiu apskaitos praktika buvo tiriama nepakankamai, todėl apie manipuliacijas pelnu ir jų paplitimą apskaitos moksle duomenų beveik nėra. Nepaisant to, dar 1976 m. J. Argenti rašė, kad kūrybinė apskaita yra sąmoninga vadovų vykdoma politika, siekiant apgauti akcininkus, kreditorius ir save dėl įmonės turto ir jos progreso.

XX a. pab. pasikeitus ekonominei aplinkai ir iškilus poreikiui tirti ir prognozuoti rinką, normatyvinio požiūrio į apskaitą reikšmė sumenko. Pozityvizmas sukėlė didelį susižavėjimą, kurio pagrindu imta atlikti gausius empirinius tyrimus ir aiškinti egzistuojančią praktiką. Apskaitos standartų lankstumas suteikė galimybę apskaitoje patiems nuspręsti, kokius metodus taikyti ir taip daryti įtaką įmonės pelnui nepažeidžiant apskaitos taisyklių. Apskaitos metodų pasirinkimų priežastys moksle imtos aiškinti remiantis trimis oportunistinio požiūrio hipotezėmis: vadovų premijavimo, finansinio sverto ir politinių išlaidų. Atlikti tyrimai parodė, kad informacijos vartotojų susidomėjimas įmonės pelningumu skatino vadovus manipuliuoti informacijos vartotojų sprendimais per įmonės veiklos rezultatus.

1989 m. apskaitos tyrėja, profesorė K. Schipper pirmoji pateikusi pelno valdymo apibrėžimą teigė, kad tai tikslingas įsikišimas į finansinės atskaitomybės rengimo procesą, siekiant gauti tam tikrą asmeninę naudą (Schipper, 1989). Mokslininkės pateikta formuluotė yra paremta oportunistinėmis pozityviosios apskaitos hipotezėmis, teigiančiomis, kad apskaitos pasirinkimus nulemia savanaudiškų tikslų siekis.

Kiek anksčiau 1986 m. verslo žurnalistas I. Griffiths savo knygoje „Kūrybinė apskaita“ vienas iš pirmųjų pripažino paplitusią kūrybinės apskaitos problemą sulygindamas ją su Trojos arkliu. Jis teigė, kad kiekviena šalies įmonė nusuka savo pelną. Kiekvienas paskelbtas finansinių ataskaitų rinkinys yra pagrįstas Didžiosios knygos sąskaitomis, kurios buvo „švelniai išvirtos arba paskrudintos“ (Griffiths, 1986). Iš šios iškalbingos citatos galima nesunkiai suprasti termino „sąskaitų kepimas“ (*angl. cooking the books*) kilmę ir prasmę. Kadangi I. Griffiths buvo vienas iš pirmųjų, rašančių apie kūrybinę apskaitą, tai tolimesniuose kitų autorių darbuose terminai „kūrybinė apskaita“, „knygų virimas“, „knygų skrudinimas/ kepimas“ galėjo būti naudojami kaip

sinonimai, kalbant apie apskaitos manipuliacijas, kuriomis siekiama daryti įtaką pelno dydžiui.

1988 m. finansininkas (praktikas) M. Jameson „Praktiniame kūrybinės apskaitos gide“ teigė, kad kūrybinė apskaita – tai apskaitos proceso lankstumas, suteikiantis galimybę manipuliuoti, apgauti ir neteisingai pateikti informaciją (Jameson, 1988). 1992 m. investicijų analitikas T. Smith knygoje „Apskaita praeigui“ (*angl. Accounting for Growth*) rašė, kad labiausiai pelno augimui 9 deš. įtakos turėjo apskaitos technikų taikymas, o ne ekonomikos augimas. Taigi praktikai, pirmieji pradėję rašyti kūrybinės apskaitos tema, taip pat akcentuoja tam tikrus apskaitos pasirinkimus, kurie turi įtakos pelno dydžiui.

Dar 2000 m. P. Dechow ir D. Skinner atkreipė dėmesį į skirtingą manipuliacijų pelnu suvokimą apskaitos moksle ir praktikoje. Pagrindine to priežastimi autoriai nurodo susidariusį atotrūkį tarp praktikos ir mokslo specifikos. Apskaitos mokslas susikoncentravęs į oportunistinio požiūrio hipotezių tyrimus, aiškinančius vadovų elgesį ir pelno valdymo paskatas. Minėtos hipotezės ir tyrimai visiškai nesudomino apskaitos praktikų, kurių žvilgsniai nukreipti į kapitalo rinkų teikiamas paskatas (pvz. ar įmonė atitinka analitikų prognozes). Autorių teigimu, apskaitos praktikai, turėdami galimybę stebėti konkrečius pelno valdymo atvejus, pelno valdyje išvelgia problemą, nes jo taikymas yra plačiai paplitęs ir gali daryti didelį poveikį finansinėms ataskaitoms. Tačiau mokslininkų atliekami empiriniai tyrimai, pagrįsti didelių imčių statistine analize, yra riboti ir neparodo visos pelno valdymo problematikos, todėl mokslininkai neįvelgia viso pelno valdymo neigiamo poveikio apskaitos rezultatui.

Skirtingų požiūrių tarp mokslininkų ir praktikų į manipuliacijas pelnu atsiradimui įtakos turėjo ir apskaitos mokslo raida. Normatyviniu laikotarpiu mokslas intensyviai kūrė apskaitos „receptus“ ir praktikai pasiūlė naujas koncepcijas ir apskaitos principus (Legenchyk, 2010). Tuo tarpu praktikai juos taikydami konkrečiose situacijose išvelgė galimybę manipuliuoti pelnu. Dėl normatyvinės teorijos ribotumo mokslas nepakankamai tyrė apskaitos praktiką, todėl negalėjo išvelgti manipuliacijų problemos. Tik pozityvuoju laikotarpiu, atliekant gausius empirinius tyrimus ir aiškinantis, kaip ir kodėl yra pasirenkami tam tikri apskaitos metodai, mokslininkai išvelgė, kad manipuliacijos pelnu yra paplitusios. Tuo metu kai praktikoje manipuliacijos pelnu jau buvo plačiai taikomos, mokslas žengė tik pirmuosius žingsnius tiriant šį fenomeną (Dechow, Skinner, 2000).

Taigi galime matyti, kad naujų koncepcijų, apskaitos principų atsiradimas atvėrė galimybę praktikoje manipuliuoti apskaitos informacija, o mokslo teorijų raida paskatino diskusijas mokslininkų tarpe. Pozityvuoju

laikotarpiu išryškėjo, kad įmonės pelnas yra pagrindinis manipuliacijų objektas. Tuo pat metu apskaitos moksle atsirado terminas „pelno valdymas“, o praktikų tarpe jau buvo vartojamas terminas „kūrybinė apskaita“. Jei pagal anksčiau iškeltą prielaidą laikytume, kad tai yra skirtingi reiškiniai, tai jie turi tą pačią kilmę, vystėsi tomis pačiomis istorinėmis sąlygomis ir buvo veikiami tų pačių veiksnių. Savo esme tiek pelno valdymas, tiek kūrybinė apskaita yra tam tikras apskaitos procesas apskaitos standartų rėmuose, kuriuo siekiama daryti įtaką įmonės pelnui, jį didinti arba mažinti. Tačiau manipuliacijų užuomazgos ir vystymosi raida rodo, kad greičiausiai terminai „pelno valdymas“ ir „kūrybinė apskaita“ apibūdina tą patį reiškinį – manipuliacijas pelnu. Dėl to, kad tą patį reiškinį vertino skirtingi subjektai (akademikai ir praktikai) jis įgavo skirtingus pavadinimus ir nagrinėjamas skirtingais požiūrio aspektais.

Apskaitos moksle terminas „pelno valdymas“ yra pasirinktas ne atsitiktinai. Tokį pasirinkimą būtų galima aiškinti pozityviosios apskaitos teorijos oportunistinio požiūrio hipotezėmis, kurios paaiškina, kodėl vadovai linkę manipuliuoti įmonės pelnu. Todėl termino pavadinime yra žodis „pelnas“. Kadangi atlikti empiriniai tyrimai dėl moksliniams tyrimams keliamų reikalavimų negalėjo atskleisti visos pelno valdymo problematikos, galėjo būti pasirinktas „minkštesnis“ terminas apibūdinti manipuliacijas – „valdymas“. Terminas „kūrybinė apskaita“ tapo labiau pamėgtas praktikų ir siejamas su apskaitos specialisto kūrybingumu, nepažeidžiant apskaitos standartų ir laviruojant apskaitos skaičiais finansinėse ataskaitose atvaizduoti norimus rezultatus.

Kontekstinė pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos apibrėžčių analizė. Istorinis genetinis pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos palyginimas parodė, kad galimai yra kalbama apie tą patį reiškinį (manipuliacijas pelnu), kuris dėl skirtingų požiūrių vadinamas skirtingai. Tačiau tokias išvadas daryti tik remiantis genetiniu tyrimu būtų ne visai korektiška, todėl tikslinga atlikti pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos literatūroje pateikiamų apibrėžčių analizę.

Mokslinėje literatūroje gausu pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos apibrėžimų (žr. 1 ir 3 priedus), tačiau juos apibendrinant galima teigti, kad pelno valdymas – tai kryptingas įsikišimas į apskaitos procesą, kuriuo norima pakeisti įmonės pelną, siekiant gauti asmeninės naudos, pasiekti norimą rezultatą arba suklaidinti suinteresuotas šalis. Kūrybinė apskaita – tai apskaitos procesas, paremtas apskaitos standartais, kurio metu pasirenkamos tam tikros apskaitos taisyklės, padedančios iškreipti finansines ataskaitas ir gauti norimus rezultatus.

Atlikus literatūros analizę, buvo surinkti įvairiais laikotarpiais pelno valdymo problemą nagrinėjusių autorių (Schipper, 1989; Healy ir Wahlen, 1999; Phillips ir kt., 2003; Leuz, Nanda, Wysocki, 2003; Giroux, 2004; Mulford, Comiskey, 2005; Walker, 2013;) bei kūrybinę apskaitą nagrinėjusių autorių (Naser, 1993; Merchant, Rockness, 1994; Archer, 1996; Amat, Blake, Dowds, 1999; Belkaoui, 2004; Micah, Chinwe, 2014; Bhasin, 2016; Gupta, Kumar, 2020) pateikti apibrėžimai (1.2. poskyryje, 1, 3 priedai). Taikant teorinių duomenų analizės metodą, kuomet siekiant išryškinti visumos sandarą, praktiškai suskaidant visumą į sudėtines dalis, kurios vėliau nagrinėjamos atskirai (Tidikis, 2003), buvo suskaidyti į atskirus teiginius kiekvieno autoriaus pateikti pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos apibrėžimai (žr. 2 lentelę).

2 lentelė. Pelno valdymą ir kūrybinę apskaitą apibrėžiančių teiginių palyginimas

Autoriai		Pelno valdymą apibrėžiantys autoriai								Kūrybinę apskaitą apibrėžiantys autoriai							
		Schipper (1989)	Healy ir Wahlen (1999)	Phillips ir kt. (2003)	Leuz, Nanda, Wysocki (2003)	Giroux (2004)	Walker (2013)	Mulford, Comiskey (2005)	Rudžionienė (2012)	Naser (1993)	Merchant, Rockness (1994)	Archer (1996)	Amat, Blake, Dowds (1999)	Belkaoui (2004)	Micah, Chinwe (2014)	Bhasin (2016)	Gupta, Kumar (2020)
Pelno valdymą apibrėžiantys teiginiai	Įsikišimas į apskaitos procesą	+			+												
	Sprendimų pasirinkimas ir visuma						+										
	Operacijų struktūravimas		+														
	Manipuliacijos pasirinkimais ir pajamomis			+				+									
	Apskaitos politikos pasirinkimas								+								
	Metodų pasirinkimas					+											
	Siekama pakeisti įmonės pelną		+			+											
	Siekama gauti norimą rezultatą					+		+									

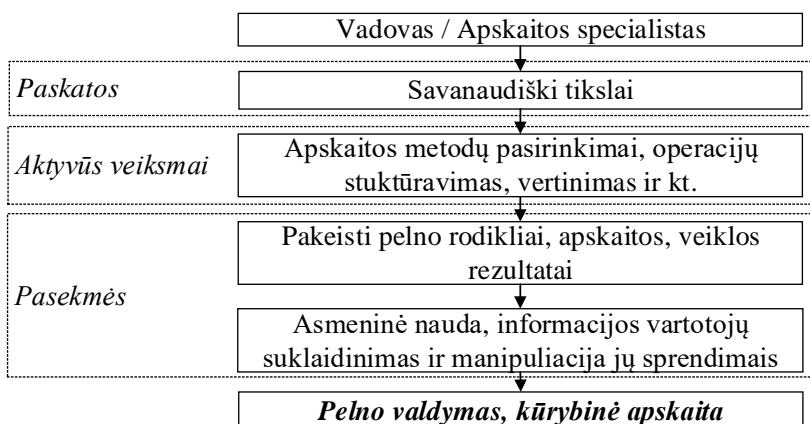
Teiginiai	Autoriai								Pelno valdymą apibrėžiantys autoriai				Kūrybinę apskaitą apibrėžiantys autoriai			
	Schipper (1989)	Healy ir Wahlen (1999)	Phillips ir kt. (2003)	Leuz, Nanda, Wysocki (2003)	Giroux (2004)	Walker (2013)	Mulford, Comiskey (2005)	Rudžionienė (2012)	Naser (1993)	Merchant, Rockness (1994)	Archer (1996)	Amat, Blake, Dowds (1999)	Belkaoui (2004)	Micah, Chinwe (2014)	Bhasin (2016)	Gupta, Kumar (2020)
Siekama paveikti pelno rodiklius						+										
Siekama gauti asmeninę naudą	+							+								
Siekama klaidinti informacijos vartotojus		+		+				+								
Siekama iškreipti finansinę informaciją	+															
Apskaitos praktika														+	+	+
Tam tikrų veiksmų pasirinkimas										+						
Manipuliavimo procesas									+		+		+			
Nukrypimas nuo standartų															+	
Apskaitos taisyklių ir metodų pasirinkimas									+						+	+
Vertinimo ir atskleidimo būdų pasirinkimas									+							
Siekama pateikti neobjektyvų apskaitos rezultatą										+						
Siekama gauti norimus apskaitos rezultatus									+		+	+	+	+		+
Siekama klaidinti informacijos vartotojus											+					
Siekama parodyti didesnę pelną															+	

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis 1, 3 prieduose pateiktais apibrėžimais

Panaudojus lyginimo metodą ir kontekstinės analizės tyrimo tipą, kiekvienas pelno valdymo apibrėžime pateikiamas teiginys, atsižvelgiant į jo kontekstą lyginamas su kūrybinės apskaitos teiginiais. Pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos apibrėžimų teiginiai pateikti daugianarėje kryžminėje lentelėje (žr. 2 lentelę), kur apibrėžimą apibūdinantys teiginiai pažymėti „+“, o kontekstinis palyginimas su kito reiškiniu teiginiais pažymėtas pilka spalva.

2 lentelėje matyti, kad pelno valdymą apibūdinantys teiginiai: „metodų pasirinkimas“, „siekiama gauti norimą rezultatą“ yra identiški kūrybinę apskaitą apibrėžiantiems teiginiams – „apskaitos <...> metodų pasirinkimas“, „siekiama gauti norimus rezultatus“. Kiti teiginiai, nors ir suformuluoti kitaip, tačiau turi tą pačią prasmę: pelno valdymo teiginiai – „sprendimų pasirinkimas <...>“, „apskaitos politikos pasirinkimas“, „siekiama klaidinti informacijos vartotojus“, „siekiama pakeisti įmonės pelną“, atitinka kūrybinės apskaitos teiginius – „tam tikrų veiksmų pasirinkimas“, „apskaitos taisyklių ir metodų pasirinkimas“, „siekiama klaidinti finansinių ataskaitų skaitytojus“, „siekiama pateikti neobjektyvų finansinės veiklos rezultatą“ ir t.t.

Taip pat nagrinėjant pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos apibrėžtis reikia atkreipti dėmesį, kad abiem atvejais reiškiniu apibūdinimas susideda iš trijų dalių. Pirmoje dalyje įvardinamos oportunistinės *paskatos*, antroje dalyje apibrėžiami *aktyvūs veiksmai* tokie, kaip apskaitos metodų, taisyklių pasirinkimas; operacijų struktūravimas, vertinimas ir atskleidimas; tam tikrų veiksmų pasirinkimas, manipuliacijos ir kt. Trečioje dalyje išvardinamos konkrečios *pasekmės*, kurių siekiama aktyviais veiksmais: gauti norimą rezultatą, pateikti neobjektyvų finansinės veiklos rezultatą, gauti asmeninę naudą, klaidinti informacijos vartotojus ir t.t. (žr. 9 pav.)



9 pav. **Reiškinių, kurių apibrėžia pelno valdymas ir kūrybinė apskaita, struktūra**

Šaltinis: sudaryta autorės

Tiek pelno valdymas, tiek kūrybinė apskaita apibrėžia tam tikrus galimus sprendimų pasirinkimus nuo apskaitos metodų, vertinimo, taisyklių pasirinkimų iki kitų sprendimų ir veiksmų pasirinkimo, kurie daro įtaką įmonės apskaitos rezultatams. Priklausomai nuo to, kokį rezultatą tikimasi gauti apskaitoje (padidinti arba sumažinti pelną, daryti įtaką informacijos vartotojams ir jų priimamiems sprendimams ir kt.), pasirenkami tam tikri sprendimai, kurių visuma padeda apskaitoje atvaizduoti norimus rezultatus. Pagal tai, kokiais teiginiais literatūroje apibrėžiamas pelno valdymas ir kūrybinė apskaita bei atsižvelgiant į apibrėžimų struktūrą, susidedančią iš trijų dalių (paskatos, aktyvūs veiksmai ir pasekmės), galime daryti išvadą, kad iš esmės yra apibrėžiamas vienas ir tas pats reiškinys – apskaitos manipuliacijos metodų ir būdų pasirinkimais.

Pelno valdymo technikų ir kūrybinės apskaitos būdų palyginimas. Siekiant atlikti dar gilesnį pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos palyginimą, būtina įvertinti, kokie konkretūs veiksmai atliekami praktikoje valdant pelną arba taikant kūrybinę apskaitą. Siekiant išsiaiškinti, ar pelno valdymas ir kūrybinė apskaita savo esme yra tas pats reiškinys, taikant analogijos ir apibendrinimo metodą, tarpusavyje lyginami pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos taikymo būdai, konkretūs veiksmai atliekami apskaitos metu ir jų sukelti padariniai bei ieškomi šių veiksmų bendri požymiai.

Toliau atliekant pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos palyginimą lyginamos anksčiau 1.2. poskyryje aptartos pelno valdymo technikos su 4 priede pateiktu kūrybinės apskaitos taikymo būdų sąrašu. Tuo tikslu imama kiekviena pelno valdymo technika, analizuojamas jos aprašymas (kokio siekiama tikslo, kokias konkrečias manipuliacijas reikia atlikti) ir lyginama su kūrybinės apskaitos taikymo būdų sąrašu. Sudaroma lentelė (žr. 3 lentelę), kurioje prie kiekvienos pelno valdymo technikos surašomi tie kūrybinės apskaitos būdai, kurie padėtų pasiekti technikos tikslus.

3 lentelė. **Pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos būdų palyginimas**

Pelno valdymo technikos	Kūrybinės apskaitos taikymo būdai
„Lažybos dėl ateities“	<ul style="list-style-type: none"> – Manipuliuojama tyrimų ir plėtos išlaidomis – Manipuliuojama amortizacijos, nusidėvėjimo metodais – Remonto ir eksploataavimo išlaidos parodomos kaip investicijos – Nesilaikoma turto pripažinimo nematerialiuoju kriterijū, pavyzdžiui, nesivadovaujama reikšmingumo principu – Neteisingai apskaičiuojama ilgalaikio turto nusidėvėjimo / amortizacijos metinė norma – Manipuliuojama keičiant/ įvertinant prestižą <...>

Pelno valdymo technikos	Kūrybinės apskaitos taikymo būdai
„Didelių vonių technika“	<ul style="list-style-type: none"> – Manipuliuojama nusidėvėjimo / amortizacijos tarifais – Ataskaitinio laikotarpio sąnaudos apskaitomos kitu laikotarpiu arba atvirkščiai – Ilgalaikio turto nusidėvėjimas / amortizacija skaičiuojama arba anksčiau, arba vėliau, negu privaloma – Sąnaudos neįvertinamos tikrąja verte – Manipuliuojama atsargų įkainojimo būdais – Padidintos nebaigtos produkcijos gamybos išlaidos – Padidintos atsargų gamybos išlaidos, skirtos saviems poreikiams tenkinti <...>
„Sausainių stiklainis“	<ul style="list-style-type: none"> – Einamojo laikotarpio įsipareigojimai rodomi kaip būsimųjų laikotarpių – Nesilaikoma kriterijų atliekant įsipareigojimų priskyrimą trumpalaikiams ar ilgalaikiams – Neteisingai į grupes klasifikuojami ilgalaikiai arba trumpalaikiai įsipareigojimai – Manipuliuojama pasinaudojant įsipareigojimų vertinimo būdais: įsigijimo savikaina, tikrąja verte, dabartine verte, amortizuota savikaina ir kt. – Manipuliuojama atidėjimais ir neapibrėžtaisiais įsipareigojimais – Neteisingai nurodomas turto ir įsipareigojimų santykis – Pirkėjui išsiųstos prekės yra blogesnės kokybės, nei numatyta sutartyje – Manipuliuojama perkainojant turtą <...>
„Probleminio vaiko išmetimas“	<ul style="list-style-type: none"> – Remonto ir eksploataavimo išlaidos parodomos kaip investicijos – Manipuliuojama perkainojant turtą – Padidinama arba sumažinama ilgalaikio turto įsigijimo savikaina. – Nesilaikoma požymių, pagal kuriuos turtas turi būti priskiriamas ilgalaikiam turtui ir tam tikroms jo grupėms <...>
Manipuliacijos pagrindinės ir kitos veiklos pelnu	<ul style="list-style-type: none"> – Apskaičiuojamos didesnės arba mažesnės bendrojo pelno, pelno prieš apmokestinimą ir grynojo pelno sumos – Neteisingai pagal veiklos sritis – pagrindinę, investicinę ir finansinę – klasifikuojami pinigų srautai – Manipuliuojama nustatant pagrindinės, investicinės ir finansinės veiklos pinigų įplaukas bei išmokas, jų rūšis – Neteisingai pajamos grupuojamos į rūšis: pagrindinės veiklos, kitos veiklos, pelno mokesčio pajamos <...>
Apskaitos politikos keitimas	<ul style="list-style-type: none"> – Reguliariai keičiami nusidėvėjimo metodai, siekiant sumažinti turto vertę ir sumažinti mokesstinę prievolę – Skirtingi atsargų metodai naudojami skirtingais infliacijos laikais <...>
Laivo sumažinimas	<ul style="list-style-type: none"> – Manipuliuojama formuojant nuosavą kapitalą, jį padidinant ar sumažinant – Manipuliuojama pakeičiant nuosavo kapitalo sudėtį <...>

Pelno valdymo technikos	Kūrybinės apskaitos taikymo būdai
Operacijos su ilgalaikiu turto	<ul style="list-style-type: none"> – Reguliariai keičiami nusidėvėjimo metodai, siekiant sumažinti turto vertę ir sumažinti mokesstinę prievolę – Ilgalaikio materialiojo turto remonto darbų, kurie nepagerina jo savybių ir nepailgina tarnavimo laiko, vertė didinama tokio turto savikaina – Neteisingai apskaičiuojama turto nusidėvėjimo / amortizacijos metinė norma – Padidinama arba sumažinama ilgalaikio turto įsigijimo savikaina – Nesilaikoma požymių, pagal kuriuos turtas turi būti priskiriamas ilgalaikiam turtui ir tam tikroms jo grupėms <...>
Pardavimų spartinimas	<ul style="list-style-type: none"> – Neteisingai apskaičiuojama pardavimo savikaina ir ją sudarančios paslaugų teikimo sąnaudos, parduotos produkcijos savikaina ir perparduotų prekių savikaina – Manipuliuojama išlaidų paskirstymu savikainai – Neteisingas pagamintos produkcijos įvertinimas pagal pasigaminimo savikainą, pavyzdžiui, padidintos arba sumažintos netiesioginės išlaidos <...>
Pajamų registravimas jų neuždirbus	<ul style="list-style-type: none"> – Pajamos pripažįstamos tada, kai abejojama, ar jos iš tikrųjų uždirbtos – Pripažįstamos fiktyvios pajamos ar jos registruojamos iš anksto – Neteisingai atliekamas pajamų įvertinimas (jos turi būti įvertintos gauto arba gautino atlygio tikrąja verte) – Gautas avansas apskaitomas kaip pajamos <...>
Gamybos apimčių spartinimas	<ul style="list-style-type: none"> – Neteisingai apskaičiuojama pardavimo savikaina ir ją sudarančios paslaugų teikimo sąnaudos, parduotos produkcijos ir prekių savikaina – Manipuliuojama išlaidų paskirstymu savikainai – Neteisingas pagamintos produkcijos įvertinimas pagal pasigaminimo savikainą, pavyzdžiui, padidintos arba sumažintos netiesioginės išlaidos <...>

Šaltinis: sudaryta autorės

Norint praktikoje įgyvendinti kokią nors pelno valdymo techniką, reikia atlikti konkrečius veiksmus apskaitoje, kurie padėtų pasiekti užsibrėžto tikslo. Pavyzdžiui, norint įgyvendinti techniką „lažybos dėl ateities“ ataskaitiniu laikotarpiu parodyti mažesnę pelną, o ateinančiu laikotarpiu – didesnę, galima: 1. nurašyti visas tyrimo ir plėtros išlaidas, 2. perkainoti tyrimo ir plėtros išlaidas, 3. atlikti kitus veiksmus, leidžiančius užregistruoti būsimas sąnaudas ataskaitiniu laikotarpiu ir t.t. Išanalizavus kūrybinės apskaitos būdų sąrašą, jame galima rasti analogiškus veiksmus: „manipuliuojama tyrimų ir plėtros išlaidomis“, „manipuliuojama amortizacijos, nusidėvėjimo tarifais“, „eksploatavimo ir remonto išlaidos parodomas kaip investicijos“ ir t.t. Taigi

3 lentelėje aiškiai matyti, kokie kūrybinės apskaitos taikymo būdai yra analogiški pelno valdymo veiksams, įgyvendinant vieną ar kitą techniką.

Pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos taikymo būdų analogija nėra iš pirmo žvilgsnio labai akivaizdi. Pelno valdymas yra mokslinė sąvoka ir mokslas, nagrinėdamas šį fenomeną, bandė susisteminti pelno valdymo būdus, aprašyti įvairias praktikoje taikomas technikas. Tuo tarpu praktikai, manipuliuodami apskaitos informacija ir rezultatais, negalvoja apie tai, kokią techniką pritaikyti. Jie, gerai suprasdami kiekvienos konkrečios operacijos, kiekvieno veiksmo įtaką, pasirenka tokią operaciją ar jų kombinacijas, kurios padėtų pasiekti konkretų apskaitos rezultatą (padidinti pelną, sumažinti peną ir kt.). Todėl kairėje 3 lentelės pusėje galima matyti mokslo susistemintas pelno valdymo technikas, o dešinėje pusėje – praktikų taikomus konkrečius veiksmus, kurie detalizuoja, ką konkrečiai reikia padaryti. Taip pat svarbu paminėti, kad prie kiekvieno kūrybinės apskaitos laukelio yra paliktas daugtaškis, kuris reiškia, kad pateiktas minėtas veiksmų sąrašas nėra baigtinis. Norint įgyvendinti praktikoje vieną ar kitą techniką, galimos ir kitos veiksmų kombinacijos.

Atlikto teorinio tyrimo rezultatai rodo, kad įvertinus terminų „pelno valdymas“ ir „kūrybinė apskaita“ kilmę, jie atsirado skirtingu laikotarpiu, skirtingose asmenų grupėse (mokslininkų ir praktikų), tačiau abiem šiais terminais įvardinamas vienas ir tas pats reiškinys – apskaitos manipuliacijos. Skirtingų terminų atsiradimą lėmė mokslininkų ir apskaitos praktikų skirtingas požiūris į apskaitos manipuliacijas bei galimybė mokslui empiriškai tirti praktiką. Antrame tyrimo etape buvo nustatyta, kad pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos apibrėžimuose naudojami vienodi arba tą pačią prasmę turintys teiginiai. Be to, apibrėžimų struktūra yra vienoda, jie apibrėžia analogiškus veiksmus, kuomet siekiant savanaudiškų tikslų, pasinaudojant apskaitos standartų lankstumu manipuluojama apskaitos rezultatais. Galiausiai įvertinus ir palyginus pelno valdymo technikas ir kūrybinės apskaitos taikymo būdus, buvo nustatyta, kad literatūroje nurodyti kūrybinės apskaitos būdai yra tarsi pelno valdymo technikas detalizuojantys praktiniai veiksmai. Galia teigti, kad tiek taikant pelno valdymą, tiek taikant kūrybinę apskaitą atliekami analogiški veiksmai (apskaitos manipuliacijos). Tarp pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos nustatyta griežta analogija, todėl galime teigti, jog tai – tą patį reiškinį apibūdinantys terminai. Kadangi visuose tyrimo etapuose pasitvirtino, kad užsienio literatūroje naudojami terminai „pelno valdymas“ ir „kūrybinė apskaita“ įvardina tą patį reiškinį, galima daryti išvadą, kad **tyrimo klausimas**: pelno valdymas ir kūrybinė apskaita yra du skirtingi terminai, įvardinantys tą patį reiškinį – pasitvirtino.

Teiginys, kad tarp pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos yra skirtumas dėl to, kad pelno valdymas nukreiptas į manipuliacijas pelnu, o kūrybinė apskaita – į manipuliacijas balansu, būtų nekorektiškas. Dėl kaupimo principo taikymo apskaitoje ir dvejetainio įrašo specifikos, keičiant pelno dydį keičiasi ir balanso struktūra, nes apskaitoje priėmus sprendimą didinti sąnaudas, neišvengiamai mažėtų įmonės turtas arba didėtų įsipareigojimai. Todėl galima teigti, kad pelno valdymas ir kūrybinė apskaita apibūdina tą patį reiškinį, kuris moksle ir praktikoje vadinamas skirtingais pavadinimais. Siekiant ateities tyrimuose išvengti terminijos painiavos siūloma užsienio mokslinėje ir profesinėje literatūroje anglų kalba atsisakyti termino „kūrybinė apskaita“ naudojimo, vietoje jo naudoti terminą „pelno valdymas“.

Taigi *pelno valdymas* yra bet kokie veiksmai, susiję su apskaitos metodų, būdų, pripažinimo, vertinimo, įkainojimo, savikainos, nusidėvėjimo, grupavimo ir kitų apskaitos bei finansų valdymo sprendimų pasirinkimu, kuriais siekiama finansinėse ataskaitose pateikti norimą pelno dydį, turtą, įsipareigojimus, pinigų srautus bei per juos manipuluoti informacijos vartotojų sprendimais ir taip gauti asmeninės naudos. Taip pat norėtusi atkreipti dėmesį, kad žodis „valdymas“ šiame termine turi neigiamą atspalvį, nes pelno „valdyti“ negalima, jis yra įmonės finansinių metų veiklos rezultatų atspindys. Pelno valdymas yra kreivas veidrodis, parodantis apgaulingą įmonės finansinės būklės ir veiklos rezultatų atspindį.

1.3.3. Termino „kūrybinė apskaita“ naudojimo lietuvių literatūroje problematika ir jo atribojimas nuo kūrybiškumo

Kūrybiškumo samprata ir bruožai. Kūrybiškumo terminas kildinamas iš lotyniškų žodžių „*creatus*“ – forma ir „*creare*“ – gaminti bei iš graikiško žodžio „*kreinein*“ – atlikti (Penkauskienė, 2016), kurie rodo pirminę reiškinio prigimtį – kūrybiškumas apibūdina veiksmus, kurių rezultatas yra naujos formos sukūrimas. Literatūroje kūrybiškumas gali būti suprantamas kaip statinė ir kaip dinaminė sąvoka. Statinė kūrybiškumo sąvoka taikoma objektams, dinaminė – susijusi su asmenybe, kūrybiniu procesu (Runco, 2019). Lietuvių literatūroje statinė ir dinaminė sąvoka neretai įvardinama skirtingai: „kūrybiškumo“ sąvoka naudojama kalbant apie žmogaus ar objekto savybes, o „kūrybingumo“ sąvoka siejama su žmogaus gebėjimais (Stunžinas, 2017). Tačiau literatūroje šie terminai iki šiol išlieka diskusijų objektu ir daugelių autorių darbuose naudojami kaip sinonimai (Beresnevičius, 2020).

Kūrybiškumo apibrėžimų literatūroje galima rasti labai daug, ir tai yra aktualus šių dienų diskusijų ir tyrimo objektas. Šiuolaikinėje literatūroje yra susiformavę keturi požiūriai į kūrybiškumą: pažinimo proceso; asmeninių

savybių; gauto rezultato ir sąveikos tarp kūrybingo asmens ir aplinkos. Todėl priklausomai nuo požiūrio, kūrybiškumas gali būti apibrėžiamas skirtingai. S. Said-Metwaly ir kt. (2017) kūrybiškumą įvardina, kaip esamų problemų ar žinių spragų suvokimą, gebėjimą surasti tinkamą sprendimą, išeitį ir pasiekti tam tikrą rezultatą. J. P. Guilford (1975) kūrybiškumą laikė problemų sprendimo forma ir tai įvardino kaip kognityvinius procesus, kuomet konkrečių problemų sprendimas yra kryptinga loginių atsakymų ir alternatyvų paieška. Šis procesas yra susijęs su kūrybiniu mąstymu. L. Jovaiša (2007) kūrybiškumą apibrėžia, kaip asmenybės savybių kompleksą, leidžiantį produktyviu darbu pasiekti originalių, visuomeniškai reikšmingų, kokybiškai naujų veiklos rezultatų. Nagrinėdami kūrybiškumą autoriai pastebi, kad asmeninės savybės skatinančios kūrybingumą gali būti labai įvairios. Atlikę literatūros analizę S. Said-Metwaly ir kt. (2017) išskiria asmenybės, kuri likusi veikti kūrybiškai, bruožus: elgesio lankstumas, emocinis kintamumas, rizikos priėmimas, atkaklumas, nepriklausomybė, energingumas. D. Penkauskienė (2016) išnagrinęjusi literatūrą pažymi, kad autorių darbuose randama prieštarigų kūrybinės asmenybės bruožų: logika ir nelogiški sprendimai, mąstymo lankstumas ir dogmiškumas, rizikos priėmimas ir įsipareigojimas, tradiciškumas ir naujumas ir daugelį kitų. Ji taip pat pažymi, kad minėtos savybės nusako tam tikrus asmens psichikos ypatumus ir gebėjimą kryptingai veikti, t. y. mąstyti kūrybiškai, o kūrybinis mąstymas yra požiūris į problemų sprendimą. Kalbėdami apie kūrybiškumą autoriai išskiria pagrindinius jo bruožus: tai problemos pažinimo procesas, asmeninės savybės, skatinančios įžvelgti ir ieškoti problemos sprendimo būdų bei noras pasiekti tam tikrą rezultatą, kuris yra vertinamas pagal jo naudingumą.

Literatūroje, kalbėdami apie kūrybiškumą, autoriai akcentuoja, kad kūrybiškumas atsiranda tuomet, kai yra susiduriama su situacija ar problema, neturinčia precedento. Tokia problema gali būti sąlygojama įvairių aplinkybių, tai ir nauja situacija, kuri nebuvo nagrinėta iki šiol, tai ir pasikeitusios aplinkybės, noras patobulinti, supaprastinti tam tikrus veiksmus ir kt. Bet kurio atveju, tai poreikis rasti sprendimą ar išeitį iš susidariusios situacijos ir noras pasiekti tam tikrą naudingą rezultatą. Kasdienėje veikloje susiduriant su besikartojančių situacijų sprendimu, nereikia didelių pastangų. Tai „automatinis“ būdu atliekami arba išmokti tam tikri veiksmai, kurie, visada padeda pasiekti norimo rezultato, nes tai yra patikrinta kasdienėje veikloje. Tačiau susidūrus su precedento neturinčia problema, pasidaro neaišku, kokių veiksmų reikia imtis, kad būtų pasiekiamas norimas rezultatas. Tokiu atveju „pasitelkiamas“ kūrybiškumas – nestandartinis procesas, padedantis rasti unikalų problemos sprendimą. Sprendžiant tokias nestandartines situacijas ir problemas bandoma rasti išeitį, priimti tam tikrus

sprendimus ir atlikti tokius veiksmus, kurie anksčiau nebuvo daromi ir nėra aišku, koks bus galutinis rezultatas. Tokiu atveju pasitelkiamos naujos žinios, idėjos, kurių pagrindu ieškoma naujų veiksmų ir sprendimų variantų, darant logines išvadas ir įžvalgas, bandoma suprasti ir numatyti, koks bus gautas galutinis rezultatas, o gautas rezultatas būna ne tik naujas, bet ir naudingas.

Kūrybiškumo paieškos siekiant atspindėti *tikrą ir teisingą* vaizdą. Apskaitos esmė yra, vadovaujantis teisės aktais sistemaiškai registruoti, grupuoti ir apibendrinti informaciją, kurios pagrindu bus sudaromi finansinių ataskaitų rinkiniai. Tai įmonėse padeda įgyvendinti parengta apskaitos politika, kuri ir yra priemonė, sudaranti prielaidas nustatyti tokių apskaitos procesą, kurio metu ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai registruojami, grupuojami, apibendrinami pagal tam tikrą teisės aktais neuždraustų taisyklių, principų, būdų ir metodų visumos sistemą. Šios sistemos pagalba sudaroma finansinė ir kitokia atskaitomybė, atspindinti *tikrą ir teisingą* vaizdą apie įmonės finansinę būklę, jos veiklos rezultatus ir yra naudinga informacijos vartotojams. Dėl įmonių ir jų veiklos pobūdžio įvairovės, neįmanoma apskaitą tvarkyti, pagal vienodas taisykles, todėl įstatymo leidėjas suteikia įmonėms galimybę pačioms pasirinkti, kokius apskaitos būdus ir metodus jos naudos apskaitoje. Apskaita atitinka meno apibrėžimą ir kūryba yra neatsiejama apskaitos dalis, kuri negali būti iki galo reglamentuota (Rudžionienė, 2010).

Teisės aktų lankstumas ir alternatyvos pasirinkti skirtingus apskaitos metodus ir būdus nėra problema ir savaime nedaro neigiamos įtakos finansinės informacijos patikimumui, priešingai, skirtingos alternatyvos skatina apskaitos specialistą pasitelkus savo profesionalumą ir kūrybiškumą ieškoti optimaliausių variantų (Malhotra, 2013; Cernusca ir kt., 2016). Reikia sutikti, kad parinkti konkrečiai įmonei labiausiai tinkamus apskaitos būdus ir metodus yra labai atsakingas ir svarbus procesas, reikalaujantis iš apskaitos specialisto ne tik puikių teorinių žinių, praktinių įgūdžių, bet ir kūrybiškumo. Kuriant apskaitos sistemą, stengiantis pateikti tikrą ir teisingą vaizdą apie įmonės finansinę būklę ir jos rezultatus, registruojant nereglamentuotas apskaitos operacijas ar atskleidžiant tinkamą kiekį informacijos finansinėse ataskaitose, apskaitoje būtina panaudoti kūrybiškumą. K. Rudžionienė (2010) pabrėžia, kad apskaita nėra sausas mokslas, todėl kūrybiškumas, rezultatų interpretavimas yra neatsiejama apskaitos dalis. Apskaitos specialisto kūrybiškumo svarbą, pasirenkant apskaitos metodus pažymi ir Sokolovas (1996), J. Mackevičius (2003).

Apskaitos standartai pakankamai išsamiai reglamentuoja apskaitą, tačiau jų lankstumas yra būtinas tvarkant įmonių apskaitą, nes visos įmonės yra unikalios, o be to, ir visų situacijų neįmanoma numatyti, aprašyti ir reglamentuoti. Kita vertus, visoms įmonėms be išimties nustatčius vienodas

apskaitos taisyklės ir reikalauti vienodų metodų taikymo būtų netikslinga, nes pritaikius netinkamus metodus nebūtų pasiektas apskaitos tikslas, o finansinės ataskaitos neatspindėtų tikro ir teisingo vaizdo apie įmonės veiklos rezultatus ir finansinę būklę. Norint tinkamai tvarkyti įmonės apskaitą nuo pirminių dokumentų registravimo iki finansinių ataskaitų sudarymo būtinas apskaitos specialisto (finansininko) kūrybinis mąstymas ir gebėjimas spręsti nestandartinius klausimus ir situacijas, o toks kūrybiškumas turėtų būti suprantamas kaip neatsiejama apskaitos proceso dalis, todėl būtų neteisinga kūrybiškumą tapatinti su kūrybinės apskaitos sąvoka. Dėl įmonių ir jų veiklos įvairovės jos turi išlaikyti tam tikrą lankstumą apskaitos srityje, tačiau tai turėtų būti grindžiama noru atvaizduoti tikslesnius rezultatus, o ne juos iškreipti (Gherai, Balaciu, 2011). Kūrybinė apskaita (apskaitos manipuliacijos), priešingai, pagrįstos oportunistiniais motyvais ir noru iškreipti įmonės rezultatus, o žodis „kūryba“ šiuo atveju turi neigiamą prasmę, nes bandoma sukurti tokią apskaitos sistemą, kuri leistų apeinant apskaitos taisyklės pasiekti savanaudiškus tikslus. Kūrybinėje apskaitoje kūrybiškumas apsiriboja spragų paieškomis ir metodų derinimu siekiant per „apskaitos skaičius“ manipuluoti suinteresuotų šalių sprendimais.

J. Mackevičius ir V. Savickas (2015) teigia, kad kūrybinės apskaitos termino talpa yra daug platesnė, nes jos pagalba gaunama tikslesnė ir objektyvesnė informacija bei palengvinamas jos apdorojimas ir tuo pagrindu siūlo išskirti pozityviąją ir manipuliacinę kūrybinę apskaitą. Su tokiu kūrybinės apskaitos skirstymu sutinka ir kiti autoriai (Mackevičius, Subačienė, 2016; Remenarič ir kt., 2018). Visgi toks skirstymas ne visai tinkamas, o terminas pozityvioji kūrybinė apskaita neturėtų būti naudotinas, nes jis yra klaidinantis. Atlikti empiriniai tyrimai patvirtina, kad kūrybinė apskaita taikoma siekiant asmeninės naudos, kad ji iškreipia finansines atskaitas ir neparodo tikro ir teisingo vaizdo apie įmonę. A. Yousif ir A. Ismael (2017) atlikto tyrimo rezultatai parodė, kad kūrybinės apskaitos metodų naudojimas turi neigiamos įtakos finansinių ataskaitų patikimumui, o D. E. Balaciu (2012) tyrimas atskleidė, kad net 44 % apklausoje dalyvavusių auditorių mano, kad dėl kūrybinės apskaitos naudojimo bendrovių parengtos finansinės ataskaitos nėra pakankamai skaidrios. R. L. Moldovan, S. A. Achim ir C. Avram (2010) atliko tyrimą, kurio metu nustatė neigiamą kūrybinės apskaitos įtaką tikram ir teisingam vaizdui įmonių finansinėse atskaitose. Tai patvirtina ir keliais metais vėliau atliktas A. Malhotra (2013) tyrimas, kurio metu nustatyta, kad kūrybinė apskaita trukdo informacijos vartotojams pamatyti tikrąją ir teisingą įmonės finansinę būklę.

Kūrybinės apskaitos taikymo tikslas yra siekiant savanaudiškų tikslų finansinėse atskaitose atvaizduoti norimus rezultatus. Kūrybiškumas,

priešingai, apskaitoje reikalingas tam, kad kaip galima tiksliau ir teisingiau atvaizduoti įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus. Kūrybinė apskaita ir kūrybiškumas siekia priešingų tikslų apskaitoje ir negali būti suderinami.

Apskaitai nereikia dar vienos apskaitos rūšies, padėsiančios spręsti apskaitos problemas, nes tai yra pačios apskaitos uždaviniai. Tokius klausimus, kaip tikslesnės ir objektyvesnės informacijos gavimas ir apdorojimas, turi išspręsti apskaitos specialistas (finansininkas) pasitelkdamas kūrybiškumą, aukštą kvalifikaciją, didelę patirtį, etikos ir moralės normas. Pats kūrybinės apskaitos terminas atsirado kartu su pozityviosios apskaitos teorija ir išplaukia iš oportunistinio požiūrio. Aukščiau aptarti empiriniai tyrimai tik patvirtina, kad kūrybinės apskaitos terminas praktikoje siejamas tik su finansinės informacijos manipuliacijomis, nepagrįsto pranašumo įgijimu rinkoje, finansinių duomenų, mokesčių bazės koregavimu, dėl ko finansinės ataskaitos tampa nepakankamai skaidriomis ir trukdo matyti įmonės tikrą ir teisingą vaizdą. Todėl teisinga būtų vertinti kūrybinę apskaitą ne kaip kūrybiškumą paiešką siekiant pagerinti apskaitos kokybę, o kaip įrankį padedantį pasiekti savanaudiškus tikslus.

Kūrybiškumo požymiai apskaitoje. Svarbu pažymėti, kad kūrybiškumas yra neatsiejama ne tik apskaitos specialisto (finansininko), bet ir bet kurios kitos profesijos dalis. 2018 m. atliktas tyrimas, kuriame dalyvavo respondentai iš įvairių įmonių ir organizacijų, parodė, kad net 49 proc. respondentų mano, kad kūrybiškumas yra viena iš būtinų finansininko asmeninių savybių (Samuilova, Skujienė, 2019). J. Mackevičius ir R. Subačienė (2016) taip pat pabrėžia finansininko kūrybiškumo svarbą ir netgi siūlo kūrybingo mąstymo ugdymą formuoti, kaip vieną iš pagrindinių uždavinių buhalterinės apskaitos ir audito magistro laipsniui įgyti studijų programose. R. Valkauskas (2014) išskiria tris apskaitos specialisto bendrųjų kompetencijų grupes: asmenines kompetencijas, socialines kompetencija ir kognityvines kompetencijas, prie kurių priskiria gebėjimą analitiškai, kritiškai mąstyti, kūrybiškumą, gebėjimą spręsti problemas ir kt.

Atrodytų, apskaita nors ir yra susijusi su tiksliais skaičiavimais, aiškiai reglamentuotomis taisyklėmis, kur reikėtų vengti interpretacijų, juo labiau taikyti kūrybiškumą, joje tereikia mokėti gerai skaičiuoti ir vadovautis teisės aktų reikalavimais. Tačiau K. Rudžionienė (2010) pabrėžia, kad apskaita nėra sausas mokslas, todėl kūrybiškumas, rezultatų interpretavimas yra neatsiejama apskaitos dalis. Tais atvejais, kai apskaitoje atsiranda tam tikri neapibrėžtumai prireikia finansininko kūrybiškumo, kuris gali būti naudojamas kuriant įmonės apskaitos sistemą, kai norima pasiekti pagrindinį apskaitos tikslą – pateikti *tikrą ir teisingą* vaizdą apie įmonės finansinę būklę

ir veiklos rezultatus, kai įmonės atliekamos operacijos nėra reglamentuotos arba atskleidžiant reikiamą kiekį informacijos finansinėse ataskaitose ir kt.

Svarbu pabrėžti tai, kad apskaitos esmė ir pagrindinis tikslas yra, vadovaujantis teisės aktais taip registruoti, sisteminti, grupuoti ir apibendrinti informaciją, kad jos pakaktų sudaryti įmonės finansines ataskaitas, kurias atspindėtų *tikrą ir teisingą* įmonės vaizdą. Čia galime aiškiai įžvelgti sąsajas tarp kūrybiškumo ir apskaitos specialisto užduoties. Atsiradusiai problemai, šiuo atveju neapibrėžtai apskaitos situacijai išspręsti, darant logines išvadas, reikia suprasti, kokius sprendimus reikia priimti apskaitoje, kad būtų gautas naudingas rezultatas. Vadinasi, tvarkant įmonės apskaitą ir norint pasiekti pagrindinį apskaitos tikslą nepakanka būti aukštos kvalifikacijos apskaitos specialistu, gerai išmanyti teisės aktų reikalavimus, bet reikia būti kūrybingam, kad iškilus neapibrėžtai situacijai, gebėti surasti tinkamiausią sprendimą.

Kūrybinės apskaitos atribojimas nuo kūrybiškumo. Kūrybinė apskaita yra toks apskaitos procesas, kurio metu parenkami tokie apskaitos metodai, operacijų grupavimas ir sisteminimas, kurie padeda iškreipti finansines ataskaitas ir atvaizduoti norimus rezultatus. Taikant kūrybinę apskaitą įtaka daroma nuosavam, apyvartiniam kapitalui, ilgalaikiam turtui, atsargų, skolų apskaitai, nuosavam kapitalui, pajamų ir sąnaudų pripažinimui, įsipareigojimams, pinigų srautams ir kt. Kūrybinės apskaitos taikymo sritys priklauso nuo to, kokiais duomenimis norima manipuliuoti ir kokius rezultatus norima atvaizduoti finansinėse ataskaitose. Tais atvejais, kai įstatymai suteikia elgesio pasirinkimo galimybę, atsiranda tikimybė, kad šiomis galimybėmis bus pasinaudota savanaudiškais tikslais. Būtent kūrybinės apskaitos esmė ir yra pasinaudojant teisės aktų lankstumu finansinėse ataskaitose atvaizduoti subjektyvius, informacijos vartotojus klaidinančius apskaitos rezultatus. Atrodytų, kad geriausia būtų atsisakyti šių alternatyvų ir reguliavimą suvienodinti. Tačiau kai kurie autoriai pastebi, kad teisės aktų alternatyvos pasirinkti skirtingus apskaitos metodus ir būdus nėra problema ir savaime nedaro neigiamos įtakos finansinės informacijos patikimumui, priešingai, skirtingos alternatyvos skatina apskaitos specialistą pasitelkus savo profesionalumą ir kūrybiškumą ieškoti optimaliausių variantų (Malhotra, 2013; Cernusca ir kt., 2016). K. Rudžionienė (2010) teigia, kad apskaita atitinka meno apibrėžimą ir kūryba yra neatsiejama apskaitos dalis, kuri negali būti iki galo reglamentuota.

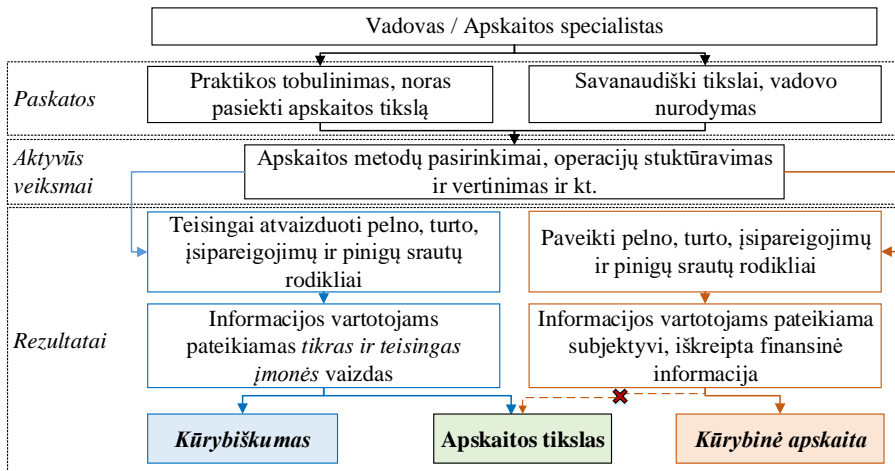
Svarbu paminėti tai, kad lietuvių autorių darbuose paplitus terminui „kūrybinė apskaita“, jam imta priskirti kūrybiškumo požymius ne dėl pačios kūrybinės apskaitos sampratos, o dėl netinkamo lingvistinio interpretavimo. R. Vainienė (2015) apgailestauja, kad kūrybinės apskaitos terminas yra

vartojamas blogą prasmę. J. Mackevičius ir V. Savickas (2015) pasiūlo kūrybinę apskaitą skirstyti į pozityviąją ir manipuliacinę. J. Mackevičius ir R. Subačienė (2016) taip pat teigia, kad pozityviosios kūrybinės apskaitos pagrindinis tikslas yra patobulinti galiojančias apskaitos formas, metodus, principus, dokumentus, registrus ir kitus apskaitos instrumentus taip, kad būtų garantuota tikslesnė, išsamesnė, objektyvesnė, patikimesnė ir naudingesnė informacija.

Kūrybiškumo ir kūrybinės apskaitos sąvokų tapatinimas gali ne tik iškreipti kūrybiškumo sampratą apskaitos moksle, bet ir daryti įtaką apskaitos praktikai. Apskaitos praktika ir mokslas yra glaudžiai susiję ir daro vienas kitam didelę įtaką, o „kūrybinės apskaitos“ terminui suteiktas pozityvus atspalvis, gali net nesusimąstant skatinti dar didesnę kūrybinės apskaitos paplitimą praktikoje. Jau 2017 m. savo knygoje „Buhalterinė apskaita“, skirtoje apskaitos praktikams, G. Kalčinskas ir R. Kalčinskaitė – Klimaitienė, užsimena, kad kūrybinė apskaita yra finansinės apskaitos atmaina. Taigi galima matyti, kad kūrybiškumo ir kūrybinės apskaitos tapatinimas apskaitos moksle gali daryti neigiamą įtaką finansininko profesijai, kuomet finansininko kūrybiškumas būtų suprantamas kaip gebėjimas taikyti kūrybinės apskaitos metodus. Kai kurie autoriai (Amat, Blake, Dowds, 1999; Gowthorpe, Amat, 2005; Balaciu ir kt. 2012; Malhotra, 2013; Bhasin, 2016; Yousuf, Ismael, 2017) kūrybinės apskaitos taikymą sieja su neetišku elgesiu, todėl jei tapatintume šiuos du terminus, tai ir finansininko kūrybiškumas turėtų būti suprantamas kaip neetiškas elgesys. Nors kai kurių autorių (Mackevičius, Savickas, 2015; Mackevičius, Subačienė, 2016; Remenarič ir kt., 2018) teigimu, pozityvioji kūrybinė apskaita padeda patobulinti apskaitą ir garantuoja tikslesnę, objektyvesnę ir naudingesnę informaciją, tačiau atlikti empiriniai tyrimai rodo priešingus rezultatus. Kūrybinė apskaita praktikoje yra taikoma išimtinai siekiant savanaudiškų tikslų.

Atriboti kūrybiškumą nuo kūrybinės apskaitos gali būti gana sudėtinga. Tiek taikant kūrybinę apskaitą, tiek kūrybiškumą atliekami tam tikri aktyvūs veiksmai: apskaitos metodų pasirinkimas, operacijų struktūravimas, vertinimas, informacijos grupavimas, sisteminimas ir kt., tačiau abiem atvejais skiriasi motyvai ir gauti rezultatai, kurie atvaizduoti 10 pav.

Humanistinės teorijos šalininkas Rogersas (1961) kalbėdamas apie kūrybiškumą akcentuoja jo socialinį naudingumą. Nusikaltimo darymas panaudojant originalias idėjas, netikėtus naudojimo būdus negali būti priskiriamas kūrybai. Jo teigimu destruktivos ar asocialios kūrybiškumo formos yra tik nuslopintos patirties padarinys (cit. Grakauskaitė–Karkockienė,



10 pav. **Kūrybiškumo ir kūrybinės apskaitos atribojimas**

Šaltinis: sudaryta autorės

2006). D. H. Pink (2005) taip pat teigia, kad tai, kas kūrybinga, neturi apgauti. Kūrybinė apskaita, priešingai, pagrįsta oportunistiniais motyvais, visada yra siekiama kokių nors savanaudiškų tikslų, suklaidinant informacijos vartotojus. Vadinasi, priešingas teisei veikimas negali būti įvardinamas kaip kūrybiškumas. Terminas „kūrybinė apskaita“ neturėtų būti tapatinamas su kūrybiškumu, nes jo samprata yra priešinga kūrybiškumo koncepcijai.

Literatūroje atsiradęs kūrybinės apskaitos išskyrimas į pozityviają kūrybinę apskaitą yra klaidinantis ir nekorektiškas dėl keleto priežasčių: 1) toks skirstymas daro prielaidą, kad kūrybinė apskaita yra naudinga; 2) kūrybinės apskaitos samprata nesuderinama su kūrybiškumu; 3) teigiant, kad pozityvioji kūrybinė apskaita padeda pasiekti geresnį ir tikslesnį apskaitos rezultatą, kyla klaidingas įsivaizdavimas, kad netaikant kūrybinės apskaitos būtų sunku atvaizduoti ataskaitoje teisingus rezultatus. Tokie teiginiai sumenkina „apskaitos“ daugialypiškumą, iškreipia apskaitos esmę ir gebėjimą naudojant vidinius resursus pasiekti pagrindinį apskaitos tikslą – finansinėse atskaitose atvaizduoti *tikrą ir teisingą* vaizdą. Todėl lietuviškoje mokslinėje ir praktikoje literatūroje vertėtų atsisakyti kūrybinės apskaitos skirstymo į pozityviają ir manipuliacinę, o terminas „pozityvioji kūrybinė apskaita“ neturėtų būti naudojamas.

1.3.4. Pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos terminų problematikos pagrindimo ir sprendimo empirinis tyrimas, rezultatai bei jų reikšmė

Tyrimo problema. Lietuvių autorių darbuose (Lakis, 2011; Giriūnas, 2012; Giriūnienė, 2012; Mackevičius, Savickas, 2015; Mackevičius, Subačienė, 2016; ir kt.) daugiausiai naudojamas terminas „kūrybinė apskaita“. Ir tik pavieniai autoriai (Rudžionienė, 2012; Katutytė, 2021) užsimena apie pelno valdymą. Tačiau reikia atkreipti dėmesį, kad lietuvių mokslininkų darbuose terminai „kūrybinė apskaita“ ir „pelno valdymas“ atsirado iš užsienio literatūros, kaip tiesioginiai terminų „*creative accounting*“ ir „*earnings management*“ vertimai iš anglų kalbos. Tai savaime nėra blogai, nes tokiu būdu perimama užsienio mokslininkų praktika. Terminai „kūrybinė apskaita“ ir „pelno valdymas“ lietuvių literatūroje sukelia nemažai diskusijų. „Kūrybinės apskaitos“ terminas neretai tapatinamas su kūrybiškumu, aiškinamas kaip noras rasti optimalius apskaitos sprendimus. Galima daryti prielaidą, kad tokios diskusijos ir netinkamos termino interpretacijos yra sąlygotos skirtingo suvokimo, kuris nėra sietinas su žinių spragomis. Tam įtakos gali turėti asociacijos, kylančios iš atskirų žodžių sudarančių šiuos terminus. Terminas „kūrybinė apskaita“ asocijuojasi su kūryba, o „pelno valdymas“ – su vadyba. Susidūrus su tokiais terminų pavadinimais, jiems yra suteikiamos kitokios prasmės, neatsižvelgiant į patį reiškinį. V. Tamaševičius (2015) pažymi, kad pagal subjektyvią socialinių konstrukcijų teoriją realybė yra socialiai sukurta ir susideda iš prasmų, kurias jai suteikia visuomenės atstovai. Tik tie objektai ar reiškiniai, kuriems veikėjai suteikia prasmę, ir yra realybės dalis. Tačiau tai, ko veikėjai nepastebi, negali būti jų realybės dalimi. Todėl susidūrus su terminais „pelno valdymas“ ir „kūrybinė apskaita“ pirmiausia pastebime žodžių, kurie sukelia teigiamas asociacijas, prasmę, todėl tikroji reiškinio prasmė tarsi nustumiami į šalį. Siekiant išvengti dviprasmybių ir terminų, kurie į apskaitos mokslą įneša daug painiavos, interpretavimo, tikslinga įvertinti apskaitos manipuliacijų reiškinį ir parinkti jį geriausiai atspindintį naują lietuvišką terminą.

Tyrimo tikslas: įvertinti lietuvių mokslinėje ir profesinėje literatūroje naudojamų terminų „pelno valdymas“ ir „kūrybinė apskaita“ daromą įtaką apskaitos manipuliacijų reiškinio suvokimui.

Tyrimo objektas – terminai „kūrybinė apskaita“ ir „pelno valdymas“.

Tyrimo tikslui pasiekti ir problemai išspręsti keliami šie *uždaviniai*:

– nustatyti, kokią įtaką apskaitai ir apskaitos rezultatams daro vertinamas apskaitos manipuliacijų reiškinys, kuris literatūroje įvardinamas kaip „pelno valdymas“ ir / ar „kūrybinė apskaita“;

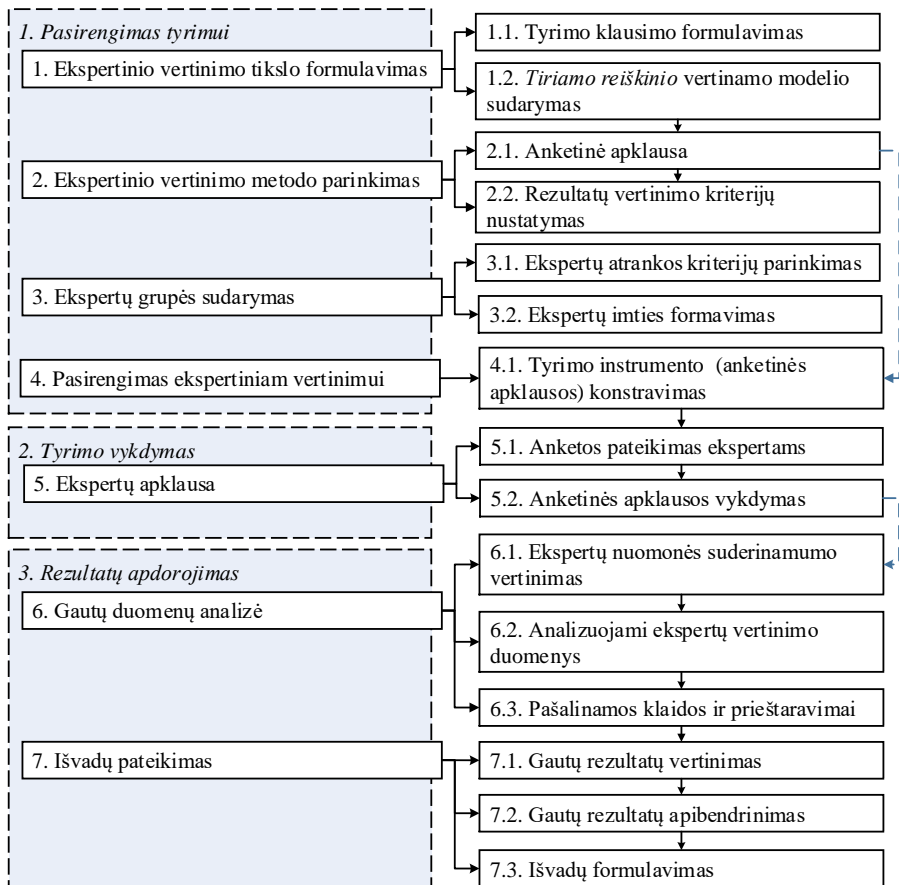
– ištirti, kokias asociacijas sukelia lietuvių mokslinėje ir profesinėje literatūroje naudojami terminai „kūrybinė apskaita” ir „pelno valdymas”;

– nustatčius, kad terminų „kūrybinė apskaita” ir „pelno valdymas” sukeltos asociacijos yra priešingos apskaitos manipuliacijų reiškinio esmei, parinkti labiausiai reiškinį atspindintį lietuvišką terminą.

Tyrimo metodika. Terminų „kūrybinė apskaita”, „pelno valdymas” lingvistinio suvokimo vertinimui; konkrečių veiksmų, būdų, metodų ir sprendimų pasirinkimo poveikio įmonės apskaitos procesams nustatymui bei labiausiai reiškinį atspindinčios sąvokos parinkimui, pasirinktas taikyti ekspertinio vertinimo metodas. Ekspertinio vertinimo metodo pasirinkimą lėmė vykdomo tyrimo specifika. Šis metodas yra tinkamas, kai reikia konkrečios srities žinių, kurių gali turėti tik tam tikros srities ekspertas (Flic, 2014). Ekspertas (lot. *expertus* – įgudęs, prityręs) yra mokslo, meno ir kitų sričių žinovas, kviečiamas atsakyti į klausimus, reikalaujančius specialių žinių (Lietuvių kalbos žodynas, 2023). Norint įvertinti konkrečių apskaitos būdų metodų ir kitų pasirinkimų poveikį apskaitai, reikia turėti sukaupus nemažai apskaitos srities žinių. U. Flic (2014) teigimu, šio metodo esmė ta, kad ekspertai logiškai analizuoja kurią nors problemą, kiekybiškai vertindami ir formaliai apdorodami duomenis. Kita vertus, reikia parinkti priimtina mokslui ir labiausiai tiriamą reiškinį atspindintį lietuvišką terminą, o tam reikia bendro sprendimo. A. Augustinaitis ir kt. (2009) pažymi, kad būtent ekspertinis vertinimas leidžia suderinti atskirų ekspertų nuomones ir priimti bendrą sprendimą, o R. Tidikio (2003) teigimu, tokiomis apklausomis yra siekiama mokslinio objektyvumo.

Norint sėkmingai atlikti tyrimą svarbu parengti tyrimo atlikimo metodiką, numatant visus tyrimo etapus ir būtinus atlikti veiksmus. Išanalizavę mokslinę literatūrą, Augustinaitis ir kt. (2009) išskiria pagrindines ekspertinio vertinimo stadijas: mokslinės problemos formulavimas; ekspertinio vertinimo metodo parinkimas; vertinimo kriterijų nustatymas; pradinės ekspertinės informacijos gavimas; ekspertinio vertinimo suderinamumo analizė; ekspertinio vertinimo apibendrinimas. Šias ekspertinio vertinimo stadijas tikslinga susisteminti į tris ekspertinio vertinimo etapus: pasirengimas tyrimui; tyrimo vykdymas ir rezultatų apdorojimas (žr. 11 pav.).

11 paveiksle matyti, kad pirmas ekspertinio vertinimo metodikos etapas yra **pasirengimas tyrimui**. Nuo to, ar tinkamai pasiruošta tyrimui, priklausys viso tyrimo sėkmė. Atliekamo ekspertinio vertinimo tikslas yra įvertinti ne tik terminų „kūrybinė apskaita” ir „pelno valdymas” lingvistinį suvokimą, bet ir

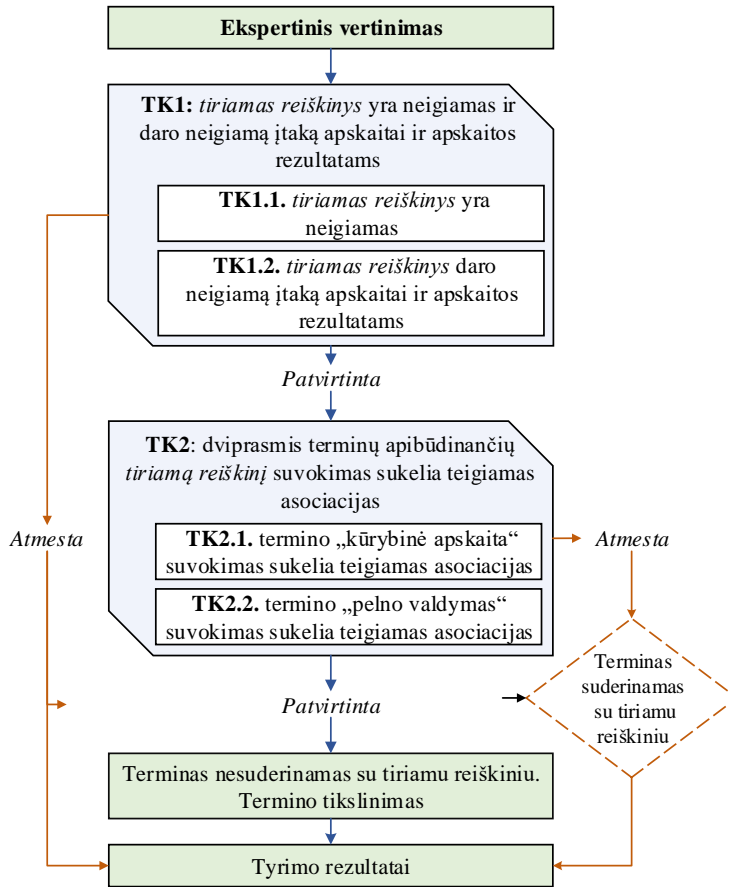


11 pav. *Ekspercinio vertinimo metodika*

Šaltinis: sudaryta autorės

tiriamo reiškinių suvokimą. Ekspertinio vertinimo metu *tiriamu reiškiniu* vadinamos manipuliacijos apskaitos metodų, būdų ir sprendimų pasirinkimais apskaitos standartų rėmuose, kai finansinėse ataskaitose siekiama atvaizduoti norimus rezultatus.

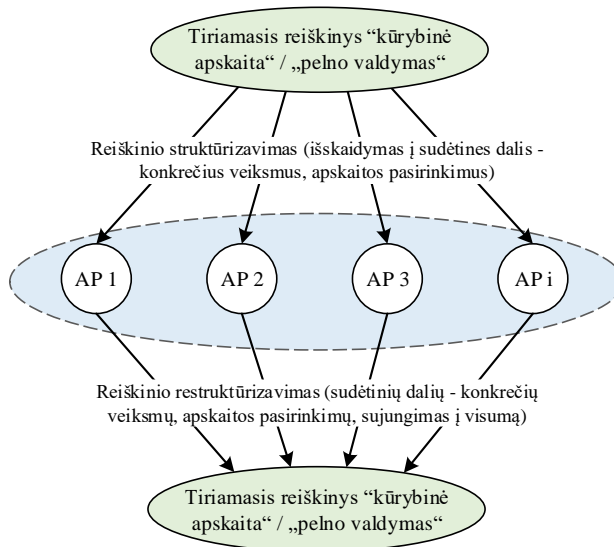
Lietuviškuose terminuose esantys žodžiai „kūrybinė“ ir „valdymas“ savo prigimtimi nėra susiję su neigiamais veiksmais – priešingai, su naujų objektų kūrimu, idėjų generavimu ir jų sėkmingu įgyvendinimu praktikoje. Susidaro situacija, kai negatyvus reiškinys įvardinamas terminais, suteikiančiais pozityvius atspalvius, todėl terminijos problematikos identifikavimui keliamas *tyrimo klausimas* – dviprasmiškas terminas, turi įtakos klaidingam reiškinio suvokimui. Tyrimo klausimo patikrinimo schema atvaizduota 12 paveiksle.



12 pav. *Tyrimo klausimo tikrinimo schema*
Šaltinis: sudaryta autorės

12 pav. matyti, kad tyrimo klausimas yra suskaidytas į smulkesnes dalis. Pirmiausia tikrinamas pirmas tyrimo klausimas **TK1**, t. y. *tiriamas reiškinys* yra neigiamas, ir jis daro neigiamą įtaką apskaitai ir apskaitos rezultatams. Šį klausimą būtina patikrinti siekiant įvertinti patį tiriamą reiškinį ir nustatyti, kaip jis yra suvokiamas. Tuo tikslu tyrimo klausimas **TK1** skaidomas į dvi dalis, nes šiame etape svarbu nustatyti, kaip ekspertai suvokia *tiriamą reiškinį*, nesiejant jo su koku nors literatūroje naudojamu terminu, todėl keliamas klausimas **TK1.1. tiriamas reiškinys** yra neigiamas. Tikrinant šį klausimą vertinamas *tiriamo reiškinio* apibrėžimas. Taip pat reikia įvertinti *tiriamo reiškinio* poveikį apskaitai, todėl keliamas klausimas **TK1.2. tiriamas reiškinys** daro neigiamą įtaką apskaitai ir apskaitos rezultatams. *Tiriamas reiškinys* yra sudėtingas, turintis daug įvairių elementų ir suprantamas kaip visuma. Todėl įvertinti reiškinio įtaką apskaitai tik pagal jo apibrėžtį gali būti labai sudėtinga. Grinevičius (2006) siūlo sudėtingus reiškinius skaidyti į

atskirus elementus ir juos nagrinėti atskirai, nes tik toks požiūris yra prasmingas. Todėl remiantis 1.2. – 1.3. poskyriuose išskirtais „pelno valdymo“ ir „kūrybinės apskaitos“ elementais (atskiris veiksmas, kuriais yra manipuluojama pelnu) *tiriamas reiškinys* suskaidomas (žr. 13pav.).



13 pav. *Ekspertams vertinimui pateikiamo tiriamo reiškinio modelis*
 Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Grinevičiumi (2006)

13 pav. matyti, kad *tiriamas reiškinys* suskaidomas į atskirus apskaitos pasirinkimus (AP), kurie pateikti ekspertams vertinimui (apskaitos pasirinkimų sąvadas pateikiamas 7 priede). Ekspertai turi įvertinti apskaitos pasirinkimus atskirai, nustatydami poveikį apskaitai ir apskaitos rezultatams. Galimi pasirinkimų tarpusavio ryšiai ir sinergijos efektas nevertinami, nes šiame tyrime *tiriamo reiškinio* įtakos apskaitai stiprumas nėra tiriamas. Gavus ekspertinio vertinimo rezultatus, *tiriamas reiškinys* restruktūrizuotas ir vertinamas viso reiškinio poveikis apskaitai.

Įvertinus *tiriamąjį reiškinį*, tyrimo klausimas **TK1** laikomas patvirtintu tuo atveju, kai pasitvirtins abi klausimo dalys **TK1.1.** ir **TK1.2.** Jei nors viena klausimo dalis nepasitvirtins, **TK1** laikomas nepatvirtintu. Nepriklausomai nuo to, ar tyrimo klausimas **TK1** pasitvirtins, ar ne, vertinama, kaip suvokiami terminai, naudojami *tiriamam reiškiniui* įvardinti (12 pav.). Tikrinamas antras tyrimo klausimas **TK2**, kad dviprasmiai terminai apibūdinantys *tiriamą reiškinį* sukelia teigiamas asociacijas. Kadangi literatūroje naudojami du terminai *tiriamam reiškiniui* įvardinti, tai tyrimo klausimas **TK2** suskaidomas į dvi dalis ir keliami subklausimai: **TK2.1.** termino „kūrybinė apskaita“ suvokimas sukelia teigiamas asociacijas; **TK2.2.** termino „pelno valdymas“

suvokimas sukelia teigiamas asociacijas. Tyrimo klausimas **TK2** bus laikomas patvirtintu tik tuo atveju, jei patvirtintos abi klausimo dalys, t. y. patvirtinta, kad abu terminai kelia teigiamas asociacijas. Tokiu atveju dėl atsiradusios priešpriešos tarp *tiriamo reiškinių* ir literatūroje naudojamų terminų suvokimo ir keliamų asociacijų tikslinga parinkti labiausiai *tiriamą reiškinį* atspindintį terminą.

Ekspertinio vertinimo metodai gali būti labai įvairūs. Individualiesiems ekspertinio vertinimo metodams priskiriami interviu, tikimybiniai metodai (apklauso), porinio palyginimo, tiesioginio prioriteto vertinimo (Tidikis, 2003; Augustinaitis ir kt., 2009). R. Tidikis (2003) pažymi, kad neakivaizdinių metodų privalumas yra tas, kad jie sąlygiškai yra paprasti ir pigūs. Siekiant išvengti tiesioginio kontakto su ekspertu, kuris galėtų daryti įtaką eksperto objektyvumui ir atvirumui, pasirinktas neakivaizdinis skalės vertinimų metodas. Šis metodas yra skirtas kokybinei informacijai gauti, kai eksperto požiūris vertinamas pagal skalę. Rekomenduojama ekspertus apklausti raštu, siekiant išvengti neigiamų veiksnių: įsikišimo ar prisitaikymo prie daugumos nuomonės (Tidikis, 2003).

Vienas iš labai svarbių pasirengimo tyrimui žingsnių yra ekspertų grupės sudarymas. Atliekamo tyrimo sėkmė priklauso nuo to, ar tinkamai pasirinkti respondentai – ekspertai. Ekspertinio vertinimo patikimumas priklauso ne tik nuo to, kokios srities žinias turi parinktas ekspertas, bet ir nuo ekspertų skaičiaus ir jų kompetencijos. Tyrime dalyvaujančių respondentų kompetencija gali būti skirtinga, o tai gali turėti neigiamos įtakos tyrimo rezultatams. Pateiktas „eksperto“ apibrėžimas tik parodo, kad asmuo turi turėti specialių žinių, tačiau konkrečiai nenusako, kokios tos žinios turi būti. Atsižvelgiant į tyrimo objektą, reikia nustatyti tam tikrus kriterijus, pagal kuriuos atrenkami ekspertai. Galimi keli ekspertų atrankos būdai: dokumentinis (kompetencijų vertinimas socialinių demografinių duomenų pagrindu), eksperimentinis (testavimo, ankstesnės ekspertų veikos efektyvumo patikrinimo pagrindu), balsavimas (atestavimo pagrindu, kai asmenis rekomenduoja grupė), savęs vertinimas (savo kompetencijos vertinimo pagrindu ekspertizėje) (Tidikis, 2003). Hora (2009) pateikia labai išsamų rodiklių sąrašą, atrenkant ekspertus dokumentiniu būdu: moksliniai tyrimai srityje, kurioje planuojamas atlikti tyrimas; paskelbtos publikacijos, cituojamumas; mokslinis laipsnis; rekomendacijos, gerbiamų įstaigų ir asmenų nominacijos; užimamos pareigos; narystė komisijose ir tarybose. Parenkant ekspertus vadovaujamosi 4 lentelėje nurodytais rodikliais.

4 lentelė. **Ekspertinio vertinimo kompetencijų rodiklių sąrašas**

Rodiklis	Rodiklio charakteristika
Mokslinė sritis	Apskaita, įmonių analizė arba auditas
Paskelbtos publikacijos	1 publikacija per paskutinius 2 metus
Mokslinis laipsnis	Socialinių mokslų daktaro laipsnis
Darbo patirtis	Ne mažesnis, kaip 10 metų mokslinis, pedagoginis, ekspertinis darbas
Kiti reikalavimai	Neturėti ekonominio, politinio ar kitokio suinteresuotumo vertinant tyrimo klausimus

Šaltinis: sudaryta autorės

Kaip matyti iš 4 lentelėje pateiktų rodiklių charakteristikų, atrenkami ekspertai su panašiu išsilavinimu ir žiniomis toje pačioje srityje. Hora (2009) teigimu, tai užtikrins, kad ekspertai gavę užduotį spręs ją vienodai ir papildys vienas kitą, tačiau suteiks sprendimui tik jo kompetencijai būdingą unikalumą.

Literatūroje nėra vieningos nuomonės, kiek ekspertų turėtų būti tyrimo grupėje. R. T. Clemen, R. L. Winkler (1985) teigia, kad vertinimo patikimumui užtikrinti pakanka 3–5 ekspertų, S. C. Hora (2004) nustatė, kad pakanka 3–7 ekspertų. R. Libby, R. Blashfield (1978) teigimu, ekspertų vertinimo patikimumas yra susijęs su ekspertų skaičiumi nelinijiniu ryšiu. W. Brock, C. H. Hommes (1997), A. N. Melichov, L. S. Bernšten ir kt. (1990), A. Augustinaitis ir kt. (2009) teigia, kad ekspertų skaičius gali būti nustatomas vadovaujantis klasikinėje testų teorijoje suformuotomis metodologinėmis prielaidomis: agreguotų sprendimų patikimumą ir ekspertų skaičių sieja greitai slopstantis netiesinis ryšys Vieno eksperto vertinimo patikimumas yra tik apie 30 proc., tačiau patikimumo procentas stipriai išauga ekspertų skaičių padidinus iki 5. Vėliau didinant ekspertų skaičių iki 9, patikimumas auga, tačiau jau ne taip sparčiai, o viršijus 10 ekspertų skaičių, – visai nežymiai. Todėl galima teigti, kad tikslingiausia būtų apklausti ne mažiau nei 6, bet ne daugiau nei 10 ekspertų. Didesnis ekspertų skaičius neužtikrins didesnio vertinimo patikimumo. A. Augustinaičio ir kt. (2009) teigimu, kai 5–9 ekspertų grupės vertinimo tikslumas yra nepakankamas, tikslinga ne didinti ekspertų grupę, o kelti ekspertų kompetenciją. Vadovaujantis literatūroje nurodytu sprendimo patikimumo ir ekspertų skaičiaus santykiu, reikėtų nustatyti iki 10 ekspertų imtį. Tačiau atsižvelgiant į tai, kad dalis ekspertų gali nesutikti dalyvauti tyrime, atsiranda rizika, kad dėl nepakankamo ekspertų kiekio gauti tyrimo rezultatai gali būti nepatikimi, tikslinga padidinti ekspertų imtį iki 12 ekspertų.

Tyrimo instrumento paruošimas. Anketą sudaro trys dalys. Pirmoje dalyje ekspertų prašoma įvertinti *tiriamąjį reiškinį* atskirus teiginius, nurodant, kokią įtaką apskaitai ir apskaitos rezultatams daro kiekvienas atskiras apskaitos pasirinkimas, kur 1 – turi didelį neigiamą poveikį įmonės apskaitai ir apskaitos rezultatams, 5 – turi didelį teigiamą poveikį apskaitai ir apskaitos rezultatams. Antroje dalyje ekspertų prašoma išrikiuoti pagal svarbumą teiginius, kurie jiems labiausiai asocijuojasi su terminais „kūrybinė apskaita” ir „pelno valdymas”, nesiejant jų su literatūroje pateiktomis apibrėžtimis. Trečioje anketos dalyje, ekspertų prašoma išrikiuoti pagal svarbumą teiginius, kurie labiausiai asocijuojasi su *tiriamąjį reiškinį* samprata ir nurodyti labiausiai *tiriamąjį reiškinį* atspindinčią sąvoką.

Antrasis ekspertinio vertinimo etapas yra **tyrimo vykdymas**, kurio metu ekspertams pateikiama anketa. Ekspertų apklausa vykdoma elektroninio ryšio priemonėmis, kad ekspertai į pateiktus klausimus galėtų atsakyti jiems patogiu metu ir skirti tam pakankamai laiko.

Paskutinis ekspertinio vertinimo etapas yra **rezultatų apdorojimas**, kurio metu apdorojami gauti duomenys. A. Augustinaičio ir kt. (2009) teigimu, ekspertinis vertinimas yra paremtas prielaida, kad sprendimas gali būti gautas tik esant ekspertų nuomonių suderinamumui. Tuo atveju, kai ekspertų yra du, jų nuomonių suderinamumas tikrinamas ranginės koreliacijos koeficientais, o tais atvejais, kai ekspertų daugiau nei du, tikrinama konkordancijos koeficientais.

Ekspertų nuomonių suderinamumui įvertinti naudojamas M. Kendall pasiūlytas konkordancijos koeficientas *W* (Podvezko, 2005; Augustinaičis ir kt., 2009). Konkordancijos koeficientui apskaičiuoti tinka tik ekspertų rodiklių rangavimas, todėl jau sudarant anketą, klausimai suformuluoti taip, kad atsakymų būtų galima suranguoti. *Kendallo W* koeficientas gali svyruoti nuo 0 iki 1. Jei *W* artėja prie 0, tai laikoma, kad ekspertų nuomonės yra priešingos, jei artėja prie 1, – suderintos (žr. 5 lentelę).

5 lentelė. **Kendallo W konkordancijos laipsnių skalė**

W reikšmė	Nuomonių (ne) suderinamumo vertinimas
0	Nesuderintos nuomonės
0,1	Silpnai suderintos
0,3	Vidutiniškai suderintos
0,6	Stipriai suderintos
1	Tobulai suderintos

Šaltinis: Moslem ir kt. (2019)

Augustinaičio ir kt. (2009) teigimu, ekspertų nuomonių suderinamumo vertinimui formuluojamos hipotezės:

H₀: ekspertų vertinimai priešaringi (konkordancijos koeficientas lygus nuliui);

H_A: ekspertų vertinimai panašūs (konkordancijos koeficientas nelygus nuliui).

Ekspertų vertinimo suderinamumo hipotezėms tikrinti naudojama sprendimo priėmimo taisyklė. Nagrinėjamu atveju H₀ (ekspertų vertinimai priešaringi) atmetama tuo atveju, kai $W > 0$. Tačiau, jei W yra arti 0,6, Podvezko (2005) nurodo papildomai taikyti χ^2 kriterijų. Jei χ^2 kriterijaus reikšmė yra didesnė už kritinę reikšmę χ^2_{kr} , H₀ hipotezė yra atmetama, ir laikoma, kad ekspertų vertinimai yra panašūs.

Augustinaičio ir kt. (2009) teigimu, vertinimo pagrindumas nustatomas lyginant jį su kokiu nors etalonu, pavyzdžiui, siūloma lyginti su grupiniu vidurkiu, kuris šiuo atveju atliktų etalono funkciją. Kadangi ekspertinis vertinimas paremtas prielaida, kad sprendimas gali būti gautas tik esant ekspertų nuomonių suderinamumui, todėl autoriai siūlo iš ekspertų grupės pašalinti ekspertus, kurių nuomonės skiriasi nuo daugumos, atliekant ekspertų kompetencijos įvertį. Toks vertinimas nėra susijęs su konkrečiu eksperto kompetencijos vertinimu, o tik su jo pateikto atsakymo atitikimu etalonui, t. y. grupės vidurkiui, kuris gali būti sąlygotas eksperto nuomonės originalumu su iškeltu nevienareikšmiu uždaviniu, esant gilesniam teoriniam arba praktiniam požiūriui ir kitoms aplinkybėms. Todėl tuo atveju, jei tyrimo metu gauti vertinimai, kurie skiriasi nuo grupės vidurkio, skaičiuojamas ekspertų kompetencijos koeficientas.

Tiriamo reiškinio poveikis apskaitai nustatomas statistiškai analizuojant duomenis. Šiai analizei atlikti taikomi aprašomosios statistikos metodai: duomenų grupavimas, statistinių charakteristikų skaičiavimas ir grafinis vaizdavimas.

Tyrimo vykdymas. Vertinant terminų „kūrybinė apskaita“ ir „pelno valdymas“ lingvistinį suvokimą, vertinant patį *tiriamąjį reiškinį*⁵, bet parenkant tinkamiausią terminą *tiriamam reiškiniui* įvardinti, pagal 4 lentelėje aprašytus kriterijus buvo pasirinkta 12 ekspertų, kurių kompetencijų ir patirties charakteristikos bei jų atitikimas iškeltiems kriterijams (žr. 8 priedą).

Ekspertinė apklausa vykdyta 2022 m. sausio mėnesį anketinės apklausos būdu. Siekiant didesnio anketų grįžtamumo, anketinė apklausa (žr.

⁵ Ekspertinio vertinimo metu *tiriamu reiškiniu* vadinamos manipuliacijos apskaitos metodų, būdų ir sprendimų pasirinkimais apskaitos standartų rėmuose, kai finansinėse ataskaitose siekiama atvaizduoti norimus rezultatus.

9 priedą) buvo patalpinta svetainėje apklausa.lt, ir anketos nuoroda nusiųsta ekspertams elektroniniu paštu. Taip pat elektroniniu paštu ekspertams buvo nusiųstas anketos priedas, kuriame aprašytos anketoje naudojamos sąvokos (žr. 9 priedą). Iš 12 ekspertų, kurie buvo pakviesti dalyvauti ekspertiniame vertinime, anketą užpildė 9 ekspertai, todėl pasiektas pakankamai aukštas – 75 proc. atsakymų grįžtamumo laipsnis.

Rezultatų apdorojimas. Tyrimo klausimo **TK1** tikrinimas: *tiriamas* reiškinys yra neigiamas ir daro neigiamą įtaką apskaitai ir apskaitos rezultatams. Pirmiausia tikrinamas **TK1.1.**, ar *tiriamas reiškinys* yra neigiamas. Tuo tikslu svarbu nustatyti, kaip ekspertai vertina *tiriamo reiškinio* apibrėžtį. 1.3.2. poskyryje išanalizavus literatūroje pateikiamą reiškinio sampratą, buvo sudaryta reiškinio apibrėžtis: „tai bet kokie veiksmai, susiję su apskaitos metodų, būdų, pripažinimo, vertinimo, įkainojimo, savikainos, nusidėvėjimo, grupavimo ir kitų apskaitos bei finansų valdymo sprendimų pasirinkimu, kuriais siekiama finansinėse ataskaitose pateikti norimą pelno dydį, turtą, įsipareigojimus, pinigų srautus bei per juos manipuliuoti informacijos vartotojų sprendimais ir taip gauti asmeninės naudos“. Ekspertų buvo prašoma išrikiuoti pagal svarbumą teiginius, kurie jiems labiausiai asocijuojasi su pateikta reiškinio apibrėžtimi, kur 1 – labiausiai asocijuojasi su apibrėžtimi, o 5 – mažiausiai. Ekspertų vertinimai pateikti 6 lentelėje.

6 lentelė. **Tiriamo reiškinio pagal pateiktą apibrėžtį vertinimo duomenys**

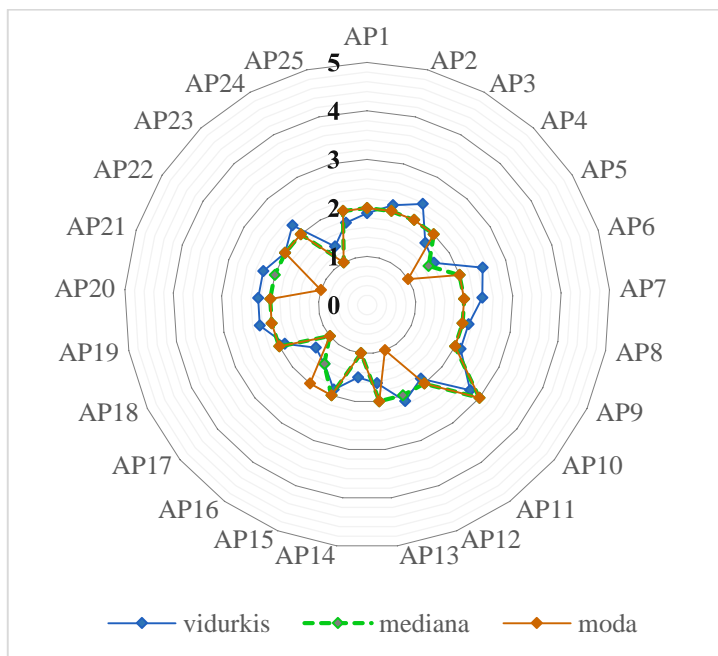
Vertinami teiginiai	T1	T2	T3	T4	T5
	Tai kūrybiškumas	Tai įmonės valdymo procesas	Tai agresyvus apskaitos būdų ir metodų pasirinkimas	Tai manipuliacijos apskaita	Tai apgaulė (apgaulingai tvarkoma apskaita)
Ekspertai					
E1	5	4	2	1	3
E2	3	4	2	1	5
E3	5	4	2	3	1
E4	5	4	2	1	3
E5	5	4	2	3	1
E6	5	4	1	2	3
E7	5	4	3	2	1
E8	5	4	2	1	3
E9	5	4	2	1	3
Grupės vidurkis	4,778	4	2	1,667	2,556

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis apklausos rezultatais

6 lentelėje matyti, kad ryškiau pažymėti teiginių vertinimai skiriasi nuo grupės vidurkio. Siekiant nustatyti, ar nereikia iš grupės pašalinti ekspertų, kurių atsakymai neatitinka etalono, taikomas kompetencijos koeficiento vertinimo algoritmas (žr. 11 priedą). Apskaičiuotas ekspertų kompetencijos koeficientų intervalas yra $0,105 \leq w_i \leq 0,117$. Nuomonę išsakiusių ekspertų kompetencijos koeficientas patenka į apskaičiuotas ribas, todėl skaičiuojant *Kendallo* konkordancijos koeficientą, imami visų ekspertų vertinimai. Apskaičiuota nuokrypio nuo rangų vidurkio kvadratų suma $S^2 = 578$, o didžiausia nuokrypio nuo rangų vidurkio suma $S^2_{\max} = 810$ (žr. 12 priedą). *Kendallo* konkordancijos koeficientas W yra $0,714 > 0$. Taikant ekspertų vertinimo suderinamumo hipotezėms tikrinti sprendimo priėmimo taisyklę, reikia atmesti H_0 hipotezę. χ^2 kriterijaus reikšmė $25,689 > \chi^2_{kr} 9,488$, kai laisvės laipsnis yra lygus 4, o $\alpha=0,05$, todėl H_0 yra atmetama. Todėl galima teigti, kad ekspertų nuomonės yra suderintos, o *Kendallo* koeficiento reikšmė parodo, kad ekspertų nuomonės yra labai stipriai suderintos. Vertindami *tiriamą reiškinių* ekspertai parodė, kad teiginys, kuris labiausiai asocijuojasi su tiriamo reiškinio apibrėžimu yra „manipuliacijos apskaita“, tačiau mažiausiai asocijuojasi su „įmonės valdymo procesu“ ir su „kūrybiškumu“. Galima daryti išvadą, kad jei ekspertams reiškinys asocijuojasi su apskaitos manipuliacijomis, jis yra neigiamas, todėl **TK1.1.** patvirtinamas.

Toliau tikrinamas **TK1.2.** *tiriamas reiškinys* daro neigiamą įtaką apskaitai ir apskaitos rezultatams. Tuo tikslu vertinamas *tiriamas reiškinys* suskirstytas į 25 apskaitos pasirinkimus, sudarančius visumą ir jiems buvo suteikti kodai AP1 – AP25 (žr. 7 priedą).

Siekiant nustatyti, kokią įtaką *tiriamas reiškinys* daro apskaitai, vertinama atskiros reiškinio sudėtinės dalies įtaka apskaitai. Teiginiai (apskaitos pasirinkimai) vertinami Likerto tipo skale, kur 1 reiškia, kad apskaitos pasirinkimas turi didelį neigiamą poveikį įmonės apskaitai ir apskaitos rezultatams (apgaulė), o 5 – turi didelį teigiamą poveikį apskaitai ir apskaitos rezultatams (padeda rasti optimalius sprendimus). Įvertinus skalės patikimumą buvo apskaičiuotas Cronbacho alfa koeficientas, kuris siekia 0,948. Ekspertų pateiktų atsakymų padėtis ir sklaida pavaizduota diagramoje (žr. 14 pav.).



14 pav. *Ekspertų atsakymų duomenų padėties charakteristikos*
Šaltinis: sudaryta autorės remiantis apklausos rezultatais

Iš 14 paveiksle pavaizduotų pagrindinių duomenų padėties charakteristikų matyti, kad ekspertų atsakymų variantai svyruoja tarp didelio neigiamo poveikio įmonės apskaitai ir apskaitos rezultatams (apgaulės) – 1 ir neutralaus poveikio apskaitai – 3. Nei vienas apskaitos pasirinkimas, ekspertų nuomone, nedaro apskaitai ir apskaitos rezultatams teigiamo poveikio. Ekspertų nuomone, visi vertinti apskaitos pasirinkimai turi didelį arba nežymų neigiamą poveikį, ir tik vienas pasirinkimas neturi nei teigiamo, nei neigiamo poveikio.

Didžiausias standartinis nuokrypis yra teiginiuose AP3, AP6, AP12, AP14 ir AP21 ir viršija 1, mažiausias standartinis nuokrypis yra teiginiuose AP11, AP13, AP19, kur jis neviršija 0,5, kituose teiginiuose standartinis nuokrypis svyruoja tarp 0,5 ir 1. Didžiausią standartinį nuokrypį nulėmė vieno eksperto atsakymai, kurie buvo visiškai priešingi likusių ekspertų atsakymų vidurkiui. Pavyzdžiui, šis ekspertas nurodė, kad fiktyvių operacijų registravimas apskaitoje turi nedidelį teigiamą poveikį apskaitai; išlaidų neįtraukimas į produkcijos savikainą, fiktyvių operacijų susijusių su atsargomis registravimas, sąnaudų nevertinimas tikrąja verte turi labai didelį teigiamą poveikį apskaitai. Kiti ekspertai nurodė visiškai priešingai, kad tokie pasirinkimai turi didelį arba nežymų neigiamą poveikį apskaitai ir apskaitos rezultatams. Apskaičiavus ekspertų pateiktų atsakymų duomenų asimetriją

matyti, kad ne visų teiginių asimetrijos ir eksceso koeficientai (kurtozė) patenka į intervalą nuo -1 iki 1 (žr. 10 priedą), o tai parodo, kad duomenys yra pernelyg nutolę nuo normaliojo pasiskirstymo. Toks duomenų pasiskirstymas gali būti susijęs su vieno eksperto pateiktais atsakymais, kurie yra priešingi grupės vidurkiui.

Nepaisant vieno eksperto pateiktų atsakymų, galima matyti, kad likę ekspertai apskaitos pasirinkimus vertina kaip neigiamą įtaką darančius apskaitai ir apskaitos rezultatams. Vertindami suskaidytą *tiriamą reiškinį* į atskirus apskaitos pasirinkimus, ekspertai jį apibūdino kaip darančią didelę arba nežymią neigiamą įtaką apskaitai ir apskaitos rezultatams. Nei viena *tiriamą reiškinio* sudėtinė dalis nebuvo įvertinta, kaip daranti teigiamą įtaką apskaitai ir apskaitos rezultatams. Restruktūrizavus reiškinį, taip pat darytina išvada, kad ir visas *tiriamas reiškinys* daro neigiamą įtaką apskaitai ir apskaitos rezultatams. Todėl teigiama, kad **TK1.2.** pasitvirtino.

Vertindami literatūros šaltinių analizės pagrindu sukonstruotą *tiriamo reiškinio* apibrėžimą, ekspertai išreiškė stipriai suderintą nuomonę, kad *tiriamas reiškinys* yra neigiamas, įvardindami jį kaip manipuliacijas apskaita ir agresyviu apskaitos būdų ir metodų pasirinkimu, tuo patvirtindami **TK1.1.** Tyrimo metu taip pat buvo patvirtinta **TK1.2.**, kad *tiriamas reiškinys* daro neigiamą įtaką apskaitai ir apskaitos rezultatams. Todėl apibendrinant galima teigti, kadangi **TK1.1.** ir **TK1.2.** buvo patvirtinti, tai ir pagrindinis tyrimo klausimas **TK1** – *tiriamas reiškinys* yra neigiamas ir jis daro neigiamą įtaką apskaitai ir apskaitos rezultatams, pasitvirtino.

Kitas tyrimo etapas yra patikrinti **TK2** – literatūroje naudojami dviprasmiai terminai, apibūdinantys *tiriamą reiškinį* sukelia teigiamas asociacijas. Pirmiausia tikrinama pirma klausimo **TK2.1.** dalis, kad termino „kūrybinė apskaita“ suvokimas sukelia teigiamas asociacijas. Tyrimo metu ekspertų buvo paprašyta nurodyti, kuris iš teiginių jiems labiausiai asocijuojasi su terminu „kūrybinė apskaita“ neatsižvelgiant į jo apibrėžtį. Ekspertai turėjo suranguoti savo atsakymus taip, kad teiginys, kuris labiausiai asocijuojasi su terminu „kūrybinė apskaita“, būtų pažymėtas skaičiumi 1 , o teiginys, kuris mažiausiai asocijuojasi – 6 . Ekspertų išreikšta nuomonė pateikta 7 lentelėje.

7 lentelėje ryškiau pažymėti ekspertų atsakymai, kurie labai skiriasi nuo grupės vidurkio. Todėl, norint įvertinti ekspertų vertinimo suderinamumą, pašalinti ekspertai, kurių nuomonė skiriasi nuo daugumos, tam pritaikius ekspertų kompetencijos koeficiento vertinimo algoritmą. Kompetencijos koeficientas K_i^0 yra $0,111$, λ^t dydis – $740,259$.

7 lentelė. Termino „kūrybinė apskaita” lingvistinio suvokimo vertinimo duomenys

Vertinami teiginiai	T1	T2	T3	T4	T5	T6
Tai gebėjimas taikyti kūrybiškumą tvarkant įmonės apskaitą.						
Tai veiksmai / procesas, kurie gali turėti teigiamą poveikį įmonės apskaitos procesams ir padėti rasti optimalius apskaitos sprendimus.						
Tai veiksmai / procesas, kuriuo siekiama gauti tikslesnę ir objektyvesnę apskaitos informaciją.						
Tai gebėjimas pasinaudoti apskaitos taisyklių spragomis, siekiant apskaitoje gauti norimus rezultatus (manipuliuoti apskaitos informacija ir jos rezultatais).						
Tai veiksmai / procesas, kurio metu, per faktiškai neteisingus atvaizduotus įmonės apskaitos rezultatus, siekiama manipuliuoti informacijos vartotojų sprendimais.						
Tai veiksmai / procesas, kurio metu siekiama apgaulingai tvarkyti įmonės apskaitą, siekiant numatyti tikslų.						
Ekspertai						
E1	1	3	2	4	5	6
E2	1	2	6	3	4	5
E3	1	3	2	4	5	6
E4	1	3	2	4	5	6
E5	6	5	4	3	2	1
E6	1	2	3	4	6	5
E7	1	3	2	4	5	6
E8	1	2	3	4	6	5
E9	1	3	2	4	5	6
Grupės vidurkis	1,556	2,889	2,889	3,778	4,778	5,111

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis apklausos rezultatais

Apskaičiuoti ekspertų kompetencijos koeficientai, kurie pateikti 8 lentelėje (plačiau 13 priedas). Apskaičiuavus kompetencijų įverčių sumą, ji lygi 1.

8 lentelė. Termino „kūrybinė apskaita” lingvistinio suvokimo vertinimo ekspertų kompetencijos koeficientai

Ekspertai	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9
K_i^t	0,116	0,109	0,116	0,116	0,083	0,116	0,116	0,116	0,116

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis apklausos rezultatais

Ekspertų kompetencijos koeficientas turi svyruoti $0,091 \leq w_i \leq 0,131$ ribose. Iš pateikto intervalo matyti, kad eksperto E5 kompetencijos koeficientas nepatenka į apskaičiuotą intervalą, todėl į jo vertinimus skaičiuojant konkordancijos koeficientą neatsižvelgiama. Pašalinus ekspertus, kurių nuomonė skiriasi nuo daugumos, toliau skaičiuojamas ekspertų nuomonių suderinamumas. Pirmiausia apskaičiuojamas kiekvieno vertinamo teiginio rangų sumų vidurkis, rangų suma ir nuokrypio kvadratas. Nuokrypio nuo rangų vidurkio kvadratų suma S^2 , yra 952. Didžiausia galima nuokrypio nuo rangų vidurkio kvadratų suma S^2_{\max} , – 1120, o *Kendallo* konkordancijos koeficientas $W = 0,85$ (14 priedas).

Tikrinant ekspertų vertinimo suderinamumo hipotezes, naudojama sprendimo priėmimo taisyklė. Iš pateiktų skaičiavimų matyti, kad *Kendallo* konkordancijos koeficientas $W = 0,85 > 0$. Kai laisvės laipsnių skaičius lygus 5, priimto reikšmingumo lygis $\alpha = 0,05$, tai $\chi^2_{kr} = 11,071$. Kadangi apskaičiuota χ^2 kriterijaus reikšmė yra $34 > 11,071$, tai nulinė hipotezė atmetama, ir galima teigti, kad ekspertų nuomonės yra suderintos.

Vertindami terminą „kūrybinė apskaita“ ekspertai mano, kad jis labiausiai asocijuojasi su gebėjimu taikyti kūrybiškumą tvarkant įmonės apskaitą. Taip pat jų vertinimai parodė, kad mažiausiai terminas asocijuojasi su veiksmis, kurių metu siekiama apgaulingai tvarkyti įmonės apskaitą ir manipuliuoti informacijos vartotojų sprendimais. Ekspertų nuomonės yra beveik „tobulai suderintos“, nes konkordancijos koeficientas yra $0,6$ (stipriai suderintos) $< 0,85 < 1$ (tobulai suderintos) (žr. 5 lentelę). Taip pat reikia pažymėti, kad ekspertas E8 išsakė atskirą nuomonę ir pateikė komentarą, kad terminas „kūrybinė apskaita“ „...> turi teigiamą atspalvį“. Todėl „kūrybinė apskaita“ galėtų būti suprantama kaip gebėjimas kūrybiškai taikyti bendruosius apskaitos principus ir apskaitos standartų nuostatas neapibrėžtose situacijose, siekiant finansinėse ataskaitose pateikti „tikrą ir teisingą“ įmonės vaizdą (būklę).“ Apibendrinant galima teigti, kad **TK2.1.** pasitvirtino, nes neatsižvelgiant į reiškinio apibrėžtį, ekspertams terminas „kūrybinė apskaita“ kelia teigiamas asociacijas ir siejasi su kūrybiškumu.

Kitas klausimo tikrinimo etapas yra patikrinti **TK2.2.** – termino „pelno valdymas“ suvokimas sukelia teigiamas asociacijas. Ekspertų buvo paprašyta nurodyti, kurie teiginiai jiems labiausiai asocijuojasi su terminu „pelno valdymas“, juos išranguojant. Teiginiui, kuris labiausiai asocijuojasi su terminu „pelno valdymas“, skirti pirmą vietą, o kuris mažiausiai – šeštą. Susisteminti ekspertų vertinimai pateikti 9 lentelėje.

9 lentelė. Termino „pelno valdymas“ lingvistinio suvokimo vertinimo duomenys

	T1	T2	T3	T4	T5	T6
Vertinami teiginiai	Tai veiksmai apimantys plačią įmonės finansų valdymo procesus.	Tai valdymo procesas, kurio tikslas pasiekti įmonės užsibrėžto prognozuojamo pelno lygio.	Tai gebėjimus efektyviai valdyti įmonės turimą ir išteklius ir pasirinkti tokius valdymo sprendimus, kurie padeda įmonei uždirbti didesnę pelną.	Tai gebėjimas pasinaudoti apskaitos taisyklių spragomis, siekiant apskaitoje gauti norimus rezultatus (manipuluoti apskaitos informacija ir jos rezultatais).	Tai veiksmai / procesas, kurio metu, per faktiškai neteisingus atvaizduotus įmonės apskaitos rezultatus, siekiama manipuluoti informacijos vartotojų sprendimais.	Tai veiksmai / procesas, kurio metu siekiama apgaulingai tvarkyti įmonės apskaitą, siekiant numatytų tikslų.
Ekspertai						
E1	3	2	1	6	4	5
E2	2	1	6	5	4	3
E3	3	2	1	4	5	6
E4	3	2	1	4	5	6
E5	6	5	4	3	2	1
E6	3	2	1	4	5	6
E7	3	2	1	4	5	6
E8	3	1	2	4	6	5
E9	3	2	1	4	5	6
Grupės vidurkis	3,222	2,111	2	4,222	4,556	4,889

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis apklausos rezultatais

9 lentelėje matyti, kad ryškiau pažymėti ekspertų pateikti atsakymai skiriasi nuo grupės vidurkio. Todėl atlikti analogiški skaičiavimai, kaip ir vertinant pirmąjį terminą. Kompetencijos koeficientas K_i^0 yra 0,111, λ^t dydis yra 731,157, o ekspertų kompetencijos koeficientai pateikti 10 lentelėje (plačiau 15 priedas).

10 lentelė. Termino „pelno valdymas“ lingvistinio suvokimo vertinimo ekspertų kompetencijos koeficientai

Ekspertai	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9
K_i^t	0,115	0,102	0,116	0,116	0,088	0,116	0,116	0,115	0,116

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis apklausos rezultatais

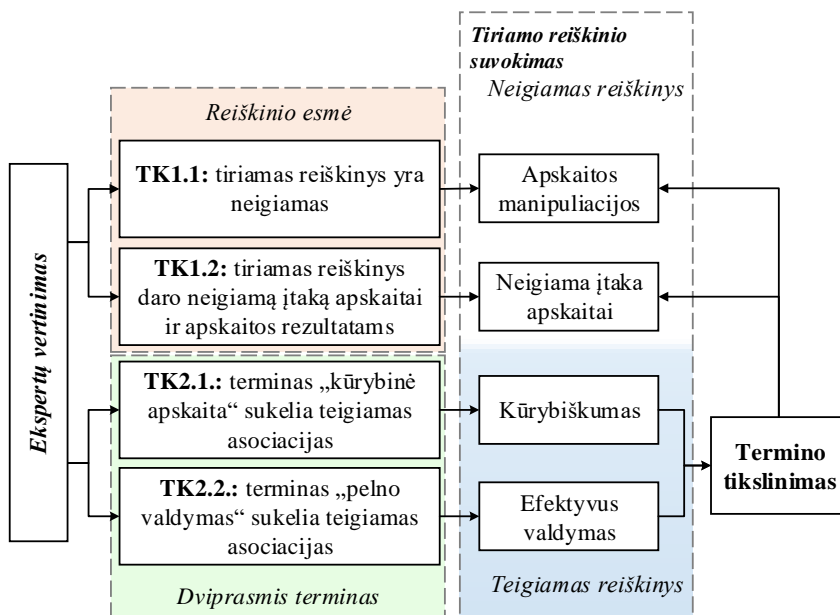
Pagal apskaičiuotą ekspertų kompetencijos intervalą, eksperto kompetencija turi svyruoti šiose ribose $0,093 \leq w_i \leq 0,129$. Iš pateikto intervalo matyti, kad eksperto E5 kompetencijos koeficientas nepatenka į apskaičiuotą

intervalą, todėl į jo vertinimus skaičiuojant konkordancijos koeficientą neatsižvelgiama. Pašalinus ekspertus, kurių nuomonės skiriasi nuo vidurkio, apskaičiuoti kiekvieno vertinamo teiginio rangų sumų vidurkis, rangų suma ir nuokrypio kvadratas (žr. 16 priedą). Rangų sumų vidurkis yra 28, nuokrypio nuo rangų vidurkio kvadratų suma $S^2 = 812$, o didžiausia galima nuokrypio nuo rangų vidurkio kvadratų suma $S_{\max}^2 = 1120$, *Kendallo* konkordancijos koeficientas $W = 0,725 > 0$. Esant laisvės laipsnių skaičiui 5, o priimto reikšmingumo lygiui $\alpha = 0,05$, $\chi_{kr}^2 = 11,071$. Apskaičiuotas $\chi^2 = 29 > 11,071$, todėl H_0 atmetama, t. y. ekspertų nuomonės dėl termino „pelno valdymas“ lingvistinio suvokimo yra suderintos.

Ekspertų nuomone, terminas „pelno valdymas“ labiausiai asocijuojasi su gebėjimu efektyviai valdyti įmonės turtą ir išteklius ir pasirinkti tokius valdymo sprendimus, kurie padeda įmonei uždirbti didesnę pelną; mažiausiai asocijuojasi su veiksmis, kurių metu siekiama apgaulingai tvarkyti įmonės apskaitą ir manipuliuoti informacijos vartotojų sprendimais. Ekspertų nuomonės yra „labai stipriai suderintos“, nes konkordancijos koeficientas yra $0,6$ (stipriai suderintos) $< 0,73 < 1$ (tobulai suderintos) (žr. 5 lentelę). Taip pat svarbu paminėti, kad ekspertas Nr. 8 pateikė atskirą nuomonę ir nurodė, kad terminas „pelno valdymas“ jam labiausiai asocijuojasi su valdymo sprendimais: tai „strateginių ir taktinių valdymo sprendimų priėmimas reaguojant į besikeičiančias rinkos sąlygas siekiant užsibrėžto pelno“. Atsižvelgiant į gautus tyrimo rezultatus galima teigti, kad **TK2.2.** pasitvirtino, nes neatsižvelgiant į reiškinio apibrėžtį, ekspertams terminas „pelno valdymas“ kelia teigiamas asociacijas ir siejasi su gebėjimu efektyviai valdyti įmonės turtą ir išteklius bei pasirinkti tokius valdymo sprendimus, kurie padeda įmonei uždirbti didesnę pelną.

Atlikto tyrimo rezultatai rodo, kad dabar lietuviškoje mokslinėje ir profesinėje literatūroje *tiriamą reiškinį*, turintį neigiamos įtakos apskaitai ir apskaitos rezultatams, apibūdina terminai „kūrybinė apskaita“ ir „pelno valdymas“. Ekspertų vertinimu terminas „kūrybinė apskaita“ asocijuojasi su gebėjimu taikyti kūrybiškumą tvarkant įmonės apskaitą. Terminas „pelno valdymas“ labiausiai asocijuojasi su gebėjimu efektyviai valdyti įmonės turtą ir išteklius ir pasirinkti tokius valdymo sprendimus, kurie padeda įmonei uždirbti didesnę pelną. Tiek terminas „kūrybinė apskaita“, tiek „pelno valdymas“ ekspertams mažiausiai asocijuojasi su veiksmis, kurių metu siekiama apgaulingai tvarkyti įmonės apskaitą ir manipuliuoti informacijos vartotojų sprendimais. Tačiau patį *tiriamąjį reiškinį* ekspertai vertina neigiamai ir teigia, kad jis daro neigiamą įtaką įmonės apskaitai ir apskaitos rezultatams. Nei viena *tiriamo reiškinio* sudedamoji dalis (apskaitos pasirinkimas), ekspertų nuomone, nedaro apskaitai ir apskaitos rezultatams

teigiamo poveikio. Lietuvių literatūroje neigiamas reiškinys – apskaitos manipuliacijų fenomenas yra įvardinamas teigiamą atspalvį turinčiais terminais, kurie asocijuojasi su kūrybiškumu ir gebėjimu efektyviai valdyti įmonę. Tokia situacija sukuria paradoksą, kuomet ir pats reiškinys pradedamas sieti ne su jo esme, o su terminu, ir tokiu būdu prarandama reiškinio esmė, o jis pradedamas tapatinti su asociacijomis, kurias sukelia pats terminas.



15 pav. *Dviprasmiškos termino įtaka tiriama reiškinio suvokimui*

Šaltinis: sudaryta autorės

Apibendrinti atlikto tyrimo rezultatai pavaizduoti 15 pav., kuriame matyti, kad vertindami *tiriamą reiškinį* ir atsiribodami nuo konkretaus termino, ekspertai jį suvokia kaip neigiamą. *Tiriamas reiškinys* siejamas su apskaitos manipuliacijomis ir agresyviu apskaitos būdų ir metodų pasirinkimu, kurie turi neigiamą įtaką apskaitai ir apskaitos rezultatams. Tačiau, vertindami literatūroje naudojamus terminus, ekspertai juos sieja su teigiamais aspektais ir teiginiais. Jie nurodo, kad terminai asocijuojasi su gebėjimu apskaitoje taikyti kūrybiškumą ir gebėjimu efektyviai valdyti įmonės turtą bei išteklius ir pasirinkti tokius valdymo sprendimus. Taigi galime matyti, kad lietuvių literatūroje naudojami terminai „kūrybinė apskaita“ ir „pelno valdymas“ daro įtaką *tiriama reiškinio* suvokimui. Nors pats *tiriamas reiškinys* suvokiamas kaip neigiamas ir darantis neigiamą įtaką apskaitai ir apskaitos rezultatams, juos apibūdinantys terminai suteikia

teigiamo atspalvio. Norint, kad *tiriamas reiškinys* būtų suprantamas tinkamai, būtina parinkti jam naują terminą, neiškreipiantį jo esmės.

Siekiant išspręsti lietuviškoje literatūroje vyraujančią terminijos problemą ir parinkti tinkamiausią terminą *tiriamam reiškiniui* įvardinti, ekspertų buvo paprašyta išrikiuoti pateiktus terminus, kur 1 – terminas labiausiai atitinka pateiktą apibrėžtį, 5 – terminas, kuris mažiausiai atitinka apibrėžtį (žr. 11 lentelę).

11 lentelė. **Labiausiai *tiriamą reiškinį* atspindinčio termino parinkimo vertinimo duomenys**

Vertinami teiginiai	T1	T2	T3	T4	T5
Ekspertai	Agresyvioji apskaita	Subjektyvus pelnas	Manipuliacijos apskaita	Manipuliacijos pelnu	Apgaulinga apskaita
E1	3	5	1	2	4
E2	1	4	2	5	3
E3	2	4	5	3	1
E4	2	4	1	3	5
E5	4	3	5	2	1
E6	1	4	2	3	5
E7	2	4	1	3	5
E8	2	5	1	3	4
E9	2	4	1	3	5
Grupės vidurkis	2,111	4,111	2,111	3	3,667

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis apklausos rezultatais

11 lentelėje ekspertų atsakymai, kurie skiriasi nuo grupės vidurkio, yra pažymėti ryškiau. Matyti, kad ekspertų nuomonės yra skirtingos ir pateikti atsakymai skiriasi nuo grupės vidurkio. Norint įvertinti, ar visų ekspertų atsakymai gali būti įtraukti skaičiuojant Kendallo W , apskaičiuojamas ekspertų kompetencijos koeficientas (žr. 17 priedą).

12 lentelė. **Labiausiai *tiriamą reiškinį* atitinkančio termino parinkimo, ekspertų kompetencijos koeficientai**

Ekspertai	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9
K_i^t	0,114	0,112	0,101	0,115	0,094	0,115	0,115	0,116	0,115

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis apklausos rezultatais

Pagal apskaičiuotą ekspertų kompetencijos koeficientų intervalą $0,097 \leq w_i \leq 0,126$ ir 12 lentelėje pateiktus ekspertų kompetencijos koeficientus, galime matyti, kad eksperto E5 kompetencijos koeficientas nepatenka į kompetencijos koeficientų intervalą. Skaičiuojant konkordancijos koeficientą, šio eksperto pateikti vertinimai neįtraukiami. Apskaičiuojama ekspertų atsakymų nuokrypio kvadratų suma (žiūrėti 18 priedą). Pagal *Kendallo* konkordancijos koeficiento W skaičiavimo algoritmą apskaičiuotas rangų sumų vidurkis $a = 24$, rangų vidurkio kvadratų suma $S^2 = 346$, didžiausia galima nuokrypio nuo rangų vidurkio kvadratų suma $S^2_{\max} = 640$. Apskaičiavus *Kendallo* konkordancijos koeficientą, gauname, kad $W = 0,5406 > 0$. Apskaičiuota χ^2 reikšmė $17,3 > \chi^2_{kr} 9,488$, kai laisvės laipsnis yra lygus 4, o $\alpha = 0,05$, todėl H_0 atmetama, taigi ekspertų vertinimai yra panašūs. Kadangi konkordancijos koeficientas yra 0,5406, tai galima teigti, kad ekspertų nuomonių suderinamumas vidutiniškas.

Ekspertų nuomone, *tiriamam reiškiniui* apibrėžti labiausiai tinkamas terminas yra „manipuliacijos apskaita“ (atsakymų vidurkis – 1,75, moda – 1) arba terminas „agresyvi apskaita“ (vidurkis – 1,88, moda – 2). Taip pat svarbu paminėti, kad ekspertams buvo suteikta galimybė pasiūlyti kitą, jų manymu, tinkamiausią terminą įvardinti *tiriamą reiškinį*. Ekspertai taip pat siūlė šiuos terminus reiškiniui apibūdinti: po vieną ekspertą – „subjektyvi apskaita“, „manipuliacijos apskaitos ir vertinimo būdais“, „manipuliacijos apskaitos būdais ir apskaitiniais vertinimais“; net 3 ekspertai pasiūlė terminą „manipuliacinė apskaita“ ir 2 ekspertai nurodė šį terminą kaip alternatyvą, siūlomam terminui „manipuliacijos apskaita“.

Tinkamiausio termino parinkimo tyrimo rezultatai rodo, kad ekspertų nuomonės yra pasiskirsčiusios beveik tolygiai dėl terminų „manipuliacijos apskaita“ ir „agresyvi apskaita“ (atsakymų vidurkis atitinkamai 1,75 ir 1,88) pasirinkimo (tai patvirtina ir nuomonių suderinamumas). Taip pat ekspertai siūlė ir kitą terminą reiškiniui apibūdinti – „manipuliacinė apskaita“, kuris nebuvo įtrauktas į vertinimą. Todėl siekiant gauti tikslesnius ir patikimesnius tyrimo rezultatus ekspertų buvo dar kartą paprašyta išsakyti savo nuomonę dėl termino parinkimo, įtraukiant terminus, dėl kurių ekspertų nuomonė buvo pasiskirsčiusi beveik tolygiai ir naujai pasiūlytą terminą (žr. 13 lentelę ir 19 priedą).

13 lentelėje matyti ekspertų pateikti pasirinkimai. Ryškiau pažymėti atsakymai, kurie skiriasi nuo grupės vidurkio, todėl skaičiuojamas ekspertų kompetencijos koeficientas ir kompetencijų intervalas, kuris yra $0,099 \leq w_i \leq 0,123$ ribose (žr. 20 priedą). Eksperto Nr. E2 kompetencijos koeficientas 0,095 nepatenka į intervalo ribas, todėl jo atsakymai nevertinami skaičiuojant *Kendallo* konkordancijos koeficientą W .

13 lentelė. Labiausiai *tiriamą reiškinį* atspindinčio termino parinkimo vertinimo duomenys

Vertinami teiginiai	T1	T2	T3
Ekspertai	Agresyvioji apskaita	Manipuliacijos apskaita	Manipuliacinė apskaita
E1	2	3	1
E2	1	2	3
E3	3	2	1
E4	2	3	1
E5	3	2	1
E6	3	1	2
E7	3	2	1
E8	3	2	1
E9	2	3	1
Grupės vidurkis	2,444	2,222	1,333

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis apklausos rezultatais

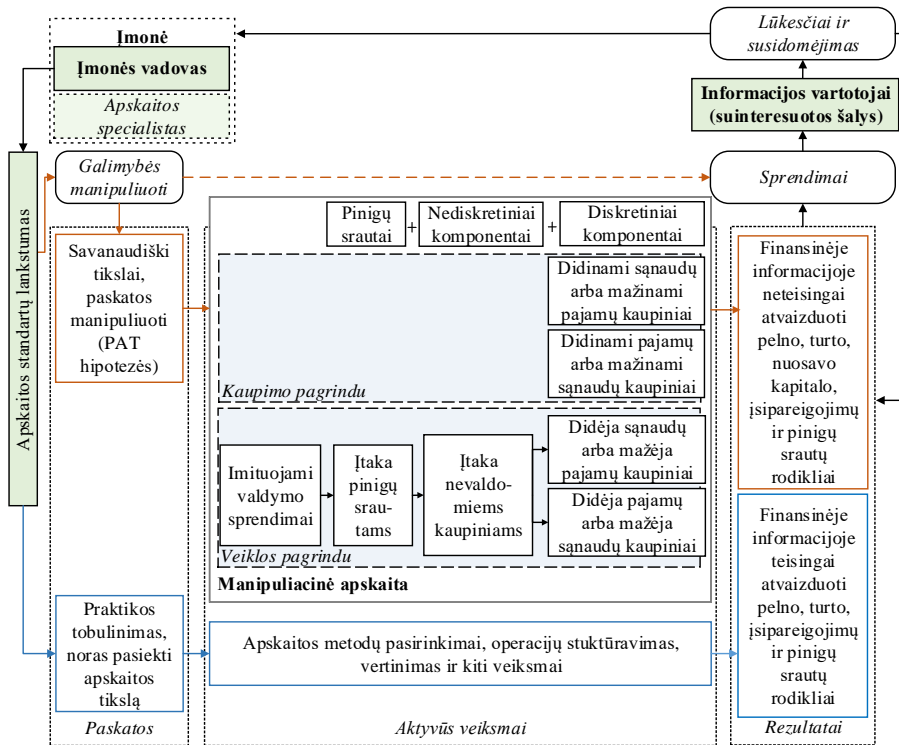
Atlikus skaičiavimus: rangų sumų vidurkis $a = 16$, rangų vidurkio kvadratų suma $S^2 = 78$, didžiausia galima nuokrypio nuo rangų vidurkio kvadratų suma $S^2_{\max} = 168$ (žr. 21 priedą). Apskaičiavus *Kendallo* konkordancijos koeficientą, gauname, kad $W - 0,6094 > 0$. Apskaičiuota χ^2 reikšmė $9,75 > \chi^2_{kr} 5,99$, kai laisvės laipsnis yra lygus 2, o $\alpha = 0,05$, todėl H_0 atmetama, taigi ekspertų vertinimai panašūs. Kadangi konkordancijos koeficientas yra 0,6094, tai galima teigti, kad ekspertų nuomonės yra stipriai suderintos. Taigi ekspertų manymu, tinkamiausiais lietuviškas terminas įvardinti *tiriamą reiškinį* yra manipuliacinė apskaita.

Apibendrinant 1 skyrių pasakytina, kad apskaitos manipuliacijos atsirado praėjusio amžiaus 7–jame dešimtmetyje, kuomet apskaitos praktikai buvo pasiūlytos naujos kapitalo, pelno sampratų, atsargų įkainojimo koncepcijos. To laikotarpio mokslas neturėjo tinkamų instrumentų identifikuoti apskaitos manipuliacijų taikymo. Tik pozityviu laikotarpiu, išaugus empirinių tyrimų skaičiui, jų rezultatai parodė, kad manipuliacijos yra plačiai paplitusios praktikoje. Tai lėmė, kad apskaitos praktikoje ir moksle susidarė ne tik skirtingi požiūriai į apskaitos manipuliacijas, bet ir išsivyravo skirtinga terminija, kuri į apskaitos mokslinę ir profesinę literatūrą įneša nemažai dviprasmybių ir painiavos.

Atsižvelgiant į atlikto teorinio tyrimo rezultatus siūloma mokslinėje ir profesinėje literatūroje anglų kalba atsisakyti termino „kūrybinė apskaita“ (*angl. creative accounting*) naudojimo, kadangi jis įneša nemažai painiavos analizuojant apskaitos manipuliacijų problemą, vietoje jo naudoti terminą – „pelno valdymas“ (*angl. earnings management*). Taip pat reikėtų atkreipti dėmesį, kad žodis „valdymas“ (*angl. management*) neturėtų būti lingvistiškai interpretuojamas, nes jis turi neigiamą atspalvį.

Lietuviškoje literatūroje terminas „kūrybinė apskaita“ neturėtų būti siejamas su kūrybiškumo sąvoka, nes tai iškreipia reiškinio esmę, tokiu būdu apskaitos manipuliacijos tampa neatsiejama apskaitos dalimi. Kita vertus kūrybinės apskaitos tapatinimas su kūrybiškumu gali klaidinti apskaitos praktikus ir skatinti taikyti manipuliacijas apskaitoje. Lietuvių mokslinėje ir mokomojoje literatūroje turėtų būti atsisakyta kūrybinės apskaitos skirstymo į pozityviąją ir manipuliacinę. Pozityviosios kūrybinės apskaitos rūšis diskredituoja kūrybiškumą apskaitoje ir menkina pačią apskaitą, kurios pagrindinis tikslas yra atvaizduoti finansinėse ataskaitose *tikrą ir teisingą* vaizdą. Atlikto ekspertinio vertinimo rezultatai rodo, kad apskaitos manipuliacijos yra neigiamas reiškinys ir daro neigiamą įtaką apskaitai ir apskaitos rezultatams, tačiau literatūroje naudojami terminai asocijuojasi su kūrybiškumu ir efektyviu įmonės valdymu. Tokiu būdu neigiamam reiškiniui (apskaitos manipuliacijoms) suteikiamas teigiamas atspalvis, dėl ko pasikeičia paties reiškinio suvokimas. Ekspertų nuomone, tinkamiausias reiškiniui įvardinti terminas yra „manipuliacinė apskaita“.

Atliktos literatūros analizės, teorinio ir empirinio tyrimo pagrindu sudaroma manipuliacinės apskaitos koncepcija. 16 pav. matyti, kad apskaitos standartų lankstumas yra skirtas tam, kad atsižvelgiant į įmonės specifiką, įmonė galėtų parinkti apskaitos metodus, būdus, struktūruoti, vertinti operacijas ir atlikti kitus veiksmus taip, kad būtų pasiektas pagrindinis apskaitos tikslas – finansinėse ataskaitose kaip įmanoma tiksliau atvaizduoti įmonės pelno, turto, įsipareigojimų, nuosavo kapitalo ir pinigų srautų rodiklius. Tokio rezultato įmonės pasiekia tuo atveju, kai jų *paskatos* yra susijusios su apskaitos praktikos tobulinimu ir noru pasiekti apskaitos tikslą. Priešingu atveju, kai įmonės vadovai, siekia savanaudiškų tikslų (kuriuos aiškina pozityviosios apskaitos teorijos hipotezės), jie *imasi aktyvių veiksmų* ir apskaitos standartų lankstumą naudoja kaip galimybę manipuluoti ne tik apskaitos rezultatais, bet ir informacijos vartotojų sprendimais. Informacijos vartotojai yra suinteresuoti įmonių rezultatais, kurių pagrindu priima ekonomiškai pagrįstus sprendimus. Įmonių vadovai, žinodami arba nuspėdami informacijos vartotojų lūkesčius, per finansinę informaciją bando



16 pav. **Manipuliacinės apskaitos koncepcija**

Šaltinis: sudaryta autorės

juos patenkinti. Finansinėje informacijoje *norimus rezultatus* atvaizduoja taikydami manipuliacinę apskaitą veiklos arba kaupimo pagrindu (arba abi), kuri padeda ne tik parodyti didesnę arba mažesnę įmonės pelną, bet ir pakeisti kitus balanso straipsnių rodiklius. Tokiu būdu informacijos vartotojai skatinami sprendimus priimti remiantis ne objektyvia informacija, o ta, kuri naudinga įmonių vadovams.

Atsižvelgiant į tai, lietuviškoje mokslinėje, profesinėje bei mokomojoje literatūroje rekomenduojama atsisakyti terminų „kūrybinė apskaita“ ir „pelno valdymas“ vartojimo, vietoje jų naudoti terminą „**manipuliacinė apskaita**“, kuri apibūdinama kaip *bet kokie veiksmai, susiję su apskaitos metodų, būdų, pripažinimo, vertinimo, įkainojimo, savikainos, nusidėvėjimo, grupavimo ir kitų apskaitos bei finansų valdymo sprendimų pasirinkimu, kuriais siekiama finansinėse ataskaitose pateikti norimą pelno dydį, turtą, įsipareigojimus, pinigų srautus bei per juos manipuluoti informacijos vartotojų sprendimais ir taip gauti asmeninės naudos.*

2. MANIPULIACINĖS APSKAITOS VERTINIMO ĮMONIŲ SOCIALINĖS ATSAKOMYBĖS KONTEKSTE TYRIMO MODELIAVIMAS

2.1. Įmonių socialinės atsakomybės modelis ir pagrindiniai jo elementai

Pagarbų elgesį su socialiai pažeidžiamomis asmenų grupėmis ir su visa visuomene galima vadinti socialine atsakomybe. Ši sąvoka naudojama ir versle, apibūdinant sąžiningą, pagarbų, etišką elgesį su darbuotojais, klientais, verslo partneriais ir visuomene. Apie įmonių socialinę atsakomybę vieni pirmųjų pradėjo kalbėti verslininkas filantropas A. Carnegie, kuris dar 1888 m. teigė, kad labdara yra socialinės atsakomybės doktrina, kai turtingi turėtų padėti tiems, kuriems sekasi prasčiau (Carroll, 1999). E. M. Dodd (1932) atkreipė dėmesį į padarytą pažangą, vertinant verslą kaip įstaigą, turinčią socialinių paslaugų funkciją.

Nuo to laiko organizacijų socialinės atsakomybės klausimas sulaukė labai didelio ne tik mokslo, bet ir visos visuomenės susidomėjimo. Įmonių socialinės atsakomybės raida ir koncepcija yra susijusi su išorine aplinka ir aktualiomis problemomis, kurios atsispindėjo įvairiose teorijose ir požiūriuose. R. Freemanas (1984) pateikė *suinteresuotųjų šalių* (angl. *Stakeholders*) teoriją, pagal kurią abipusiai santykiai vyksta tarp įmonės ir suinteresuotų šalių: akcininkų, darbuotojų, klientų, kreditorių, tiekėjų, sąjungų, konkurentų, vyriausybės, vietos bendruomenės ir visos visuomenės. Suinteresuotųjų teorijai sulaukus didelio susidomėjimo, atsiskyrė dvi kryptys: etinė (normatyvinė) ir vadybinė (pozityvioji) (Deegan, 2007; Parmar ir kt. 2010). *Etinėje suinteresuotųjų šalių teorijos kryptyje* pabrėžiama, kad tarpusavio santykiuose nei viena suinteresuota šalis neturi pranašumo prieš kitą, ir jų santykiai yra vienodi ir lygiaverčiai (Donaldson, Preston, 1995). R. R. Sims (2003) teigimu, kiekvienas verslas turi etinę pareigą prieš suinteresuotas šalis, nes būtent šios suinteresuotos šalys daro įtaką įmonei ir turi pagrįstų lūkesčių įmonės elgesio atžvilgiu. Etiškas ir socialiai atsakingas elgesys yra svarbus visų organizacijų gyvybingumui, nes jos bando pakeisti ir reaguoti į suinteresuotųjų šalių lūkesčius. Deegan (2007) teigimu, etinė suinteresuotųjų šalių teorijos kryptis nustato įmonių elgesio taisyklės suinteresuotųjų šalių atžvilgiu. *Vadybinėje suinteresuotųjų šalių teorijos kryptyje* daroma prielaida, kad įmonė reaguoja tik į įtakingiausią suinteresuotųjų šalių grupę, t. y. kuo įmonei svarbesnę suinteresuotųjų grupę, tuo įmonė labiau stengsis patenkinti jų lūkesčius. Vienintelis instrumenta daryti įtaką suinteresuotoms šalims yra finansinė ir nefinansinė informacija,

pateikiama ataskaitose (Gray ir kt. 1996). V. Jusčius (2007) pažymi, kad nors ir suinteresuotųjų šalių teorija sulaukė didelio susidomėjimo, tačiau ji kitų teorijų šalininkų buvo kritikuojama dėl per didelio suinteresuotųjų šalių interesų sureikšminimo bei per didelio atotrūkio nuo verslo tikslų ir nuosavybės teisių.

Su laiku požiūris į įmonių socialinę atsakomybę keitėsi ir vėliau išsivyravo *išteklų požiūris* (angl. *resource based-view*). Šios teorijos šalininkai teigia, kad įmonės ištekliai ir kompetencijos suteikia įmonei konkurencinį pranašumą. Mažėjančių išteklų problema sukėlė susirūpinimą gamtosauga, kas paskatino įmones dalyvauti įvairiose gamtosauginėse programose. Įmonių išlaidos gamtosauginėms programoms imtos vertinti kaip strateginė investicija, o socialinių programų sąnaudos – kaip finansinė nauda. Socialiai atsakingas elgesys imtas argumentuoti ne tik etiniu ir moraliniu aspektu, bet ir finansine nauda įmonei (Jusčius, 2007). *Laisvų išteklų teorijoje* (angl. *slack resources theory*) teigiama, kad laisvi finansiniai ištekliai įgalina socialiai atsakingą veiklą, t. y. tuo atveju, kai įmonėje finansiniai ištekliai yra gausūs (pvz., didelis pelnas), ji yra linkusi socialinės atsakomybės išlaidas laikyti diskretinėmis, todėl siekia didesnio įsitraukimo į socialinę atsakomybę (Julian, Ofori–dankwa, 2013).

Požiūris į socialinę atsakomybę nuolat keitėsi, su laiku vis daugiau telkiant dėmesį į visuomenę ir jos interesus. Todėl literatūroje galima rasti įvairių įmonių socialinės atsakomybės apibrėžimų: tai vadybos pareiga priimti sprendimus ir imtis tam tikrų veiksmų, kurie turėtų teigiamą poveikį visuomenės ir pačios įmonės gerovei (Daft, 2006); tai įmonės įsipareigojimas, taikant savarankišką verslo praktiką bei naudojant įmonės išteklius, didinti visuomenės gerovę (Kotler, Lee, 2007); tai verslo įsipareigojimas etiškai elgtis ir, vykdant ekonominę plėtrą, prisidėti prie darbuotojų, jų šeimų gerovės, vietinės bendruomenės ir visos visuomenės gyvenimo lygio tobulinimo (Gudonienė, Leipuvienė, 2007); tai koncepcija, pagal kurią įmonės savanoriškai nusprendžia prisidėti prie geresnės visuomenės ir švaresnės aplinkos (Europos Bendrijos Komisija, 2001); ir kt.

Norėdamas aiškiai apibrėžti įmonių socialinės atsakomybės sampratą, A. Dahlsrud (2008) išanalizavo mokslinę literatūrą ir atliko jos turinio analizę. Mokslinio tyrimo rezultatai parodė, kad įmonių socialinės atsakomybės sąvokos apibrėžimų yra labai daug, tačiau jie visi apibūdina reiškinį penkiais elementais: savanoriškumas (angl. *voluntariness*), ekonominiai interesai (angl. *economic*), aplinkosauga (angl. *environmental*), visuomeniškumas (angl. *social*), suinteresuotos šalys (angl. *stakeholders*). Apibendrinant galima pasakyti, kad įmonių socialinė atsakomybė – tai savanoriškas įmonės įsipareigojimas tikslus ir veiklą derinti ne tik su savo ekonominiais interesais,

bet ir su aplinkosauga, suinteresuotomis šalimis bei su visa visuomene. A. Dahlsrud išskirtus sąvokų elementus galima vertinti kaip įmonių socialinės atsakomybės modelio elementus, kuriuos pirmoji išskyrė A. B. Carroll.

Apibendrinama tuo metu vyravusią socialinės atsakomybės koncepciją A. B. Carroll (1991) pristatė įmonių socialinės atsakomybės modelį – hierarchijos piramidę (angl. *CSR pyramid*), susidedančią iš keturių socialinės atsakomybės rūšių (elementų). Socialinės atsakomybės pagrindą sudaro įmonės *ekonominė* atsakomybė. Pagrindiniai ekonominės atsakomybės kriterijai yra maksimalus pelnas vienai akcijai, aukštas efektyvumo lygis, stipri konkurencinė padėtis. Kita, ne mažiau svarbi, socialinės atsakomybės rūšis – *teisinė* atsakomybė. Ji svarbi tuo, kad iš įmonių yra tikimasi, jog vykdydamos veiklą jos laikysis tarptautinių ir nacionalinių teisės aktų. Ne tik įmonės veikla turi tenkinti vyriausybės ir teisės aktų lūkesčius, bet jos gaminama produkcija ir teikiamos paslaugos. *Etinė* (*moralinė*) įmonės atsakomybė reiškia, kad įmonė įsipareigoja daryti tai, kas yra teisinga. Vykdydama veiklą ir siekdama savo tikslų įmonė turi atsižvelgti ir gerbti visuomenės papročius, etines, moralines normas. *Filantropinė* atsakomybė siejama su savanoriška labdaringa veikla, siekiant paremti švietimą, meną, mokslą, prisidėti prie projektų, gerinančių bendruomenės gyvenimo kokybę. Įmonių socialinės atsakomybės piramidė yra pagrindas norint suprasti įmonės ekonominės, teisinės, etinės ir filantropinės atsakomybės ir veiklos prigimtį.

A. B. Carroll (1991) etikos ir moralės terminus organizacijos kontekste įvardina kaip sinonimus ir pažymi, kad bet koks įmonės atliekamas veiksmas ar priimamas sprendimas turi būti etiškas, nepakanka tik laikytis teisinių normų, nes etikos ir moralės normos peržengia įstatymus. Etiškas elgesys yra orientuotas ne tiek į įstatymo raidę, kiek į įstatymo dvasią. R. R. Sims (2003) teigia, kad įmonės valdymas turi būti toks, kad jam rūpėtų ne tik verslas, bet ir to verslo socialinė atsakomybė, o strateginiai veiksmai turi būti etiški. Vadovas turi užtikrinti, kad įmonės sprendimai būtų sąžiningi ir atitiktų aukštus etinius standartus, nes tai daro įtaką aplinkai, kurioje įmonė veikia.

Kiek kitokį įmonių socialinės atsakomybės modelį 2003 m. pateikė R. Draft, išskirdamas keturias susijusias atsakomybės rūšis: 1) *ekonominė organizacijos atsakomybė* yra svarbiausia, nes pagrindinis įmonės tikslas yra pelno siekimas, o socialinė atsakomybė negalima be tvirto ekonominio pagrindo; 2) *įstatyminė organizacijos atsakomybė* reiškia, kad įmonė vykdydama veiklą nepažeis jos veiklą reglamentuojančių teisės aktų; 3) *moralinė organizacijos atsakomybė* svarbi tuo, kad ji nėra reglamentuojama, tačiau daroma prielaida, kad įmonė vykdydama veiklą elgsis sąžiningai,

teisingai ir dorovingai; 4) *laisvo pasirinkimo organizacijos atsakomybė* reiškia, kad įmonė savanoriškai prisidės prie visuomenės gerovės kūrimo.

J. Elkingtonas (1998) įmonių socialinę atsakomybę siūlo vertinti remiantis „3P“ arba trijų ramsčių teorija (angl. *Triple bottom line*), kurios elementai yra ekonominis, aplinkosauginis ir socialinis atsakingumas. Ekonominis atsakingumas yra siejamas su įmonės pelningumu, finansinės rizikos valdymu; aplinkosauginis atsakingumas – su žalos aplinkai, kurią daro įmonės vykdydamos veiklą, valdymu; socialinis atsakingumas – bendradarbiavimas su darbuotojais, klientais, suinteresuotomis šalimis ir visuomene (Gižienė, Palekienė, Simanavičienė, 2011).

Šiandien vienas svarbiausių motyvų siekti socialinės atsakomybės yra tvarus organizacijos vystymasis. Socialinės atsakomybės sąvoka glaudžiai siejasi su *tvarumo*⁶ sąvoka. J. A. De Matos ir S. R. Clegg (2013) teigimu, su tvarumu susiję siekiai yra daugialypiai ir apima aplinkosaugos, etinius aspektus, ekonominius pasiekimus ir socialinę gerovę. Apibendrinant skirtingų autorių pateiktus socialinės atsakomybės modelius, sudaryta 14 lentelė, kurioje elementai išrikiuoti pagal svarbą, t. y. kiek dažnai autoriai paminėjo vieną ar kitą elementą.

14 lentelė **Įmonių socialinės atsakomybės modelio elementai**

Elementai	Autorius	A. Dahlsrud	A. Carroll	R. Daft	J. Elkington	J. A. De Matos ir S. R. Clegg
Ekonominė atsakomybė (interesai)		+	+	+	+	+
Etinė (moralinė) atsakomybė			+	+		+
Socialinė atsakomybė (visuomeniškumas)		+			+	+
Aplinkosauga		+			+	+
Teisinė (įstatyminė) atsakomybė			+	+		
Savanoriškumas (laisvas pasirinkimas)		+		+		
Suinteresuotos šalys		+				
Filantropinė atsakomybė			+			

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Carroll (1991), Elkington (1998), Daft (2003), Dahlsrud (2008), De Matos ir Clegg (2013).

⁶ *Tvarumas* yra darnus organizacijos vystymasis, kuomet ji turi įvertinti veiksnius, lemiančius organizacijos kuriamą vertę, ir gebėti reaguoti taip, kad nepakenktų savo ar kitų galimybėms patenkinti ateities poreikius (Bansal, DesJardine, 2014)

Mokslinėje literatūroje skiriamas nemažas dėmesys tiriant įmonių socialinės atsakomybės naudą ne tik gamtai, visuomenei, suinteresuotosioms šalims, bet ir pačiai įmonei. S. T. Hannah ir kt. (2021) atliktas tyrimas parodė, kad krizės socialiai atsakingų įmonių akcijas veikia ne taip stipriai kaip kitų įmonių, be to, išitraukimas į socialiai atsakingą veiklą žymiai padidina įmonės finansinę vertę. K. V. Lins ir kt. (2017) atliktame tyrime nustatė, kad įmonių, turinčių aukštą socialinės atsakomybės lygį, krizės laikotarpiu akcijų gražos rodikliai yra didesni, taip pat pasitikėjimas tokiomis įmonėmis yra didesnis. Panašius rezultatus patvirtina ir 2019 m. J. Dai ir kt. atliktas tyrimas, kurio metu nustatyta, kad tarp įmonių socialinės atsakomybės informacijos atskleidimo ir akcijų kainų kritimo rizikos yra atvirkštinis netiesinis ryšys, t. y. nefinansinės informacijos atskleidimas pirmiausia padidina, o po to sumažina akcijų kainos kritimo riziką.

Vertybių tarp įmonės ir vartotojo suderinamumas, įskaitant veiklą per įmonės socialinę atsakomybę, lemia pageidaujamą vartotojo požiūrį ir elgesį (Beniulytė, Šeinauskienė, Rūteliūnė, 2020). M. C. Arnold ir kt. (2017) atliktas tyrimas parodė, kad profesionalūs investuotojai priimdami sprendimą vadovaujasi ne tik finansine, bet ir nefinansine informacija apie įmonę. JAV ir Vokietijos investuotojai, priimdami asmeninio investavimo sprendimus ir teikdami rekomendacijas, linkę rinktis aukštesnį socialinės atsakomybės lygį turinčias įmones net ir žinodami, kad tai gali duoti mažesnę investicinę gražą, bet tikėdami socialiai atsakingos įmonės veiklos teikiama nauda visuomenei. Tokius investuotojų sprendimus lemia daugiau individualūs įsitikinimai. Įmonės, kurių valdymas yra orientuotas į suinteresuotas šalis ir matydamos, kad investavimui įtakos turi socialinės atsakomybės lygis, yra linkusios atskleisti daugiau informacijos apie verslą, ypač socialinės ir aplinkos atsakomybės klausimais (Chanatup, Aujirapongpan, Ritkaew, 2020). Socialiai atsakingos įmonės sulaukia ne tik palankesnio investuotojų požiūrio, bet ir didesnio pasitikėjimo. Įmonių socialinė atsakomybė ne tik stiprina santykius tarp organizacijos ir darbuotojų, kelia didesnį pasitikėjimą ir pasitenkinimą (Dhanesh, 2014), bet ir suteikia įmonėms didesnį konkurencinį pranašumą ir aukštesnę reputaciją (Bachir, 2022). Neretai atliekamuose tyrimuose keliamas klausimas, ar socialiai atsakingos įmonės, lyginant jas su tokiomis pačiomis, tačiau neatitinkančiomis socialinės atsakomybės kriterijų, turi didesnį pelningumą. Tokiuose tyrimuose nustatant įtaką finansiniams rezultatams vertinama akcijų kaina arba finansiniai rodikliai (Barnea, Rubin, 2010).

Apibendrinant pažymėtina, kad ankstyvosiose įmonių socialinės atsakomybės koncepcijose labiausiai akcentuojama ekonominė atsakomybė. Laikui bėgant neatsiejama socialinės atsakomybės dalimi tapo teisinė, etinė, filantropinė, aplinkosauginė atsakomybė, tvarumas. Nagrinėjant įmonių

socialinę atsakomybę reikia vertinti visus elementus kompleksiskai, neišskiriant nei vieno iš jų, tačiau taip pat svarbu pažymėti, kad tik ekonomiškai stipri ir pelninga įmonė, kuri laikosi įstatymų ir etikos normų, gali puoselėti moralines vertybes ir siekti darnos su visa išorine aplinka. Kita vertus, įmonių socialinė atsakomybė nėra epizodinės veiklos rezultatas, tai nuolatinis, sistemingas elgesys. Vadovavimasis vertybėmis yra įmonės tęstinumo ir stabilumo pagrindas. Socialinė atsakomybė siejama ne tik su vertybine sistema, bet ir su nauda įmonei. Dalyvavimo socialiniuose projektuose išlaidos yra vertinamos kaip įmonės investicijos, kurios užtikrins naudą ateityje. Be to, socialinė atsakomybė lemia didesnę įmonių akcijų grąžą, teigiamai veikia finansinius rezultatus, padidina įmonių finansinę vertę, įmonės labiau atsparios kriziniu laikotarpiu. Socialiai atsakingos įmonės turi didesnę pasitikėjimą, konkurencinį pranašumą ir aukštesnę reputaciją, todėl yra patrauklesnės vartotojams. Siekdamos patenkinti savo poreikius, suinteresuotos šalys, pasirinkdamos tarp dviejų įmonių, pirmenybę teikia socialiai atsakingai įmonei, nes tokia įmonė jiems patrauklesnė dėl jos puoselėjamų vertybių. Tokie santykiai rinkoje sukuria ne tik ilgalaikį bendradarbiavimą, tvirtą partnerystę, tarpusavio pasitenkinimą, bet ir sprendžia svarbias visuomenės ir aplinkosaugos problemas.

2.2. Manipuliacinės apskaitos ir įmonių socialinės atsakomybės nesuderinamumas

Įmonių socialinės atsakomybės ir manipuliacinės apskaitos ryšys gali atsirasti tuo atveju, kai susiduria įmonės vadovo, įmonės ir suinteresuotųjų šalių interesai, ir reikia priimti tam tikrus sprendimus, siekiant reaguoti į tuos interesus. Toks santykis yra galimas, tačiau ar manipuliacinė apskaita nėra priešinga įmonių socialinės atsakomybės koncepcijai? Norint įvertinti manipuliacinės apskaitos ir įmonių socialinės atsakomybės galimą ryšį, tikslinga manipuliacinės apskaitos bruožus įvertinti kiekvieno įmonių socialinės atsakomybės modelio elemento aspektu.

Kaip jau buvo atskleista, *ekonominė atsakomybė* yra reikšmingas socialinės atsakomybės elementas. Ekonominė atsakomybė siejama su įmonės pelningumu, efektyvumu, finansinės rizikos valdymu ir pan., o beveik visus šiuos duomenis galima gauti iš įmonių teikiamų finansinių ataskaitų. Finansinės ataskaitos yra vienas iš pagrindinių informacijos šaltinių vertinant įmonę ir jos vykdomą veiklą. Tuo tarpu manipuliacinė apskaita tapo įrankiu finansinėse ataskaitose atvaizduoti norimus rezultatus, dėl ko finansinės ataskaitos tampa neskaidriomis, nepatikimomis ir nekokybiškomis. Manipuliacinės apskaitos neigiamas aspektas yra tas, kad ji taikoma siekiant

iškreipti finansinius rezultatus, o didžioji dalis sprendimų priimama vadovaujantis finansine informacija. Finansinių ataskaitų duomenų analizė ir interpretacija padeda suinteresuotoms šalims priimti ekonomiškai pagrįstus sprendimus ir taip sumažinti neteisingų sprendimų riziką. Prieš priimdamos bet kokius sprendimus dėl įmonės, suinteresuotos šalys turi įvertinti įmonės veiksnumą, finansus, numatyti potencialias įmonės raidos ir rizikos galimybes, todėl taikydamos finansinės analizės būdus, skaičiuoja įvairius įmonės veiklos rodiklius. Suinteresuotos šalys tikisi, kad finansinė informacija apie įmonę, kuria jos disponuoja, yra teisinga. Tačiau įmonės finansinės ataskaitos dėl manipuliacijų yra nepatikima ir neteisinga, dėl ko suinteresuotos šalys gali būti stipriai suklaidintos ir net nukentėti. S. Chanatup, S. Aujirapongpan, S. Ritkaew (2020) atliktas tyrimas parodė, kad įmonėse, kuriose valdymas orientuotas į akcininkus, ir prioritetas teikiamas išlaikyti naudą akcininkams, finansinės ataskaitos turi teigiamą ryšį su investavimo rizika, o tai reiškia, kad pateikiama informacija gali turėti įtakos investuotojų pasitikėjimui įmone ir paveikti jų elgesį. Negana to, M. C. Arnold ir kt. (2017) atliktas tyrimas rodo, kad įmonė (įmonės vadovas), manipuliudama finansinėse ataskaitose pateikiama informacija, gali sąmoningai nukreipti investuotojų dėmesį į konkrečią ir tik įmonei naudingą informaciją, kurios pagrindu investuotojai priims sprendimus. Manipuliacinė apskaita klaidina suinteresuotąsias šalis apie pagrindinius įmonės ekonominius rezultatus ir taip iškreipia resursų paskirstymą visuomenėje (Healy, Wahlen, 1999), taip pat iškraipo įmonės veiklos rezultatus, kenkia jos vertei ir santykiams su suinteresuotosiomis šalimis (Kim, Sohn, 2013; Cho, Chun, 2016).

I. Slapikaitė (2016) pateikia įmonių socialinės atsakomybės kompleksinio vertinimo sistemos modelį, kuriame sudaro vertinimo kriterijų sąranką. Pateiktoje įmonių socialinės atsakomybės vertinimo sistemoje, ekonominėje – finansinėje kriterijų grupėje, skaičiuojami įmonės pelningumo, likvidumo ir skolų aptarnavimo rodikliai. Tačiau reikia pažymėti, kad tuo atveju, jei įmonė manipuliuoja apskaita, jos finansinėse ataskaitose pateikiama informacija yra nepatikima, o visi minėti rodikliai yra skaičiuojami remiantis finansinių ataskaitų duomenimis, vadinasi, ir apskaičiuoti rodikliai bus nepatikimi ir klaidinantys. Toliau I. Slapikaitė (2016) pažymi, kad ekonominių – finansinių kriterijų reikšmingumas yra pats aukščiausias (0,534), todėl net surinkus maksimalius įverčius kitose trijose kategorijų grupėse (aplinkosauginiai, socialiniai, valdymo kriterijai), to nepakaktų pripažinti, kad įmonės socialinės atsakomybės lygis yra itin aukštas. Vadinasi, ekonominės – finansinės grupės vertinimas turi lemiamos reikšmės nustatant socialinės atsakomybės lygį. Esant tokiai situacijai kyla

grėsmė, kad įmonė, siekdama aukštesnio socialinės atsakomybės lygio įvertinimo, gali sąmoningai manipuliuoti finansiniais duomenimis ir taip tapti patrauklesne, ekonomiškai stipresne įmone. Įmonės noras gauti aukštesnį socialinės atsakomybės įvertinimą manipuliuojant finansiniais duomenimis, gali būti grėsmingas ir nuostolingas suinteresuotoms šalims.

Nors ekonominė atsakomybė turėtų sudaryti tvirtą socialinės atsakomybės pagrindą, galima daryti išvadą, kad manipuliacinės apskaitos pagalba atvaizduoti galima ne tikrą įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus, bet parodyti tuos rezultatus, kurie yra patogūs ir naudingi įmonės vadovui. Manipuliuojant apskaitos informacija yra neaišku, kokia yra tikroji įmonės padėtis. Kaip ankstesniame skyriuje nagrinėtu korporacijos Enron pavyzdžiu, nemoki ir nepelninga įmonė tik sudaro įvaizdį, kad yra itin sėkminga ir pelninga korporacija. Tokia įmonė turi didelį pranašumą rinkoje, nes investuotojams, darbuotojams, tiekėjams ir kitoms suinteresuotoms šalims atrodo ekonomiškai patikima ir stabili. Vietoje to, kad investuotų į socialius projektus, aplinkos apsaugos problemų sprendimą, filantropiją, įmonė yra priversta spręsti savo užslėptas finansines problemas. Tokiu atveju iš socialinės atsakomybės modelio eliminuojamas vienas iš svarbių elementų – ekonominė atsakomybė, pagrindas, ant kurio kuriama įmonės ir visos visuomenės gerovė.

Kitas svarbus įmonių socialinės atsakomybės modelio elementas yra **teisinė atsakomybė**. Teisinė atsakomybė svarbi tuo, kad iš įmonių tikimasi, kad jos, vykdydamos veiklą, laikysis tarptautinių ir nacionalinių teisės aktų. Pažymėtina, kad ne tik įmonės veikla turi tenkinti vyriausybės ir teisės aktų lūkesčius, bet jos gaminama produkcija ir teikiamos paslaugos (Carroll, 1991). Taigi socialiai atsakingos įmonės turėti veikti taip, kad taikydamos teisės aktus vadovautųsi ne tik įstatymo raide, bet įstatymo dvasia, kurią perteikia teisinis reglamentavimas.

Apskaitos moksle nėra vieningos nuomonės dėl manipuliacinės apskaitos taikymo praktikoje teisėtumo. Vieni autoriai gana kategoriškai pasisako, kad manipuliacinė apskaita yra apgaulė, kiti – pateikia tokią apskaitą pateisinančius argumentus. Atlikusi literatūros analizę K. Rudžionienė (2012) pastebi, kad manipuliacinė apskaita (pelno valdymas) neretai taikoma siekiant išvengti nuostolių paskelbimo, norint atvaizduoti stabilų pelno augimą, siekiant atitikti analitikų prognozes, tačiau ji pažymi, kad manipuliacinė apskaita neturi būti suprantama kaip draudžiama veikla. Scott (1997) teigimu, manipuliacinė apskaita yra įmonės apskaitos politikos pasirinkimas, siekiant tam tikrų konkrečių vadybos tikslų. V. Lakis (2011) pažymi, kad manipuliacinė apskaita yra saikinga manipuliacija. Dauguma mokslininkų (Amat ir kt., 1999; Hagen, Wolff, 2006; Balaciu, Bogdan, Vladu, 2009;

Malhotra, 2013; Blessing, 2015; Bhasin, 2016; Yousif, Ismael, 2017, Gupta, Kumar, 2020 ir kt.) teigia, kad, taikant manipuliacinę apskaitą, ataskaitose atvaizduojamas norimas rezultatas, bet ne *tikras ir teisingas vaizdas*. K. Rudžionienė (2012) pažymi, kad kraštutinis manipuliacinės apskaitos taikymo tipas yra apgaulės, kuris yra nusikalstamas.

Galima teigti, kad, priklausomai nuo manipuliacinės apskaitos taikymo intensyvumo, galima turėti pakankamai neutralų rezultatą, agresyvią apskaitą ir apgaulingą apskaitą. Būtent dėl to moksle iki šiol vyksta aktyvios diskusijos ir nerandama vieningo atsakymo, ar manipuliacinė apskaita yra teisėta, ar ne. Tai, kad manipuliacinė apskaita nėra neteisėta ir taip plačiai paplitusi praktikoje grindžiama tuo, kad didžioji dalis apskaitos manipuliacijų yra atliekamos teisėtomis priemonėmis, tai yra pasinaudojant apskaitos standartų reglamentavimo lankstumu. Manipuliacinė apskaita įgyvendinama per apskaitos pasirinkimus, dėl to laikomasi nuomonės, kad tokie veiksmai neprieštaruja apskaitos standartams. Tačiau apskaitos tvarkymas nuo pirminių dokumentų registravimo iki finansinių ataskaitų sudarymo neapsiriboja tik pasirinkimais. Priešingai, pasirinkimai yra skatinami apskaitos standartų, kaip žmogaus veiklos kūrybiškumas siekiant rezultato. Į manipuliacinės apskaitos teisėtumą reikėtų žvelgti plačiau. LR įmonių atskaitomybės įstatymas (2022-05-01 – 2022-12-31 red.) numato, kad finansinės ataskaitos turi būti parengiamos taip, kad tikrai ir teisingai parodytų įmonės turta, nuosavą kapitalą, įsipareigojimus, pajamas, sąnaudas ir pinigų srautus. Vadovaujantis šiuo įstatymo reikalavimu, apskaita turi būti tvarkoma taip, kad jos pagrindu sudarytos finansinės ataskaitos atspindėtų tikrą vaizdą apie įmonę, jos finansinę būklę ir veiklos rezultatus. Manipuliacinė apskaita, priešingai, naudojama tam, kad finansinėse ataskaitose būtų atvaizduoti įmonių vadovams palankūs rezultatai. Pagrindinis tikslas finansinėse ataskaitose atvaizduoti pagražintus rezultatus yra vadovų noras per rezultatus informacijos vartotojams (suinteresuotoms šalims) daryti įtaką ir manipuluoti jų sprendimais. Analizuodami tokias finansines ataskaitas informacijos vartotojai (suinteresuotos šalys) turėtų priimti ekonomiškai pagrįstus sprendimus, tačiau tokius sprendimus jie priima vadovaudamiesi iškreipta ir neteisinga informacija, vadinasi, jie yra sąmoningai klaidinami. 1 LFAS nustato, kad finansinių ataskaitų tikslas yra patenkinti finansinių ataskaitų informacijos vartotojų poreikius gauti tikrą ir teisingą informaciją apie įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus, jei įmonė sudaro pinigų srautų ataskaitą. Negana to 1 TAS nustato, kad finansinėse ataskaitose turi būti teisingai pateikiama ūkio subjekto finansinė būklė, finansinis rezultatas ir pinigų srautai, pabrėžiama, kad informacija turi būti naudinga, t. y. svarbi ir aiški informacijos vartotojams. Taigi galima teigti, kad informacijos

vartotojams yra pateikiama tikrovės neatitinkanti arba iš dalies atitinkanti informacija. Apskaitos būdų ir metodų pasirinkimas, siekiant finansinėse ataskaitose pavaizduoti *tikrą ir teisingą vaizdą* apie įmonę yra neatsiejama apskaitos dalis. Vadinasi, tvarkant apskaitą, pasirinkimai turi būti pagrįsti tikslu finansinėse ataskaitose atvaizduoti *tikrą ir teisingą vaizdą* apie įmonę, o ne siekiu pateikti „pagražintus“ rezultatus. Tokiu būdu manipuliacinė apskaita netiesiogiai pažeidžia nacionalinių ir tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų normas.

1 skyriuje galima matyti, kad manipuliacinės apskaitos veiksmai gali būti skirstomi į pažeidžiančius ir nepažeidžiančius teisės aktus, tačiau toks skirstymas būtų ne visai teisingas. Iš esmės taikant manipuliacinę apskaitą, nors ir yra naudojama pasirinkimo galimybė, kurią suteikia apskaitos standartai, tačiau galutinis rezultatas yra prieštaraujantis tiek apskaitos standartams, tiek įstatymams. Manipuliacijomis iškreipta finansinių atskaitų informacija yra neobjektyvi ir negali būti naudinga informacijos vartotojams. Nors formaliai manipuliacinė apskaita nepažeidžia įstatymo raidės, nes naudojami teisės aktais neuždrausti būdai, tačiau ji neatitinka teisės aktų dvasios. Tokiu būdu, socialiai atsakingos įmonės neturėtų savo veikloje siekdamos didesnio pelno ar mažesnių mokesčių naudotis įstatymo spragomis.

Kitas įmonių socialinės atsakomybės modelio elementas yra *etinė (moralinė) atsakomybė*, reiškianti, kad įmonė įsipareigoja daryti tai, kas yra teisinga. Vykdydama veiklą ir siekdama savo tikslų įmonė turi atsizvelgti ir gerbti visuomenės papročius, etines, moralines normas. Viena iš įmonės vertybių tiek jos viduje, tiek santykiuose su aplinka yra etika. Kalbėdama apie etiką, A. B. Carroll (1991) įvardina tris požiūrius į etišką valdymą: nedorovingą (angl. *immoral*), amoralų (angl. *amoral*) ir moralinį (angl. *moral*) elgesį ir valdymą. Nedorovingą valdymo būdą ji įvardija, kaip sprendimus, veiksmus ir elgesį priešingą etikai. Priimami sprendimai ir elgesys prieštarauja etikos principams, o pasirinkta strategija nukreipta į resursų išnaudojimą siekiant maksimalios naudos. Amoralų elgesį ji taip pat įvardija kaip prieštaraujantį etikai, tačiau toks elgesys yra sąlygotas neatsargumo, trumparegiškumo ar sąmoningumo stokos, nematant etikos vaidmens svarbos versle. Moralinis valdymas stebimas tuomet, kai pasirenkama tokia valdymo strategija, kai pelno siekimas yra pagrįstas etinių normų, sąžiningumo ir teisingumo principais. Manipuliacinė apskaita visada yra sąmoningas veikimas turint konkrečius tikslus, todėl jos taikymas galėtų būti įvardijamas kaip pats žūliausias nedorovingas elgesio būdas, kai nepaisant etikos, moralės normų, piktnaudžiaujama savo galiomis ir pažeidžiant kitų interesus siekiama konkretaus rezultato. D. Beniulytė, B. Šeinauskienė, A. Rūtelionienė (2020) pažymi, kad ryšys tarp vartotojų moralinių ideologijų ir įmonės vertybių,

kurias netiesiogiai veikia tokia įmonės veikla kaip įmonių socialinė atsakomybė, parodo, kad etinis požiūris atsispindi vartotojų elgesyje priimant sprendimus, nustatant pasitikėjimo kompanija lygį ir elgesį su ja.

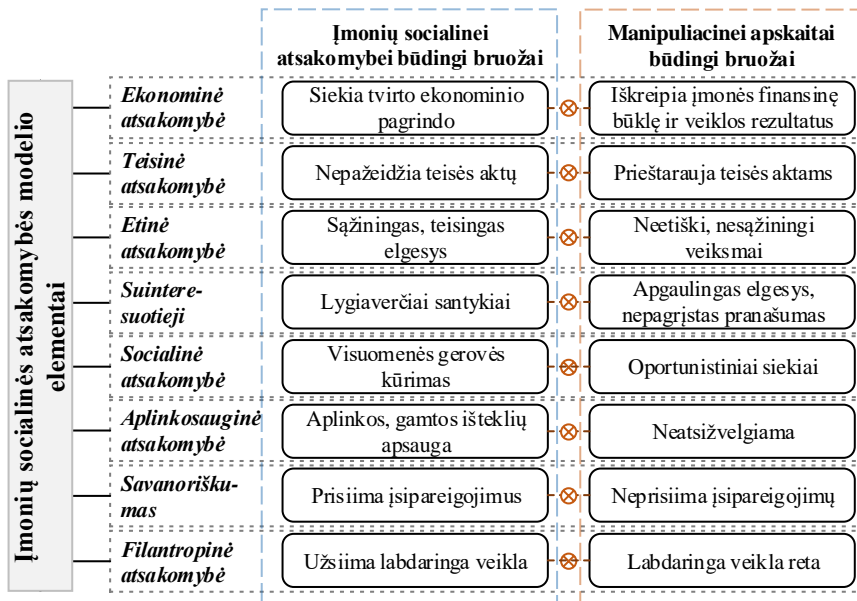
Mokslininkų darbuose didžiausio dėmesio sulaukia manipuliacinės apskaitos etikos klausimas (Amat, Blake, Dowds, 1999; Gowthorpe, Amat, 2005; Balaciu ir kt. 2009; Malhotra, 2013; Bhasin, 2016; Yousif, Ismael, 2017). Manipuliacijas, pagrįstas apskaitos metodų ir būdų pasirinkimais, C. Gowthorpe ir O. Amat (2005) vadina neetiškomis, nes taip yra piktnaudžiaujama valdžia ir yra nesąžininga vartotojų atžvilgiu. Kiti autoriai tokius veiksmus sieja su apskaitos specialisto etika. Norėdamas įvertinti etikos įtaką manipuliacijoms, A. Malhotra (2013) atliko tyrimą, pagrindinį dėmesį skirdamas S. J. Gray (1988) teorijai, teigiančiai, kad individo etinių įsitikinimų sistema daro įtaką profesinėms vertybėms. Atliktas tyrimas atskleidė, kad etinis mąstymas viršija protingus apskaitos principus arba griežtą to klausimo reguliavimą, o apskaitos politikos lankstumas yra praktikos dalis, todėl svarbu apskaitos specialisto gera valia ir moralinės vertybės. A. Malhotra (2013) pabrėžia, kad etika ir moralė verslo pasaulyje turėtų būti taisyklė, o ne išimtis.

Svarbu atkreipti dėmesį, kad jei apskaitos specialistas teiktų finansines ataskaitas tik įmonės vadovui ir šios neišeitų už įmonės ribų, būtų galima kalbėti apie apskaitos specialisto etiką ir jo atsakomybę. Tačiau finansinės ataskaitos yra skelbiamos viešai, jos yra pagrindinis informacijos šaltinis apie įmonės veiklą, jose pateikiamos informacijos pagrindu vartotojai priima ekonomiškai pagrįstus sprendimus. Tokiu atveju atsakomybė už finansinių ataskaitų duomenų teisingumą tenka įmonės vadovui, todėl galima teigti, kad manipuliacinės apskaitos metodų taikymas yra ne tik apskaitos specialisto ar vadovo, o visos įmonės etikos problema. Tokia praktika turėtų būti vertinama kaip neetiškas įmonės elgesys, o tai jau yra nesuderinama su socialiai atsakingos įmonės samprata.

Etikos požiūriu tikimasi, kad įsitraukimas į socialiai atsakingą veiklą apribos įmonėse manipuliacinės apskaitos taikymą, nes įmonių socialinė atsakomybė pabrėžia etišką verslo praktiką ir naudą visuomenei. Įmonių socialinės atsakomybės etinis imperatyvas visuomenės ir suinteresuotų šalių labai turėtų sulaukyti įmones taikyti manipuliacinę apskaitą, o informacijos vartotojams pateikti patikimas ir skaidrias finansines ataskaitas, kurios palengvintų suinteresuotų šalių efektyvų išteklių paskirstymą ir valdymo sprendimus (Liu, Lee, 2019).

Literatūroje išskirti įmonių socialinės atsakomybės elementai neturėtų būti vertinami atskirai, jie yra socialinės atsakomybės visuma. Atskirai vertinti kiekvieną elementą arba vieną iš jų eliminuoti būtų neteisinga, nes būtent visų

elementų visuma ir atspinti socialinės atsakomybės koncepciją. Pamatinis socialinės atsakomybės elementas yra ekonominė atsakomybė, atspindinti viso verslo esmę – uždirbti kuo didesnę pelną. Tik ant tvirto ekonominio pagrindo yra galimos visos kitos atsakomybės. Tačiau jei įmonė taiko manipuliacinę apskaitą, ne visada gali būti aišku, kokį pelną įmonė uždirba ir ar ji yra pelninga. Kita vertus įmonė, turinti silpną ekonominį pagrindą ar veikianti nuostolingai, visada bus suinteresuota į savo vidinių finansinių problemų sprendimą, bet ne dalyvavimą socialiniuose, aplinkosauginiuose projektuose. Vadinasi, yra didelė tikimybė, kad įmonė, manipuluojanti apskaitos informacija, savo veikloje negali *savanoriškai* ištraukti į *aplinkosauginę* ir *socialinę veiklą*. Tokiai įmonei vargu, ar pavyktų pasiekti aukščiausių socialinės atsakomybės lygį – *filantropiją* ir aukoti viešojo intereso labui, nes tam reikia turėti lėšų. Taikant manipuliacinę apskaitą galima manipuluoti ne tik finansine informacija, bet ir *suinteresuotomis šalimis*. Tokiu atveju turime situaciją, kai manipuliacijos įmonei padeda įgyti nepagrįstą pranašumą rinkoje ir daryti įtaką suinteresuotų šalių priimamiems sprendimams. Toks pranašumo įgijimas negali būti vertinamas kaip lygiaverčiai santykiai su suinteresuotomis šalimis ir yra neetiškas. Suinteresuotos šalys negali žinoti tikrosios įmonės būklės ir yra priversti vadovautis „apgaulinga“ informacija, kurią apie save pateikia įmonė finansinėse, socialinės atsakomybės, tvarumo ir kitose ataskaitose.



17 pav. Manipuliacinės apskaitos ir įmonių socialinės atsakomybės nesuderinamumas

Šaltinis: sudaryta autorės

17 pav. vertinami įmonių socialinės atsakomybės ir manipuliacinės apskaitos būdingi bruožai, pagal jų atitikimą įmonių socialinės atsakomybės modelio elementams. Paveiksle matyti, kad manipuliacinei apskaitai būdingi bruožai yra priešingi socialinei atsakomybei. Jei socialiai atsakingos įmonės siekia uždirbti didesnę pelną, nepažeisti teisės aktų, elgtis sąžiningai ir palaikyti lygiaverčius santykius su suinteresuotomis šalimis, tai manipuliacinės apskaitos tikslas yra priešingas – finansinėse ataskaitose atvaizduoti neteisingą finansinę informaciją, atlikti priešingus teisei veiksmus, elgtis nesąžiningai, neetiškai, apgaulinai suinteresuotas šalis ir bandyti įgyti nepagrįstą pranašumą kitų atžvilgiu. Manipuliacinė apskaita yra nesuderinama su įmonių socialinės atsakomybės koncepcija, nes iš esmės ją pažeidžia. Socialinė atsakomybė negali būti įrankis didinti įmonės reputaciją ar manipuliuoti suinteresuotų šalių sprendimais, o santykiai grindžiami manipuliacijomis yra netvarūs.

2.3. Manipuliacinės apskaitos ryšio su įmonių socialine atsakomybe identifikavimas

2.3.1. Teorinis manipuliacinės apskaitos ir įmonių socialinės atsakomybės ryšio pagrindimas

Įmonių socialinę atsakomybę galima vertinti kaip verslo (įmonių) bendradarbiavimą su išorine aplinka, teikiantį abipusės naudos. Socialiai atsakinga veikla asocijuojasi su vertybine sistema ir finansiniu stabilumu, todėl suinteresuotos šalys visada palankiau vertina socialiai atsakingas įmones. Žinodamos, kad socialiai atsakingos įmonės yra vertinamos palankiau, socialinės atsakomybės įmonės gali siekti ne dėl jos idėjos ir koncepcijos, o tam, kad įgytų pranašumą rinkoje ir galėtų daryti įtaką suinteresuotų šalių priimamiems sprendimams. Aukščiau aptartos suinteresuotų šalių teorijos kontekste įmonė yra glaudžiai susijusi su suinteresuotomis šalimis ir stengiasi atliepti jų lūkesčius. Įmonės vadovai, valdydami įmonę, sprendimus priima atsižvelgdami į suinteresuotųjų interesus. B. Parmar ir kt. (2010) teigimu, tarpusavyje konkuruojantys suinteresuotųjų šalių interesai sukuria įmonėms įtampą, kuri neišvengiamai atsispindės įmonių finansinėse ataskaitose. Tokiu atveju įmonės vadovas bus linkęs finansinėse ataskaitose pateikti suinteresuotų šalių lūkesčius atitinkančią informaciją, net jei ji ir neatspindi *tikro ir teisingo vaizdo*. Kaip buvo minėta 1 skyriuje (žr. 2 pav.), prielaidos manipuliuoti finansine informacija atsiranda dėl to, kad vadovai, norėdami patenkinti informacijos vartotojų (suinteresuotųjų šalių) lūkesčius ir daryti įtaką jų priimamiems

sprendimams, finansinėse ataskaitose pateikia lūkesčius atitinkančią informaciją. Įmonių socialinės atsakomybės ir manipuliacinės apskaitos ryšį galima apibūdinti skirtingais tipais, kuriuos literatūroje paaiškina įvairios teorijos ir hipotezės.

Trumparegystės vengimo hipotezė (angl. *myopia avoidance hypothesis*) apibūdina įmonių socialinės atsakomybės ir manipuliacinės apskaitos ryšį kaip neįmanomą arba mažai tikėtiną. Socialiai atsakingų įmonių didesnis finansinės ir nefinansinės informacijos atskleidimas gali sumažinti paskatas taikyti manipuliacinę apskaitą. Nors socialiai atsakingos įmonės siekia didesnio pelningumo, tačiau jos taip pat yra orientuotos ir į santykių su suinteresuotomis šalimis plėtrą. Manipuliacinės apskaitos taikymas yra susijęs su rizika, kad pernelyg agresyvus oportunistinių tikslų siekis gali sugadinti santykius su suinteresuotomis šalimis, o tai būtų trumparegiška (Gelb, Strawser, 2001; Shen, Chih, 2005).

Panašų santykį galima įžvelgti ir remiantis **socialinių normų teorija**, (angl. *social norm theory*). Socialinės normos skatina investuotojus vengti santykių su nesąžiningomis įmonėmis, net jei tokie santykiai jiems būtų finansiškai naudingi (Kim, Venkatachalam, 2011). Remiantis tokiu požiūriu įmonių socialinė atsakomybė ir manipuliacinė apskaita yra nesuderinamos, t. y. žinojimas, kad suinteresuotos šalys nenorės turėti santykių su nesąžiningomis (neetiškomis) įmonėmis, turėtų atgrasyti nuo manipuliacinės apskaitos taikymo. Grougiou ir kt. (2014) teigimu, kuo labiau įmonė yra socialiai atsakinga, tuo ji mažiau bus linkusi taikyti manipuliacinę apskaitą, nes ekonominis elgesys priklauso nuo bendruomenės įsitikinimų. Įmonių socialinė atsakomybė yra moralinė, etinė elgesio norma esanti aukščiau nei oportunistinis elgesys.

Nuspėjamo pelno hipotezė (angl. *predictable earnings hypothesis*) aiškina įmonių socialinės atsakomybės ir manipuliacinės apskaitos ryšį per įmonės pelno dydį. Socialiai atsakingos įmonės gali nuspręsti neinformuoti investuotojų apie kai kurias savo nesėkmes. Investuotojai tikisi iš įmonės tam tikro pelno lygio, tačiau įmonės ataskaitose tam tikru laikotarpiu matomi pelno svyravimai, todėl įmonių vadovai, norėdami patenkinti suinteresuotųjų šalių lūkesčius, gali taikyti manipuliacinę apskaitą ir taip išlyginti pelno svyravimus. Pelno svyravimų išlyginimas investuotojams atrodo patraukliau, kadangi susidaro įspūdis, kad įmonės rezultatai yra lengviau nuspėjami, o pelno lygis lengviau prognozuojamas (Goel, Thakor, 2003; Chih ir kt., 2008).

Įmonė, vykdydama veiklą, neretai turi atsižvelgti į skirtingų suinteresuotų šalių lūkesčius ir juos atliepti. Jei įmonė nereaguoja į suinteresuotų šalių lūkesčius skirtingai (vadybinės krypties požiūriu), patenkinti visų suinteresuotų šalių lūkesčius gali būti labai sudėtinga arba net

neįmanoma. Be to, pastangos patenkinti visų suinteresuotų šalių lūkesčius gali pabloginti įmonės veiklos rezultatus ir finansinę būklę. Negalėdami patenkinti visų suinteresuotų šalių poreikių, įmonių vadovai turi nuspręsti, kurios suinteresuotos šalys yra svarbios, ir kokia informacija gali būti atskleista (Gray ir kt. 1996). Keblumų kyla tuomet, kai įmonė nori arba turi atsižvelgti į skirtingų suinteresuotų šalių lūkesčius ir juos atliepti, tuomet patenkinti lūkesčius gali būti labai sudėtinga arba net neįmanoma. Tarpusavyje konkuruojantys suinteresuotų šalių interesai kelia įtampą, kuri atsispindi įmonės finansinėse ataskaitose (Parmar ir kt. 2010), blogindama įmonės veiklos rezultatus ir finansinę būklę. Esant tokiai situacijai vadovui yra paprasčiau taikyti manipuliacinę apskaitą ir suinteresuotoms šalims atskleisti „pagražintą“ informaciją, atitinkančią jų lūkesčius. Tokį įmonių socialinės atsakomybės ir manipuliacinės apskaitos ryšį apibūdina **kelių tikslų hipotezė** (angl. *multiple objectives hypothesis*) (Leuz ir kt., 2003; Sims, 2003).

Remiantis **institucine hipoteze** (angl. *institutional hypothesis*), įmonė turi gebėti bendrauti su institucine aplinka (organizacijomis, teisėsauga ir kt.) ir gauti sau naudos. Bendradarbiavimas yra grindžiamas socialiais ryšiais ir vyksta pagal nusistovėjusias rinkoje taisykles. Todėl Jr. J. C. Coffe (2003) skandalų, susijusių su apgaulinga apskaita, šuolį XXI a. aiškina ne tik galimu verslo etikos nuosmikiu, bet ir socialiniais ryšiais. Manipuliuoti apskaita vadovus skatina įvairios priežastys, noras atvaizduoti didesnę pelną, gauti didesnę akcijų grąžą ir kt. Kita vertus, įmonėse atliekami auditai, tačiau dėl sumažėjusios auditoriaus rizikos ir atsakomybės, auditoriai gali būti linkę ignoruoti agresyvią įmonės apskaitos politiką. Todėl remiantis šiuo požiūriu manipuliacijos yra grindžiamos išskirtinai oportunistiniais motyvais. H. L. Chih ir kt. (2008) teigimu, manipuliacinės apskaitos taikymas yra institucinių veiksmų rezultatas, sąlygojantis įmonių socialinės atsakomybės trūkumą.

Ryšys tarp įmonių socialinės atsakomybės ir manipuliacinės apskaitos gali būti aiškinamas ir derinant **legitimumo** (angl. *legitimacy theory*) ir **signalų teorijas** (angl. *signaling theory*) (Connelly ir kt., 2011). Legitimumo teorijos teigimu, įmonė nuolat siekia užsitikrinti, kad vykdys veiklą nustatytose visuomenės ribose pagal tam tikras normas. Veikiant pagal nustatytas normas įmonei atsiranda tam tikros pareigos visuomenei (Rudžionienė. 2012). Kadangi legitimumo teorija į pirmą vietą iškelia teisinio pripažinimo sąvoką, kuomet įmonės veiksmai turėtų atitikti vyraujančią normų sistemą, tai įmonės atitinka legitimumo požiūrį tiek, kiek jos pačios atitinka vyraujančią sistemą. Noras atitikti vyraujančią normų sistemą gali tapti įmonės valdymo strategija, kuomet vadovai reaguoja į kylančias teisėtumo grėsmes ir iššūkius (Grougiou ir kt., 2014). Vienas iš būdų, kaip pasiekti įmonės legitimumą, yra pranešti apie įmonę trečiosioms šalims. Dėl

nepakankamos informacijos rinkos dalyviai ne visada turi pakankamai žinių (signalų) apie įmonės veiklą, todėl jų gebėjimas priimti pagrįstus sprendimus yra slopinamas. Dėl tos priežasties įmonių vadovai (signalizatoriai) yra suinteresuoti perduoti „tinkamus signalus“, pavyzdžiui, susijusius su įmonės išitraukimu į socialinę atsakomybę (Grougiou ir kt., 2014). R. Hahn ir M. Kuhnen (2013) pastebi, kad kai kurie įmonių vadovai, norėdami paslėpti manipuliacinės apskaitos taikymą ir su ja susijusias manipuliacijas pelnu, sąmoningai prisidengia socialiai atsakinga veikla. A. Barnea ir A. Rubin (2010) teigia, kad įmonių savininkai, siekdami asmeninės naudos, neretai linkę daugiau investuoti į įmonių socialinę atsakomybę. Toks investavimas į socialiai atsakingą veiklą yra labiau susijęs su noru įgyti pranašumą kitų rinkos dalyviu atžvilgiu, o ne siekiu išitraukti į socialinius projektus. Kiti autoriai pastebi, kad vadovai, linkę apskaitoje taikyti manipuliacinę apskaitą, sąmoningai išitraukia į socialiai atsakingą veiklą, taip norėdami nukreipti dėmesį nuo įmonėje vykstančių procesų, išlaikyti savo pozicijas arba manipuluoti kitomis organizacijomis ir suinteresuotomis šalimis (Pior ir kt., 2008; Grougiou ir kt., 2014; Buerthey ir kt., 2020).

15 lentelė. **Įmonių socialinės atsakomybės ir manipuliacinės apskaitos ryšio tipai**

Ryšį aiškinančios teorijos ir hipotezės	Įmonių socialinės atsakomybės ir manipuliacinės apskaitos ryšio tipas	
	Negalimas	Galimas
Trumparegystės vengimo hipotezė	+	
Socialinių normų teorija	+	
Nuspėjamo pelno hipotezė		+
Kelių tikslų hipotezė		+
Institucinė hipotezė		+
Legitimumo ir signalų teorijos		+

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Gray ir kt. (1996); Gelb, Strawser (2001); Grougiou ir kt. (2014); Goel, Thakor (2003); Leuz ir kt. (2003); Sims, (2003); Shen, Chih (2005); Chih ir kt. (2008); Pior ir kt. (2008); Parmar ir kt. (2010); Barnea, Rubin (2010); Conelly ir kt. (2011); Kim, Venkatachalam (2011); Rudžioniene (2012); Hahn, Kuhnen (2013); Grougiou ir kt. (2014); Buerthey ir kt. (2020)

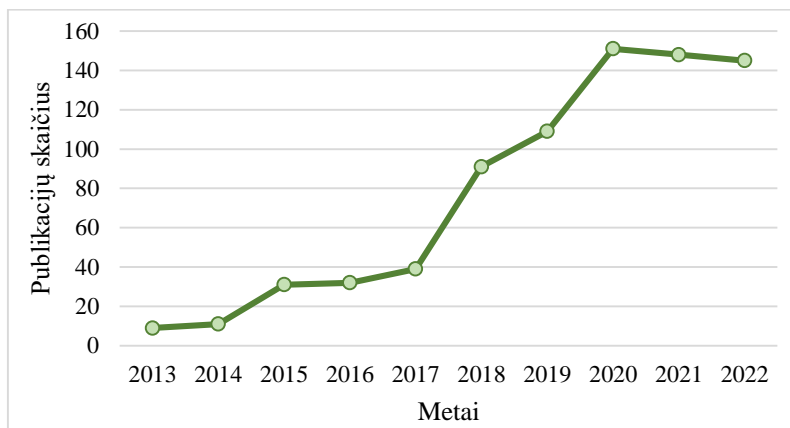
Apibendrinant įmonių socialinės atsakomybės ir manipuliacinės apskaitos ryšį, galima teigti, kad jis yra galimas skirtingų teorijų pagrindu (žr.

15 lentelę). Paskatas apskaitoje taikyti manipuliacijas, aiškina pozityvioji apskaitos teorija trimis (vadovų premijavimo, finansinio sverto, politinių išlaidų) hipotezėmis. Įmonių vadovai siekia daryti įtaką tiems dalyviams (arba reaguoti į tuos dalyvius), kurie yra suinteresuoti įmone ir ypač tiems, kurių sprendimai yra svarbūs pačiai įmonei. Įmonių socialinės atsakomybės koncepcija literatūroje taip pat yra aiškinama suinteresuotųjų šalių teorijos požiūriu. Taigi manipuliacinės apskaitos ryšys tiek su apskaita, tiek su socialine atsakomybe yra galimas suinteresuotųjų šalių kontekste. Suinteresuotųjų šalių teorija apibūdina įmonės ir suinteresuotųjų šalių santykį ir iš šio santykio išplaukiančią įmonės valdymo strategiją. Įmonių socialinės atsakomybės ir manipuliacinės apskaitos ryšys gali būti aiškinamas ne tik suinteresuotųjų šalių teorijos hipotezėmis, bet ir kitomis teorijomis ar atskirais jų elementais. Svarbu tai, kad įmonės vadovai, vedami oportunistinių motyvų, nori patenkinti arba reaguoti į vieno ar kelių suinteresuotųjų lūkesčius. Nesėkmės atveju įmonė nenori to atskleisti suinteresuotoms šalims, todėl pasinaudodama apskaitos standartų lankstumu bus linkusi manipuliuoti finansine informacija ir taikyti manipuliacinę apskaitą.

2.3.2. Manipuliacinės apskaitos ir įmonių socialinės atsakomybės ryšio empirinių tyrimų ir rezultatų apžvalga

Įmonių socialinės atsakomybės ryšio su manipuliacine apskaita identifikavimo užsienio valstybių įmonėse tyrimai literatūroje pasitaiko gana dažnai. Per pastarąjį dešimtmetį susidomėjimas manipuliacinės apskaitos taikymo socialiai atsakingose įmonėse labai išaugo, 2013 m. teorinių ir empirinių publikacijų buvo vos 9, tačiau 2020 m. jų skaičius išaugo iki 151 (žr. 18 pav.).

Literatūroje gausu įvairių tyrimų, nagrinėjančių įmonių socialinės atsakomybės ir manipuliacinės apskaitos tarpusavio ryšio ir kitas aktualias problemas įvairias aspektais. 46 skirtingose pasaulio valstybėse vertindami 1653 socialiai atsakingų įmonių 1993–2002 m. veiklą Chih ir kt. (2008) siekė nustatyti, ar yra ryšys tarp įmonių socialinės atsakomybės ir manipuliacinės apskaitos. Atlikto tyrimo, tikrinant institucinę hipotezę, ryšys tarp įmonių socialinės atsakomybės ir manipuliacinės apskaitos nebuvo nustatytas, nuspėjamo pelno hipotezė buvo atmesta, o kelių tikslų hipotezė pasitvirtino. Taip pat tyrimo metu buvo patvirtinta trumparegystės vengimo hipotezė ir nustatytas neigiamas ryšys tarp įmonių socialinės atsakomybės ir



18 pav. *Įmonių socialinės atsakomybės ir manipuliacinės apskaitos ryšio ir problematikos tyrimų aktualumo atspindys publikacijų skaičiuje*

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis „Web of Science Core Collection“ duomenų baze

manipuliacinės apskaitos. Išnagrinėjus daugiau atliktų tyrimų pastebėta, kad kuo įmonė labiau įsitraukusi į socialiai atsakingą veiklą, tuo ji mažiau taiko manipuliacinę apskaitą (Hong, Andersen, 2011; Scholtens, Kang, 2013; García-Sánchez, García-Meca, 2017; Liu, Lee, 2019; Palacios-Manzano ir kt., 2021). Pažymėtina, kad Amar, Chakroun (2018), tyrė įmonių socialinės atsakomybės atskirų dimensijų (pagarba žmogaus teisėms, aplinkosauga, vartotojų lūkesčių tenkinimas, darbo santykiai ir sąlygos, praktikos sąžiningumas, bendruomenės įsitraukimas) ryšį su manipuliacine apskaita, nustatė, kad pagarba žmogaus teisėms, aplinkosauga ir vartotojų lūkesčių tenkinimas turi neigiamą ryšį su manipuliacine apskaita, o darbo santykiai ir sąlygos, praktikos sąžiningumas, bendruomenės įsitraukimas neturi įtakos manipuliacinės apskaitos taikymui.

Atlikti tyrimai taip pat rodo, kad įmonių socialinė atsakomybė turi teigiamos įtakos įmonės pelnui (García-Meca, 2017; Mahrani, Soewarno, 2018). Tačiau M. Mahrani ir N. Soewarno (2018) pastebi, kad socialiai atsakingos įmonės taiko manipuliacinę apskaitą, kuri daro neigiamą įtaką finansiniams rezultatams. Taip pat autoriai pabrėžia, kad manipuliacinė apskaita gali stiprinti įmonių socialinės atsakomybės poveikį finansiniams rezultatams. Iš to galima daryti išvadą, kad įmonės gali sąmoningai įsitraukti į socialiai atsakingą veiklą, norėdamos pagerinti savo rezultatus. Vertindami galimą savanaudišką įsitraukimą į socialiai atsakingą veiklą V. Grougiou ir kt. (2014) ištyrė 116 komercinių JAV bankų 2003–2007 m. laikotarpyje. Tyrimo metu nustatyta, kad bankų vadovai, kurie manipuliuoja pajamomis, yra labiau linkę įsitraukti į socialiai atsakingą veiklą. Įmonių socialinė atsakomybė yra vertinama kaip prevencinė strategija, siekiant nukreipti dėmesį nuo

nepageidaujamų apskaitos metodų taikymo. Mažas įmonės pelnas, kurių bankų vadovai neišvengiamai suvokia kaip potencialią grėsmę savo interesams, yra susijęs su intensyviomis investicijomis į socialinę atsakomybę. Banko įsitraukimo į socialiai atsakingą veiklą mastas neturi įtakos nustatant manipuliacinės apskaitos taikymui. S. Buerter ir kt. (2020) tyrimo rezultatai taip pat patvirtina ankstesnius tyrimus, kad įmonės, kurios taiko manipuliacinę apskaitą, yra labiau linkusios įsitraukti į socialiai atsakingą veiklą dėl oportunistinių motyvų. Autorių teigimu, įmonių socialinė atsakomybė gali būti naudojama vadovų oportunistiniams interesams tenkinti. D. Prior ir kt. (2008) atliktas tyrimas 17 skirtingų valstybių taip pat parodė, kad vadovai linkę naudoti įmonių socialinę atsakomybę norėdami nuslėpti manipuliacinės apskaitos taikymą. Autorių teigimu, socialinė atsakomybė naudojama tam, kad būtų mažesnė patikrinimo tikimybė, galinti atskleisti manipuliacinės apskaitos taikymą.

Atkreiptinas dėmesys, kad socialiai atsakingų įmonių vadovai, siekdami asmeninės naudos, yra motyvuoti ne tik taikyti manipuliacinę apskaitą didindami arba mažindami pelną, bet ir manipuliuoja atskleidžiama informacija. Nors nustatytas nereikšmingas ryšys tarp aplinkosauginės informacijos atskleidimo ir manipuliacinės apskaitos, visgi didelių įmonių vadovai, patirdami didesnę išorės spaudimą yra labiau linkę atskleisti aplinkosauginę informaciją (Sun ir kt., 2010). M. C. Kolsi ir O. F. Attayah (2018), ištyrę socialiai atsakingų įmonių veiklą, nustatė, kad įmonės taiko manipuliacinę apskaitą siekdamos išlyginti pelno svyravimus. Tokiose įmonėse nustatytas teigiamas ryšys tarp diskretinių kaupimų ir pelno dydžio. B. Scholtens ir F. C. Kang (2013) atkreipia dėmesį, kad didelės socialiai atsakingos įmonės manipuliacinę apskaitą taiko rečiau nei mažos. Be to, autoriai pastebi, kad infliacijos atveju socialiai atsakingos įmonės yra linkusios agresyviau didinti pelną.

Literatūroje nepavyko rasti empirinių tyrimų, kuriuose būtų tiriamos Lietuvos įmonės. P. E. Dimitropoulos (2020) ištyrė 24 Europos sąjungos valstybių įmonių finansinius duomenis 2003–2018 m. laikotarpyje, siekdamas nustatyti įmonių socialinės atsakomybės ir manipuliacinės apskaitos ryšį. Pažymėtina, kad autorius, norėdamas išvengti empirinių rezultatų paklaidų, į imtį neįtraukė įmonių su neišsamiais finansiniais duomenimis, įmonių nesudarančių pinigų srautų ataskaitos, įmonių, kurių finansiniai metai nesutampa su kalendoriniais metais, įmonių, kurių duomenys yra nepakankamai prieinami ir kt. Dėl nustatytos kriterinės atrankos ir nepakankamo duomenų prieinamumo į tyrimo imtį Baltijos valstybės, tarp jų ir Lietuva, įtrauktos nebuvo.

Apibendrinant pasakytina, kad vertinant užsienio valstybių įmonėse atliktus įmonių socialinės atsakomybės ryšio su manipulacine apskaita tyrimus galima išvelgti, jog gautų tyrimų rezultatai ne visada vienodi, kartais jie prieštaringi. Vienų atliktų tyrimų rezultatai rodo, kad įmonių socialinė atsakomybė sumažina manipuliacinės apskaitos taikymą. Kitų tyrimų rezultatai rodo, kad įmonės socialinė atsakomybė yra naudojama siekiant nuslėpti manipuliacijas arba kaip įrankis įmonės vadovui siekti oportunistinių tikslų. Atliktų empirinių tyrimų sąvadas pateikiamas 22 priede. Lietuvos mokslininkų darbuose įmonių socialinės atsakomybės ir manipuliacinės apskaitos ryšys nenagrinėjamas, o šio probleminio klausimo empirinių tyrimų Lietuvos įmonėse nėra.

2.4. Įmonių socialinės atsakomybės poveikio manipuliacinės apskaitos taikymui empirinio tyrimo metodika

2.4.1. Įmonių socialinės atsakomybės ir manipuliacinės apskaitos tyrimo pagrindimas

Tyrimo problema. Manipuliacinės apskaitos taikymą praktikoje paaiškina trys pozityviosios apskaitos teorijos hipotezės: vadovų premijavimo, finansinio sverto ir politinių išlaidų. Empiriniuose tyrimuose galima aptikti tyrimus, kuriais tikrinamos pozityviosios apskaitos teorijos hipotezės (Mockevičiūtė, Rudžionienė, 2011; Rudžionienė, 2012; Siekelova ir kt., 2021; ir kt.). Literatūroje gausu tyrimu, kuriuose tiriamas manipuliacinės apskaitos taikymas praktikoje įvairiais aspektais: skirtingų manipuliacinės apskaitos rūšių taikymo identifikavimas (Zang, 2012; Ferentinou, Anagnostopoulou, 2016; Ipero Parbonetti, 2017; ir kt.); apskaitos politikos keitimo įtaka, manipuliacinės apskaitos taikymui (Ferentinou, Anagnostopoulou, 2016; Ipero Parbonetti, 2017; ir kt.); manipuliacinės apskaitos paplitimas įmonėse, kurių akcijomis prekiaujama akcijų biržose (Muljono, Suk, 2018; Kolsi, Attayah, 2018; Buerter ir kt., 2020; Palacios–Manzano ir kt., 2021; Katutytė, 2021; Wang ir kt. 2022; ir kt.); manipuliacinės apskaitos taikymas socialiai atsakingose įmonėse (Chih ir kt., 2008; Sun ir kt., 2010; Hong, Andersen, 2011; Scholtens, Kang, 2013; Buerter ir kt., 2020; Dimitropoulos, 2020; Palacios–Manzano ir kt., 2021; ir kt.); manipuliacinės apskaitos taikymas socialiai atsakingose kredito įstaigose (Grougiou ir kt., 2014; Garcia–Sanchez, Garcia–Meca, 2017; ir kt.) ir kt. Literatūroje rasti duomenų, kad pozityviosios apskaitos teorijos hipotezės būtų tiriamos įmonių socialinės atsakomybės kontekste, nepavyko.

Nors manipuliacinės apskaitos ir įmonių socialinės atsakomybės ryšys dažnai tampa mokslininkų dėmesio objektu, tačiau empirinių tyrimų (2.4. poskyryje atlikta apžvalga) rezultatai yra priešaringi. Daugumoje atliktų tyrimų galima matyti, kad įmonių socialinė atsakomybė mažina manipuliacinės apskaitos taikymą praktikoje, tačiau tyrimų rezultatai skiriasi priklausomai nuo to, kuris laikotarpis buvo tiriamas ir kokių valstybių įmonių duomenys buvo analizuojami. Be to, skirtingus (o kartais ir priešaringus) empirinių tyrimų rezultatus galima paaiškinti ir skirtingais vadovų požiūriais į įmonių socialinę atsakomybę. Priklausomai nuo to, koks vadovo požiūris, galimas skirtingas manipuliacinės apskaitos ir įmonių socialinės atsakomybės ryšys įmonėje.

Atsižvelgiant į įmonių socialinės atsakomybės koncepciją galima daryti prielaidą, kad įmonių socialinė atsakomybė turėtų mažinti manipuliacinės apskaitos taikymą. Etinis įmonių socialinės atsakomybės imperatyvas visuomenės ir suinteresuotųjų šalių labai turėtų skatinti įmonės vadovus užtikrinti tokį apskaitos tvarkymą, kurio pagrindu sudarytos finansinės ataskaitos atvaizduotų *tikrą ir teisingą vaizdą* apie įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus. Tokius teiginius patvirtina mokslininkų (Hong, Andersen 2011; Scholtens, Kang, 2013; García-Sánchez, García-Meca, 2017; Amar, Chakroun, 2018; Liu, Lee, 2019; Dimitropoulos, 2020; Palacios-Manzano ir kt., 2021) atlikti empiriniai tyrimai.

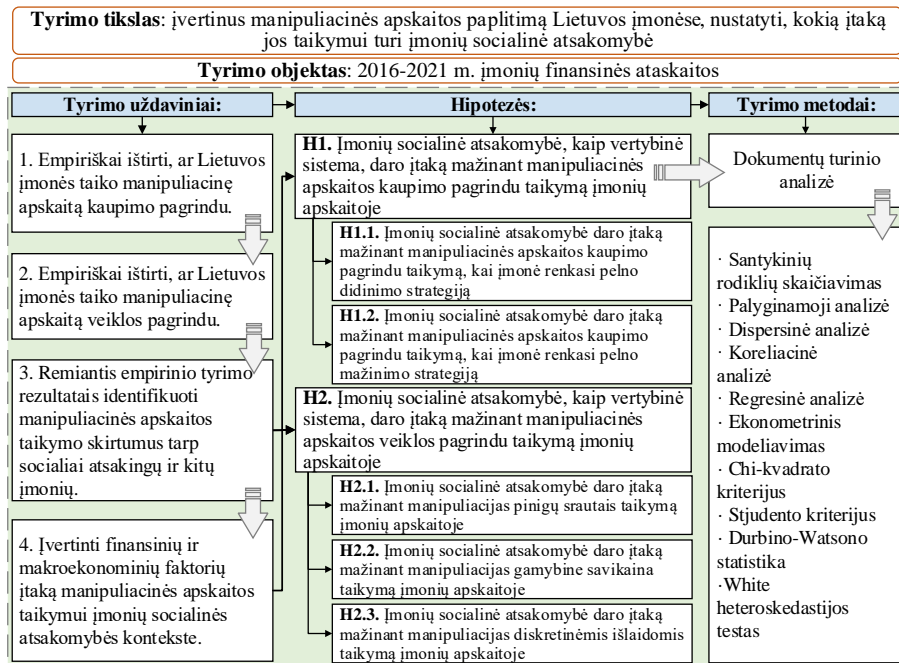
Kita vertus, kadangi tiriamas įmonių socialinės atsakomybės ir manipuliacinės apskaitos ryšys, reikia atkreipti dėmesį, kad manipuliacinę apskaitą pozityviosios apskaitos teorija aiškina trimis oportunistinėmis hipotezėmis. Vadinasi, nereikia atmesti, kad įmonės vadovas, pasirinkdamas apskaitos politiką ir įmonės valdymo strategiją, elgsis savanaudiškai, todėl įmonių socialinė atsakomybė gali būti naudojama kartu su manipuliacine apskaita, kaip įrankiai siekiant tam tikrų savanaudiškų tikslų. Tokius teiginius patvirtina atlikti mokslinių tyrimų rezultatai (Pior ir kt., 2008; Sun ir kt., 2010; Scholtens, Kang, 2013; Grougiou ir kt., 2014; Mahrani, Soewarno, 2018; Kolsi, Attayah, 2018; Buertey ir kt., 2020).

Lietuvoje tokio pobūdžio tyrimai iki šiol nebuvo atliekami (nepavyko rasti), todėl yra sunku pasakyti, koks požiūris ir iš to sekantis manipuliacinės apskaitos ir įmonių socialinės atsakomybės ryšys vyrauja Lietuvoje. Ar Lietuvos socialiai atsakingose įmonėse vyrauja koncepcinis požiūris, ar oportunistinis?

Kita vertus, lietuviškų įmonių empirinių tyrimų trūkumą galėjo lemti moksliniuose šaltiniuose vyraujanti terminijos problematika. Išmatuoti ir įvertinti „kūrybinę apskaitą“ moksliniais instrumentais tiesiog nėra galimybės, nes tai yra terminas, kuris buvo vartojamas praktikų. Kadangi

mokslininkai naudojo terminą „pelno valdymas“, tai ir jo matavimo ir vertinimo metodiką galima rasti nurodžius tinkamus raktinius žodžius „pelno valdymas“ (*earnings management*). Lietuviškoje literatūroje (tiek mokslinėje, tiek praktinėje) vyrauja terminas „kūrybinė apskaita“. Todėl atliekant šaltinių analizę ir tyrimų paiešką pagal raktinius žodžius „kūrybinė apskaita“ (*creative accounting*) rasti empirinių tyrimų ir tinkamų tyrimo metodų, kurie padėtų išmatuoti kūrybinę apskaitą, nėra galimybės.

Kitas svarbus aspektas, į kurį būtina atkreipti dėmesį, yra tas, kad anksčiau atliktų kitų valstybių įmonių tyrimų rezultatai negali būti reprezentatyvūs Lietuvos įmonėms dėl kelių priežasčių. Pirmiausia dėl kiekvienos valstybės unikalumo ir jos vystymosi etapo. Tokius skirtumus galima išvelgti A. Siekelova ir kt. (2021) atliktame Višegrado šalių įmonių tyrime, kurio rezultatai parodė, kad vidutinė diskretinių kaupimų suma 2019 m. Lenkijoje ir Vengrijoje buvo neigiama, o Slovakijoje ir Čekijoje – teigiama. Iš atlikto tyrimo rezultatų galima daryti išvadą, kad skirtumų yra net tarp to paties regiono valstybių, o Vengrijos tyrimų rezultatai negali atspindėti situacijos Čekijos įmonėse. Taip pat pažymėtinas P. Durana ir kt. (2021) atliktas tyrimas, parodęs skirtumus tarp Višegrado ir Baltijos valstybių įmonių, kuriame matyti, kad manipuliacinės apskaitos taikymas Baltijos valstybėse suaktyvėjo keliais metais vėliau. Kita priežastis, kodėl atliekami tyrimai gali būti nerepresentatyvūs Lietuvai yra ta, kad didžioji dalis lietuviškų įmonių apskaitą tvarko vadovaujantis nacionaliniais apskaitos standartais. Atlikti empirinių tyrimų rezultatai, į kurių imtį buvo įtrauktos įmonės, savo akcijomis prekiaujančios vertybinių popierių biržoje, galėtų būti tik iš dalies pritaikyti lietuviškoms įmonėms, kurios apskaitą tvarko pagal tarptautinius apskaitos standartus. Atlikti tyrimai parodė, kad manipuliacinės apskaitos taikymas priklauso nuo to, pagal kokius (nacionalinius ar tarptautinius) standartus yra tvarkoma įmonės apskaita (Ferentinou, Anagnostopoulou, 2016; Ipino, Parbonetti, 2017), koks valstybėje yra teisinis, politinis reguliavimas (Jones, 1991; Ipino, Pabonetti, 2017). Todėl, norint įvertinti, ar Lietuvos socialiai atsakingos įmonės taiko manipuliacinę apskaitą, ir patikrinti pozityviosios apskaitos hipotezes įmonių socialinės atsakomybės kontekste, būtina atlikti tyrimą, į imtį įtraukiant tik Lietuvos įmones. Tyrimo metu sudaromos dvi vienodos tyrimo grupės. Vienai įmonių grupei priskiriamos įmonės, kurios save pozicionuoja kaip socialiai atsakingas, kitai – socialinės atsakomybės požymių nerodančios įmonės. Gautų rezultatų palyginimas leistų atskleisti skirtumus tarp socialiai atsakingų ir kitų įmonių elgesio ir visapusiškai įvertinti manipuliacinės apskaitos taikymą. Empirinio tyrimo tikslas ir jam pasiekti **tyrimo uždaviniai** pateikti 19 pav.



19 pav. **Manipuliacinės apskaitos Lietuvos įmonėse tyrimo metodika**

Šaltinis: sudaryta autorės

2.4.2. Tyrimo hipotezių kėlimas

Įmonių socialinė atsakomybė yra nuolat besikeičiantis požiūris į verslo (įmonių) bendradarbiavimą su išorine aplinka, teikiantis abipusės naudos. Aukščiau aptartos suinteresuotų šalių teorijos kontekste įmonė yra glaudžiai susijusi su suinteresuotomis šalimis ir stengiasi atliepti jų lūkesčius. Įmonių vadovai, valdydami įmonę, sprendimus priima atsižvelgdami į suinteresuotųjų interesus. Tokiu atveju, siekiant įgyvendinti savanaudiškus tikslus ir taikant manipuliacinę apskaitą, finansinėse ataskaitose galima atvaizduoti norimus rezultatus, kuriais remiantis suinteresuotos šalys priima ekonomiškai pagrįstus sprendimus. Paskatas taikyti manipuliacinę apskaitą aiškina pozityvioji apskaitos teorija trimis oportunistinėmis hipotezėmis (vadovų premijavimo, finansinio sverto, politinių išlaidų). Todėl jei įmonė valdoma remiantis oportunistiniais motyvais, *suinteresuotų šalių teorijos, institucinės ir kelių tikslų hipotezių* kontekste yra galimas ryšys tarp įmonių socialinės atsakomybės ir manipuliacinės apskaitos. Remiantis tuo, daroma prielaida, kad Lietuvos socialiai atsakingose įmonėse gali taikyti manipuliacinę apskaitą. Kita vertus, jei įmonėje vyrauja koncepcinis požiūris į įmonių socialinę atsakomybę, tai galima daryti prielaidą, kad socialiai atsakinga įmonė netaikys

manipuliacinės apskaitos arba ją taikys rečiau. Remiantis *trumparegystės vengimo hipoteze* ir *socialinių normų teorija*, dėl to, kad įmonės orientuotos į tvarius santykius su suinteresuotomis šalimis, ryšys tarp įmonių socialinės atsakomybės ir manipuliacinės apskaitos yra negalimas. Remiantis šia hipoteze ir teorija, socialiai atsakinga įmonė nerizikuotų taikyti manipuliacinės apskaitos, nes bijotų, kad dėl neetiško ir nesąžiningo elgesio gali prarasti ryšius su suinteresuotomis šalimis. Vadinasi, įmonėje vertybių sistema turi būti labai aukšta, kad įmonės galėtų atsisakyti oportunistinių tikslų. Atsižvelgiant į tai ir į skirtingas manipuliacinės apskaitos rūšis keliamos tyrimo hipotezės:

H1. Įmonių socialinė atsakomybė, kaip vertybinė sistema, daro įtaką mažinant manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu taikymą įmonių apskaitoje;

Kadangi manipuliacinė apskaita kaupimo pagrindu taikoma siekiant padidinti arba sumažinti pelno dydį, tai vertinant šią tyrimo hipotezę, ji skaidoma į subhipotezes:

H1.1. Įmonių socialinė atsakomybė daro įtaką mažinant manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu taikymą, kai įmonė renkasi pelno didinimo strategiją.

H1.2. Įmonių socialinė atsakomybė daro įtaką mažinant manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu taikymą, kai įmonė renkasi pelno mažinimo strategiją.

H2. Įmonių socialinė atsakomybė, kaip vertybinė sistema, daro įtaką mažinant manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu taikymą įmonių apskaitoje;

Kadangi manipuliacinė apskaita veiklos pagrindu susideda iš trijų elementų: manipuliacijos pinigų srautais, gamybos sąnaudų lygiu ir diskretinėmis išlaidomis (kurie plačiau aptarti 2.4.4. poskyryje), tai vertinant iškeltą tyrimo hipotezę H2. ją tikslinga suskaidyti į subhipotezes:

H2.1. Įmonių socialinė atsakomybė daro įtaką mažinant manipuliacijas pinigų srautais taikymą įmonių apskaitoje;

H2.2. Įmonių socialinė atsakomybė daro įtaką mažinant manipuliacijas gamybine savikaina taikymą įmonių apskaitoje;

H2.3. Įmonių socialinė atsakomybė daro įtaką mažinant manipuliacijas diskretinėmis išlaidomis taikymą įmonių apskaitoje.

2.4.3. Tyrimo atrankos kriterijų nustatymas ir įmonių atranka

Tiriama laikotarpio nustatymas. Norint identifikuoti, ar įmonės taiko manipuliacinę apskaitą, būtų netikslinga nustatyti vienerių metų laikotarpį, kadangi finansiniai duomenys turi būti tarpusavyje lyginami ir nustatomi pokyčiai. 2019 m. prasidėjęs pandeminis laikotarpis Lietuvoje atgarsių sulaukė 2020 m., po to, kai šalyje LR Vyriausybė paskelbė valstybės lygio ekstremaliąją situaciją, karantiną LR teritorijoje ir įvedė ūkinės veiklos ribojimus, o kai kurias ūkines veiklas visai uždraudė ir ėmėsi kitų apribojimų. Atsižvelgiant į pandemijos pradžią, tikslinga į tyrimo imtį įtraukti ir ankstesnius laikotarpius, kuomet šalyje buvo stabili ekonominė situacija, taip pat 2020 m. ir vėlesnius laikotarpius. Tyrimui būtų labai reikšmingi 2022 m. įmonių finansiniai duomenys, nes tuo laikotarpiu prasidėjo geopolitiniai neramumai, spartus infliacijos augimas, kiti šalies ekonominiai pokyčiai turintys įtakos įmonių veiklai. Nepaisant to, šis laikotarpis į tyrimo imtį netraukiamas todėl, kad įmonės finansines ataskaitas už 2022 m. turi prievolę pateikti iki 2023 m. birželio mėn., todėl yra tikimybė, kad tyrimo atlikimo metu ne visos įmonės pateikusios finansinių ataskaitų rinkinius. Taigi atliekamo tyrimo laikotarpis yra 2017–2021 m.

Įmonių atranka. Lietuvoje veikiančių ūkio subjektų skaičius su kiekvienais metais sparčiai auga. Valstybės duomenų agentūros duomenimis 2017 m. pradžioje visoje šalyje veikė 104 074 ūkio subjektai, o 2021 m. pradžioje net – 108 258. Įmonių socialinė atsakomybė yra savanoriška, todėl koks įmonių skaičius iš šalyje veiklą vykdančių ūkio subjektų yra socialiai atsakingos, pasakyti sunku. Nustatyti, ar įmonė yra socialiai atsakinga, galima tik įvertinus konkrečios įmonės atskleidžiamą informaciją. Lietuvoje nėra vieningos duomenų bazės, kurioje būtų galima rasti socialiai atsakingų įmonių sąrašą, todėl pasakyti, koks socialiai atsakingų įmonių skaičius yra Lietuvoje, nėra galimybės.

Nesant galimybės tiksliai nustatyti, kokia yra tyrimo generalinė aibė, kyla tyrimo imties nustatymo problema, nes tinkamas generalinės aibės dalies parinkimas užtikrina galimybę daryti pagrįstas išvadas apie visą generalinę aibę. L. Rupšienės (2007) teigimu, kiekybiniuose tyrimuose išvadų generalizavimas suprantamas kaip statistinis, tačiau kokybiniuose tyrimuose jis paremtas kitais samprotavimais (žr. 16 lentelę).

16 lentelė. **Kokybinio ir kiekybinio tyrimų charakteristikos tyrimo išvadų generalizavimo požiūriu**

Tyrimo charakteristikos	Kiekybinis tyrimas	Kokybinis tyrimas
Generalizavimo tipas	Statistinis generalizavimas	Nestatistinis generalizavimas
Imties dydis	Imtis didelė	Imtis maža
Imties sudarymas	Tikimybinis, atsitiktinis	Netikimybinis tikslinis

Šaltinis: Rupšienė (2007)

Siekiant pritaikyti kokybinio tyrimo išvadas visai generalinei aibei, nėra būtina pasiekti 95–99 proc. patikimumo lygmens. Pakanka vertinant netipinius atvejus pasirinkti vieną ar kelis generalinės aibės vienetus ir suprasti juos visapusiškai (Rupšienė, 2007). B. Bitinas ir kt. (2008) rekomenduoja kokybiniam tyrimui rinktis nuo 5 iki 30 atvejų. K. Kardelio (2002) teigimu, norint tyrimo rezultatus apdoroti statistiniais būdais, minimalus atvejų skaičius turėtų būti ne mažesnis nei 30. Įmonių socialinės atsakomybės ryšio su manipuliacine apskaita užsienio mokslininkų tyrimuose tiriamų atvejų skaičius yra labai įvairus: 1135 įmonės (Hong, Andersen, 2011), 139 įmonės (Scholtens, Kang, 2013), 116 komercinių bankų (Grougiou ir kt., 2014), 34 įmonės (Kolsi, Attayah, 2018), 263 įmonės (Liu, Lee, 2019), 118 įmonių (Buerthey ir kt., 2020), 100 įmonių (Palacios–Manzano ir kt., 2021). Mokslininkai, identifikuodami manipuliacinės apskaitos taikymą Baltijos šalyse, tyrė 36 įmones (Grigorjeva, Lace, 2008), 162 įmones (Rudžionienė, 2012), 72 įmones (Mockevičiūtė, Rodžionienė, 2011), 469 bankus (tarp jų 7 Lietuvos bankus) (Garšva ir kt., 2012), 58 įmones (Pajuste ir kt., 2021), 22 įmones (Katutytė, 2022).

Iš visų įmonių (generalinės aibės) sudaroma pirminė imtis, kurios dydis bus apskaičiuojamas pagal formulę:

$$n = \frac{N \cdot z^2 \cdot p \cdot q}{\varepsilon^2(N-1) + z^2 \cdot p \cdot q} \quad [1]$$

čia:

n – imties dydis;

N – populiacijos dydis;

z – standartizuoto normaliojo skirsnio reikšmė;

p – reikšmė nurodanti tikimybę, kad nagrinėjamas požymis pasireišk generalinėje aibėje;

q – reikšmė nurodanti tikimybę, kad nagrinėjamas požymis nepasireišk generalinėje aibėje;

ε – pageidautinas tikslumas.

Oficialios statistikos portale yra pateikiama informacija, kad Lietuvoje 2021 m. veiklą vykdė 108 258 įmonės. Tačiau į šį įmonių skaičių patenka visos įmonės. Tiksliai nustatyti, koks yra vidutinių ir didelių įmonių skaičius, yra problemiška, kadangi Valstybės duomenų agentūra pateikia bendrą informaciją apie mažų ir vidutinių įmonių skaičių. Pagal LR įmonių atskaitomybės įstatymą vidutinių ir didelių įmonių kategorijoms priskiriamos įmonės, kurių bent du rodikliai atitinka nustatytus 17 lentelėje pateiktus dydžius.

17 lentelė. Įmonių kategorijos ir rodiklių dydžiai

	Darbuotojų skaičius	Turto balansinė vertė, mln. Eur	Metinės pajamos, mln. Eur
Vidutinės įmonės	50–250	4–20	8–40
Didelės įmonės	250<	20<	40<

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis LR įmonių atskaitomybės įstatymu

Atsižvelgiant į įstatyme nustatytus rodiklių dydžius ir siekiant nustatyti generalinę aibę, 2022 m. lapkričio 24 d. buvo kreiptasi elektroniniu paštu į Valstybės duomenų agentūros specialistą su prašymu pateikti informaciją apie 2021 metais Lietuvoje veikiančių įmonių, atitinkančių išvardintus kriterijus skaičių: darbuotojų skaičius didesnis nei 50, turto vertė nurodyta balanse didesnė nei 4 mln. Eur, pardavimo pajamos didesnės nei 8 mln. Eur, įmonės veiklos rūšis nėra finansinė, draudimo veikla ir žemės ūkis. Valstybės duomenų agentūros atsakyme teigiama, kad atskirai tokie duomenys nėra formuojami ir skelbiami, tačiau pranešė, kad įmonių atitinkančių išvardintus kriterijus yra 1889.

Turint generalinę aibę, remiantis [1] formule apskaičiuojamas imties dydis. Apskaičiuojamas imties dydis esant 95 proc. patikimumo lygiui, kas atitinka 1,96 Stjudento pasiskirstymo koeficientui, 5 proc. tikslumu, su prielaida, kad požymis būdingas pusei populiacijos, $q=1-p$ apskaičiuotas imties dydis yra 319 įmonių. Tokiu būdu visoje generalinėje aibėje yra 5,9 (suapvalinus 6) imtys, kurias galima sudaryti atsitiktiniu būdu ir kurių dydis – 319. Atsižvelgiant į nustatytą tiriamąjį laikotarpį tai sudaro 1595 įmonių metus. Tačiau šiame etape dar vis nėra aišku, ar visos įmonės patekusios į imtį bus tinkamos tyrimui, todėl tikslinga atlikti papildomą atranką pirminės imties viduje ir įvertinti, ar imtyje esančios įmonės yra tinkamos tolimesniam tyrimui.

Darbe daroma prielaida, kad jei į pirminę imtį atsitiktine tvarka pateks 319 įmonių, tai visoje generalinėje aibėje yra 6 tokios pačios imtys. Tuomet vienoje iš imčių pritaikius papildomus kriterijus bus atrinktos tyrimui

tinkamos įmonės ir atsitiktiniu būdu sudaryta kontrolinė grupė. Vadinas, likusiose 5 imtyse bus panašus įmonių skaičius, todėl gautas tyrimo išvadas bus galima pritaikyti visai generalinei aibei.

L. Rupšienės (2007) teigimu, atliekant atranką reikia parinkti tokius atvejus, kurie būtų labiausiai informatyvūs. Taikant netikimybinę tikslią atranką M. Patton (1990) siūlo net 16 imties sudarymo būdų. Vadinas, turi būti žinoma iš anksto, ar tiriamas atvejis gali teikti reikiamą ir patikimą informaciją apie tiriamą reiškinį, ar ne. B. Bitinas ir kt. (2008) pažymi, kad tyrėjas yra kokybės etalonas reiškinio atžvilgiu, numatantis tam tikrus kriterijus, kuriuos turi atitikti tiriamas atvejis. Tokiu atveju į imtį atrenkami tik tie atvejai, kurie atitinka tyrėjo nustatytus kriterijus. L. Rupšienė (2007) pastebi, kad kriterinės atrankos būdas yra labai veiksmingas, nes taip yra surenkami labai kokybiški duomenys. Atsižvelgiant į tai, kad tyrimui svarbūs tik informatyvūs atvejai yra nustatomi tam tikri kriterijai, kuriuos turi atitikti tiriamos įmonės (žr. 18 lentelę).

18 lentelė. Įmonių atrankos kriterijai

Kriterijus	Kriterijaus charakteristika
Įmonės dydis	Vidutinės ir didelės įmonės, teikiančios pilnus finansinių ataskaitų rinkinius.
Veiklos sritis	Įmonė nėra finansinė institucija, kredito įstaiga, žemės ūkio bendrovė
Veiklos tęstinumas	Įmonė tyrimo metu vykdo veiklą (nėra likviduota, įmonė atžvilgiu nėra pradėta bankroto ar likvidavimo procedūra)
Apskaitos tvarkymo reikalavimai	Apskaitą tvarko pagal Lietuvos finansinės atskaitomybės standartus
Kiti kriterijai	Įmonė yra pelno siekiantis subjektas, kurio įstatinis kapitalas padalytas į dalis, įmonė neteikia konsoliduotų finansinių ataskaitų
Duomenų pakankamumas	Įmonės pateikiamos finansinės ir nefinansinės informacijos pakanka atlikti skaičiavimus
Socialinė atsakomybė*	Įmonė finansinėse ataskaitose pateikia informaciją apie socialinę atsakomybę

* – kriterijus nebus taikomas kontrolinei grupei.

Šaltinis: sudaryta autorės

Norint nustatyti, ar įmonės taiko manipuliacinę apskaitą, reikia vertinti tik tas įmones, kurių finansinių ataskaitų rinkinį sudaro balansas, pelno (nuostolių) ataskaita, pinigų srautų ataskaita, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita ir aiškinamasis raštas. Pagal LR įmonių atskaitomybės įstatymą, tokį finansinių ataskaitų rinkinį sudaro vidutinės ir didelės įmonės. Mažos ir labai mažos įmonės neteikia pinigų srautų ir nuosavo kapitalo ataskaitų, todėl šių

įmonių teikiama informacija nepakankama vertinant manipuliacinę apskaitą Lietuvos įmonėse.

Iš tyrimo imties tikslinga pašalinti finansines institucijas ir kredito įstaigas dėl jų apskaitos metodų specifikos, nes jų diskretinių kaupinių skaičiavimas skiriasi nuo kitų pramonės šakų (Jones, 1991; Dechow ir kt., 1995; Kolsi, Attayah, 2018; Amar, Chakroun, 2018). Kitus 19 lentelėje nustatytus atrankos kriterijus reikia vertinti individualiai, nes tokia informacija nėra atskirai sisteminama.

Norit atsižvelgti į Lietuvos įmonių ir reglamentavimo ypatumus, svarbu, kad į imtį patekusios įmonės apskaitą tvarkytų vadovaujantis Lietuvos finansinės atskaitomybės standartais, todėl šis kriterijus taip pat yra labai svarbus siekiant įgyvendinti užsibrėžtą tyrimo tikslą. Be to, į imtį netikslinga įtraukti įmonių, kurios nėra pelno siekiančios įmonės ir mažosios bendrijos, kadangi jos apskaitą tvarką vadovaujantis kitokiais įstatymų reikalavimais, todėl tokie skirtumai gali iškreipti tyrimo rezultatus. Taip pat įvertinama, ar įmonė vykdytė veiklą visą tiriamą laikotarpį. Iš imties šalinamos įmonės, kurios tyrimo metu likviduojamos, reorganizuojamos arba joms pradėta bankroto procedūra. Be to, svarbu, kad informacijos, kurią apie save pateikia įmonė, pakaktų atlikti reikiamiems skaičiavimams, todėl iš imties pašalintos įmonės, kurių duomenys nepakankami.

Atliekant įmonių atranką apskaičiuojamas intervalas, kuriuo iš sąrašo įmonės yra įtraukiamos į imtį. Tokiu būdu į imtį įtraukiama kas 6 įmonė. Įmonių sąrašas buvo sudarytas pasinaudojus kredito informacijos ir rizikos valdymo sprendimų paslaugų teikėjos „Creditinfo“ teikiama įmonių atrankos paslauga. Sudarius tiriamos grupės sąrašą, visos įmonės buvo patikrintos, ar atitinka 18 lentelėje nustatytus kriterijus (žr. 19 lentelę).

19 lentelė. Įmonių atrankos rezultatai, pagal nustatytus kriterijus

Kriterijus	Neatitikimas kriterijaus charakteristikai	Įmonių skaičius	Įmonių likutis	Įmonių metai
Į imtį			319	1595
Apskaitos tvarkymo reikalavimai	Įmonės tvarkančios apskaitą pagal tarptautinius apskaitos standartus	49	270	1350
	Įmonės teikiančios konsoliduotas finansines ataskaitas	41	229	1145
Kiti kriterijai	Finansinės institucijos, kredito įstaigos, žemės ūkio bendrovės	37	192	960
	Reorganizuojamos	4	188	940
	Duomenų nepakankamumas	2	186	930

Šaltinis: sudaryta autorės

19 lentelėje matyti, kad iš įimtų patekusių įmonių buvo eliminuotos įmonės, neatitinkančios nustatytų kriterijų. Imtyje liko 930 įmonių metų arba 186 įmonės. Atrinkus įmones pagal minėtus kriterijus ir tęsiant atranką toliau, iš turimų įmonių atrinktos visos įmonės, kurios atskleidžia informaciją apie socialiai atsakingą veiklą. LR Įmonių atskaitomybės įstatymas (2001) teigia, kad įmonės privalo rengti įmonių socialinės atsakomybės ataskaitas, jei atitinka visus šiuos požymius: yra viešojo intereso įmonė; vidutinis darbuotojų skaičius viršija 500 žmonių; yra didelė įmonė (balansinė turto vertė viršija 20 mln. Eur arba grynosios pardavimo pajamos viršija 40 mln. Eur). Viešojo intereso įmonės sąvoką pateikia LR Finansinių ataskaitų audito įstatymas (2016). Tokioms įmonėms priskiriamos įmonės, prekiaujančios vertybiniais popieriais rinkoje, bankai, finansų maklerio įmonės, kolektyvinio investavimo subjektai (pensijų fondai), įmonės valdančios kolektyvinio investavimo subjektus, draudimo įmonės, valstybės ir savivaldybės įmonės, geriamojo vandens tiekėjai ir nuotekų tvarkytojai, paviršinių nuotekų tvarkytojai, energetikos įmonės, kurių teikiamų paslaugų kainos yra valstybės reguliuojamos. Kitos įmonės socialinės atsakomybės ataskaitas Lietuvoje gali rengti savanoriškai.

Kokia turėtų būti socialinės atsakomybės ataskaitos forma, įstatymai nenumato. Rengiant ataskaitas galima vadovautis Jungtinių tautų pasaulinio susitarimo ISO 26000 gairėmis, tačiau K. Rudžionienė ir Z. Gedutienė (2022) pastebi, kad šios gairės nėra ataskaitų teikimo, o daugiau veikimo principai. LR Įmonių atskaitomybės įstatyme (2021) numatyta, kad socialinės atsakomybės ataskaitoje pateikiama su aplinkosaugos, išskiriant veiksmus dėl klimato, socialiniais ir personalo, žmogaus teisių užtikrinimo, kovos su korupcija ir kyšininkavimu, atskirai išskiriant užsienio pareigūnų papirkimą sudarant tarptautinius verslo sandorius, klausimais susijusi informacija. Panašios rekomendacijos pateikiamos Europos Sąjungos Komisijos komunikate – Nefinansinių ataskaitų teikimo gairėse (nefinansinės informacijos teikimo metodika) (2017). Todėl vertinant įmonių socialinę atsakomybę vadovaujamosi komunikato ir įstatymo nuostatomis, ir jei įmonės finansinėse ataskaitose ar socialinės atsakomybės ataskaitose teikia informaciją susijusią su aplinkosauga, socialiniais ir žmogaus teisių užtikrinimo, kovos su korupcija ir kyšininkavimo aspektais, laikoma, kad įmonė save pozicionuoja socialiai atsakinga.

Tęsiant atranką buvo įvertinta, kurios įmonės atskleidžia informaciją apie socialinę atsakomybę arba pateikia socialinės atsakomybės ataskaitas. Nustatyta, kad 29 įmonės finansinėse ataskaitose (aiškinamajame rašte, metiniame pranešime arba socialinės atsakomybės ataskaitoje) pateikia informaciją apie socialinę atsakomybę. Vadinasi, pirmą įmonių grupę sudaro

29 įmonės, t. y. 145 įmonių tyrimo metai. Atsižvelgiant į tai, atsitiktine tvarka, 5 įmonių intervalu, iš tos pačios imties pagal aukščiau nustatytus kriterijus sudaryta tokio pat dydžio – 145 įmonių metų kontrolinė įmonių grupė. Turint tyrimo grupių sąrašą iš „Creditinfo“ buvo gauti 58 įmonių 2016–2021 metų finansinių ataskaitų rinkiniai. Kadangi vertinant manipuliacinę apskaitą į einamų metų manipuliacinės apskaitos dydžio apskaičiavimą įtraukiama praėjusio laikotarpio informacija, tai nors tiriamas laikotarpis yra 2017-2021 m., į skaičiavimus įtraukiama informacija ir iš 2016 m. ataskaitinio laikotarpio. Tyrimo rezultatai ir apibendrinimai formuluojami remiantis dvejomis įmonių grupėmis po 145 įmonių metus kiekvienoje iš jų.

2.4.4. Empirinio tyrimo modelio sudarymas

Norint įvertinti įmonių socialinės atsakomybės ir manipuliacinės apskaitos ryšį, pirmiausia reikia identifikuoti, ar tiriamos įmonės taiko manipuliacinę apskaitą. Kaip jau buvo minėta 1 skyriuje, manipuliacinė apskaita gali būti dviejų rūšių: kaupimo pagrindu ir veiklos pagrindu, todėl tiriant manipuliacinės apskaitos taikymą, reikia identifikuoti abi šias rūšis.

Manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu identifikavimas.
Siekiant nustatyti, ar įmonė taiko manipuliacinę apskaitą kaupimo pagrindu, J. J. Jones (1991) pasiūlė modelį

$$TA_{i,t}/A_{i,t-1} = \alpha_0 + \alpha_1[1/A_{i,t-1}] + \alpha_2[\Delta REV_{i,t}/A_{i,t-1}] + \alpha_3[PPE_{i,t}/A_{i,t-1}] + \varepsilon_{i,t} \quad [2]$$

čia:

$TA_{i,t}$ – visi įmonės i kaupiniai t metais;

$\Delta REV_{i,t}$ – įmonės i , t metų pajamos, atėmus $t-1$ metų pajamas;

$PPE_{i,t}$ – įmonės i , ilgalaikis materialusis turtas t metais;

$A_{i,t-1}$ – visas įmonės i turtas $t-1$ metais;

α_1 , α_2 , α_3 – įmonei būdingi parametrai (įmonės mažiausių kvadratų metodu apskaičiuojami nežinomieji);

$\varepsilon_{i,t}$ – įmonės i nuo normų nukrypstančios sukauptos sumos t metais;

i – įmonės indeksas;

t – metų, įtrauktų į tiriamą laikotarpį, indeksas.

P. Dechow ir kt. (1995) atsižvelgė į modelio apribojimą, kurį taip pat pažymi ir J. J. Jones (1991). P. Dechow ir kt. (1995) patikslino J. J. Jones (1991) modelį, koreguodami pajamų pokytį atsižvelgiant į gautinas sumas. Nustatant, ar įmonėje taikoma manipuliacinė apskaita kaupimo pagrindu, P. Dechow ir kt. (1995) modifikuotą modelį tyrimuose taiko dauguma mokslininkų (Ipino, Parbonetti, 2017; Muljono, Suk, 2018; Liu, Lee, 2019;

Mela, Putra, 2020; Siekelova ir kt., 2021; Palacios-Manzano ir kt., 2021; Wang ir kt., 2022; Potharla, 2022; Katutytė, 2022; ir kt.), skaičiuodami manipuliacinės apskaitos įvertį pagal formulę:

$$\frac{TA_{i,t}}{A_{i,t-1}} = \alpha_0 + \alpha_1 \left(\frac{1}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha_2 \left(\frac{\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha_3 \left(\frac{PPE_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) + \varepsilon_{i,t} \quad [3]$$

čia:

$\Delta REC_{i,t}$ – įmonės i , t metų gautinos sumos, atėmus $t-1$ metų gautinas sumas;

Manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu identifikavimas. Norint identifikuoti manipuliacijos veikla, tikslinga vertinti diskretinių išlaidų ir gamybos sąnaudų pasiskirstymą įmonėje. S. Roychowdhury (2006) pastebi, kad geriausiai manipuliacijos veiklos pagrindu atspindi įmonės veiklos pinigų srautai. Autorius siūlo manipuliacinės apskaitos vertinimo modelį, susidedantį iš kelių etapų. Manoma, jei faktiniai veiklos pinigų srautai skiriasi nuo įprasto veiklos pinigų srautų lygio, galima įtarti, kad *įmonė manipuliuoja pardavimais*. Manipuliacinio pardavimais tikslas – pagreitinti pardavimų laiką ir gauti pajamų iš netvarių pardavimų, siūlant kainų nuolaidas, ilgesnį kredito laikotarpį ir pan. Todėl pirmiausia siūloma įvertinti, *ar įmonė manipuliuoja pardavimais*, apskaičiuojant įprastus pinigų srautus kaip tiesinę pardavimų ir pardavimų pokyčio funkciją.

$$\frac{CFO_{i,t}}{A_{i,t-1}} = \alpha_0 + \alpha_1 \left(\frac{1}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha_2 \left(\frac{S_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha_3 \left(\frac{\Delta S_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) + \varepsilon_{i,t} \quad [4]$$

Čia:

$CFO_{i,t}$ – įmonės i , veiklos pinigų srautai t metais.

$S_{i,t}$ – įmonės i , t metų pardavimo pajamos;

$\Delta S_{i,t}$ – įmonės i , t metų pardavimo pajamos, atėmus $t-1$ metų pardavimo pajamas;

Neįprasti pinigų srautai ($MA_CFO_{i,t}$) apskaičiuojami iš faktinių atėmus įprastus pinigų srautus. Įvertinus neįprastus veiklos pinigų srautus, vertės turėtų būti padaugintos iš neigiamo vieneto (–1), kad didesni neįprastos veiklos pinigų srautai reikštų didesnę manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu vertės sumą, ir atvirkščiai (Cohen, Zarowin, 2010; Badertscher, 2011).

Toliau S. Roychowdhury (2006) siūlo įvertinti, ar įmonėje nėra *perteklinės gamybos*. Didėjant gamybos apimtims, gamybos sąnaudos paskirstomos vis didesniai produkcijos vienetų skaičiui. Dėl to sumažėja parduotų prekių savikaina ir didėja pelnas. Perteklinė gamyba matuojama skirtumu tarp normalaus lygio gamybos sąnaudų ir faktinių gamybos sąnaudų. Gamybos sąnaudos yra parduotų prekių savikainos suma ir atsargų pokytis per metus. Normalus gamybos sąnaudų lygis apskaičiuojamas pagal formulę:

$$\frac{PROD_{i,t}}{A_{i,t-1}} = \alpha_0 + \alpha_1 \left(\frac{1}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha_2 \left(\frac{S_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha_3 \left(\frac{\Delta S_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha_4 \left(\frac{\Delta S_{i,t-1}}{A_{i,t-1}} \right) + \varepsilon_{i,t} \quad [5]$$

čia:

$\Delta S_{i,t-1}$ – įmonės i , t metų pardavimo pajamų pokytis, atėmus $t-1$ metų pardavimo pajamų pokytį;

$PROD_{i,t}$ – įmonės i , t metų gamybos sąnaudos.

Neįprastas gamybos sąnaudų lygis ($MA_PROD_{i,t}$) apskaičiuojamos iš faktinių atėmus įprastas gamybos sąnaudas. Galiausiai S. Roychowdhury (2006) siūlo įvertinti, ar įmonėje nėra *mažinamos diskretinės išlaidos*, kurias sumažinus padidinamas ataskaitoje deklaruojamas pelnas. Autoriaus teigimu, neįprastas diskretinių išlaidų lygis yra manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu rodiklis. Neįprastas diskretinių išlaidų lygis apskaičiuojamas kaip skirtumas tarp faktinių diskretinių išlaidų ir įprastų diskretinių išlaidų. Įprastas diskretinių išlaidų lygis apskaičiuojamas pagal formulę:

$$\frac{DISX_{i,t}}{A_{i,t-1}} = \alpha_0 + \alpha_1 \left(\frac{1}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha_2 \left(\frac{S_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha_3 \left(\frac{\Delta S_{i,t-1}}{A_{i,t-1}} \right) + \varepsilon_{i,t} \quad [6]$$

čia: $DISX_{i,t}$ – įmonės i , t metų diskretinės išlaidos.

Vertinant normalų diskretinių išlaidų lygį, bet kokia faktinių diskretinių išlaidų panelinių duomenų pasiskirstyme trūkstama reikšmė prilyginama nuliui (Li, 2019). Neįprastas diskretinių išlaidų lygis ($MA_DISX_{i,t}$) apskaičiuojamos iš faktinių atėmus įprastas išlaidas. Apskaičiavus neįprastą diskretinių išlaidų lygį, gautos vertės dauginamos iš neigiamo skaičiaus (-1) (Cohen, Zarowin, 2010; Zang, 2012). Didesnės neįprastų diskretinių išlaidų vertės turėtų reikšti didesnę manipuliacinės apskaitos įvertį, siekiant padidinti ataskaitose skelbiamą pelną.

D. Cohen ir P. Zarowin (2010) teigimu, $MA_CFO_{i,t}$, $MA_PROD_{i,t}$, $MA_DISX_{i,t}$, kintamieji yra manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu rodikliai. Atsižvelgiant į pardavimų lygį, įmonės, kurios manipuliuoja apskaitos informacija, greičiausiai turės vieną arba visus šiuos kintamuosius: neįprastai mažą pinigų srautą iš veiklos, neįprastai mažas diskretines išlaidas ir (arba) neįprastai dideles gamybos sąnaudas. Siekiant įvertinti bendrą manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu poveikį, autoriai siūlo apjungti visus tris kintamuosius. Lygtyje neįprasti pinigų srautai ir diskretinės išlaidos dauginamos iš neigiamo vieneto (-1), tuomet yra didesnė tikimybė įvertinti, kad įmonė manipuliuoja pardavimais taikydama kainų nuolaidas ir

mažindama diskretines išlaidas. Bendras manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu matas ($MA_VEIK_{i,t}$) apskaičiuojamas taip:

$$MA_VEIK_{i,t} = -1 \times MA_CFO_{i,t} + MA_PROD_{i,t} - 1 \times MA_DISX_{i,t} \quad [7]$$

Atlikus manipuliacinės apskaitos rodiklių skaičiavimus vertinama, kurios įmonės taiko manipuliacinę apskaitą ir kokią jos rūšį. Taip pat atliktas socialiai atsakingų įmonių ir kontrolinės grupės gautų rezultatų palyginimas. Toks palyginimas leis nustatyti skirtumus tarp dviejose grupėse gautų rezultatų. Prieš pasirenkant analizės metodą, reikia atsižvelgti į turimų duomenų savybes. Kadangi tiriamuoju atveju yra dvi pakankamo dydžio nepriklausomos grupės, naudojami parametriniai metodai. Siekiant nustatyti skirtumus tarp grupių palyginami vidurkiai taikant Stjudento t kriterijų nepriklausomoms imtims, kai dispersija nėra žinoma.

Įmonių socialinės atsakomybės įtakos manipuliacinės apskaitos taikymui identifikavimas. Vertinant įmonių socialinės atsakomybės ryšį ir įtaką manipuliacinei apskaitai, tikslinga sumodeliuoti regresinę lygtį, tačiau pasirinkti įmonių socialinę atsakomybę kaip vienintelį kintamąjį būtų neteisinga. Manipuliacinės apskaitos taikymą lemia ir kiti literatūroje įvardinami veiksniai: įmonės, skolos dydis, pelno lygis, įvairūs oportunistiniai motyvai.

Kaip jau buvo minėta, pozityviosios apskaitos teorija, vadovų elgesį taikyti manipuliacinę apskaitą siūlo aiškinti trimis hipotezėmis. *Finansinio svorto hipotezė*, teigia, kad kuo didesnis skolinto ir nuosavo kapitalo santykis, tuo įmonės vadovai yra labiau linkę manipuliuoti apskaita. Manipuliuoti apskaita gali skatinti ne tik finansinio svorto rodiklio lygis, bet ir prasti finansiniai rezultatai. Kaip jau buvo minėta, *suinteresuotų šalių teorijos* kontekste, tarpusavyje konkuruojančių suinteresuotų šalių interesai kelia įtampą įmonei, kuri blogina įmonės finansinius rezultatus, dėl ko vadovai yra linkę taikyti manipuliacinę apskaitą siekdami nuslėpti nesėkmes. Įmonių socialinės atsakomybės ir manipuliacinės apskaitos ryšys gali būti aiškinamas remiantis *nuspėjamo pelno hipoteze*.

Tirdami manipuliacinės apskaitos taikymo priežastis ankstesniuose tyrimuose mokslininkai įtraukia įvairius rodiklius. Dažniausiai naudojami rodikliai yra: finansinis svortas ($LEV_{i,t}$) (Kim ir kt., 2012; Grougiou ir kt., 2014; Ferentinou, Anagnostopoulou, 2016; Muljono, Suk, 2018; Palacios-Manzano ir kt., 2021; Wang ir kt. 2022); turto pelningumas ($ROA_{i,t}$) (Cohen, Zarowin, 2010; Ferentinou, Anagnostopoulou, 2016; Muljono, Suk, 2018; Palacios-Manzano ir kt., 2021; Potharla, 2022, Wang ir kt. 2022); pelningumas ($EBITP_{i,t}$) (Grougiou ir kt., 2014); įmonės dydis (Ferentinou,

Anagnostopoulou, 2016; Palacios-Manzano ir kt., 2021; Wang ir kt. 2022); darbuotojų skaičius, (Kim ir kt., 2012; Kolsi, Attayah, 2018); vadovų skaičius (Kolsi, Attayah, 2018) ir daugelis kitų.

Įmonėje pelno pokyčius ir skolos augimą gali skatinti net tik įmonės viduje vykstantys procesai, bet ir įmonės išorinė aplinka. Šalies ekonomikos svyravimai gali ne tik paveikti įmonės rezultatus, bet ir paskatinti manipuliuoti finansine informacija, pavyzdžiui, 2008–2009 m. ekonominės krizės metu Serbijos įmonių pelnas smuko 42–44 proc., Singapūro – 14 proc., Tailando – 25 proc. (Stundžienė, Bliėkienė 2012), Lietuvoje OMXV indekso⁷ vertė krito 73,27 proc. (Bareikienė, Sūdžius, 2011). 2008 m. lyginant su 2007 m. Lietuvoje bankrutavo 123,9 proc. daugiau įmonių, o bankroto procesai pradėti 34,7 proc. daugiau įmonių (Januševičiūtė, Jurevičienė, 2009).

Tai, kad šalies ekonomikos nuosmukis ir krizė turi neigiamos įtakos įmonėms, pastebi ir kiti autoriai. Sumažėjus gyventojų perkamajai galiai, sumažėja paklausa ir vartojimas, dėl ko įmonėse susidaro didelis atsargų kiekis, krenta gamybos apimtys, mažėja kapitalas, investicijos. Išaugus resursų bei produkcijos kainoms ir sumažėjus produkcijos paklausai, sumažėja įmonių pajamos ir išauga sąnaudos. Įmonių vadovai turi imtis veiksmų ir koreguoti gamybos ir pardavimų planus (Gurskij, Liučvaitienė, 2016). Finansiniai sunkumai, neretai sukelia tiesioginių ir netiesioginių išlaidų padidėjimą įmonėse, dėl ko įmonėje didėja sąnaudų. Didėjančios sąnaudos mažina įmonės pelną, o tai daro dar didesnę spaudimą įmonei (vadovui) taikyti apskaitoje manipuliacinę apskaitą, siekiant išvengti vadovų kaitos, skolų sutarčių sąlygų pažeidimo, išvengti bankroto ir kt. (Kim ir kt. 2011; Muljano, Suk, 2018). D. Bernatonytės ir kt. (2009) atliktas tyrimas parodė, kad 71,4 proc. respondentų ekonominės krizės pasekmes Lietuvos smulkioms ir vidutinėms įmonėms vertina neigiamai, net 96,4 proc. respondentų nurodė, kad krizės poveikis bus neigiamas įmonių socialinės atsakomybės diegimui, argumentuodami, kad tokiu laikotarpiu įmonės didesnę dėmesį skiria išlikimui, nuostolių mažinimui, o ne socialiai atsakingai veiklai. Prastėjanti ekonominė situacija ir mažėjantys makroekonominiai rodikliai, gali signalizuoti įmonių vadovams apie galimus sunkumus ir pačioje įmonėje, o tai gali paskatinti juos imtis ne tik valdymo sprendimų, bet ir taikyti manipuliacinę apskaitą.

⁷ Visų akcijų indeksas, į kurį įtraukiamos visos Vilniaus rinkos oficialiajame ir papildomajame prekybos sąrašuose esančios bendrovės, išskyrus tas bendroves, kuriose vienam akcininkui priklauso 90 % ar daugiau išleistų akcijų. Jie atspindi dabartinę kiekvienos vietinės vertybinių popierių rinkos situaciją ir jos pokyčius (Nasdaq Baltic informacija)

Kadangi į tiriamąjį laikotarpį patenka ir ekonominės situacijos neapibrėžtumo laikotarpis, į modelį tikslinga įtraukti ir makroekonominis rodiklius atspindinčius ekonominės situacijos pokyčius. J. Čepinskis ir E. Bendoraitienė (2012), susisteminę literatūrą pažymi, kad ekonomikos nuosmukio fazėje mažėja BPV, infliacija, užsienio prekyba, vidutinis darbo užmokestis, vidutinė įmonės nuosavybės grąža ir didėja nedarbo lygis. P. Gurskij ir A. Liučvaitienė (2016), kaip svarbiausius šalies ekonominio nuosmukio indikatorius išskiria šiuos makroekonominis rodiklius: BVP, nedarbas, infliacija, valstybės skola, investicijos ir palūkanų normos. Lietuvos vertybinių popierių rinką labiausiai veikia infliacija, realusis BVP, palūkanų norma (Bareikienė, Sūdžius, 2011).

Svarbu pabrėžti, kad šio tyrimo tikslas nėra nustatyti veiksnius, galinčius turėti įtakos manipuliacinės apskaitos taikymui įmonėse, todėl papildomi tyrimai identifikuojant visus veiksnius šio darbo rėmuose neatliekami. Į modelį įtraukiami tik dažniausiai kitų mokslininkų tyrimuose naudojami kintamieji ir makroekonominiai rodikliai, indikuojantys ekonominis pokyčius. Atsižvelgiant į tai, sudaromas tiesinės daugianarės regresijos modelis:

$$MA_{i,t}^* = \alpha_0 + \alpha_1 \cdot ISA_{i,t} + \alpha_2 \cdot INF_t + \alpha_3 \cdot BVP_t + \alpha_4 \cdot TUI_t + \alpha_5 \cdot VDU_t + \alpha_6 \cdot NL_t + \alpha_7 \cdot ROA_{i,t} + \alpha_8 \cdot EBIT_{i,t} + \alpha_9 \cdot LEV_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad [8]$$

čia:

$MA_{i,t}^*$ – įmonės i manipuliacinės apskaitos rodiklis t metais.

$ISA_{i,t}$ – įmonės i socialinės atsakomybės įvertis t metais.

INF_t – infliacija t metais.

BVP_t – bendras vidaus produktas t metais.

TUI_t – tiesioginės užsienio investicijos t metais.

VDU_t – vidutinis darbo užmokestis t metais.

NL_t – nedarbo lygis t metais.

$ROA_{i,t}$ – įmonės i turto pelningumas t metais.

$EBIT_{i,t}$ – įmonės i pelningumas EBITP t metais.

$LEV_{i,t}$ – įmonės i finansinis svertas t metais.

Lygtyje $MA_{i,t}^*$ yra priklausomas kintamasis, nusakantis, ar įmonė taiko manipuliacinę apskaitą, ar ne. Kadangi manipuliacinė apskaita yra kelių rūšių, tai vertinami keli modeliai: 1 modelis, kur priklausomas kintamasis yra manipuliacinė apskaita kaupimo pagrindu, kai įmonė taiko pelno mažinimo strategiją, 2 modelis, kur priklausomas kintamasis – manipuliacinė apskaita kaupimo pagrindu, kai įmonė taiko pelno didinimo strategiją ir 3 modelis, kur

priklausomas kintamasis bendras manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu įvertis.

Įmonių socialinės atsakomybės įvertis suteikiamas atsižvelgiant į tai, ar įmonė atskleidžia informaciją apie socialiai atsakingą veiklą, ar ne. Modelyje socialiai atsakingoms įmonėms $ISA_{i,t}$ įvertis 1, o kontrolinės grupės įmonėms šiam kintamajam suteikiamas įvertis 0.

Kintamieji infliacija (INF_t), tiesioginės užsienio investicijos (TUI_t), nedarbo lygis (NL_t), vidutinis darbo užmokestis (VDU_t), bendras vidaus produktas (BVP_t) nustatomi remiantis pagrindiniais makroekonominiais Lietuvos rodikliais (žr. 20 lentelę).

20 lentelė. **Pagrindiniai makroekonominiai Lietuvos rodikliai 2017–2021 m.**

Rodikliai		2017 m.	2018 m.	2019 m.	2020 m.	2021 m.
Bendrasis vidaus produktas vienam gyventojui to meto kainomis, Eur	BVP_t	3894,8	4304,2	4603,5	4654,9	5296,7
Tiesioginės užsienio investicijos laikotarpio pabaigoje, mln. Eur	TUI_t	16360,56	16959,32	20691,38	23938,13	25954,74
Metinė infliacija, proc.	INF_t	3,9	1,9	2,7	0,2	10,6
Gyventojų darbo užmokestis, Eur	VDU_t	884,8	961,7	1346,7	1512,3	1666,9
Nedarbo lygis, proc.	NL_t	7,1	6,0	6,4	9,0	7,0

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Valstybės duomenų agentūros informacija

Santykiniai rodikliai finansinis svertas $LEV_{i,t}$, turto pelningumas $ROA_{i,t}$ ir pelningumas $EBITP_{i,t}$ skaičiuojami remiantis finansinės analizės metodika (žr. 21 lentelę).

21 lentelė. **Tyrimė naudojamų santykinių rodiklių reikšmė ir skaičiavimo metodika**

Santykiniai rodikliai	Skaičiavimas	Rodiklio aprašymas
$LEV_{i,t}$	$\frac{\text{ilgalaikiai įsipareigojimai}_{i,t}}{\text{nuosavas kapitalas}_{i,t}}$	Rodiklis parodo, kaip įmonės skolos ir įsipareigojimai dengiami savininkų nuosavybe.
$ROA_{i,t}$	$\frac{\text{grynasis pelnas}_{i,t}}{\text{turtas}_{i,t}}$	Rodiklis parodo, kiek įmonės turtas yra efektyviai valdomas. Didesnė rodiklio reikšmė rodo efektyvesnę turto panaudojimą pelnui uždirbti.

Santykiniai rodikliai	Skaičiavimas	Rodiklio aprašymas
$EBITP_{i,t}$	$\frac{\text{grynasis pelnas}_{i,t} + \text{palūkanų pokytis}_{i,t} + \text{pelno mokesis}_{i,t}}{\text{pardavimo pajamos}_{i,t}}$	Veiklos pelningumas prieš palūkanas ir mokesčius. Didesnė rodiklio reikšmė parodo aukštesnį įmonės pelningumą.

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Mackevičiumi, Moliene, Poškaite (2008); Tamulevičiene (2016)

Kintamųjų tarpusavio ryšys nustatomas skaičiuojant Pearsono koreliacijos koeficientą r . Koreliacijos koeficientas nurodo galimą ryšį, remiantis likutinės sklaidos aplink regresijos tiesę. Kasnauskienės (2010) teigimu, koreliacijos koeficiento reikšmė turi būti tarp -1 ir 1 . Kai $r = 0$, priklausomybės tarp kintamųjų nėra, kai $r = 1$, tarp kintamųjų yra tiesioginis ryšys, o jei $r = -1$, ryšys yra atvirkštinis. Jei kintamojo reikšmė yra $-1 < r < 1$, ji interpretuojama sunkiau, todėl rekomenduojama naudotis reikšmių aprašymu pateiktu 22 lentelėje.

22 lentelė. **Pearsono koreliacijos koeficiento interpretavimas**

Reikšmė	Ryšio aprašymas
$r = 0$	nėra
$-0,19 < r < -0,01$ $0,01 < r < 0,19$	labai silpnas
$-0,39 < r < -0,20$ $0,20 < r < 0,39$	silpnas
$-0,69 < r < -0,40$ $0,40 < r < 0,69$	vidutinis
$-0,89 < r < -0,70$ $0,70 < r < 0,89$	stiprus
$-0,99 < r < -0,90$ $0,90 < r < 0,99$	labai stiprus
$r = -1$ $r = 1$	visiškai tikslus

Šaltinis: Kasnauskienė (2010)

Norint įvertinti, ar duomenys yra tinkami regresinei analizei, tikrinamas duomenų pasiskirstymas pagal Gauso skirstinį ir duomenis vaizduojant grafiškai. Duomenų pasiskirstymas vertinamas skaičiuojant pasiskirstymo tikimybinį tankį ir jį palyginus su empiriniu skirstiniu.

Tikrinant sudarytą regresinę lygtį, skaičiuojama priklausomo kintamojo reikšmių skaida regresijos tiesėje, kurią paaiškina nepriklausomi kintamieji bei determinacijos koeficientas (Kasnauskienė, 2010). Determinacijos koeficiento reikšmė svyruoja tarp 0 ir 1 . Kuo reikšmė yra didesnė, tuo modelis laikomas geresniu ir yra tinkamesnis atliekamam tyrimui (Čekanavičius,

Murauskas, 2014). Kiti matematiniai statistiniai tyrimo metodai parenkami tyrimo eigoje, atsižvelgiant į gautus tarpinius rezultatus ir būtinus atlikti skaičiavimus.

3. ĮMONIŲ SOCIALINĖS ATSAKOMYBĖS RYŠIO IR ĮTAKOS MANIPULIACINEI APSKAITAI LIETUVOS ĮMONĖSE TYRIMO REZULTATAI

3.1. Manipuliacinės apskaitos taikymo Lietuvos įmonėse analizė

3.1.1. Manipuliacinės apskaitos dydžių apskaičiavimas ir analizė

Atlikus įmonių atranką 2.4.3. poskyryje, buvo sudarytos socialiai atsakingų įmonių ir kontrolinė grupės, kuriose yra po 145 įmonių metus. Iš šių įmonių finansinių ataskaitų duomenys buvo renkami rankiniu būdu, sudarant duomenų lenteles. Renkant duomenis buvo susidurta su problema, kad kai kurių įmonių finansinėse ataskaitose pateikiamos sąnaudos yra grupuojamos nesivadovaujant 11 Lietuvos finansinės atskaitomybės standartu. Pavyzdžiui, reklamos, veiklos mokesčių, turto vertės sumažėjimo, administracinių patalpų nuomos ir kt. sąnaudos priskiriamos prie kitų sąnaudų. Toks sąnaudų skirstymas leidžia manyti, kad įmonių apskaita yra tvarkoma vadovaujantis neaktualia standartų redakcija. Tačiau to tiksliai pasakyti negalima, nes reikalingas išsamesnis tokių įmonių ištyrimas. Be to, nereikėtų atmesti ir sąmoningai atliekamo netinkamo sąnaudų skirstymo, t. y. galima manyti, kad toks sąnaudų skirstymas atitinka 1–je dalyje aprašytas manipuliacijas. Nepaisant to, tokių įmonių duomenys taip pat buvo sugrupuoti į lenteles. Į lenteles įtraukti visi duomenys reikiami atlikti įmones apibūdinančių parametrų skaičiavimui. Pagal surinktus duomenis buvo apskaičiuoti įmonių nepriklausomi kintamieji (žr. 23 lentelę).

23 lentelė. **Apskaičiuotų nepriklausomų kintamųjų statistika**

	$\frac{1}{A_{i,t-1}}$	$\frac{\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t}}{A_{i,t-1}}$	$\frac{PPE_{i,t}}{A_{i,t-1}}$	$\frac{S_{i,t}}{A_{i,t-1}}$	$\frac{\Delta S_{i,t}}{A_{i,t-1}}$	$\frac{\Delta S_{i,t-1}}{A_{i,t-1}}$
Vidurkis	0,000082	0,1774	0,7267	1,4689	0,1836	0,0849
Q1	0,000018	-0,7324	0,0862	0,6352	-0,3441	-1,2433
Q3	0,000145	1,1135	2,0154	3,5214	1,5243	1,5671
St. klaida	0,000007	0,1422	0,1227	0,2278	0,0804	0,0555
Mediana	0,000068	0,0268	0,5214	0,4419	0,0137	0,0110
St. nuokrypis	0,000060	1,1899	1,0267	2,3892	0,8428	0,5689
Dispersija	0,000000	1,4158	1,0541	5,7082	0,7103	0,3237
Mažiausia reikšmė	0,000005	-2,6270	0,0003	0,0093	-2,1989	-3,1463
Didžiausia reikšmė	0,000218	7,8244	6,9056	13,7418	5,8666	3,6253
Apskaičiuota	290	290	290	290	290	290

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis įmonių finansinės informacijos pagrindu atliktais skaičiavimais

23 lentelėje pateikiama apskaičiuotų visų 290 įmonių metų kintamųjų statistika. Kadangi šiame etape nėra skirtumo tarp socialiai atsakingų įmonių ir kontrolinės grupės gautų reikšmių, tai skaičiavimai atliekami bendrai, neišskiriant grupių. Toliau buvo apskaičiuoti priklausomi kintamieji. Jų apskaičiavimo metodika pateikta 23 priede. Priklausomų kintamųjų aprašomoji statistika pateikta 24 lentelėje.

24 lentelė. **Apskaičiuotų priklausomų kintamųjų statistika**

	$\frac{TA_{i,t}}{A_{i,t-1}}$	$\frac{CFO_{i,t}}{A_{i,t-1}}$	$\frac{PROD_{i,t}}{A_{i,t-1}}$	$\frac{DISX_{i,t}}{A_{i,t-1}}$
Vidurkis	-0,1534	0,0943	1,2300	0,1857
Q1	-0,1866	0,0445	0,1858	0,0518
Q3	-0,0215	0,1391	1,4860	0,2339
St. klaida	0,0211	0,0089	0,1220	0,0196
Mediana	-0,0665	0,0959	0,3133	0,1089
St. nuokrypis	0,3341	0,1280	1,9677	0,3165
Dispersija	0,1116	0,0164	3,8718	0,1002
Mažiausia reikšmė	-1,4614	-0,6276	0,0003	0,0042
Didžiausia reikšmė	2,4633	0,9502	12,5977	4,4002
Apskaičiuota	290	290	290	290

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis įmonių finansinės informacijos pagrindu atliktais skaičiavimais

Priklausomi ir nepriklausomi kintamieji buvo panaudoti apskaičiuojant regresinių lygčių reikšmes vadovaujantis modifikuoto J. J. Jones (Dechow ir kt. 1995) ir S. Roychowdhury (2006) modelių [3–6] formulėmis. Svarbu paminėti, kad 23 ir 24 lentelėse matyti, kad kai kurių kintamųjų reikšmės nėra pasiskirsčiusios pagal normalųjį skirsnį, tai rodo duomenų skaitinės charakteristikos, apatinis ir viršutinis kvartiliai, reikšmių ir medianos nuokrypiai nuo vidurkio. Siekiant neprarasti svarbios informacijos lyginant duomenis, modeliai buvo skaičiuojami kiekvienai įmonei individualiai. Be to, tai tikslinga daryti ir dėl to, kad tiriamos skirtingos įmonės su individualiais parametrais. Kiekvienos įmonės rezultatus atskirai skaičiuoja ir kiti autoriai (Jones, 1991; Siekelova ir kt., 2021). Atlikus regresinių lygčių skaičiavimus, buvo įvertintos visų lygčių koreliacijos, determinacijos koeficientai, dispersinės analizės rezultatai (žr. 25 lentelę).

25 lentelėje pateikiamos apskaičiuotų regresinių lygčių statistikos vidutinės reikšmės. Iš lentelėje pateikiamos informacijos matyti, kad regresinėje lygtyje apskaičiuojant kaupinių reikšmę visi kintamieji yra statistiškai reikšmingi, nes p reikšmės yra mažesnės nei 0,01 ir 0,05. Statistinėje santraukoje matyti, kad koreliacijos koeficientas 0,92, o determinacijos – 0,82. Tai reiškia, kad tarp priklausomojo kintamojo ir

25 lentelė. Regresinių lygčių, apskaičiuojat įmonių manipuliacinę apskaitą, įvertinimas

	$\frac{TA_{i,t}}{A_{i,t-1}}$	$\frac{CFO_{i,t}}{A_{i,t-1}}$	$\frac{PROD_{i,t}}{A_{i,t-1}}$	$\frac{DISX_{i,t}}{A_{i,t-1}}$
Konstanta	0,025***	1,326**	-0,023**	0,038**
$1/A_{it-1}$	2,385***	-2,614**	0,914**	0,923**
$\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}/A_{it-1}$	0,127**			
PPE_{it}/A_{it-1}	-0,136***			
S_{it}/A_{it-1}		0,088**	0,778**	0,115***
$\Delta S_{it}/A_{it-1}$		-	0,025**	0,091***
$\Delta S_{it-1}/A_{it-1}$			0,178**	
R	0,92	0,72	0,87	0,95
R ²	0,82	0,52	0,75	0,91
F	3,421***	60,627**	240,840**	223,370**
F _{kr}	2,636	2,636	2,404	2,636

*** p<0,01; ** p<0,05; *p<0,10

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis įmonių finansinės informacijos pagrindu atliktais skaičiavimais

prediktorių yra labai stiprus statistinis ryšys, t. y. modeliai turi didelę aiškinamąją galią, nes įmonių kaupimų padidėjimas net 82 proc. priklausys nuo lygtyje nurodytų prediktorių pagal apskaičiuotas koeficientų reikšmes. Modelio dispersinė analizė rodo, kad lygties reikšmingumas yra didesnis nei 99 proc., tai reiškia, kad modelis yra reikšmingas. Apskaičiuota Fišerio F yra 3,421, todėl norint įvertinti gautą reikšmę apskaičiuojama F_{krit} , kurio reikšmė yra 2,637, kai $p < 0,05$. Tokiu atveju atlikti skaičiavimai rodo, kad F 3,421 > F_{krit} 2,637, vadinasi statistinė hipotezė H_0 atmetama ir priimama alternatyvi hipotezė, kad koeficientų vertės statistiškai reikšmingai skiriasi nuo 0, o tarp priklausomojo kintamojo ir prediktorių yra statistiškai reikšmingas ryšys.

Regresinėje lygtyje apskaičiuojat pinigų srautų reikšmę, kintamųjų reikšmingumas yra didesnis nei 95 proc., o kai kuriais atvejais pardavimų pokyčio ir turto santykio kintamojo reikšmingumas yra didesnis nei 99 proc. Lygties determinacijos koeficientas yra 0,52. Vadinasi, modelis tik iš dalies paaiškina pardavimų reikšmės pokyčius. Reikia pažymėti, kad kitų autorių atlikti skaičiavimai rodo, kad šio modelio aiškinamoji galia yra panaši, pavyzdžiui, S. Roychowdhury (2006) $R^2 - 0,45$, S. Katutytės (2021) – 0,25, S. Potharla (2022) – 0,49. Iš dispersinės analizės matyti, kad visos lygties reikšmingumas yra 95 proc., o apskaičiuota F 60,627 > F_{krit} 2,636 todėl H_0 yra atmetama.

Skaičiuojant gamybos sąnaudų reikšmę visi kintamieji yra reikšmingi, $p < 0,05$. Modelio aiškinamoji galia yra didelė, ir savikainos reikšmė net 75 proc. priklauso nuo pardavimų ir jų pokyčio. Kitų mokslininkų darbuose modelio aiškinamoji galia dar didesnė A. Y. Zang (2012) 91 proc., S. Katutytės (2021) – 94 proc., S. Roychowdhury (2006) – 89 proc. Dispersinės analizės rezultatai rodo, kad H_0 yra atmetama, nes $F_{240,84} > F_{krit} 2,404$, kai $p < 0,05$.

Diskretinių išlaidų lygio skaičiavimai parodė, kad kintamųjų reikšmingumas skiriasi, tačiau jie yra reikšmingi – $p < 0,05$ arba 0,01. Modelio aiškinamoji galia yra 91 proc. Kitų autorių skaičiavimuose šio modelio aiškinamoji galia yra mažesnė: S. Katutytės (2021) – 80 proc., A. Y. Zang (2012) 58 proc., S. Potharla (2022) – 49 proc, S. Roychowdhury (2006) – 38 proc. Dispersinė analizė rodo, kad visos lygties reikšmingumas yra didesnis nei 95 proc. Dėl to, kad reikšmė $F_{223,37}$ yra didesnė už $F_{krit} 2,636$, kai $p < 0,05$, atmetus statistinę hipotezę H_0 , priimama alternatyvi hipotezė, kad yra statistinis ryšys tarp diskretinių išlaidų lygio ir pardavimų pokyčio.

26 lentelė. **Manipuliacinės apskaitos reikšmių apskaičiavimas**

Formulė	Kintamųjų reikšmės
$MA_KAUP_{i,t} = \frac{TA_{i,t}}{A_{i,t-1}} - \frac{\overline{TA}_{i,t}}{A_{i,t-1}}$	$MA_KAUP_{i,t}$ – manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu reikšmė, apskaičiuojama kaip skirtumas tarp įprastų kaupimų ir faktinių.
$MA_CFO_{i,t} = \frac{CFO_{i,t}}{A_{i,t-1}} - \frac{\overline{CFO}_{i,t}}{A_{i,t-1}}$	$MA_CFO_{i,t}$ – manipuliacijų pinigų srutais, apskaičiuojama kaip skirtumas tarp įprasto ir faktinio pardavimo lygio.
$MA_PROD_{i,t} = \frac{PROD_{i,t}}{A_{i,t-1}} - \frac{\overline{PROD}_{i,t}}{A_{i,t-1}}$	$MA_PROD_{i,t}$ – manipuliacijų gamybos sąnaudų reikšmė, apskaičiuojama kaip skirtumas tarp įprasto ir faktinio savikainos lygio.
$MA_DISX_{i,t} = \frac{DISX_{i,t}}{A_{i,t-1}} - \frac{\overline{DISX}_{i,t}}{A_{i,t-1}}$	$MA_DISX_{i,t}$ – manipuliacijų diskretinėmis išlaidomis reikšmė, apskaičiuojama kaip skirtumas tarp įprasto ir faktinio diskretinių išlaidų lygio.

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis Cohen, Zarowin, 2010; Badertscher, 2011; Zang, 2012

Apskaičiavus regresinių lygčių rezultatus ir įvertinus juos statistiškai, yra prasmė atlikti tolimesnius skaičiavimus ir nustatyti i įmonės, t metų manipuliacinės apskaitos reikšmes. Pagal 26 lentelėje pateiktas formules buvo atlikti skaičiavimai. Taip pat buvo apskaičiuotos įmonių santykinų

rodiklių reikšmės. Apskaičiavus visas reikšmes, buvo atliktas statistinis duomenų vertinimas, apskaičiuoti pirmas ir trečias kvartilai (žr. 27 lentelę).

27 lentelė. **Manipuliacinės apskaitos reikšmių ir santykinų rodiklių aprašomoji statistika**

<i>Kintamasis</i>	<i>Vidutinė reikšmė</i>	<i>Stand. nuokrypis</i>	<i>Mažiausia reikšmė</i>	<i>Didžiausia reikšmė</i>	<i>Q1</i>	<i>Mediana</i>	<i>Q3</i>
<i>MA_KAUP_{i,t}</i>	0,004	0,032	-0,070	0,158	-0,004	-0,000	0,004
<i>MA_CFO_{i,t}</i>	-0,009	0,013	-0,080	-0,000	-0,010	-0,003	-0,001
<i>MA_PROD_{i,t}</i>	0,009	0,014	0,000	0,079	0,001	0,003	0,010
<i>MA_DISX_{i,t}</i>	-0,004	0,006	-0,032	0,000	-0,005	-0,001	0,000
<i>MA_VEIK_{i,t}</i>	0,021	0,024	0,000	0,132	0,005	0,012	0,031
<i>LEV_{i,t}</i>	0,453	0,139	0,066	0,781	0,366	0,467	0,607
<i>ROA_{i,t}</i>	0,061	0,155	-0,073	0,561	-0,001	0,013	0,037
<i>EBITP_{i,t}</i>	0,010	0,022	-0,034	0,053	0,002	0,017	0,022

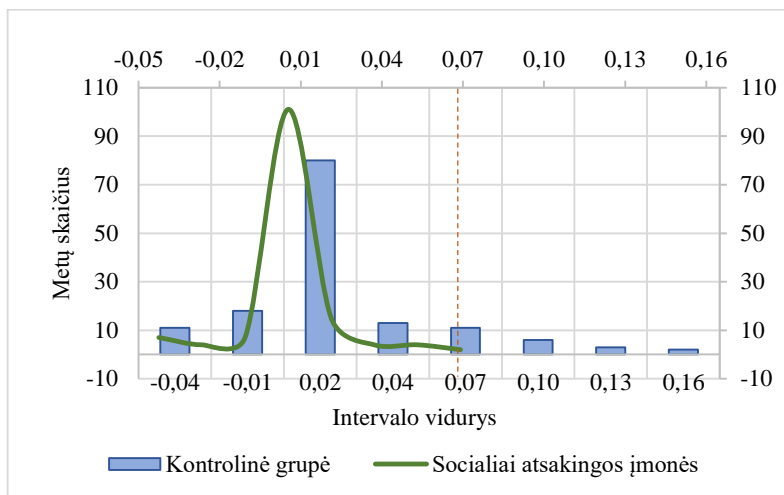
Šaltinis: sudaryta autorės remiantis įmonių finansinės informacijos pagrindu atliktais skaičiavimais

27 lentelėje pateikti abiejų grupių duomenys tiriamuoju 2017–2021 m. laikotarpiu. Norint tinkamai įvertinti gautus skaičiavimų rezultatus ir pateikti išvadas, reikia susisteminti turimus duomenis.

Pirmiausia 290 įmonių tyrimo metų yra padalinama į dvi grupes, t. y. socialiai atsakingų įmonių duomenys atskiriami nuo kontrolinės grupės įmonių duomenų. Toliau, norint įvertinti kiekvienos grupės duomenis, jie susisteminami pagal kiekybinių reikšmių seką sudarant variacines eilutes, leisiančias įvertinti duomenų pasiskirstymą. Siekiant nustatyti statistinės visumos svarbiausias savybes, reikia nustatyti tinkamą intervalą, todėl intervalų skaičiui apskaičiuoti naudojama H. A. Sturges (1926) formulė:

$$m = 1 + 3,322 \lg N \quad [9]$$

čia m – intervalų skaičius, N – stebėjimų skaičius. Atlikus skaičiavimus pagal [9] formulę intervalų skaičius reikiamas sudaryti kiekvienos tiriamosios grupės variacinei eilutei yra 8.



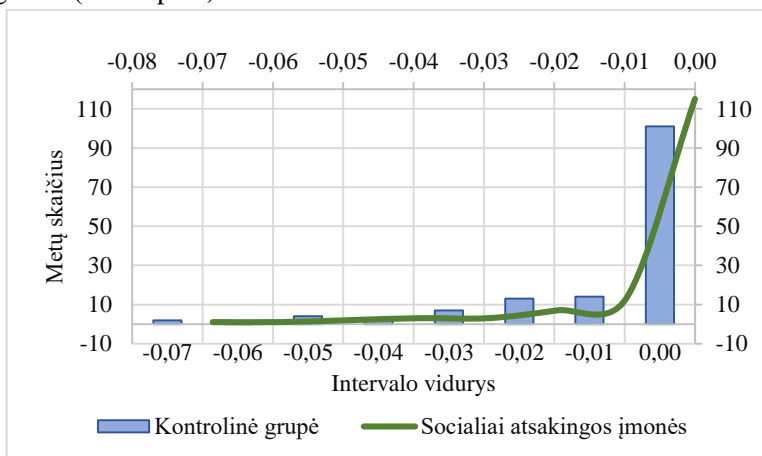
20 pav. *Įmonių manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu reikšmių dažnių histograma*

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis įmonių finansinės informacijos pagrindu atliktais skaičiavimais

20 pav. atvaizduoti palyginamieji dviejų tiriamųjų grupių įmonių manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu dydžiai ir dažniai tiriamuoju 2017–2021 m. laikotarpiu. Apskaičiavus dviejų grupių 145 įmonių metų manipuliacinės apskaitos reikšmes, matyti, kaip įmonių metų dažniai pasiskirstę intervaluose. Kontrolinės grupės įmonių manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu reikšmės varijuoja intervale tarp $-0,070$ ir $0,158$, įmonių, kurios skelbiasi socialiai atsakingomis – tarp $-0,059$ ir $0,069$. Įmonės, kurių neįprastų kaupimų dydis turi neigiamą reikšmę, mažina pelną, o įmonių, kurių dydžiai turi teigiamą reikšmę – didina pelną. Taip pat svarbu paminėti, kad kuo didesnė reikšmė, tuo didesnė tikimybė, kad įmonės manipuliuoja pelnu. Šiuo atveju reikšmė 0 reiškia, kad įmonė netaiko manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu. Įmonių, kurių manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu reikšmė būtų lygi tokiam absoliučiam dydžiui, nėra. Visais atvejais skaičiavimuose gaunama reikšmė po kablelio, tačiau kai kuriais atvejais ji yra tokia maža, kad artėja į nulį. Nepaisant to, A. Siekelova ir kt. (2021), aprašydami gauto tyrimo rezultatus, neatsižvelgia į tai, kad gautos reikšmės artėja į nulį ir išvadas formuoja teigdami, kad visos be išimties įmonės taiko manipuliacinę apskaitą. Visgi teigti, kad visos įmonės taiko manipuliacinę apskaitą, būtų neteisinga, net ir tuo atveju, jei gauta reikšmė artėja į nulį. Todėl vertinant šio tyrimo gautus rezultatus, tos įmonės, kurių manipuliacinės apskaitos reikšmės yra intervale tarp $-0,0044$ ir $0,0044$, laikomos netaikančiomis manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu, nes skaičius

intervale tarp $-0,0044$ ir $0,0044$ apvalinant iki dviejų skaičių po kablelio pagal matematinės taisyklės reikšmė lygi 0. Panašiai gautus rezultatus interpretuoja ir A. Pajuste ir kt. (2020), teigdami, kad galimą manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu taikymą rodo reikšmės nutolusios nuo nulio. Iš visų 290 tyrimo metų 148 įmonių metais manipuliacinė apskaita kaupimo pagrindu abiejose tiriamosiose grupėse nebuvo taikoma, kadangi reikšmė artėja į nulį. Iš likusių įmonių metų 25 proc. atvejų galimai buvo taikyti pelną mažinantys metodai, ir 23,8 proc. visų atvejų - pelną didinantys metodai. Išsamesnė abiejų grupių palyginamoji analizė pateikta žemiau.

Tęsiant gautų rezultatų vertinimą sudaromos variacinės eilutės manipuliacijų pinigų srautais reikšmėms. Variacinės eilutės sudaromos dvejose tiriamosiose grupėse, kai intervalų skaičius yra 8. Apskaičiuotus reikšmių dažnius kiekviename intervale sudaroma reikšmių dažnių histograma (žr. 21 pav.).

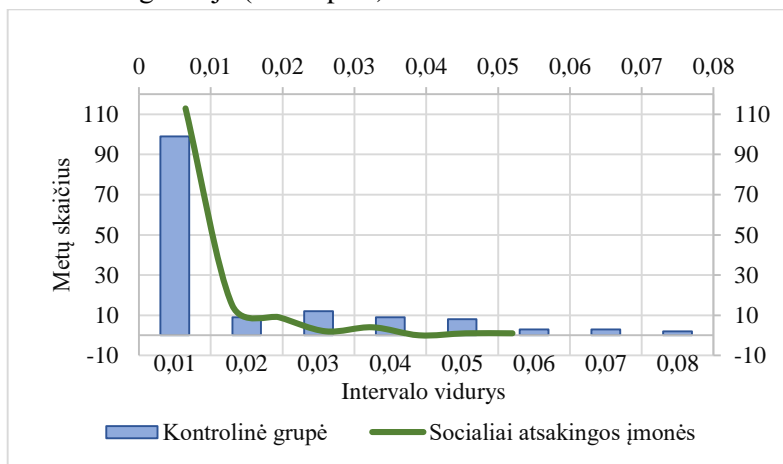


21 pav. *Įmonių manipuliacijų pinigų srautais reikšmių dažnių histograma*
 Šaltinis: sudaryta autorės remiantis įmonių finansinės informacijos pagrindu atliktais skaičiavimais

21 pav. atvaizduoti palyginamieji dviejų tiriamųjų grupių įmonių manipuliacijų pinigų srautais dydžiai ir dažniai, tiriamuoju 2017–2021 m. laikotarpiu. Apskaičiuotus socialiai atsakingų įmonių grupės ir kontrolinės grupės įmonių metų $MA_CFO_{i,t}$ reikšmes matyti įmonių metų dažnių pasiskirstymas intervaluose. Socialiai atsakingų įmonių grupės manipuliacijų pinigų srautais reikšmės varijuoja tarp $-0,000$ ir $-0,068$, o kontrolinės intervale tarp $-0,000$ ir $-0,080$. Kaip matyti 21 pav., manipuliacijų pinigų srautais reikšmės yra neigiamos. S. Roychowdhury (2006) teigimu. neįprastinių pinigų srautų reikšmės būna neigiamos, o tai, kad įmonės manipuliuoja pinigų srautais rodo tos reikšmės, kurios yra nutolusios nuo 0.

Taigi, kuo mažesnė gauta neigiama reikšmė, tuo įmonė agresyviau manipuliuoja pinigų srautais, o reikšmė artėjanti į nulį rodo, kad pinigų srautais nėra manipuluojama. Todėl, vertinant gautus rezultatus, kaip ir manipuliacijų kaupimo pagrindu, reikšmė, artėjanti į nulį bus didesnė nei – 0,0044. Tokiu būdu įvertinus visas apskaičiuotas 290 tyrimo metų reikšmes matyti, kad 163 atvejais arba 56,2 proc. visų tyrimų metų nebuvo manipuluojama pinigų srautais.

Vertinant manipuliacijas gamybos sąnaudomis, gauti rezultatai išrikiuojami ir sudaromos dvejų grupių intervalinės variacinės eilutės, esant intervalų skaičiui – 8. Apskaičiuoti reikšmių dažniai kiekviename intervale atvaizduoti histogramoje (žr. 22 pav.).



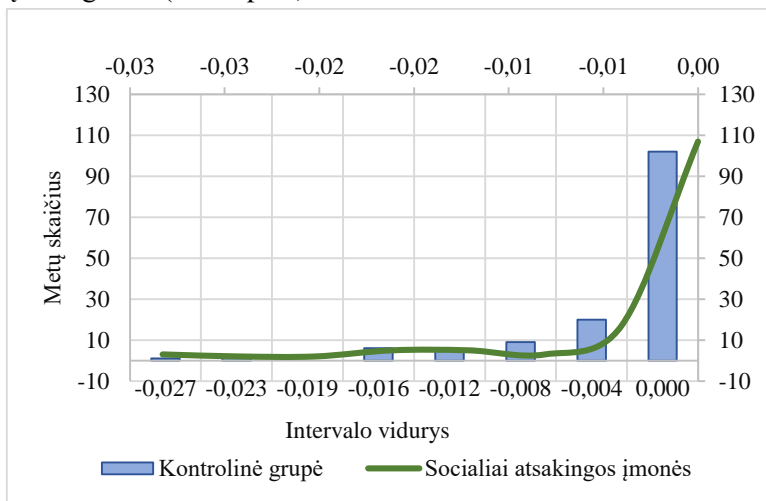
22 pav. **Įmonių manipuliacijų savikaina dydžių dažnių histograma**

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis įmonių finansinės informacijos pagrindu atliktais skaičiavimais

22 pav. atvaizduoti palyginamieji dvejų tiriamųjų grupių įmonių manipuliacijų savikaina dydžiai ir dažniai tiriamuoju 2017–2021 m. laikotarpiu. Paveiksle matyti, kaip dvejų grupių 145 įmonių metų dažniai yra pasiskirstę intervaluose. Socialiai atsakingų įmonių grupėje mažiausia reikšmė yra 0,000, didžiausia – 0,052, kontrolinėje analogiškai 0,000 ir 0,079. S. Roychowdhury (2006) teigimu, skaičiuojant manipuliacijas savikaina yra gaunamos teigiamos reikšmės. Kuo didesnė apskaičiuota reikšmė, tuo didesnė perprodukcijos suma, dėl ko mažėja parduotų prekių savikaina. Todėl, kaip ir ankstesniais atvejais, reikšmėms artėjant į nulį (<0,0044), bus laikoma, kad įmonė tais metais nemanipuliavo savikaina. Įvertinus 290 tyrimo metų rezultatus matyti, kad 57,2 proc. atvejų nėra požymių, kad manipuliacijos savikaina įmonėse buvo taikomos. Atskirai reikia pažymėti tai, kad, skaičiuojant manipuliacijas savikaina, buvo įtrauktos visos tiriamos įmonės,

nors ši manipuliacija yra būdinga labiau gamybinio sektoriaus įmonėms, gaminančioms produkciją. Todėl buvo atskirai įvertinta, ar tarp manipuliuojančių savikaina įmonių yra gamybinės. Gamybinės įmonės pateko tiek tarp įmonių, kurių apskaičiuota reikšmė artėja į nulį (t. y. nemanipuliuoja), tiek tarp įmonių, kurių reikšmės didesnės nei 0,0044.

Pagal apskaičiuotas manipuliacijų diskretinėmis išlaidomis reikšmes sudarytos dviejų grupių intervalinės variacijos eilutės, esant intervalų skaičiui 8. Apskaičiavus reikšmių dažnius kiekviename intervale sudaroma reikšmių dažnių histograma (žr. 23 pav.).



23 pav. **Įmonių manipuliacijų diskretinėmis išlaidomis dydžių dažnių histograma**

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis įmonių finansinės informacijos pagrindu atliktais skaičiavimais

23 pav. matyti palyginamieji dviejų tiriamųjų grupių 290 įmonių metų manipuliacijų diskretinėmis išlaidomis dydžiai ir dažniai tiriamuoju 2017–2021 m. laikotarpiu. Paveiksle matyti, kad abiejų grupių 145 įmonių metų dažniai intervaluose pasiskirstę panašiai. Tiek socialiai atsakingų įmonių grupėje, tiek kontrolinėje grupėje didžiausia reikšmė yra $-0,000$, mažiausia $-0,032$. Visos gautos reikšmės yra mažesnės už nulį, t. y. neigiamos. Neigiamas reikšmes gauna ir kiti autoriai (Roychowdhury, 2006; Cohen, Zarowin, 2010; Zang, 2012). Kuo labiau reikšmė nutolusi nuo nulio, t. y. kuo ji mažesnė, tuo labiau galima įtarti, kad įmonė taiko manipuliacijas diskretinėmis išlaidomis. Tokių įmonių, kur galima įtarti, kad yra manipuluojama diskretinėmis išlaidomis yra 25,9 proc.

3.1.2. Manipuliacinės apskaitos kaupimo ir veiklos pagrindu taikymo socialiai atsakingų ir kitų įmonių rezultatai ir jų palyginimas

Prieš tai, kai atliekamas dviejų grupių gautų manipuliacinės apskaitos taikymo palyginimas, reikia apskaičiuoti dar vieną manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu dydį. Remiantis S. Roychowdhury (2006), manipuliacinė apskaita veiklos pagrindu susideda iš keleto manipuliacijų pagrįstų manipuliacijomis pinigų srautais, gamybos sąnaudomis ir diskretinėmis išlaidomis. Manipuliacijų pinigų srautais ir diskretinėmis išlaidomis apskaičiuoti dydžiai turi neigiamas reikšmes, todėl matematiškai sudedant visus dydžius neigiamos reikšmės mažins manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu dydį, dėl ko gali būti neteisingai atvaizduoti rezultatai. Šią problemą literatūroje (Cohen, Zarowin, 2010; Badertscher, 2011; Zang, 2012) siūloma spręsti transponuojant neigiamus dydžius. Todėl apskaičiuoti manipuliacinės apskaitos pinigų srautų ir diskretinių išlaidų dydžiai šiame darbe taip pat buvo transponuoti. Tačiau, prieš skaičiuojant galutinį manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu dydį, reikia prisiminti, kad įmonių metai, kurių apskaičiuoti dydžiai buvo $-0,0044 \leq MA \leq 0,0044$ ribose, laikomi kaip metai, kuriais nebuvo taikoma manipuliacinė apskaita. Tačiau susumavus tokias nedideles skaičių reikšmes, jų rezultatas jau rodys, kad visgi manipuliacinė apskaita tais metais buvo taikoma. Todėl siekiant išvengti tokio netikslumo, vertinant bendrą manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu dydį, reikšmės esančios $-0,0044 \leq MA \leq 0,0044$ ribose prilyginamos nuliui, ir tik po to apskaičiuojamas galutinis manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu dydis pagal [7] formulę. Apskaičiuoti manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu dydžiai kartu su ankstesnių skaičiavimu metu gautais manipuliacinės apskaitos dydžiais vertinami pagal duomenų padėties ir sklaidos charakteristikas (žr. 28 lentelę).

28 lentelėje atvaizduotos duomenų padėtys ir sklaida rodo manipuliacinės apskaitos dydžių skirtumus socialiai atsakingų įmonių ir kontrolinėje grupėje, tačiau atvaizduotos informacijos nepakanka norint pateikti statistiškai pagrįstas išvadas. Dėl to atliktas gautų rezultatų padėties palyginimas taikant Stjudento t kriterijų. Keliama statistinė hipotezė H_0 , kad palyginant vidurkius tarp socialiai atsakingų įmonių grupės ir kontrolinės grupės manipuliacijų taikymo lygio skirtumo nėra. Tuomet, atmetus nulinę hipotezę, bus priimta alternatyvi hipotezė, teigianti, kad yra skirtumas tarp socialiai atsakingų įmonių grupės ir kontrolinės grupės manipuliacijų taikymo.

28 lentelė. Manipuliacinės apskaitos dydžių duomenų padėties charakteristikos

Socialiai atsakingų įmonių grupė					
	<i>MA_KAUP_i</i>	<i>MA_CFO_i</i>	<i>MA_PROD_i</i>	<i>MA_DISX_i</i>	<i>MA_VEIK_i</i>
Vidurkis	0,000	-0,006	0,005	-0,004	0,013
St. klaida	0,002	0,001	0,001	0,001	0,001
Mediana	0,000	-0,003	0,002	-0,001	0,006
St. nuokrypis	0,019	0,008	0,008	0,007	0,017
Dispersija	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
Maž. reikšmė	-0,059	-0,068	0,000	-0,032	0,000
Didž. reikšmė	0,069	-0,000	0,052	-0,000	0,106
Apskaičiuota	145	145	145	145	145
Kontrolinė įmonių grupė					
Vidurkis	0,008	-0,011	0,013	-0,004	0,026
St. klaida	0,003	0,001	0,001	0,000	0,002
Mediana	0,000	-0,004	0,005	-0,002	0,013
St. nuokrypis	0,040	0,016	0,018	0,006	0,029
Dispersija	0,002	0,000	0,000	0,000	0,001
Maž. reikšmė	-0,070	-0,080	0,000	-0,032	0,000
Didž. reikšmė	0,158	-0,000	0,079	0,000	0,132
Apskaičiuota	145	145	145	145	145

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis įmonių finansinės informacijos pagrindu atliktais skaičiavimais

V. Čekanavičiaus ir G. Murausko (2004) teigimu, lyginant dvi imtis tikimybė nepadaryti I rūšies klaidos yra lygi $1-\alpha$, tačiau turint daugiau imčių ir jas visas lyginant poromis, tikimybė padaryti I rūšies klaidą išauga. Tikimybė bent kartą padaryti I rūšies klaidą⁸ yra:

$$\alpha_E \approx 1 - (1 - \alpha)^C \quad [10]$$

čia $C = k \cdot (k - 1) / 2$, k – imčių skaičius. Tiriamuoju atveju generalinėje aibėje yra galimos 6 tokios imtys, į kurias pateks tiriamos grupės. Todėl turint 6 imtis ir visas jas lyginant poromis tikimybė bent kartą padaryti I rūšies klaidą išauga nuo 5 proc. iki 54 proc. Todėl R. A. Fišerio metodas leidžia atsakyti į klausimą, ar iš kelių nepriklausomų imčių bent dviejų vidurkiai statistiškai reikšmingai skiriasi esant fiksuotam reikšmingumo lygmeniui $\alpha_E = \alpha$. Todėl be t testo tai pat atliekama klasikinė vienfaktorinė nepriklausomų imčių dispersinė analizė. Šios analizės metu patikrinta, ar manipuliacinės apskaitos reikšmių vidurkiai, socialiai atsakingų įmonių ir kontrolinėje grupėje skiriasi, ir ar toks skirtumas yra statistiškai reikšmingas. Norint taikyti ANOVA testą,

⁸ I rūšies klaida – kai atmetama teisinga nulinė hipotezė (Kasnauskienė, 2010)

turimi empiriniai duomenys turi būti pasiskirstę pagal normalųjį skirstinį, o dispersijos turi būti lygios (Pukėnas, 2005). Tačiau literatūroje teigiama, kad jei imties dydis didesnis nei 100, tuomet imtis yra didelė ir laikoma, kad ji atitinka normalųjį pasiskirstymą. Lyginant socialiai atsakingų įmonių grupę su kontroline grupe, imtys yra didelės $n = 145$, jos – vienodo dydžio. Tikrinant duomenų normalumo prielaidą įvertintos imčių kintamųjų liekamosios paklaidos (žr. 24 priedą). Diagnostikos grafikuose matyti, kad taškų išsibarstymo aukštis pasižymi maždaug vienoda sklaida, išskyrus kai kurias liekanas, kurios skiriasi nuo grupės daugiau nei 2–3 kartus. Tačiau V. Čekanavičiaus ir G. Murausko (2004) teigimu, kadangi imčių dydžiai vienodi ir abi imtys yra didelės, dispersinė analizė bus atspari mažiems ir vidutiniams normalumo ir lygių dispersijų prielaidų pažeidimams. Be to, K. Pukėno (2005) teigimu, nors matuojamų kintamųjų duomenys turi būti pasiskirstę, tačiau esant didelėms imtims nukrypimas nuo normalumo nėra kritiškas ir testas gali būti atliekamas. Atliekamo tyrimo imčių dydis yra kur kas didesnis, lyginamos dvi vienodo dydžio imtys, todėl teigiama, kad duomenys yra pasiskirstę pagal normalųjį skirstinį, ir atliekama analizė bus atspari dispersijų prielaidų pažeidimams, todėl grupių palyginimui atlikti ANOVA testas yra tinkamas. Siekiant įvertinti tiriamas grupes, keliama H_0 , kad socialiai atsakingų įmonių grupės ir kontrolinės grupės rezultatų vidurkiai yra lygūs $\mu_1 = \mu_2$, atmetus nulinę hipotezę bus priimta alternatyva, kad $\mu_1 \neq \mu_2$. Panašiuose tyrimuose, lyginant įmonių duomenis yra naudojami t testas ir dispersinė analizė (Jones, 1991; Dechow ir kt. 1995; Siekelova ir kt., 2021).

Toliau analizuojat gautus duomenis ir siekiant statistškai įvertinti skirtumą tarp socialiai atsakingų įmonių ir kontrolinės grupės, apskaičiuotas manipuliacinės apskaitos taikymo procentinis dažnis. Šiuo atveju vertinama kokybinė informacija, t. y. ar įmonės taiko manipuliacinę apskaitą, ar ne. Todėl tarpusavyje palyginami nominalieji kintamieji, taikant Chi kvadratų nepriklausomumo kriterijų (χ^2), naudojant Pearsono Chi–kvadrato kriterijų.

29 lentelėje matyti t statistikos ir dispersinės analizės reikšmės atlikus skaičiavimus. Gauti duomenys rodo, kad lyginant socialiai atsakingų įmonių grupės manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu rezultatus su kontrolinės grupės rezultatais apskaičiuota t reikšmė $2,106 > t_{\text{krit}} 1,968$, kai $p < 0,05$. Tai reiškia, kad H_0 yra atmetama esant 95 proc. patikimumo lygmeniui, ir priimama alternatyvi hipotezė. Todėl daroma išvada, kad taikant manipuliacinę apskaitą kaupimo pagrindu, lyginant socialiai atsakingų įmonių grupės ir kontrolinės grupės vidurkius skirtumas yra statistškai reikšmingas. Nors tikimybė padaryti I rūšies klaidą yra tik 5 proc., tačiau atsižvelgiant į visą

29 lentelė. Socialiai atsakingų įmonių grupės ir kontrolinės grupės palyginimo statistika

	MA_KAUP	MA_CFO	MA_PROD	MA_DISX	MA_VEIK
t testas					
t	2,106**	3,765***	4,724***	0,225*	4,527***
t_{krit}	1,968	1,972	1,972	1,968	1,977
dispersinė analizė					
Grupių	0,004	0,003	0,004	0,000	0,012
Vidinė	0,287	0,044	0,055	0,016	0,161
F reikšmė	4,434**	15,844***	22,316***	0,322*	21,238***
F_{krit}	3,874	6,724	6,724	3,874	6,724
Chi–kvadratas					
χ^2 reikšmė	115,55***	4,049**	8,115***	0,018*	336,54***
χ^2_{krit}	6,635	3,841	6,635	3,841	6,635

*** $p < 0,01$; ** $p < 0,05$; * $p < 0,10$

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis įmonių finansinės informacijos pagrindu atliktais skaičiavimais

generalinę aibę, ji gali išaugti iki 54 proc. Todėl atlikus tos pačios grupės kintamųjų dispersinę analizę matyti, kad $F_{4,434} > F_{0,05} 3,8747$, o $p=0,036$, vadinasi, nulinę hipotezę galima atmesti. Atliktų testų skaičiavimai rodo, kad esant fiksuotam reikšmingumo lygmeniui $\alpha_E = \alpha = 0,05$, palyginti dviejų grupių kintamųjų vidurkiai skiriasi, o skirtumas yra statistiškai reikšmingas.

30 lentelė. Tiriamų įmonių metų manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu taikymo suvestiniai duomenys

	Mažina pelną, $MA_KAUP_{i,t} \leq$ -0,0044		Netaiko, $MA_KAUP_{i,t}$ $\rightarrow 0$		Didina pelną, $MA_KAUP_{i,t} \geq$ 0,0044		Iš viso	
	Metų sk.	Proc.	Metų sk.	Proc.	Metų sk.	Proc.	Metų sk.	Proc.
Socialiai atsakingų įmonių grupė	23	15,9	96	66,2	26	17,9	145	100
Kontrolinė grupė	50	34,5	52	35,9	43	29,7	145	100
Iš vsiso:	73	25,2	148	51	69	23,8	290	100

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis įmonių finansinės informacijos pagrindu atliktais skaičiavimais

30 lentelėje pateikti sugrupuoti duomenys rodantys galimą manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu taikymą socialiai atsakingų

įmonių grupėje ir kontrolinėje grupėje. Iš jų socialiai atsakingų įmonių grupėje 96 įmonių metais (66,2 proc.) manipuliacinė apskaita nebuvo taikoma, o kontrolinėje grupėje skaičius yra mažesnis – 52 įmonių metai arba 35,9 proc. tiriamosios grupės. Socialiai atsakingų įmonių grupėje 17,9 proc. atvejų duomenys rodo galimą pelną didinančių metodų taikymą, o 15,9 proc. įmonių – pelną mažinančių. Šis skaičius kontrolinėje grupėje yra 1,5–2 kartus didesnis ir sudaro atitinkamai 29,7 proc. ir 34,5 proc. Remiantis lentelėje pateiktais duomenimis, sudaryta teorinė tikimybinė matrica, kurios duomenys palyginti su empiriniais duomenimis. Apskaičiuota reikšmė χ^2 171,01 didesnė nei $\chi^2_{0,01}$ 6,635 rodo, kad skirtumas tarp grupių yra statistiškai reikšmingas.

Remiantis atliktų testų rezultatais, galima teigti, kad įmonių socialinė atsakomybė yra vertybių sistema, kurią savanoriškai prisiima įmonės, todėl ir jų elgesys skiriasi nuo kitų įmonių elgesio. Tvarkydamos apskaitą jos taip pat yra linkusios elgtis labiau etiškai ir sąžiningai. 66 proc. socialiai atsakingų įmonių netaiko manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu, kai tuo metu kitos įmonės (kontrolinė grupė) nemanipuliuoja apskaitos informacija tik 36 proc. atvejų. Atlikti *t* testas ir dispersinė analizė rodo, kad vertinant manipuliacinės apskaitos taikymą kaupimo pagrindu skirtumai tarp tiriamųjų grupių vidurkių yra statistiškai reikšmingi, o apskaičiuoto Chi–kvadrato kriterijaus reikšmė rodo, kad skirtumai tarp pačių grupių yra statistiškai reikšmingi. Socialiai atsakingos įmonės lyginant su kitomis įmonėmis (kontrolinė grupe) 30,3 proc. punktais manipuliacinę apskaitą kaupimo pagrindu taiko rečiau.

31 lentelė. **Manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu galimi taikymo atvejai ir įtaka pelnui 2017–2021 m. laikotarpiu**

		Įtaka pelnui	2021	2020	2019	2018	2017	Išviso
<i>Galimai taiko manipuliacinę apskaitą</i>								
Socialiai atsakingos įmonės	Mažina	8	6	1	3	5	23	
	Didina	3	4	9	6	4	26	
Kontrolinė grupė	Mažina	19	12	6	9	4	50	
	Didina	4	7	13	7	12	43	
<i>Netaiko manipuliacinės apskaitos</i>								
Socialiai atsakingos įmonės		18	19	19	20	20	96	
Kontrolinė grupė		6	10	10	13	13	52	

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis įmonių finansinės informacijos pagrindu atliktais skaičiavimais

31 lentelėje pateikiama susisteminta informacija apie atvejus, kai galima įtarti manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu taikymą pagal

atskirus laikotarpius. Matoma bendra tendencija mažėjantis įmonių skaičius, kuriose manipuliacinės apskaitos taikymo indikacijų nėra. Jei 2017 m. socialiai atsakingų įmonių, kurios netaikė manipuliacinės apskaitos, buvo 20 (69 proc.), o kontrolinėje grupėje 13 (45 proc.), tai 2021 m. šis skaičius sumažėjo socialiai atsakingų įmonių grupėje iki 18 (62 proc.), o kontrolinėje grupėje iki 6 (21 proc.). Taip pat 31 lentelėje matoma pelno valdymo strategija, rodanti, kad 2017–2019 m. laikotarpiu įmonės buvo linkusios taikyti pelną didinančią strategiją, o ekonominio neapibrėžtumo sąlygomis 2020–2021 m. laikotarpiu pelno mažinimo strategiją. Tokia tendencija stebima tiek socialiai atsakingų įmonių, tiek kontrolinėje įmonių grupėje.

Lyginant socialiai atsakingų įmonių ir kontrolinės grupės manipuliacijų pinigų srautais duomenis, t testas parodė, kad t stat reikšmė 3,765, kai $p=0,0002$. Reikšmė $t > t_{krit}$ 1,968, todėl statistinė H_0 atmesta su 99 proc. pasiklovimo intervalu. Todėl teigiama, kad socialiai atsakingų įmonių ir kontrolinės grupės manipuliacijų pinigų srautais reikšmių vidurkiai skiriasi, o skirtumas yra statistiškai reikšmingas. Tų pačių reikšmių dispersinė analizė rodo, kad $F=15,844$, kai $p=0,000$. Apskaičiuota $F 15,844 > F_{0,01} 6,724$, todėl nulinę hipotezę galima atmesti esant 99 proc. patikimumui. Atlikti t testas ir dispersinė analizė rodo, kad nulinę hipotezę yra atmetama su 1 proc. tikimybe padaryti I rūšies klaidą, ir priimama alternatyvi hipotezė, kad socialiai atsakingų įmonių ir kontrolinės grupės manipuliacijų pinigų srautais reikšmių skirtumai statistiškai reikšmingi.

32 lentelė. **Tiriamų įmonių metų galimų manipuliacijų pinigų srautais suvestiniai duomenys**

	Galimai manipuluoja, $MA_CFO_{i,t} \leq -0,0044$		Nemanipuluoja, $MA_CFO_{i,t} \rightarrow 0$		Iš viso	
	Metų sk.	Proc.	Metų sk.	Proc.	Metų sk.	Proc.
Socialiai atsakingų įmonių grupė	55	37,9	90	62,1	145	100
Kontrolinė grupė	72	49,7	73	50,3	145	100
Iš viso:	127	43,8	163	56,2	290	100

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis įmonių finansinės informacijos pagrindu atliktais skaičiavimais

32 lentelėje pateikti apibendrinti 290 tyrimo metų tiriamų grupių manipuliacijų pinigų srautais reikšmių duomenys. Lentelėje matyti, kad 37,9 proc. atvejų socialiai atsakingų įmonių grupėje galima įtarti manipuliacijas pinigų srautais. Šių įmonių apskaičiuotos manipuliacijų pinigų srautais reikšmės yra mažesnės nei $-0,0044$. Kontrolinėje grupėje šis skaičius yra kiek

didesnis ir sudaro 49,7 proc. visų atvejų. Siekiant įvertinti skirtumus tarp grupių, apskaičiuota kriterijaus reikšmė χ^2 , kuri yra didesnė už kritinę reikšmę, kai $p < 0,05$ (žr. 30 lentelę). Remiantis gautais rezultatais, priimama alternatyvioji hipotezė, kad skirtumai tarp socialiai atsakingų įmonių ir kontrolinės įmonių grupių yra statistiškai reikšmingi. Pabrėžtina, kad socialiai atsakingų įmonių grupėje manipuliacijos pinigų srutais netaikomos 11,7 proc. punktų dažniau nei kitose įmonėse.

Toliau atliekamas palyginimas manipuliuojant gamybine savikaina. Socialiai atsakingų įmonių ir kontrolinės grupės manipuliacijų savikaina apskaičiuotų reikšmių palyginimas parodė, kad *Stjudento t* kriterijaus reikšmė $4,724 > t_{krit} 1,968$ ($p=0,000$) (žr. 30 lentelę). Todėl su 99 proc. tikimybe, kad nebus padaryta I rūšies klaida atmetama statistinė hipotezė H_0 , ir teigiama, kad apskaičiuotų manipuliacijų savikaina reikšmių vidurkių skirtumas yra statistiškai reikšmingas. Statistinių vidurkių skirtumų reikšmingumą patvirtina ir atlikta dispersinė analizė, $F=22,316$ ($F > F_{0,01} 6,724$), kai $p=0,000$. Todėl su 99 proc. patikimumu atmetus statistinę nulinę hipotezę, priimama alternatyvioji, kad grupių vidurkių skirtumai yra statistiškai reikšmingi. Kaip ir prieš tai buvusiais atvejais, įvertinus manipuliacijų savikaina gautus rezultatus ir reikšmes artėjančias į nulį, sudaryta dviejų grupių palyginamoji lentelė.

33 lentelė. **Tiriamų įmonių metų galimų manipuliacijų savikaina suvestiniai duomenys**

	Galimai manipuliuoja, $MA_PROD_{i,t} \geq 0,0044$		Nemanipuliuoja, $MA_PROD_{i,t} \rightarrow 0$		Iš viso	
	Metų sk.	Proc.	Metų sk.	Proc.	Metų sk.	Proc.
Socialiai atsakingų įmonių grupė	50	34,5	95	65,5	145	100
Kontrolinė grupė	74	51,0	71	49,0	145	100
Iš viso:	124	42,8	166	57,2	290	100

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis įmonių finansinės informacijos pagrindu atliktais skaičiavimais

33 lentelėje matyti, kad socialiai atsakingų įmonių grupėje 34,5 proc. įmonių manipuliuoja savikaina, o kontrolinėje grupėje šis skaičius didesnis ir siekia 51 proc. Socialiai atsakingų įmonių manipuliacijos savikaina yra 16,5 proc. punktų mažesnės nei kontrolinėje grupėje. Statistiškai reikšmingą skirtumą tarp šių grupių patvirtina ir apskaičiuota Chi–kvadrato kriterijaus reikšmė $\chi^2 8,115$, esant 99 proc. patikimumui. Atmetus H_0 , priimama alternatyvi hipotezė, ir teigiama, kad manipuliacijos pardavimais, nors ir yra

taikomos socialiai atsakingose įmonėse, tačiau skirtumas tarp jų ir kitų įmonių taikymo masto yra statistiškai reikšmingas.

Lygiai taip pat įvertinami ir manipuliacijų diskretinėmis išlaidomis reikšmių palyginimo rezultatai. Tiek Stjudento kriterijus ($t\ 0,225 < t_{krit}\ 1,968$, kai $p = 0,822$), tiek dispersinė analizė ($F\ 0,322 < F_{0,05}\ 3,874$, kai $p = 0,571$) rodo, kad apskaičiuotos reikšmės yra mažesnės nei kritinės, todėl pagrindo atmesti nulinę hipotezę nėra, vadinasi, $\mu_1 = \mu_2 = 0$, t. y. statistiškai reikšmingo skirtumo tarp socialiai atsakingų įmonių ir kontrolinės grupės manipuliacijų diskretinėmis išlaidomis reikšmių vidurkių nėra. Pagal anksčiau apskaičiuotas reikšmes sudaroma palyginamoji socialiai atsakingų įmonių ir kontrolinės grupės reikšmių lentelė.

34 lentelė. **Tiriamų įmonių metų galimų manipuliacijų diskretinėmis išlaidomis suvestiniai duomenys**

	Galimai manipuliuoja, $MA_DISX_{i,t} \leq -0,0044$		Nemanipuliuoja, $MA_DISX_{i,t} \rightarrow 0$		Iš viso	
	Metų sk.	Proc.	Metų sk.	Proc.	Metų sk.	Proc.
Socialiai atsakingų įmonių grupė	37	25,5	108	74,5	145	100
Kontrolinė grupė	38	26,2	107	73,8	145	100
Iš viso:	75	25,9	215	74,1	290	100

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis įmonių finansinės informacijos pagrindu atliktais skaičiavimais

34 lentelėje matyti, kad iš 290 įmonių metų 215 įmonių metai diskretinėmis išlaidomis nebuvo manipuliuojama, tai rodo į nulį artėjančios apskaičiuotos reikšmės, kitais 75 atvejais galima įtarti, kad įmonės manipuliuoja diskretinėmis išlaidomis, tačiau apskaičiuotos reikšmės yra labai mažos, nes jos neviršija 0,03. Taigi skirtumo tarp socialiai atsakingų įmonių ir kontrolinės grupės manipuliacijų diskretinėmis išlaidomis nėra patvirtina ir χ^2 reikšmė, $0,018 < \chi^2_{krit}\ 3,841$. Tokiu atveju atmesti statistinės H_0 negalima, ir teigiama, kad tarp tiriamųjų grupių statistiškai reikšmingo skirtumo nėra.

Atlikus trijų manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu sudedamųjų dalių vertinimą ir palyginimą grupėse, ir norint patvirtinti išsikeltą darbinę H_2 , kad įmonių socialinė atsakomybė mažina manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu taikymą įmonių apskaitoje, tikslinga įvertinti apskaičiuotų gautų reikšmių sumas ir jas palyginti socialiai atsakingų įmonių ir kontrolinėje grupėje. Manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu bendro dydžio palyginimas rodo, kad apskaičiuota t kriterijaus reikšmė 4,527 yra didesnė už

$t_{0,01}$ 1,977. Remiantis tuo, atmetama statistinė hipotezė, ir teigiama, kad skirtumai tarp grupių yra statistiškai reikšmingi. Taip pat siekiant sumažinti I rūšies klaidos tikimybę, atlikta dispersinė analizė, kurios rezultatai – $F=21,238 > F_{0,01} 6,724$, kai $p=0,000$, taip pat rodo, kad statistinė H_0 yra atmetama. Taigi daroma išvada, kad manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu taikymo skirtumai socialiai atsakingose įmonėse ir kontrolinėje grupėje yra statistiškai reikšmingi.

35 lentelė. Tiriamų įmonių metų manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu galimo taikymo suvestiniai duomenys

	Galimai manipuliuoja, $MA_VEIK_{i,t} > 0$		Nemanipuliuoja, $MA_VEIK_{i,t} = 0$		Iš viso	
	Metų sk.	Proc.	Metų sk.	Proc.	Metų sk.	Proc.
Socialiai atsakingų įmonių grupė	88	60,7	57	39,3	145	100
Kontrolinė grupė	120	82,8	25	17,2	145	100
Iš viso:	208	71,7	82	28,3	290	100

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis įmonių finansinės informacijos pagrindu atliktais skaičiavimais

35 lentelėje matyti apibendrinti 290 tyrimo metų manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu taikymo skirtingose įmonių grupėse duomenys. Socialiai atsakingų įmonių metų, kuomet nebuvo taikoma manipuliacinė apskaita veiklos pagrindu, sudaro 39,3 proc. tiriamos grupės, kontrolinėje grupėje šis skaičius yra mažesnis ir sudaro tik 17,2 proc. Statistiškai reikšmingą skirtumą tarp grupių parodo ir apskaičiuotas Chi – kvadrato kriterijus, kurio reikšmė $\chi^2 336,54$ yra didesnė už kritinę reikšmę $\chi^2_{0,01} 6,635$. Todėl teigiama, kad manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu taikymas socialiai atsakingų įmonių grupėje ir kontrolinėje grupėje skiriasi. Socialiai atsakingose įmonėse manipuliacinės apskaitos dydžiai viršijantys nulinę reikšmę 22,1 proc. punktais retesni nei kontrolinėje grupėje, ir šis skirtumas yra statistiškai reikšmingas.

Tęsiant gautų rezultatų analizę manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu, turimi duomenys buvo suskirstyti ne tik pagal tiriamąsias grupes, bet ir pagal metus bei atvaizduoti 36 lentelėje.

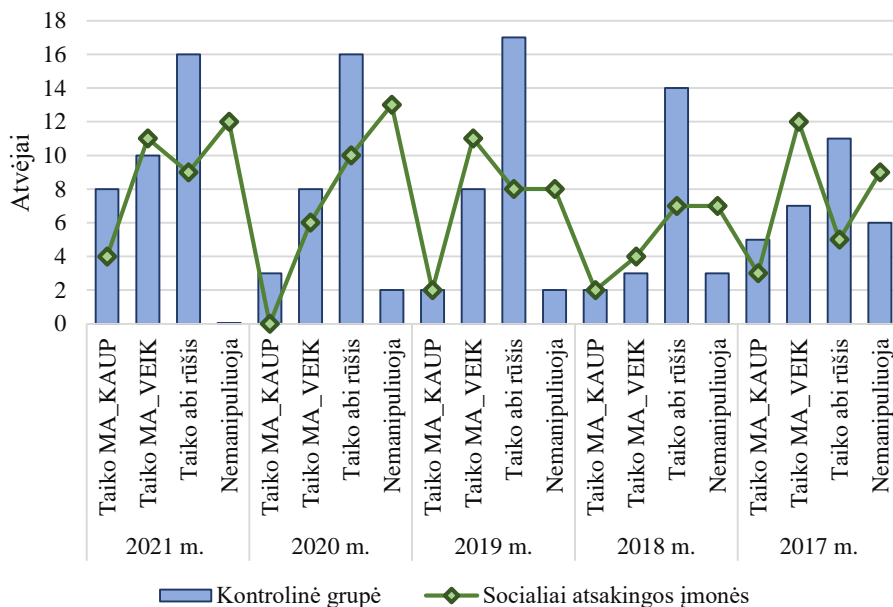
36 lentelė. Manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu galimas taikymas 2017–2021 m. laikotarpiu

	Socialiai atsakingos įmonės		Kontrolinė grupė		Iš viso	
	Įmonių sk.	Proc.	Įmonių sk.	Proc.	Įmonių sk.	Proc.
2021 m.						
MA_CFO	15	25,9	16	27,6	31	53,5
MA_PROD	12	20,7	17	29,3	29	50
MA_DISX	9	15,5	9	15,5	18	31
MA_VEIK	21	72,4	24	82,8	45	77,6
2020 m.						
MA_CFO	13	22,4	18	31	31	53,5
MA_PROD	8	13,8	13	22,4	21	36,2
MA_DISX	7	12,1	9	15,5	16	27,6
MA_VEIK	16	55,2	24	82,8	40	69
2019 m.						
MA_CFO	11	19	19	32,8	30	51,7
MA_PROD	10	17,2	14	24,1	24	41,4
MA_DISX	7	12,1	5	8,6	12	20,7
MA_VEIK	19	65,5	25	86,2	44	75,9
2018 m.						
MA_CFO	10	17,2	12	20,7	22	37,9
MA_PROD	9	15,5	13	22,4	22	37,9
MA_DISX	7	12,1	10	17,2	17	29,3
MA_VEIK	15	51,7	22	75,9	37	63,8
2017 m.						
MA_CFO	6	10,3	7	12,1	13	22,4
MA_PROD	11	19	17	29,3	28	48,3
MA_DISX	7	12,1	5	8,6	12	20,7
MA_VEIK	17	58,6	18	62,1	35	60,3

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis įmonių finansinės informacijos pagrindu atliktais skaičiavimais

36 lentelėje matyti, kaip įmonės elgėsi visą tiriamąjį 2017–2021 m. laikotarpį. Duomenys rodo, kad kiekvienais tyrimo metais socialiai atsakingų įmonių grupėje, lyginant su kontroline grupe, galimas manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu taikymas yra retesnis. Šis skirtumas matomas ne tik atskirai manipuliuojant pinigų srautais, savikaina ar diskretinėmis išlaidomis, bet ir bendrai. Atkreiptinas dėmesys, kad didžiausias galimų manipuliacijų skaičius socialiai atsakingose įmonėse stebimas 2021 m., o kitose – 2019 m. Jei socialiai atsakingose įmonėse manipuliacinės apskaitos

reikšmės rodo galimą manipuliacijų augimą nuo 17 iki 21 atvejo, tai kitose įmonėse augimas stebimas 2019 m., vėliau skaičius išlieka beveik nepakitęs. 36 lentelėje matyti, kad per tiriamąjį laikotarpį galimas manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu taikymas socialiai atsakingose įmonėse išaugo 13,8 procentiniais punktais, o kontrolinėje grupėje net 20,7 procentiniais punktais. Tyrimo rezultatai rodo, kad įmonės yra linkusios rinktis tokius apskaitos metodus ir sprendimus, kurie atvaizduoja neįprastus pardavimų, savikainos, diskretinių išlaidų dydžius. Kadangi minėti tyrimo metodai negali padėti identifikuoti, kokią strategiją - pelną didinančią ar mažinančią - įmonės taiko, todėl negalima tiksliai pasakyti, su kuo yra susijęs toks skaičiaus augimas.



24 pav. *Neįprastos reikšmės, indikuojančios galimą manipuliacinės apskaitos kaupimo ir veiklos pagrindu taikymą, tiriamų įmonių grupėse 2017–2021 m. laikotarpiu*

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis įmonių finansinės informacijos pagrindu atliktais skaičiavimais

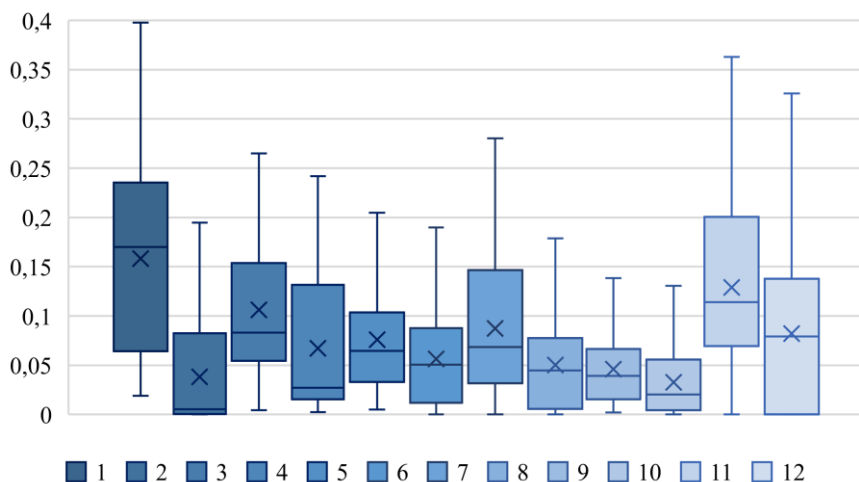
24 pav. pateikti apibendrinant atlikto tyrimo rezultatai. Siekiant įvertinti abiejų rūšių manipuliacinės apskaitos galimą taikymą, gauti duomenys buvo surūšiuoti ir apskaičiuota, kiek ir kokių dydžių anomalijos yra stebimos įmonių apskaitoje. Atskirai buvo apskaičiuotas įmonių skaičius, kurių tik manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu reikšmės yra neįprastos; apskaičiuotas įmonių skaičius, kurių tik manipuliacinės apskaitos veiklos

pagrindu reikšmės yra neįprastos bei bendras įmonių skaičius, kurių abiejų rūšių reikšmės yra neįprastos. 24 pav. matyti tendencija galimai dažniau manipuliuoti apskaitos informacija, ir tai būdinga tiek socialiai atsakingoms, tiek kitoms įmonėms. 2021 m. kontrolinėje grupėje nėra nei vienos įmonės, kurios manipuliacinės apskaitos reikšmė būtų lygi nuliui; priešingai, socialiai atsakingų įmonių grupėje tokių įmonių yra 41,4 proc. 2017 m. bendras įmonių skaičius, kurios netaiko manipuliacinės apskaitos siekia 25,9 proc. ir tai yra didžiausia reikšmė per visą tiriamąjį laikotarpį, vėliau tokių įmonių mažėja ir 2020 m. skaičius nukrenta iki 20,7 proc.

3.2. Įmonių socialinės atsakomybės ir manipuliacinės apskaitos ryšio ir įtakos nustatymas ir vertinimas

Prieš modeliuojant regresinę lygtį, kurioje priklausomas kintamasis yra manipuliacinė apskaita, o nepriklausomi kintamieji įmonių socialinė atsakomybė, finansiniai ir makroekonominiai rodikliai, reikia įvertinti, ar duomenys pasiskirstę normaliai, t. y. pagal Gauso skirstinį. Statistikos metodai sukurti grindžiant prielaidą, kad duomenys yra pasiskirstę normaliai, todėl, netenkinant normalumo prielaidos, didėja I rūšies klaidos tikimybė (McDonald 2014). Literatūroje teigiama, kad, esant labai didelėms imtims, atsitiktinių dydžių vidurkių skirstinys stipriai supanašėja su normaliuoju, todėl siūlo nevertinti duomenų pasiskirstymo normalumo (Field, 2016). Nepaisant to, turimų duomenų pagrindu vėliau modeliuojama regresinė lygtis, kuri yra labai jautri duomenų skirstiniui, todėl yra tikimybė, kad dėl netinkamo duomenų pasiskirstymo gali būti gauti netikslūs rezultatai. Todėl nuspręsta patikrinti duomenų pasiskirstymo normalumą. Tiek 27 lentelėje apskaičiuoti kvartilai, tiek ANOVA diagnostikos grafikai rodo, kad turimi duomenys nėra pasiskirstę normaliai. Siekiant, kad turimi empiriniai manipuliacinės apskaitos dydžiai atitiktų Gauso skirstinį, bandomos įvairios duomenų transformacijos (Čekanavičius, Muraskas, 2004; MacDonald, 2014). Teigiamos įtakos duomenų pasiskirstymui turėjo kvadratinės šaknies transformacija. Siekiant įvertinti transformuotus duomenis, pirmiausia apskaičiuojamas pasiskirstymo tikimybinis tankis, ir juo remiantis duomenys palyginami taikant Chi–kvadrato suderinamumo kriterijų. Kadangi tarpusavyje lyginama tikimybinis ir empirinis duomenų pasiskirstymas, tuomet duomenys pasiskirstę pagal normalųjį skirstinį laikomi tuomet, kai bus priimta statistinė H_0 hipotezė: kad skirtumo tarp tikimybinio ir empirinio duomenų pasiskirstymo nėra. Tuo atveju, jei statistinė H_0 bus atmesta, bus daroma išvada, kad duomenys nėra pasiskirstę normaliai. Todėl pirmiausia apskaičiuojama kritinė χ^2 reikšmė, esant 95 proc. patikimumo lygiui, 8 intervalų dažniui – $\chi^2_{\text{krit}} = 11,071$. Toliau

skaičiuojama empirinių duomenų χ^2 reikšmė: socialiai atsakingų įmonių grupės manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu didinant pelną $\chi^2 = 10,132$, kontrolinėje grupėje – 10,963; socialiai atsakingų įmonių grupės manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu mažinant pelną $\chi^2 = 9,564$, o kontrolinėje grupėje – 10,072; atitinkamai socialiai atsakingų įmonių grupės *MA_CFO* $\chi^2 = 10,002$, kontrolinės – 9,689; socialiai atsakingų įmonių grupės *MA_PROD* $\chi^2 = 8,592$, kontrolinės grupės – 9,665; socialiai atsakingų įmonių grupės *MA_DISX* $\chi^2 = 11,033$, kontrolinės grupės – 9,042; socialiai atsakingų įmonių grupės *MA_VEIK* $\chi^2 = 8,320$, kontrolinės – 10,210. Taigi, visos apskaičiuotos Chi–kvadrato reikšmės yra mažesnės už kritinę, todėl galima teigti, kad visais atvejais priimama statistinė H_0 , ir teigiama, kad visų tiriamų grupių atsitiktiniai dydžiai atitinka normalųjį skirstinį su 95 proc. tikimybe.



Paveiklo paaiškinimas: 1 – kontrolinės grupės, kuri didina pelną *MA_KAUP* dydžiai ($n=67$); 2 – socialiai atsakingų įmonių grupės, kuri didina pelną *MA_KAUP* dydžiai ($n=72$); 3 – kontrolinės grupės, kuri mažina pelną *MA_KAUP* dydžiai ($n=78$); 4 – socialiai atsakingų įmonių grupės, kuri mažina pelną *MA_KAUP* dydžiai ($n=73$); 5 – kontrolinės grupės *MA_CFO* dydžiai ($n=145$); 6 – socialiai atsakingų įmonių grupės *MA_CFO* dydžiai ($n=145$); 7 – kontrolinės grupės *MA_PROD* dydžiai ($n=145$); 8 – socialiai atsakingų įmonių grupės *MA_PROD* dydžiai ($n=145$); 9 – kontrolinės grupės *MA_DISX* dydžiai ($n=145$); 10 – socialiai atsakingų įmonių grupės *MA_DISX* dydžiai ($n=145$); 11 – kontrolinės grupės *MA_VEIK* dydžiai ($n=145$); 12 – socialiai atsakingų įmonių grupės *MA_VEIK* dydžiai ($n=145$).

25 pav. **Manipuliacinės apskaitos empirinių dydžių po duomenų transformacijos pasiskirstymo stačiakampė diagrama**

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis įmonių finansinės informacijos pagrindu atliktais skaičiavimais

25 pav. atvaizduoti visų tiriamųjų grupių skirtingų rūšių manipuliacinės apskaitos empiriniai dydžiai, jų pasiskirstymas, pirmas ir trečias kvartilai, mediana, vidutinės, didžiausios ir mažiausios reikšmės. Taip pat matyti, kad nėra atsitiktinių dydžių, kurie būtų nutolę nuo pirmo ir trečio kvartilio $Q1$ ir $Q3$ daugiau kaip 1,5 tarpkvartilinio atstumo. Tiek duomenų pasiskirstymo diagrama, tiek Chi–kvadrato kriterijus rodo, kad empiriniai duomenys yra pasiskirstę pagal normalųjį skirstinį, todėl yra visiškai tinkami regresijos modeliui sudaryti.

Ekonometrinis modeliavimas. Prieš sudarant regresijos modelį, pirmiausia sudaroma ir įvertinama visų kintamųjų koreliacijos matrica. Manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu duomenys ašyje yra pasiskirstę į dvi puses, kur kuo didesnė reikšmė rodo didesnę manipuliacijos lygį, nepriklausomai nuo to, skaičius teigiamas ar neigiamas. Todėl yra tikimybė, kad neigiamos sumos koreliacijos matricoje ir regresijos lygtyje atvaizduos neteisingus rezultatus. Reikšmės, kurios yra teigiamos ir neigiamos, atskiria ir kiti autoriai (Buertey ir kt., 2020). Vertinant kitų nepriklausomų kintamųjų įtaką manipuliacinės apskaitos taikymui, visos neigiamos manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu reikšmės yra padauginamos iš -1 . Toks veiksmas nekeičia rezultatų, vertinant, ar įmonė taiko manipuliacinę apskaitą, ar ne. Bet koku atveju neigiama reikšmė rodo tik tai, kad įmonė, taikydama manipuliacinę apskaitą kaupimo pagrindu, mažino pelną. Tačiau sudarytoje regresinėje lygtyje manipuliacinės apskaitos neigiamas dydis reikštų atvirkštinę, t. y. labai mažą reikšmę ir tai iškreiptų ryšio kryptį su nepriklausomais kintamaisiais. Todėl manipuliacinė apskaita kaupimo pagrindu yra suskaidoma į dvi grupes: manipuliacijos taikant pelno didinimo strategiją MA_KAUPd ir manipuliacijos taikant pelno mažinimo strategiją MA_KAUPm . Manipuliacijų taikant pelno mažinimo strategiją dydžiai yra padauginami iš -1 . Atlikus visus skaičiavimus, apskaičiuojamas koreliacijos koeficientas, ir sudaroma koreliacijos matrica (žr. 25 priedą). 25 priede matyti multikolinearumas tarp manipuliacinės apskaitos rūšių. Manipuliacinė apskaita kaupimo pagrindu koreliuoja su manipuliacija pinigų srautais. Tarp šių kintamųjų yra vidutinio stiprumo statistiškai reikšminga tiesioginė koreliacija 0,451 ir 0,489. Manipuliacinės apskaitos reikšmės taikant skirtingą strategiją taip pat tarpusavyje koreliuoja $r = -0,728$, tarp jų stiprus atvirkštinis statistiškai reikšmingas ryšys (žr. 25 priedą). Tarp manipuliacijų pinigų srautais ir manipuliacijų savikaina yra atvirkštinė statistiškai reikšminga silpna koreliacija ($-0,388$). Tarp manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu ir veiklos pagrindu yra silpnas atvirkštinis ryšys. Multikolinearumas tarp manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu ir jos sudedamųjų dalių (manipuliacijų pinigų srautais, savikaina ir diskretinėmis išlaidomis) bei tarp

bendro manipuliacinės apskaitos dydžio ir kitų manipuliacijų yra stiprus. Tai, kad tarp minėtų kintamųjų yra multikolinearumas yra normalu, kadangi šie elementai buvo įtraukti skaičiuojant manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu dydį ir bendrą manipuliacinės apskaitos dydį. Todėl į galimą multikolinearumo problemą neatsižvelgiama, nes į regresinę lygtį šie kintamieji kartu neįtraukiami.

Atskirai reikėtų atkreipti dėmesį į įmonių socialinės atsakomybės ir manipuliacinės apskaitos ryšį. 25 priede matyti, kad tarp manipuliacinės apskaitos ir įmonių socialinės atsakomybės yra atvirkštinis ryšys. Manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu, kai yra didinamas pelnas, ir įmonių socialinės atsakomybės koreliacijos koeficientas yra $-0,476$, o kai pelnas yra mažinamas, $r = -0,408$. Ryšys tarp manipuliacinės apskaitos ir įmonių socialinės atsakomybės yra statistiškai reikšmingas ($p < 0,05$). Ryšys tarp manipuliacijų pinigų srautais, savikaina, diskretinėmis išlaidomis ir įmonių socialinės atsakomybės yra silpnas atvirkštinis ($-0,392$, $-0,172$, $-0,357$, $-0,360$), tačiau statistiškai reikšmingas. Panašius rezultatus gauna ir kiti mokslininkai: V. Grougiou ir kt. (2014) $-0,285$, B. Scholtens, F. C. Kang (2013) $-0,194$, $-1,176$, H. Liu, H. A. Lee (2019) $-0,116$, S. Buertley ir kt. (2020) $-0,134$.

Vertinant kitų kintamųjų priklausomybės stiprumo laipsnį, matyti, kad tarp makroekonominių rodiklių – bendrojo vidaus produkto ir tiesioginių užsienio investicijų, infliacijos, vidutinio darbo užmokesčio, nedarbo lygio ir manipuliacinės apskaitos yra labai silpnas ryšys. Minėtų makroekonominių rodiklių ryšys su manipuliacine apskaita kaupimo pagrindu yra labai silpnas. Taip pat makroekonominiai rodikliai beveik nekoreliuoja ir su manipuliacine apskaita veiklos pagrindu. Atvirkštinis ryšys yra tarp bendrojo vidaus produkto ir manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu, tačiau nors jis yra statistiškai reikšmingas ($p < 0,05$), tačiau silpnas $r = -0,247$.

Atkreiptinas dėmesys, kad tarp pačių makroekonominių rodiklių yra stiprus ryšys, o tarp infliacijos, bendrojo vidaus produkto ir tiesioginių užsienio investicijų jis yra labai stiprus. Taip pat yra stiprus ryšys tarp tiesioginių užsienio investicijų, vidutinio darbo užmokesčio ir nedarbo lygio. Tačiau patys kintamieji su manipuliacine apskaita koreliuoja labai silpnai. Kadangi makroekonominius rodiklius buvo planuojama įtraukti į regresinę lygtį, multikolinearumas gali turėti neigiamą įtaką gautiems rezultatams. Multikolinearumas tarp makroekonominių rodiklių stipriai padidina koeficientų standartines paklaidas, o tai gali reikšti, kad kai kurių nepriklausomų kintamųjų koeficientai gali būti nereikšmingi. Multikolinearumo problemai nustatyti naudojamas dispersijos mažėjimo daugiklis *VIF*. Tuo atveju, kai $4 < VIF$, galima teigti, kad egzistuoja

multikolinearumo problema. Siekiant įvertinti, ar nėra susidurta su multikolinearumo problema, apskaičiuojami tolerancijos ir *VIF* koeficientai (žr. 37 lentelę).

37 lentelė. Nepriklausomų kintamųjų kolinearumo statistika

<i>Kintamasis</i>	<i>Tolerancijos</i>	<i>VIF</i>
Tiesioginės užsienio investicijos	0,118	8,475
Infliacija	0,596	1,678
Vidutinis darbo užmokestis	0,145	6,897
Nedarbo lygis	0,971	1,030

Pastaba: priklausomas kintamasis – bendrasis vidaus produktas

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis įmonių finansinės informacijos pagrindu atliktais skaičiavimais

37 lentelėje matyti, kad tiesioginių užsienio investicijų ir vidutinio darbo užmokesčio dispersijos mažėjimo daugiklis viršija keturis, todėl daroma išvada, kad egzistuoja multikolinearumo problema. Koreliacijos matricoje galima matyti, kad makroekonominiai rodikliai – tiesioginės užsienio investicijos, infliacija ir vidutinis darbo užmokestis įtakos manipuliacinės apskaitos (tiek kaupimo, tiek veiklos pagrindu) taikymui neturi. Makroekonominiai rodikliai neturi statistiškai reikšmingo poveikio aiškinant manipuliacinės apskaitos taikymą, tačiau koreliuoja tarpusavyje. Todėl kintamieji – tiesioginės užsienio investicijos ir vidutinis darbo užmokestis, sukeltys multikolinearumo problemą, šalinami ir sudaroma nauja regresinė lygtis:

$$\sqrt{MA_{i,t}^*} = \alpha_0 + \alpha_1 \cdot ISA_{i,t} + \alpha_2 \cdot INF_{i,t} + \alpha_3 \cdot BVP_{i,t} + \alpha_4 \cdot NL_{i,t} + \alpha_5 \cdot ROA_{i,t} + \alpha_6 \cdot EBIP_{i,t} + \alpha_7 \cdot LEV_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad [11]$$

čia: $MA_{i,t}^*$ – skirtingos manipuliacinės apskaitos rūšys.

Iš viso sudaromi trys modeliai, kuriuose priklausomi kintamieji: manipuliacinė apskaita kaupimo pagrindu, taikant pelno mažinimo strategiją (1 modelis), manipuliacinė apskaita kaupimo pagrindu, taikant pelno didinimo strategiją (2 modelis) ir manipuliacinė apskaita veiklos pagrindu (3 modelis). Pirmiausia atliekami skaičiavimai pirmame modelyje, kai priklausomas kintamasis yra MA_{KAUPm} . Atlikus skaičiavimus pagal [11] formulėje nurodytą regresinę lygtį, gauti rezultatai rodo, kad lygties determinacijos koeficientas yra 0,39. Čekanavičiaus ir Murausko (2014) teigimu, determinacijos koeficientas yra regresijos modelio charakteristika, paaiškinanti priklausomojo kintamojo elgesį nuo nepriklausomų kintamųjų. Kuo didesnė koeficiento reikšmė, tuo geriau tinka duomenys, todėl, jei koeficiento reikšmė yra mažesnė nei 0,20, modelis nėra tinkamas duomenims

ir prognozavimui. Nagrinėjama atveju galima matyti, kad lygtyje esantys nepriklausomi kintamieji paaiškina apie 39 proc. manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu taikymą. Nepaisant to, ne visi lygtyje esantys nepriklausomi kintamieji atitinka reikšmingumo kriterijų. Norint nustatyti, kurie kintamieji yra reikšmingi, buvo pritaikytas atgalinio kintamojo pasirinkimo metodas (Pierna ir kt., 2009). Todėl iš regresinės lygties šalinamas kintamasis nedarbo lygis (*NL*), kurio *p* reikšmė viršija 0,05 ir yra 0,721. Sudaroma nauja regresijos lygtis, ir vertinama *p* reikšmė. Remiantis analogiška logine seka iš lygties šalinamas kitas nepriklausomas kintamasis – infliacija (*INF*), kurio *p* = 0,356, o vėliau ir bendrasis vidaus produktas (*BVP*), kurio *p* = 0,282, EBITP (*p* = 0,154) ir ROA (*p* = 0,078). Iš likusių kintamųjų sudarytos lygties rezultatai pateikti 38 lentelėje.

Atliekant skaičiavimus 2 modelyje, kur priklausomas kintamasis yra *MA_KAUPd* – manipuliacinė apskaita kaupimo pagrindu, taikant pelno didinimo strategiją, determinacijos koeficientas yra 0,361. Kaip ir pirmu atveju, modelio aiškinamoji galia nėra labai didelė, tačiau visi nepriklausomi kintamieji yra reikšmingi (žr. 38 lentelę).

38 lentelė. Regresijos modelių koeficientai

	1 modelis	2 modelis	3 modelis
<i>Lygčių statistika</i>			
R	0,612	0,601	0,635
R ²	0,375	0,361	0,403
Koreguota R ²	0,37	0,33	0,397
St. paklaida	0,076	0,084	0,096
F reikšmė	85,933**	11,788**	64,224**
F _{0,01}	0,99	0,99	0,997
<i>Koeficientų statistika</i>			
<i>Konstanta</i>	0,062**	-1,296*	0,089**
<i>LEV</i>	0,112**	0,064**	0,129**
<i>ISA</i>	-0,076**	-0,092**	-0,069**
<i>EBITP</i>		0,002*	-0,030**
<i>ROA</i>		0,001**	
<i>BVP</i>		0,000*	
<i>INF</i>		-0,025*	
<i>NL</i>		0,126*	

** $p < 0,01$, * $p < 0,05$

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis įmonių finansinės informacijos pagrindu atliktais skaičiavimais

Lygiai taip pat atliekami skaičiavimai 3 modelyje, kai priklausomas kintamasis yra manipuliacinė apskaita veiklos pagrindu *MA_VEIK*. 3 modelio determinacijos koeficientas 0,41, tačiau dalis nepriklausomų kintamųjų

apskaičiuotos p reikšmės didesnės nei 0,05 (bendrasis vidaus produktas (BVP) 0,907; ROA 0,207; infliacija (INF) 0,096 ir nedarbo lygis (NL) koeficientas 0,035). Kaip ir 1 modelyje, taikant atgalinio kintamojo pasirinkimo metodą, koeficientai šalinami po vieną, pradedant nuo bendrojo vidaus produkto. Vėliau pašalinamas ROA $p = 0,193$, vėliau infliacija $p = 0,182$ ir galiausiai nedarbo lygis $p = 0,231$. Likusių kintamųjų ir lygties statistika pateikta 38 lentelėje.

38 lentelėje matyti trijų modelių regresinių lygčių statistika. 1 ir 3 modeliuose pritaikius atgalinio kintamojo pasirinkimo metodą, determinacijos koeficientas šiek tiek sumažėjo (buvo 0,39 ir 0,41). Tikrinant determinacijos koeficiento reikšmingumą, iškeliami statistinė hipotezė, kad visi kintamųjų parametrai $\alpha_i = 0$, t. y. regresija yra nereikšminga. Toliau apskaičiuojamos visų modelių F reikšmės ir teorinės F reikšmės, kai $\alpha = 0,01$. Lentelėje matyti, kad visuose trijuose modeliuose faktinė F reikšmė yra didesnė už $F_{0,01}$. Todėl nulinė hipotezė atmetama su 99 proc. pasiklovimo lygmeniu, ir daroma išvada, kad į modelius įtraukti nepriklausomi kintamieji daro reikšmingą poveikį priklausomam kintamajam – manipuliacinės apskaitos taikymui.

Toliau vertinamos modelių liekamosios paklaidos, siekiant įvertinti, ar nėra autokoreliacijos. Tuo tikslu atliekamas Durbinio–Watsono testas $DWd \in [0;4]$ (Bercu ir kt. 2014). Atlikus skaičiavimus matyti, kad 1 modelyje, kuriame priklausomas kintamasis yra manipuliacinė apskaita kaupimo pagrindu esant pelno mažinimo strategijai (MA_KAUPm), $d = 1,769$. Esant 114 stebinių skaičiui ir 2 nepriklausomiems kintamiesiems, apatinė kritinė reikšmė $dL - 1,502$, viršutinė kritinė reikšmė $dU - 1,582$. Apskaičiuota DW reikšmė yra didesnė už viršutinę kritinę reikšmę. Vadinas, statistinė H_0 hipotezė priimama, ir teigiama, kad tarp liekamųjų paklaidų autokoreliacijos nėra. Koreliacijos koeficientas tarp liekamųjų paklaidų yra 0,126. Vertinant statistinį reikšmingumą apskaičiuotas Stjudento t kriterijus, kuris yra $1,332 < t_{krit} 1,981$ ($\alpha = 0,05$). Tokiu būdu daroma išvada, kad koreliacijos koeficientas tarp liekamųjų paklaidų lygus nuliui, o koreliacija yra statistiškai nereikšminga.

2 modelyje, kuriame priklausomas kintamasis MA_KAUPd (manipuliacinė apskaita kaupimo pagrindu esant pelno didinimo strategijai) apskaičiuota DW reikšmė $d = 1,896$. Esant 176 stebiniams ir 7 kintamiesiems kritinės DW reikšmės yra $dL - 1,603$, $dU - 1,746$. Modelio apskaičiuota reikšmė yra didesnė už viršutinę kritinę ribą ir artėja į 2, todėl H_0 atmesti negalima, ir daroma išvada, kad tarp liekamųjų paklaidų autokoreliacijos nėra. Liekamųjų paklaidų koreliacijos koeficientas yra 0,095, kurio statistinis

reikšmingumas rodo, kad $t\ 1,259 < t_{krit}\ 1,974$ ($\alpha = 0,05$). Tokiu atveju, galima teikti, kad liekamųjų paklaidų koreliacija statistiškai nereikšminga.

3 modelyje, kur priklausomas kintamasis yra manipuliacinė apskaita veiklos pagrindu (MA_VEIK) $d = 1,935$. Apskaičiuota DW reikšmė yra didesnė už viršutinę kritinę reikšmę ($dL = 1,713$, $dU = 1,753$) ir artėja į 2. Vadinasi, statistinė H_0 hipotezė neatmetama, ir teigiama, kad tarp liekamųjų paklaidų nėra autokoreliacijos. Liekamųjų paklaidų $r = 0,029$. Stjudento t kriterijaus reikšmė yra $0,490 < t_{krit}\ 1,968$ ($\alpha = 0,05$). Tokiu būdu daroma išvada, kad koreliacijos koeficientas yra lygus nuliui, o koreliacija tarp liekamųjų paklaidų statistiškai nereikšminga.

Galiausiai vertinama sudarytų modelių liekamųjų paklaidų heteroskedastiją taikant White heteroskedastijos testą. Kuomet sudaromos naujos regresinės lygtys, kuriose priklausomas kintamasis paklaidų įverčiai, o nepriklausomi kintamieji yra kintamųjų reikšmės, jų kvadratai bei tarpusavio sandaugos. Vertinant heteroskedastiją 1 modelyje F reikšmė yra $0,678 < F_{krit}\ 2,298$, kai $\alpha = 0,05$, $p = 0,732$. Pagal apskaičiuotas reikšmes su 95 proc. patikimumu priimama statistinė H_0 hipotezė, ir daroma išvada, kad modelyje nėra heteroskedastijos, t. y. modelio dispersija yra pastovi, o liekamosios modelio paklaidos yra homoskedastiškos. 2 modelyje, atlikus White heteroskedastijos testą, matyti, kad F reikšmė yra $1,096 < F_{krit}\ 1,507$, kai $\alpha = 0,05$, $p = 0,107$. 3 modelyje sudarius naują lygtį, F reikšmė yra $0,544 < F_{krit}\ 2,246$, kai $\alpha = 0,05$, $p = 0,842$, vadinasi, statistinė H_0 hipotezė priimama, ir daroma išvada, kad modelio liekamosios paklaidos nėra heteroskedastiškos.

Įvertinus apskaičiuotų modelių determinacijos koeficientus, liekamųjų paklaidų autokoreliaciją ir heteroskedastiją, galima teigti, kad modeliai gali būti naudojami prognozavimui. 1 modelyje *manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu, taikant pelno mažinimo strategiją* taikymas 37,5 proc. priklauso nuo įmonių socialinės atsakomybės ir finansinio svarto. Tai, kad kintamųjų įtaka manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu dydžiui yra statistiškai reikšminga, rodo įverčių α_i reikšmingumas (žr. 38 lentelę). Įmonių socialinė atsakomybė turi įtakos manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu taikymui, tačiau socialinė atsakomybė, priešingai nei finansinis svartas, mažina manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu dydį $0,076^2$. Tačiau norėusi pabrėžti, kad manipuliacinės apskaitos taikymui įtakos turi kiti veiksniai, į kuriuos sudarant lygtį nebuvo atsižvelgta. Šių veiksnių įtaka manipuliacinės apskaitos taikymui yra net 62,5 proc. Manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu, taikant pelno mažinimo strategiją, lygtį galima išreikšti taip:

$$MA_KAUP_{m_{i,t}} = (0,062 - 0,076 \cdot ISA_{i,t} + 0,112 \cdot LEV_{i,t})^2$$

2 modelyje *manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu, taikant pelno didinimo strategiją* dydis priklauso nuo finansinio sveto, pelningumo, pelno, įmonių socialinės atsakomybės, bendrojo vidaus produkto infliacijos ir nedarbo lygio. Šie kintamieji paaiškina 36,1 proc. manipuliacinės apskaitos taikymo dydžio pokyčio priežasčių. Kai kurių dydžių koeficientų reikšmės yra labai mažos. Pavyzdžiui, BVP reikšmė 0,000023 artėja į nulį, tačiau kintamasis yra statistiškai reikšmingas, o bandant jį pašalinti iš lygties, determinacijos koeficientas krenta iki 0,311 reikšmės, o kiti koeficientai, išskyrus ISA, tampa statistiškai nereikšmingais. Todėl BVP kintamasis iš lygties nešalinamas. Nepaisant to, lygtyje lieka 63,9 proc. nepaaiškintų veiksnių, darančių įtaką manipuliacinės apskaitos dydžiui. Manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu, taikant pelno didinimo strategiją, lygtį galima išreikšti taip:

$$MA_{KAUPd_{i,t}} = (-1,296 - 0,092 \cdot ISA_{i,t} - 0,025 \cdot INF_{i,t} + 0,000023 \cdot BVP_{i,t} + 0,126 \cdot NL_{i,t} + 0,001 \cdot ROA_{i,t} + 0,002 \cdot EBITP_{i,t} + 0,064 \cdot LEV_{i,t})^2$$

Manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu taikymas 40,3 proc. priklauso nuo į modelį įtrauktų kintamųjų. Finansinio sveto dydis manipuliacinės apskaitos taikymui turi teigiamos įtakos ir didintų reikšmę 0,129² su kiekvieno vieneto augimu. Kaip ir 1 modelyje, įmonių socialinė atsakomybė daro neigiamą įtaką manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu dydžiui, t. y. jei įmonė yra socialiai atsakinga, tai manipuliacinės apskaitos reikšmė sumažėja 0,069² dydžiu. Įdomu yra tai, kad šiame modelyje EBITP (pelningumas prieš palūkanas ir mokesčius) turi neigiamos įtakos manipuliacinės apskaitos taikymui. Vadinasi, kuo didesnis įmonės pelnas, tuo įmonė mažiau linkusi taikyti manipuliacinę apskaitą veiklos pagrindu, ir atvirkščiai. Kiekvienas EBITP reikšmės padidėjimas vienu vienetu sumažina manipuliacinės apskaitos taikymą veiklos pagrindu 0,03² dydžiu. 1 modelyje EBITP koeficiento reikšmė buvo teigiama, kas rodytų, kad didesnis EBITP didintų manipuliacinės apskaitos reikšmę, tačiau koeficientas statistiškai nereikšmingas, todėl į jį nebuvo atsižvelgiama. Manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu lygtį galima išreikšti taip:

$$MA_{VEIK_{i,t}} = (0,089 - 0,069 \cdot ISA_{i,t} - 0,03 \cdot EBITP_{i,t} + 0,129 \cdot LEV_{i,t})^2$$

Sudarytuose modeliuose kintamieji paaiškina tik apie 40 proc. manipuliacinės apskaitos taikymo. Būtų neįtikėtina sakyti, kad modeliai tinkami atlikti manipuliacinės apskaitos taikymo prognozėms, tačiau jie paaiškina nepriklausomų kintamųjų įtaką. Gauti tyrimo rezultatai parodo manipuliacinės apskaitos ir įmonių socialinės atsakomybės ryšį ir santykį, o

tai atitinka disertacijoje keliamus uždavinius. Todėl šios disertacijos rėmuose netikslinga nustatinėti veiksnius, darančius įtaką manipuliacinės apskaitos taikymui. Kita vertus, manipuliacinės apskaitos taikymas neretai priklauso ir nuo subjektyvių aplinkybių, įmonės vadovo, finansininko etikos ir oportunistinių jų motyvų.

3.3. Tyrimo rezultatų apibendrinimas ir jų reikšmingumas

3.3.1. Tyrimo hipotezių apibendrinimas

Vertinant manipuliacinės apskaitos taikymą Lietuvos vidutinėse ir didelėse įmonėse, pabrėžtina tai, kad apskaičiuoti nutolę nuo nulinių reikšmių manipuliacinės apskaitos dydžiai parodo, kad įmonių apskaitos metodų, būdų ir valdymo sprendimų pasirinkimas rodo neįprastas reikšmes. Tokios reikšmės signalizuoja apie galimas manipuliacijas apskaitoje. Tyrimo metu buvo siekiama nustatyti galimą ryšį manipuliacinės apskaitos taikymo ir įmonių socialinės atsakomybės įtakos manipuliacinei apskaitai. Tokį manipuliacinės apskaitos ir įmonių socialinės atsakomybės ryšį aprašo trumparegystės vengimo, nuspėjamo pelno, kelių tikslų, institucinė hipotezės, socialinių normų, legitimumo ir signalų teorijos. Siekiant praktiškai pagrįsti literatūroje aprašomus teiginius, buvo vertinamos metodologinėje darbo dalyje iškeltos tyrimo hipotezės.

Tyrimo hipotezės H1. Įmonių socialinė atsakomybė, kaip vertybinė sistema, daro įtaką mažinant manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu taikymą įmonių apskaitoje, apibendrinimas:

1. ***Manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu*** apskaičiuotų reikšmių vertinimas ir palyginimas. Pritaikius J. J. Jones (1991) modelį, kurį modifikavo P. Dechow ir kt. (1995), sudarius regresines lygtis buvo apskaičiuotos manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu reikšmės 2017–2021 m. laikotarpiu. Tyrimo rezultatai parodė, kad tiek socialiai atsakingose, tiek kitose įmonėse stebimos neįprastos reikšmės, signalizuojančios apie galimą manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu taikymą. Tačiau socialiai atsakingų įmonių grupėje manipuliacinės apskaitos dydžių variacijos intervalas yra mažesnis, (tarp $-0,069$ ir $0,077$) nei kitų įmonių, kurios nesiskelbia esančios socialiai atsakingomis (tarp $-0,098$ ir $0,158$). Neįprasta reikšmė (nutolusi nuo nulio) gali rodyti, kad įmonė taiko manipuliacijas, o kuomet ši reikšmė didesnė (arba mažesnė), tuo labiau taikomi agresyvūs metodai. Todėl tokia variacija rodo, kad socialiai atsakingos įmonės yra linkusios elgtis mažiau agresyviai ir ne taip drastiškai manipuliuoti apskaitos informacija, lyginant su kitomis įmonėmis. Manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu

reikšmės socialiai atsakingose įmonėse varijuoja tarp $-0,059$ ir $0,069$, vidurkis $-0,000$, o kitose įmonėse tarp $-0,070$ ir $0,158$, vidurkis $-0,008$. Tai, kad skirtumas yra statistiškai reikšmingas, patvirtina atlikti t testas, nes $t_{2,106} > t_{krit} 1,968$, ir dispersinė analizė $F 4,434 > F_{krit} 3,874$. 66,2 proc. socialiai atsakingų įmonių metais nebuvo taikoma manipuliacinė apskaita kaupimo pagrindu, lyginant su kitomis įmonėmis šis skaičius yra net 30,3 proc. punktais didesnis. Įmonių, kurios galimai taiko pelno didinimo strategiją, tarpe socialiai atsakingų įmonių metų skaičius yra beveik dvigubai mažesnis, nei kitose įmonėse, atitinkamai 26 ir 43. Analogiška situacija yra ir su įmonėmis taikančiomis pelno mažinimo strategiją, atitinkamai 23 ir 50. Palyginus galimą manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu taikymą skirtingais laikotarpiais, skirtumai tarp socialiai atsakingų ir kitų įmonių taip pat yra akivaizdūs. Pavyzdžiui, indikacijos, kad manipuliacinę apskaitą kaupimo pagrindu socialiai atsakingos įmonės taikė 2018 m. 1,7 kartų, 2017 m. 2 kartus, 2021 m. 2,5 karto, o 2020 m. net 3 kartus retesnės, nei kitose tirtose įmonėse. Remiantis tuo, galima daryti išvadą, kad socialiai atsakingos įmonės yra linkusios apskaitoje pasirinkti tokius apskaitos metodus, būdus, kurie nerodo, neiprastų manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu reikšmių, o jei tokios reikšmės nustatytos, tai jų reikšmės mažesnės, nei kontrolinėje grupėje. Taigi socialiai atsakingų įmonių apskaitoje yra mažiau manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu taikymo požymių, nei kitose įmonėse, kurios nėra prisiėmusios įsipareigojimo būti socialiai atsakingomis.

2. Atlikta koreliacinė ir regresinė analizės parodė, kad manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu, *kai įmonė renkasi pelno didinimo strategijas*, ryšys su įmonių socialine atsakomybe yra, nors ir vidutinio stiprumo, tačiau atvirkštinis $r = -0,476$. Nepaisant to, kad koreliacinė analizė rodo vidutinio stiprumo ryšį, įmonių socialinės atsakomybės įtaka manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu yra statistiškai reikšminga. Sudarius daugialypės regresijos modelį lygties $R^2 = 0,361$, o įmonių socialinės atsakomybės koeficientas $-0,092$, kai $p < 0,01$. Vadinasi, manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu, *kai įmonė imasi pelno didinimo strategijos* priklauso nuo įmonių socialinės atsakomybės. Todėl galima daryti taškinę prognozę, kad jei įmonė yra socialiai atsakinga, manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu reikšmė bus mažesnė $0,092^2$ dydžiu. Remiantis atliktais skaičiavimais, galima daryti išvadą, kad iškelta tyrimo subhipotezė – **HI.1 Įmonių socialinė atsakomybė daro įtaką mažinant manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu taikymą, kai įmonė renkasi pelno didinimo strategiją**, pasitvirtino.

3. Tais atvejais, *kai įmonė renkasi pelno mažinimo strategiją*, manipuliacinę apskaitą ir įmonių socialinę atsakomybę sieja vidutinio stiprumo atvirkštinis statistiškai reikšmingas ryšys $r = -0,408$. Regresijos

modelio determinacijos koeficientas $R^2 = 0,375$, o įmonių socialinės atsakomybės koeficientas lygtyje yra $-0,076$, kai $p < 0,01$. Tai rodo, kad įmonių socialinė atsakomybė mažina manipuliacinės apskaitos taikymą, arba ji yra taikoma mažiau agresyviai. Darant taškinę prognozę, galima teigti, kad įmonių socialinė atsakomybė sumažintų manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu, taikant pelno mažinimo strategiją, reikšmę $0,076^2$ dydžiu. Atsižvelgiant į tai, daroma išvada, kad įmonių socialinė atsakomybė turi įtakos manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu taikymui, kai įmonė renkasi pelno mažinimo strategiją ir mažina jos taikymą įmonės apskaitoje. Remiantis tuo, daroma išvada, kad iškelta tyrimo subhipotezė – **H1.2. Įmonių socialinė atsakomybė daro įtaką mažinant manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu taikymą, kai įmonė renkasi pelno mažinimo strategiją**, pasitvirtino.

Tyrimo hipotezės H2. Įmonių socialinė atsakomybė, kaip vertybinė sistema, daro įtaką mažinant manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu taikymą įmonių apskaitoje, apibendrinimas:

1. **Manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu** apskaičiuotų reikšmių vertinimas ir palyginimas. Kadangi manipuliacinė apskaita veiklos pagrindu susideda iš keleto skirtingų manipuliacijų, tai pirmiausia vertinamos **manipuliacijos pardavimais arba pinigų srautais** sumos, apskaičiuotos pagal S. Roychowdhury (2006) modelį. Atlikti manipuliacijų pinigų srautais skaičiavimai 2017–2021 m. laikotarpiu rodo, kad socialiai atsakingų įmonių ir kitų įmonių manipuliacijų pinigų srautais reikšmės varijuoja panašiam intervale. Socialiai atsakingų įmonių mažiausia reikšmė $-0,078$, o kitų įmonių mažiausia reikšmė yra $-0,080$. Tačiau socialiai atsakingų įmonių reikšmių vidurkis $-0,006$ skiriasi nuo kitų įmonių vidurkio $-0,011$. Statistiškai reikšmingą skirtumą tarp šių tiriamų grupių rezultatų rodo atliktas Stjudento t testas (t stat = 3,765, kai $p=0,000$) ir dispersinė analizė ($F=15,844$, kai $p=0,000$), kurių pagrindu su 99 proc. patikimumu buvo priimta alternatyvi statistinė hipotezė, kad skirtumai tarp manipuliacijų pinigų srautais tiriamosiose grupėse yra statistiškai reikšmingi. Tai rodo, kad socialiai atsakingos įmonės vidutiniškai mažiau linkusios manipuliuoti pinigų srautais. Vertinant gautas reikšmes, matyti, kad nors duomenys indikuoja, kad pinigų srautais gali manipuliuoti tiek socialiai atsakingos, tiek kitos įmonės, tačiau net 62,1 proc. socialiai atsakingų įmonių metų nebuvo taikoma šios rūšies manipuliacijų, o kitų įmonių tarpe – 50,3 proc. Kitos įmonės yra linkusios pasirinkti tokius valdymo sprendimus, kurie gali daryti įtaką įmonės pinigų srautams 1,3 karto dažniau, nei socialiai atsakingos įmonės. Remiantis gautais rezultatais, daroma išvada, kad subhipotezė **H2.1. Įmonių socialinė atsakomybė daro įtaką mažinant manipuliacijas pinigų srautais taikymą įmonių apskaitoje**, pasitvirtino.

Vertinant *manipuliacijas savikaina*, jų reikšmės buvo apskaičiuoti 2017–2021 m., remiantis S. Roychowdhury (2006) modeliu. Apskaičiuotus manipuliacijų savikaina reikšmes, matyti, kad socialiai atsakingų įmonių jos varijuoja intervale tarp 0,000 ir 0,052, o kitų įmonių – tarp 0,000 ir 0,079. Taigi vien tik šie skaičiai rodo, kad kitos įmonės linkusios rinktis agresyvesnius apskaitos metodus ir sprendimus, turinčius įtakos savikainai nei socialiai atsakingos įmonės. Manipuliacijų savikaina reikšmių vidurkis socialiai atsakingose įmonėse yra 0,005, o kitose – 0,013. Siekiant įvertinti, ar skirtumai tarp grupių yra statistiškai reikšmingi, buvo atliktas grupių vidurkių palyginimas. Studento t kriterijaus reikšmė 4,724 ($p < 0,01$) ir Fišerio F reikšmė 22,316 ($p < 0,01$) leidžia su 99 proc. patikimumu teigti, kad skirtumai tarp dviejų grupių yra statistiškai reikšmingi. Lyginant socialiai atsakingų ir kitų įmonių rezultatus matyti, kad 65,5 proc. įmonių metais socialiai atsakingos įmonės nemanipuliavo savikaina, o kitų įmonių grupėje šis skaičius yra 16,5 proc. punktais mažesnis. Taigi galima matyti, kad esant statistiškai reikšmingam skirtumui, socialiai atsakingos įmonės 1,3 karto rečiau manipuliuoja savikaina, todėl daroma išvada, kad subhipotezė **H2.2. Įmonių socialinė atsakomybė daro įtaką mažinant manipuliacijas gamybine savikaina taikymą įmonių apskaitoje**, pasitvirtino.

Paskutinė manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu sudedamoji dalis yra *manipuliacijos diskretinėmis išlaidomis*. Atlikti 290 įmonių metų 2017–2021 m. tiriamuoju laikotarpiu manipuliacijų diskretinėmis išlaidomis reikšmių skaičiavimai parodė, kad abiejose grupėse reikšmės varijuoja beveik tame pačiame intervale nuo $-0,032$ iki $0,000$. Reikšmių vidurkis abiejose įmonių grupėse yra $-0,004$. Iš visų tirtų įmonių 74,5 proc. socialiai atsakingose įmonėse ir 73,8 proc. kitose įmonėse nenustatyti manipuliacijų diskretinėmis išlaidomis požymiai. Skirtumas tarp grupių yra nežymus. Atliktas t testas ($t = 0,225 < t_{\text{krit}} 1,968$, kai $p = 0,822$) ir dispersinė analizė ($F = 0,322 < F_{0,05} 3,874$, kai $p = 0,571$) parodė, kad statistiškai reikšmingo skirtumo tarp tiriamų grupių manipuliacijų diskretinėmis išlaidomis reikšmių vidurkio nėra. Tai, kad skirtumo tarp šių manipuliacijų taikymo skirtingose grupėse nėra, parodo ir Pearsono kriterijus, kurio reikšmė $0,018 < \chi^2_{\text{krit}} 3,841$. Todėl daroma išvada, kad skirtumo tarp grupių nėra, vadinasi, tiek socialiai atsakingos įmonės, tiek kitos įmonės nelinkusios manipuluoti diskretinėmis išlaidomis, vadinasi, tyrimo subhipotezė **H2.3. Įmonių socialinė atsakomybė daro įtaką mažinant manipuliacijas diskretinėmis išlaidomis taikymą įmonių apskaitoje** – nepasitvirtino.

2. Remiantis D. Cohen ir P. Zarowin (2010), buvo apskaičiuota bendra manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu reikšmė sudėjus visų manipuliacijų reikšmes, kai manipuliacijos pinigų srautais ir diskretinėmis išlaidomis yra

padaugintos iš -1 . Rezultatai parodė, kad socialiai atsakingų įmonių grupėje reikšmės varijuoja tarp 0,000 ir 0,106, o kitų įmonių grupėje – tarp 0,000 ir 0,132. Palyginus abiejų grupių vidurkius buvo nustatyta, kad skirtumai tarp grupių vidurkių yra statistiškai reikšmingi ($t_{4,527} > t_{krit} 1,977$, kai $p = 0,000$; $F_{21,238} > F_{krit} 6,724$, kai $p = 0,000$). Manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu (nei vienos manipuliacijos rūšies) netaiko 39,3 proc. socialiai atsakingų įmonių ir 17,2 proc. kitų įmonių. Taigi galima teigti, kad gauti rezultatai abiejose įmonių grupėse yra skirtingi, ir socialiai atsakingose įmonėse požymiai apie galimą manipuliaciją veikla yra retesni.

Atlikta koreliacinė analizė parodė, kad tarp manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu ir įmonių socialinės atsakomybės yra atvirkštinis statistiškai reikšmingas silpnas ryšys ($r = -0,360$, kai $p < 0,05$). Tokie rezultatai rodo, kad socialiai atsakingos įmonės mažiau linkusios manipuliuoti veikla. Regresinės analizės metu nustatyta, kad įmonių socialinė atsakomybė mažina manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu taikymą, t. y. galima prognozuoti, kad socialiai atsakingų įmonių manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu reikšmė bus mažesnė $0,069^2$ dydžiu. Nepaisant to, kad apskaičiuotas dydis nėra didelis, tačiau jo daroma įtaka yra statistiškai reikšminga, o ir pačios manipuliacinės apskaitos reikšmė nėra didelė, todėl net ir $0,069^2$ įtaka gali nulemti reikšmingą rezultatą. Atlikta analizė rodo, kad socialiai atsakingose įmonėse manipuliacinės apskaitos taikymas veiklos pagrindu yra retesnis arba mažiau agresyvus. Todėl pagrįstai teigiama, kad įmonių socialinė atsakomybė turi įtakos manipuliacinės apskaitos taikymo mažinimui įmonės apskaitoje. Apibendrinant galima teigti, kad iškelta tyrimo hipotezė – **H2. įmonių socialinė atsakomybė daro įtaką mažinant manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu taikymą įmonių apskaitoje**, pasitvirtino.

Taigi, tyrimo hipotezės H2 dvi subhipotezės pasitvirtino. Nepaisant to, kad manipuliacijų diskretinėmis išlaidomis taikymo skirtumai nebuvo nustatyti, tačiau manipuliacijų kaupimo pagrindu ir bendro manipuliacijų veiklos pagrindu reikšmių vertinimas parodė, kad tarp socialiai atsakingų įmonių ir kitų įmonių rezultatų yra statistiškai reikšmingas ryšys. Be to, įmonių socialinė atsakomybė turi statistiškai reikšmingos įtakos manipuliacinės apskaitos taikymui. Ir nors ryšys tarp jų yra vidutinio stiprumo, to pakanka teigti, kad įmonių socialinė atsakomybė mažina manipuliacijas apskaitos informacija. Remiantis išdėstyta galima pagrįstai teigti, kad *įmonių socialinė atsakomybė, dėl savo vertybinės sistemos, mažina manipuliacinės apskaitos taikymą įmonių apskaitoje*. Apibendrinti tyrimo hipotezių rezultatai pateikiami 39 lentelėje.

39 lentelė. Tyrimo hipotezių rezultatų apibendrinimas

	Hipotezė	Rezultatas
H1.	Įmonių socialinė atsakomybė, kaip vertybinė sistema, daro įtaką mažinant manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu taikymą įmonių apskaitoje.	Priimta
<i>H1.1.</i>	Įmonių socialinė atsakomybė daro įtaką mažinant manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu taikymą, kai įmonė renkasi pelno didinimo strategiją.	Priimta
<i>H1.2.</i>	Įmonių socialinė atsakomybė daro įtaką mažinant manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu taikymą, kai įmonė renkasi pelno mažinimo strategiją	Priimta
H2.	Įmonių socialinė atsakomybė daro įtaką mažinant manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu taikymą įmonių apskaitoje.	Priimta
<i>H2.1.</i>	Įmonių socialinė atsakomybė daro įtaką mažinant manipuliacijas pinigų srautais taikymą įmonių apskaitoje.	Priimta
<i>H2.2.</i>	Įmonių socialinė atsakomybė daro įtaką mažinant manipuliacijas gamybine savikaina taikymą įmonių apskaitoje.	Priimta
<i>H2.3.</i>	Įmonių socialinė atsakomybė daro įtaką mažinant manipuliacijas diskretinėmis išlaidomis taikymą įmonių apskaitoje	Atmesta

Šaltinis: sudaryta autorės

Sudarant regresijos modelį buvo įtraukti ir kiti nepriklausomi kintamieji, aprašomi literatūroje. Tiriant manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu ryšį su finansiniu svertu matyti, kad tiesioginis silpnas ryšys ($r = 0,232$, mažinant pelną ir $0,369$ didinant pelną). Nepaisant to, nors ryšys tarp kintamųjų yra silpnas, tačiau regresinės analizės rezultatai rodo, kad finansinis svertas turi statistiškai reikšmingos įtakos manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu taikymui. Taškinė prognozė rodytų, kad finansinio sverto augimas vienu vienetu padidintų manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu reikšmę $0,112^2$ dydžiu, mažinant pelną ir $0,064^2$ didinant pelną. Galima daryti išvadą, kad manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu taikymas įmonėje priklauso nuo įmonės finansinio sverto.

Vertinant manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu ryšį su finansiniu svertu matyti, kad jų tarpusavio ryšys yra tiesioginis ir labai silpnas ($r = 0,132$). Regresinė analizė rodo, kad finansinis svertas daro reikšmingą įtaką manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu taikymui ($p = 0,000$). Taškinė įtakos prognozė yra manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu reikšmės padidėjimas $0,129^2$ dydžiu, jei finansinis svertas padidėja vienu vienetu. Taigi apibendrinant galima teigti, kad kuo didesnis finansinis svertas, tuo įmonė

labiau arba agresyviau linkusi taikyti manipuliacinę apskaitą, nepriklausomai nuo manipuliacinės apskaitos rūšies.

Vertinant įmonės pelno dydžio įtaką manipuliacinės apskaitos taikymui atlikta koreliacinė analizė parodė, kad manipuliacinės apskaitos ir turto pelningumo bei EBITP ryšio stiprumas priklauso nuo manipuliacinės apskaitos rūšies. Manipuliacinę apskaitą kaupimo pagrindu su turto pelningumu sieja labai silpnas ryšys ($r = 0,095$ mažinant pelną ir $0,007$ didinant pelną), o su EBITP – silpnas ryšys (atitinkamai $r = 0,347$ ir $0,354$). Regresinė analizė parodė, kad manipuliacinei apskaitai, mažinant pelną, turto pelningumas nedaro reikšmingos įtakos. Tačiau kai įmonė pasirenka pelną didinančią strategiją, EBITP ($0,002$, kai $p = 0,022$) ir ROA ($0,001$, kai $p = 0,003$) įtaka manipuliacinės apskaitos dydžiui yra reikšminga. Remiantis tuo, galima teigti, kad manipuliacinę apskaitą kaupimo pagrindu ir pelną sieja statistinis tiesioginis silpnas ryšys. Pelnas tampa reikšmingu, priklausomai nuo to, kokią pelno valdymo strategiją įmonė pasirenka.

Šiek tiek kitokie rezultatai gauti vertinant manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu ryšį su turto pelningumu ir EBITP. Manipuliacinę apskaitą veiklos pagrindu ir su turto pelningumu ($r = -0,017$), ir su EBITP ($r = -0,066$) sieja atvirkštinis labai silpnas ryšys. Regresinė analizė parodė, kad manipuliacinės apskaitos ir turto pelningumo ryšys yra statistiškai nereikšmingas. Tačiau EBITP turi statistiškai reikšmingos įtakos manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu taikymui. Gauti rezultatai rodo, kad didesnis EBITP sąlygoja mažesnę manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu taikymą. Vadinas, galima daryti išvadą, kad į imtį patekusios įmonės linkusios taikyti pelną didinančią strategiją, nes esant didesniai pelnui, manipuliacijos mažėja.

Tyrimo metu taip pat buvo vertinami makroekonominiai rodikliai, galintys turėti įtakos manipuliacinės apskaitos taikymui. Dėl multikolinearumo problemos tiesioginių užsienio investicijų ir vidutinio darbo užmokesčio įtaka manipuliacinės apskaitos taikymui nebuvo vertinama. Sudarius regresines lygtis viename iš trijų modelių (nustatant įtaką pelno didinimo strategijai) makroekonominiai rodikliai turėjo reikšmingos įtakos. Vertinant makroekonominių rodiklių įtaką manipuliacinės apskaitos taikymui, galima teigti, kad bendrasis vidaus produktas, infliacija ir nedarbo lygis gali nulemti, kad įmonė ims taikyti pelną didinančią strategiją. Kitu atveju šie rodikliai įtakos manipuliacinei apskaitai neturi.

Atlikta duomenų analizė rodo, kad manipuliacinės apskaitos taikymui, nepriklausomai nuo jos rūšies, įtakos turi įmonių socialinė atsakomybė. Tokius teiginius patvirtina priimtos tyrimo hipotezės H1 ir H2. Taip pat pažymėtina, kad įmonės finansinis svertas taip pat turi įtakos manipuliacinės

apskaitos taikymui. Makroekonominių rodiklių (bendrojo vidaus produkto, infliacijos, nedarbo lygio) reikšmės gali turėti įtakos įmonėse imtis pelną didinančios strategijos. Kitų rodiklių įtaką manipuliacinei apskaitai nereikšminga. Taip pat nebuvo nustatyta, kad makroekonominiai rodikliai darytų įtaką manipuliacinei apskaitai veiklos pagrindu.

3.3.2. Rezultatų reikšmingumas ir tyrimo apribojimai

Atlikto empirinio tyrimo rezultatai rodo, kad Lietuvos įmonėse pasirenkami tokie apskaitos metodai, būdai ir valdymo sprendimai, kurie gali turėti neigiamos įtakos apskaitos rezultatams. Atliktas empirinis tyrimas rodo, kad finansinių ataskaitų analizė leidžia atlikti pirminį vertinimą nustatant manipuliacijas įmonių apskaitoje. Darbe naudotų modelių pagalba atlikti skaičiavimai leidžia įtarti, kad įmonės yra linkusios taikyti manipuliacinę apskaitą tiek veiklos pagrindu, tiek kaupimo pagrindu, tiek abi manipuliacijų rūšis. Nepaisant to, stebima bendra tendencija įmonių tarpe vis dažniau manipuluoti apskaitos informacija. Jei 2017 m. 56,9 proc. įmonių netaikė manipuliacinės apskaitos, tai 2021 m. tokių įmonių buvo tik 41,4 proc. Vertinant manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu taikymą apskaitoje matyti, kad 25,2 proc. tiriamų įmonių renkasi pelną mažinančius apskaitos metodus, o 23,8 proc. – pelną didinančius. Vertinant rezultatus, suskirstytus pagal atskirus laikotarpius, išryškėja skirtumai. Iki 2020 m. įmonės buvo linkusios taikyti pelną didinančią strategiją. Tokie rezultatai prieštarauja pozityviosios apskaitos politinių išlaidų hipotezei. Tačiau, atsižvelgiant į tai, kad modelis paaiškina tik 40 proc. manipuliacinės apskaitos dydžio, lieka neaišku, kas lemia tokių įmonių elgesį. Norint įvertinti šį klausimą, reikalingi gilesni tyrimai siekiant identifikuoti veiksnius, lemiančius manipuliacinės apskaitos taikymą.

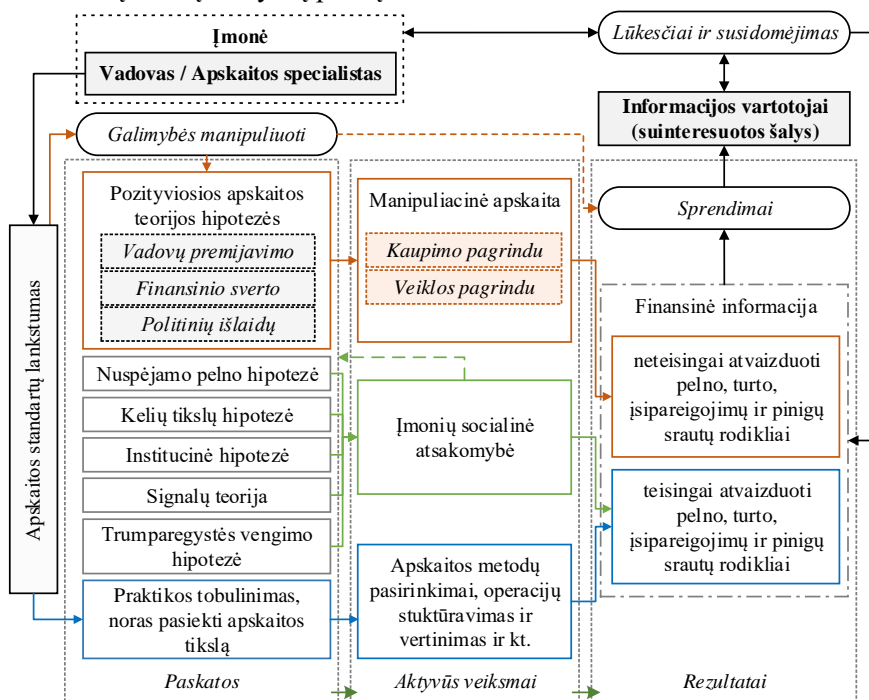
Situacija pasikeičia 2020 m. ir 2021 m. Šiuo laikotarpiu tyrimo rezultatai rodo, kad įmonės linkusios taikyti pelno mažinimo strategiją. Reikėtų atkreipti dėmesį, kad 2020 m. Lietuvoje prasidėjo pandemija ir susidarė ekstremali situacija, dėl kurios nukentėjo verslai. Susidariusi neapibrėžta situacija, kylanti įtampa turėjo neigiamos įtakos ne tik įmonėms, bet ir vadovų priimamiems sprendimams. Todėl šiuo laikotarpiu stebima tendencija, kad įmonės taikė pelną mažinančią strategiją. Taip pat svarbu atkreipti dėmesį, kad socialinės atsakomybės neprisiėmusių įmonių tarpe 2021 m. nebuvo nei vienos, kurios manipuliacinės apskaitos dydžiai rodytų, kad įmonė netaikė manipuliacinės apskaitos. Galima tik daryti prielaidą, kad ateities neapibrėžtumas galėjo paskatinti įmones savo uždirtbus pelnus perkelti į ateinančius laikotarpius. Tokią prielaidą iš dalies patvirtina

regresinės analizės rezultatai. Taigi esant ekonominiam neapibrėžtumui pasikeičia vadovų požiūris į situaciją ir įmonės imasi pilną mažinančios strategijos. Regresijos rezultatai rodo, kad sprendimui mažinti pilną makroekonominiai rodikliai įtakos neturi, ir tai dar labiau sustiprina teiginį, kad manipuliacinės apskaitos taikymui nemažai įtakos turi subjektyvūs faktoriai. Galima tik daryti prielaidą, kad įtempta ekonominė situacija skatina įmones būti mažiau politiškai matomomis, nes tai gali lemti, kad mažėjant valstybės biudžetui, gali būti pakeliama mokesčių našta arba papildomai apmokestinami viršpelniai. Taigi galima daryti prielaidą, kad esant neapibrėžtai ekonominei situacijai pozityviosios apskaitos hipotezė įgyja didesnę galią. Tačiau norint tiksliai paaiškinti šį teiginį, reikia atlikti išsamius tyrimus. Taigi nors tarp manipuliacinės apskaitos taikymo ir šalies makroekonominių rodiklių reikšmingas ryšys nebuvo nustatytas (išskyrus pelno didinimo strategiją), nereikėtų pamiršti, kad sprendimus įmonėse priima vadovai remdamiesi ne tik finansinėmis ir ekonominėmis prognozėmis, bet ir savo patirtimi, nuojautomis ir kitais subjektyviais veiksniais, ir tai rodo manipuliacinės apskaitos strategijos pasikeitimas 2020–2021 m. laikotarpiu.

Empirinio tyrimo metu gauti rezultatai patvirtino pozityviosios apskaitos teorijos finansinio svarto hipotezę. Tyrimo rezultatai rodo, kad manipuliacinę apskaitą ir finansinį svartą sieja tiesioginis ryšys, o finansinio svarto didėjimas didina manipuliacinės apskaitos reikšmę. Tokį ryšį galima įžvelgti tarp visų manipuliacinės apskaitos rūšių ir finansinio svarto, nepriklausomai nuo to, ar įmonė mažina, ar didina pilną. Vadinasi, kuo didesnis finansinis svartas, tuo įmonė labiau linkusi taikyti manipuliacinę apskaitą.

Būtina pabrėžti, kad socialiai atsakingose įmonėse, lyginant su kitomis įmonėmis, manipuliacinės apskaitos dydžiai rodo mažesnę manipuliacijų taikymo mastą. Socialiai atsakingose įmonėse yra ne tik mažiau atvejų, rodančių galimą manipuliacinę apskaitą, bet mažesnės jų reikšmės rodo mažiau agresyvių apskaitos metodų, būdų ir valdymo sprendimų pasirinkimą. Koreliacinės ir regresinės analizės rezultatai rodo, kad tarp įmonių socialinės atsakomybės ir manipuliacinės apskaitos yra atvirkštinis ryšys. Galima daryti išvadą, kad verslai prisiimdami įsipareigojimą būti socialiai atsakingu, tai demonstruoja ne tik įsitraukdami į socialines veiklas, bet ir vengdami manipuluoti apskaitos informacija. Šios išvados atitinka ir kitų šalių mokslininkų atliktuose darbuose gautus rezultatus: H. L. Chih ir kt. (2008) įvairiose 46 pasaulio valstybėse, Y. Hong, M. L. Andersen (2011) Šiaurės Amerikoje, B. Scholtens, F. C. Kang (2013) Azijos įmonėse, H. Liu, H. A. Lee (2019) Kinijoje, M. Palacios Manzano ir kt. (2021) Ispanijos įmonėse.

Teorinėje literatūroje aprašomą įmonių socialinės atsakomybės ir manipuliacinės apskaitos ryšį kaip galimą ar mažai tikėtiną patvirtina atlikto empirinio tyrimo rezultatai. Tai, kad socialiai atsakingos įmonės mažiau linkusios manipuluoti apskaitos informacija, patvirtina trumparegystės vengimo hipotezę ir socialinių normų teoriją. Suinteresuotos šalys yra linkusios vengti santykių su nesąžiningomis įmonėmis, dėl to socialiai atsakingos įmonės vengia rizikingų veiksmų, galinčių tokius santykius sugadinti. Tai, kad socialiai atsakingos įmonės rečiau taiko manipuliacinę apskaitą, gali duoti pagrindo atmesti nuspėjamo pelno ir kelių tikslų hipotezes. Įmonių vadovai ne visada siekia patenkinti suinteresuotų šalių lūkesčius dėl galimo pelno svyravimo ir įtikti visoms šalims pateikiant patrauklesnius veiklos rezultatus. Todėl galima teigti, kad Lietuvos įmonėse vyrauja koncepcinis požiūris į įmonių socialinę atsakomybę, ir tokios įmonės yra orientuotos į tvarių santykių plėtrą su suinteresuotomis šalimis.



26 pav. *Manipuliacinės apskaitos ir įmonių socialinės atsakomybės ryšio schema*

Šaltinis: sudaryta autorės

Apibendrinant galima teigti, kad įmonių socialinė atsakomybė yra nesuderinama su manipuliacine apskaita. Įmonės įsipareigojimas būti socialiai atsakinga ją skatina atsisakyti manipuliacinės apskaitos taikymo (žr. 26 pav.).

Tokiu būdu įmonės finansinėje informacijoje teisingai atvaizduojami pelno, turto, įsipareigojimų, nuosavybės ir pinigų srautų rodikliai. Vertybių sistema ir verslo etika mažina paskatas manipuliuoti apskaitos informacija ir suinteresuotų šalių sprendimais. Suinteresuotos šalys gali labiau pasitikėti socialiai atsakingomis įmonėmis ne tik todėl, kad jos daro teigiamą įtaką sociumui, aplinkai, yra sąžiningos, bet ir todėl, kad jų finansinėse ataskaitose pateikiama informacija yra aukštesnės kokybės. Toks elgesys ir pasitikėjimas yra tvarių tarpusavio santykių garantas.

Disertacijoje pateikiama informacija ir gauti atliktų tyrimų rezultatai yra naudingi ne tik mokslui, bet ir praktikai:

1. Susistemintos manipuliacinės apskaitos rūšys, parengta išsami manipuliacinės apskaitos koncepcija. Išspręsta iki šiol vyravusi apskaitos manipuliacijų terminijos problema, įnešanti nemažai pailiavimų.

2. Empiriniai duomenys patvirtinta pozityviosios apskaitos teorijos finansinio svėro ir politinių išlaidų hipotezes. Manipuliacinės apskaitos ir įmonių socialinės atsakomybės ryšys patvirtina trumparegystės vengimo hipotezę, socialinių normų teoriją bei atmėta kelių tikslų ir nuspėjamo pelno hipotezes.

3. Nustatyta, kad Lietuvos įmonėse vyrauja koncepcinis požiūris į įmonių socialinę atsakomybę. Socialiai atsakingos įmonės mažiau manipuliuoja finansine informacija, todėl jų teikiamos finansinės ataskaitos yra patikimesnės.

4. Darbe naudojami modifikuotas J. J. Jones (Dechow ir kt. 1995) ir S. Roychowdhury (2006) modeliai turi aukštą aiškinamąją galią. Jie gali būti naudojami audito metu, tai padėtų ne tik sumažinti neaptikimo audito rizikos lygį, bet ir nustatyti manipuliacijas apskaitoje.

Tyrimo apribojimai ir tolimesnės tyrimo galimybės.

Kalbant apie atlikto tyrimo apribojimus pirmiausia norėtusi paminėti, kad atliktas manipuliacinės apskaitos taikymo vertinimas yra pirminis ir signalizuoja neįprastus dydžius. Šio darbo kontekste nustatytas manipuliacijas reikia vertinti ne kaip kategorišką teigimą apie manipuliacijų paplitimo mastą, o kaip signalą, kad nustatyti atvejai reikalauja gilesnio ištyrimo. Gauti tyrimo metu *duomenys tik signalizuoja apie galimus manipuliavimo atvejus*. Toks ištyrimas šios disertacijos rėmuose iš finansinių ataskaitų yra negalimas, nes reikia atlikti išsamesnius tyrimus, vertinant kiekvieną įmonę individualiai, susipažįstant su visais įmonės apskaitos dokumentais. Manipuliacinės apskaitos taikymo tyrimui tinkamos tik tos įmonės, kurios pateikia *pilną finansinių ataskaitų rinkinį*. Norint identifikuoti manipuliacinę apskaitą kaupimo pagrindu, pakanka informacijos ir iš sutrumpinto finansinių ataskaitų rinkinio. Tačiau tyrimo rezultatai rodo, kad įmonės naudoja ir manipuliacinę

apskaitą veiklos pagrindu, o neretai taiko ir abi manipuliacinės apskaitos rūšis. Todėl norint nustatyti, ar įmonė manipuliuoja veikla, būtina turėti įmonės pinigų srautų ataskaitą, priešingu atveju, tyrimo rezultatai bus nepilni. Tyrimo metu nėra galimybės vertinti, ar nuo įmonės dydžio priklauso manipuliacinės apskaitos taikymas, nes mažos įmonės dėl taikytų modelių specifikos netiriamos. Be to, skaičiuojant rodiklius ir vertinant finansines ataskaitas buvo pastebėti *netikslumai klasifikuojant sąnaudas* įmonių apskaitoje. Toks sąnaudų klasifikavimas galėjo turėti įtakos skaičiavimams ir galutiniams rezultatams. Dar vienas tyrimo apribojimas yra tas, kad tyrimo metu nebuvo vertinamos apskaitos *klaidos, netikslumai*, kurie galėjo turėti įtakos kai kurių rodiklių dydžiams, o tai savo ruožtu galėjo nulemti galutinius rezultatus. Taip pat tyrimo metu nebuvo vertinamos *apgaulės* nesusijusios su manipuliacinės apskaitos taikymu. Galimai apgaulės atsispindi kaip manipuliacinė apskaita arba turi įtakos jos reikšmės dydžiui. Nepaisant to, yra laikomasi pragmatiško požiūrio ir tokia galimybė paliekama minimali, nes pagal galiojančius teisės aktus didelės įmonės yra audituojamos, todėl daroma prielaida, kad tokie netikslumai turėtų būti identifikuoti audito metu. Didžiausias minėto tyrimo apribojimas yra tas, kad nėra galimybės įvertinti *subjektyvių veiksnių* tokių, kaip požiūris į verslo etiką, sąžiningumas, baimė ir ateities neapibrėžtumas ir kt., kurie gali turėti lemiamos įtakos manipuliacinės apskaitos taikymui. Įmonių socialinė atsakomybė ir manipuliacinė apskaita yra sudėtingos ir sunkiai pritaikomos konstrukcijos. Būtina ir toliau tęsti šios srities tyrimus ir ieškoti kitų veiksnių darančių įtaką manipuliacinės apskaitos taikymui.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

Atlikus mokslinės literatūros apskaitos manipuliacijų tema analizę buvo išspręsta vyravusi terminijos problema ir konceptualizuota manipuliacinė apskaita. Tai leido sistemškai įvertinti manipuliacinės apskaitos ir įmonių socialinės atsakomybės ryšį, parengti metodiką, pagal kurią buvo atliktas empirinis tyrimas, kuris padėjo nustatyti įmonių socialinės atsakomybės įtaką manipuliacinei apskaitai, suformuoti apibendrinimus, galutines darbo išvadas bei pasiūlymus:

1. Suinteresuotųjų šalių susidomėjimas finansinių ataskaitų informacija, lūkesčiai susiję su įmonės pelningumu, jo pastovumu, akcijų kainomis skatina įmonių vadovus patenkinti informacijos vartotojų poreikius. Dėl įmonių įvairovės ir aplinkos veiksnių įtakos apskaitos reglamentavimo lankstumas suteikia vadovams galimybę pasirinkti tam tikrus apskaitos metodus, kurie padėtų geriausiai atspindėti tikrą vaizdą apie įmonę. Tačiau tokie pasirinkimai sudaro galybę finansinėse ataskaitose atvaizduoti norimus rezultatus, ir taip manipuluoti apskaita ir jos rezultatais. Tokios manipuliacijos literatūroje dažniausiai įvardinamos kaip pelno valdymas ir kūrybinė apskaita:

1.1. **Pelno valdymas** yra kryptingas įsikišimas į apskaitos procesą (operacijų struktūravimas, metodų pasirinkimai, manipuliavimas), kuriuo siekiama pakeisti įmonės pelną, gauti asmeninę naudą, pasiekti norimą rezultatą arba suklaidinti suinteresuotus asmenis. Pagal manipuliacijų pobūdį pelno valdymas yra dviejų rūšių: *kaupimo pagrindu*, atliekamas manipuliuojant sąnaudų, pajamų, atsargų kaupimu; *veiklos pagrindu*, kai priimami valdymo pobūdžio sprendimai, susiję su pardavimų didinimu, produkcijos savikainos skaičiavimu, turto pardavimu. Įvairiuose moksliniuose šaltiniuose nurodyti pelno valdymo būdai buvo susisteminti pagal jų taikymo teisėtumą, priskiriant juos prie būdų pažeidžiančių apskaitos standartus ir nepažeidžiančių apskaitos standartus.

1.2. **Kūrybinė apskaita** yra apskaitos procesas, paremtas apskaitos standartais, kurio metu pasirenkamos tam tikros apskaitos taisyklės, padedančios iškreipti finansines ataskaitas ir gauti norimus rezultatus. Kūrybinė apskaita gali būti manipuliacinė, kai siekiama iškreipti įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus, ir pozityvioji, kai siekiama atvaizduoti kuo tikslesnę ir naudingesnę finansinę informaciją ir ieškoti tobulesnės apskaitos praktikos. Pateikiamas didelis praktikoje taikomų kūrybinės apskaitos būdų sąrašas, kuris nėra baigtinis ir gali būti papildomas naujais. Minėti kūrybinės apskaitos būdai buvo sugrupuoti

pagal jų taikymą ilgalaikio turto, trumpalaikio turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų, pajamų, sąnaudų, pelno, pinigų srautų ir mokesčių apskaitos srityse.

2. Analizuojant apskaitos manipuliacijų fenomeną ir susidūrus su įvairia terminija, pastebėta, kad neretai skirtingi terminai yra minimi tame pačiame kontekste, kartais sunku suprasti, kokias konkrečiai manipuliacijas apibūdina kiekvienas terminas, todėl problema spęsta keliais etapais:

2.1. Atlikus *teorinį lyginamąjį tyrimą*: 1) pelno valdymas ir kūrybinė apskaita buvo suvesti į pirmines jų išeities būkles bei *nustatyta jų kilmė ir vystymasis*. Skirtingas praktikų ir mokslininkų požiūris į apskaitos manipuliacijas lėmė tai, kad jos įvardinamos skirtingais terminais. Apskaitos praktikai greitai išvelgė galimybes, kad skirtingi apskaitos sprendimų pasirinkimai, nepažeidžiant apskaitos taisyklių, turi įtaką įmonės pelno dydžiui, o toks gebėjimas manipuliuoti apskaitos skaičiais imtas vadinti „kūrybine apskaita“. Apskaitos mokslininkai empirinių tyrimų metu nustatė, kad tokiais veiksmais įmonės siekia pakeisti pelno dydį, todėl šis reiškinys moksle pradėtas vadinti „pelno valdymu“, žodžiui „valdymas“ suteikdami neigiamą prasmę, nes pelno valdyti negalima. 2) Atlikta pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos *apibrėžčių analizė* parodė, kad apibrėžiant šiuos terminus naudojami identiški arba tą pačią prasmę turintys teiginiai. Be to, tiek pelno valdymo, tiek kūrybinės apskaitos apibrėžtys susideda ir dviejų dalių: pirma – apibrėžia aktyvius veiksmus (apskaitos metodų, taisyklių pasirinkimas; operacijų struktūravimas, vertinimas ir atskleidimas; tam tikrų veiksmų pasirinkimas, manipuliacijos ir kt.), antra – nurodo pasekmes, kurių buvo siekiama šiais veiksmais (siekiama gauti norimą rezultatą, pateikti neobjektyvų finansinės veiklos rezultatą, gauti asmeninę naudą, klaidinti informacijos vartotojus ir kt.). Atsižvelgiant į pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos apibrėžimus ir jų struktūrą, galima teigti, kad šie terminai apibrėžia vieną ir tą patį reiškinį – apskaitos manipuliacijas, kuriomis siekiama pakeisti įmonės pelno dydį. 3) Pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos *taikymo būdų palyginimas* parodė, kad literatūroje aprašyti pelno valdymo būdai apibūdina tam tikrą veiksmų sistemą, apskaitos pasirinkimų strategiją, siekiant tam tikro apskaitos rezultato, o kūrybinės apskaitos taikymo būdai tarsi detalizuoja šią strategiją ir nurodo konkrečius veiksmus, kuriuos reikia atlikti, norint ją įgyvendinti praktikoje. Pelno valdymas ir kūrybinė apskaita yra tas pats reiškinys – apskaitos manipuliacijos, kuriomis siekiama daryti įtaką pelno dydžiui. 4) Kūrybinės apskaitos *palyginimas su kūrybiškumu* parodė, kad kūrybiškumas yra problemos ir aplinkos pažinimo procesas, kurio metu ieškoma originalių sprendimo būdų ir siekiama naudingo rezultato.

Kūrybiškumas literatūroje nėra siejamas su negatyvumu, nes destruktivi kūryba yra negalima, priešingai, kūrybinė apskaita pati savaime yra neigiamas reiškinys, nes apibūdina siekį iškreipti apskaitos rezultatus. Kūrybiškumas visada yra pozityvus, tačiau kūrybinė apskaita gali būti destruktivi, todėl tapatinami būti negali.

2.2. Atlikus *ekspertinį vertinimą*: 1) apskaitos manipuliacijų reiškinį (pelno valdymą, kūrybinę apskaitą) ekspertai įvertino, kaip darantį neigiamą įtaką apskaitai ir apskaitos rezultatams. Ekspertai tokius veiksmus įvardino apskaitos manipuliacijomis. 2) Vertindami terminus, ekspertai nurodė, kad terminas „pelno valdymas“ labiausiai asocijuojasi su gebėjimu efektyviai valdyti įmonės turtą bei išteklius ir pasirinkti tokius valdymo sprendimus, kurie padeda įmonei uždirbti didesnę pelną, o terminas „kūrybinė apskaita“ – su gebėjimu kūrybiškai tvarkyti įmonės apskaitą. Toks terminų suvokimas neatspindi vertinamo reiškinio esmės, todėl buvo nuspręsta parinkti reiškinį atspindintį terminą. 3) Ekspertų manymu, tokio pobūdžio manipuliacijoms įvardinti tinkamiausias terminas yra „*manipuliacinė apskaita*“.

3. Išsamus ir visapusiškas apskaitos manipuliacijų tyrimas padėjo atskleisti, kad apskaitos manipuliacijoms, kuomet pasinaudojama apskaitos standartų lankstumu, būdingi trys elementai: *paskatos*, *aktyvūs veiksmai* ir *pasekmės*, t. y. turint savanaudiškų tikslų, imamasi labai konkrečių veiksmų apskaitoje, kurie padeda pasiekti norimo rezultato. Šių elementų pagrindu sukonstruotas manipuliacinės apskaitos apibrėžimas. **Manipuliacinė apskaita** yra bet kokie veiksmai, susiję su apskaitos metodų, būdų, pripažinimo, vertinimo, įkainojimo, savikainos, nusidėvėjimo, grupavimo ir kitų apskaitos bei finansų valdymo sprendimų pasirinkimu, kuriais siekiama finansinėse ataskaitose pateikti norimą pelno dydį, turtą, įsipareigojimus, pinigų srautus bei per juos manipuluoti informacijos vartotojų sprendimais ir taip gauti asmeninės naudos. Manipuliacinė apskaita gali būti dviejų rūšių: kaupimo ir veiklos pagrindu.

4. Konceptualizavus manipuliacinę apskaitą, įvertintas jos suderinamumas ir galimas ryšys su įmonių socialine atsakomybe, jos modelio elementais, skirtingų teorijų ir hipotezių kontekste:

4.1. Įmonių socialinė atsakomybė – tai savanoriškas, įmonės įsipareigojimas, tikslus ir veiklą derinti ne tik su savo ekonominiais interesais, bet ir su aplinkosauga, suinteresuotomis šalimis ir su visa visuomene. Įmonių socialinės atsakomybės koncepcijos esmė yra ta, kad įmonė turi būti ekonomiškai stipri, laikytis teisės aktų reikalavimų, atsižvelgti bei tenkinti suinteresuotų šalių poreikius, rūpintis aplinka, darbuotojais ir turėti tvirtą vertybių sistemą, kurios aukščiausia išraiška yra

filantropija. Įmonių socialinei atsakomybei yra būdinga ekonominė atsakomybė, etinė atsakomybė, socialinė atsakomybė (visuomeniškumas), aplinkosauga, savanoriškumas, suinteresuotosios šalys ir filantropinė atsakomybė.

4.2. Manipuliacinės apskaitos ir įmonių socialinės atsakomybės ryšys vertintas: 1) palyginus įmonių socialinei atsakomybei ir manipuliacinei apskaitai būdingus bruožus įmonių socialinės atsakomybės modelio elementų kontekste, nustatyta, kad tai savo esme yra priešingi, tarpusavyje nesuderinami reiškiniai. Įmonių socialinė atsakomybė pasižymi tvirto ekonominio pagrindo siekiu, skaidraus teisės aktų įgyvendinimo užtikrinimu, sąžiningu, teisingu elgesiu, sąlygojančiu tvarių santykių plėtrą, visuomenės gerovės kūrimą, aplinkos ir gamtos išteklių apsaugą, labdarinę, filantropinę veiklą. Manipuliacinė apskaita, priešingai, nukreipta tik į įmonės ar vadovų oportunistinių siekių tenkinimą apgaunant, klaidinant, nesąžiningai elgiantis, ieškant spragų įstatymuose. Tai leidžia daryti išvadą, kad manipuliacinė apskaita ir įmonių socialinė atsakomybė nesuderinamos, ir socialiai atsakingose įmonėse manipuliacinė apskaita negali būti taikoma. 2) Vertinant manipuliacinės apskaitos ir įmonių socialinės atsakomybės ryšį įvairių vadybinių teorijų ir hipotezių kontekste vienareikšmiškai atsakyti negalima, ar toks ryšys praktikoje yra galimas, ar visgi mažai tikėtinas.

5. Disertacijoje įmonių socialinės atsakomybės ryšio ir įtakos manipuliacinei apskaitai identifikavimo tyrimas atliktas dviem etapais. Empirinio tyrimo metu į imtį įtrauktos dvi įmonių grupės: viena grupė – įmonės, kurios ataskaitose atskleidžia informaciją apie socialiai atsakingą veiklą, kita grupė – kontrolinė, t. y. įmonės, kurios informacijos apie socialiai atsakingą veiklą nepateikia. Šių grupių rezultatų palyginimas padėjo nustatyti ne tik skirtumus tarp socialiai atsakingų įmonių ir kitų įmonių elgesio, taikant manipuliacinę apskaitą, bet ir įvertinti įmonių socialinės atsakomybės daromą įtaką manipuliacinei apskaitai.

6. Tiriant manipuliacinės apskaitos paplitimą Lietuvos įmonėse, vertinant skirtumus tarp socialiai atsakingų ir kitų Lietuvos įmonių, buvo tirama, ar įmonės apskaitoje taiko manipuliacinę apskaitą. Tiriant, ar taikoma manipuliacinė apskaita kaupimo pagrindu, pasirinktas dažniausiai tokiems tyrimams naudojamas J. J. Jones (1991) modifikuotas P. Dechow ir kt. (1995) modelis. Nustatant, ar įmonės taiko manipuliacinę apskaitą veiklos pagrindu, pasirinktas dažniausiai tokiems tyrimams naudojamas S. Roychowdhury (2016) modelis, susidedantis iš trijų elementų: manipuliacijų pinigų srautais, manipuliacijų savikaina arba gamybos išlaidomis ir manipuliacijų diskretinėmis išlaidomis.

6.1. *Manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu* tyrimo duomenys rodo, kad Lietuvos įmonių apskaitoje aptinkami manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu taikymo požymiai, pasirenkant pilną didinančią arba pilną mažinančią strategiją. Abiejose įmonių grupėse stebima panaši elgesio tendencija: iki 2019 m. įmonės buvo linkusios rinktis pilną didinančią strategiją, o 2020–2021 m. laikotarpiu – pilną mažinančią strategiją. Taip pat per visą tiriamąjį 2017–2021 m. laikotarpį manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu taikymo indikacijos išaugo abiejose grupėse: socialiai atsakingose įmonėse 7 proc. punktais, kitose įmonėse net 24 proc. punktais. Nepaisant to, socialiai atsakingos įmonės manipuliacinę apskaitą taiko vidutiniškai 2,3 karto rečiau ir mažiau agresyviai, nei kitos įmonės (socialiai atsakingose įmonėse reikšmių variacija tarp $-0,059$ ir $0,069$, kitose įmonėse – tarp $-0,070$ ir $0,158$), nepriklausomai nuo pasirinktos pelno didinimo ar mažinimo strategijos. Socialiai atsakingų įmonių grupėje nenustatyta požymių, kad manipuliacinė apskaita kaupimo pagrindu buvo taikyta net 66 proc. visų atvejų, o kitų įmonių grupėje – 36 proc. visų atvejų. Atlikti statistiniai testai parodė, kad skirtumas tarp socialiai atsakingų įmonių ir kitų įmonių taikant manipuliacinę apskaitą kaupimo pagrindu yra statistiškai reikšmingas, todėl tyrimu buvo patvirtinta, kad socialiai atsakingos įmonės manipuliacinę apskaitą taiko rečiau nei kitos įmonės.

6.2. *Manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu* tyrimas parodė, galimas manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu taikymo indikacijas: 1) socialiai atsakingų įmonių grupėje beveik 40 proc. įmonių, o kitų įmonių grupėje – beveik 50 proc. įmonių apskaitoje yra manipuliacijų pinigų srautais požymių. Galimų manipuliacijų pinigų srautais per tiriamąjį laikotarpį abiejose grupėse lyginant su 2017 m. laikotarpiu išaugo 15,5 proc. punktais. Nepaisant to, socialiai atsakingos įmonės manipuliuoja pinigų srautais mažiau agresyviai (socialiai atsakingų įmonių grupėje reikšmių variacija tarp $0,000$ ir $0,052$, kitose – tarp $0,000$ ir $0,079$), ir šis skirtumas tarp grupių yra statistiškai reikšmingas. Todėl galima teigti, kad socialiai atsakingose įmonėse manipuliacijos pinigų srautais retesnės nei kitose įmonėse. 2) Vertinant manipuliacijų savikaina taikymą nustatyta, kad socialiai atsakingose įmonėse manipuliacijų savikaina požymių nustatyta ne tik 1,5 karto atvejų mažiau, bet ir ne taip agresyviai, nei kitose įmonėse. Kadangi atlikus grupių palyginimą nustatytas statistiškai reikšmingas skirtumas, galima teigti, kad socialiai atsakingos įmonės gamybine savikaina manipuliuoja rečiau. 3) Tiriant manipuliacijas diskretinėmis išlaidomis pastebėta, kad apie 15 proc. įmonių abiejose grupėse turi šios manipuliacijų rūšies taikymo požymių, pokyčiai per visą

laikotarpį stebimi, tačiau jie yra nežymūs: socialiai atsakingų įmonių grupėje stebimas 3,4 proc. punktų augimas, o kontrolinėje grupėje – 6,9 proc. punktais. Atlikti statistiniai testai parodė, kad taikant manipuliacijas diskretinėmis išlaidomis abi įmonių grupės elgiasi vienodai. 4) vertinant bendrą manipuliacinės apskaitos reikšmę matyti, kad socialiai atsakingų įmonių grupėje reikšmių variacija yra tarp 0,000 ir 0,106, t. y. mažesnė nei kitose įmonėse, kur reikšmės varijuoja tarp 0,000 ir 0,132. Tai rodo, kad socialiai atsakingų įmonių apskaitoje yra mažiau agresyvių manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu metodų pasirinkimų. Palyginus socialiai atsakingų įmonių ir kitų įmonių manipuliacinės apskaitos taikymą, nustatytas statistiškai reikšmingas skirtumas, kas leidžia daryti pagrįstas išvadas, kad socialiai atsakingos įmonės manipuliacinę apskaitą veiklos pagrindu taiko rečiau.

6.3. Manipuliacinės apskaitos paplitimo tyrimas taip pat parodė, kad nustatyti požymiai, kad kai kurios įmonės linkusios taikyti abi manipuliacinės apskaitos rūšis ir kaupimo ir veiklos pagrindu. Nerimą kelia tai, kad per tiriamąjį 2017–2021 m. laikotarpį matyti, kad vis daugiau įmonių yra linkusios manipuliuoti apskaitos informacija, ir tai būdinga abiem įmonių grupėms. Nepaisant to, socialiai atsakingos įmonės tokios praktikos imasi rečiau ir saikingiau.

7. Vertinant įmonių socialinės atsakomybės įtaką manipuliacinės apskaitos taikymui finansinių ir makroekonominių rodiklių kontekste, disertacijoje buvo sumodeliuotos trys daugianarės regresijos lygtys (3 modeliai):

7.1. 1 modelio, kur priklausomas kintamasis yra manipuliacinė apskaita kaupimo pagrindu, kai įmonė taiko pelną mažinančią strategiją, aiškinamoji galia yra 37,5 proc. Modeliuojant lygtį, iš jos buvo pašalinti nereikšmingi kintamieji, todėl šios rūšies manipuliacinei apskaitai įtaką daro finansinis svertas ir įmonių socialinė atsakomybė, o jų daroma įtaka statistiškai reikšminga. Įmonių socialinę atsakomybę ir manipuliacinę apskaitą sieja atvirkštinis ryšys (koeficientas $-0,076$). Galima daryti išvadą, kad įmonių socialinė atsakomybė mažina manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu taikymą, kai įmonė renkasi pelną mažinančią strategiją.

7.2. 2 modelio, kur priklausomas kintamasis yra manipuliacinė apskaita kaupimo pagrindu, kai įmonė taiko pelną didinančią strategiją, aiškinamoji galia yra 36 proc. Šios rūšies manipuliacinės apskaitos taikymui statistiškai reikšmingos įtakos turi įmonių socialinė atsakomybė, finansinis svertas, turto pelningumas, pelningumas prieš palūkanas ir mokesčius, bendrasis vidaus produktas, infliacija ir nedarbo lygis. Manipuliacinę apskaitą kaupimo pagrindu, kai įmonė renkasi pelną

didinančią strategiją, ir įmonių socialinę atsakomybę sieja atvirkštinis ryšys (koeficientas $-0,092$). Vadinasi, įmonių socialinė atsakomybė mažina manipuliacinės apskaitos taikymą, kai įmonė renkasi pelną didinančią strategiją.

7.3. 3 modelio, kur priklausomas kintamasis yra manipuliacinė apskaita veiklos pagrindu, aiškinamoji galia yra 40,3 proc. Manipuliacinei apskaitai statistiškai reikšmingą įtaką daro įmonių socialinė atsakomybė, finansinis svertas ir pelningumas prieš palūkanas ir mokesčius. Manipuliacinę apskaitą ir įmonių socialinę atsakomybę sieja atvirkštinis ryšys (koeficientas $-0,069$), todėl galima teigti, kad įmonių socialinė atsakomybė mažina manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu taikymą.

7.4. Vertinant įmonių finansinių rodiklių įtaką manipuliacinės apskaitos taikymui matyti, kad 1) visuose trijuose modeliuose finansinis svertas turi statistiškai reikšmingos įtakos manipuliacinės apskaitos reikšmei ir juos sieja tiesioginis ryšys. Todėl galima teigti, kad kuo didesnis įmonės finansinis svertas, tuo labiau įmonės yra linkusios taikyti manipuliacinę apskaitą. Šio tyrimo rezultatai patvirtina pozityviosios apskaitos teorijos finansinio svarto hipotezę. 2) įmonės pelningumo rodikliai (pelningumas prieš palūkanas ir mokesčius ir turto pelningumas) statistiškai reikšmingos įtakos turi tik tuomet, kai taikoma manipuliacinė apskaita kaupimo pagrindu, renkantis pelną didinančią strategiją. Tais atvejais, kai taikoma manipuliacinė apskaita veiklos pagrindu, įtakos turi EBITP. Jį su manipuliacine apskaita sieja atvirkštinis ryšys (koeficientas $-0,030$). Vadinasi įmonės yra likusios labiau taikyti manipuliacinę apskaitą veiklos pagrindu, kai EBITP yra žemas.

7.5. Vertinant makroekonominių rodiklių įtaką manipuliacinės apskaitos taikymui nustatyta, kad statistiškai reikšmingos įtakos manipuliacinės apskaitos taikymui bendrasis vidaus produktas, infliacija ir nedarbo lygis turi tik tuo atveju, kad įmonė taiko manipuliacinę apskaitą kaupimo pagrindu, renkantis pelną didinančią strategiją. Tačiau būtina atkreipti dėmesį, kad jei makroekonominiai rodikliai turi įtakos šios manipuliacinės apskaitos rūšies taikymui, tai negalima atmesti ir to, kad jie daro įtaką ir kitoms manipuliacijų rūšims. Tai patvirtina ir tai, kad visų modelių aiškinamoji galia nėra labai didelė. Kadangi į lygtį nebuvo įtraukti visi įmanomi veiksniai, lemiantys manipuliacinės apskaitos taikymą ir atsižvelgiant į regresijos modelio jautrumą, tai galėjo lemti, kad makroekonominiai rodikliai yra nereikšmingi.

Pasiūlymai mokslininkams ir tyrėjams. Disertacijos tyrimo rezultatai ir jų išvados sąlygoja atitinkamų pasiūlymų pateikimą. Įvertinus apskaitos

manipuliacijų terminijos problemos aspektus ir remiantis teorinės analizės ir ekspertinio vertinimo rezultatais:

1.1. Siekiant išvengti terminijos painiavos ir apskaitos manipuliacijų tyrimo ribotumo, nagrinėjant užsienio literatūrą, atliekant tyrimus ir rengiant mokslines publikacijas anglų kalba, atsisakyti termino „kūrybinė apskaita“ (*angl. creative accounting*). Vietoje jo naudoti terminą „pelno valdymas“ (*angl. earnings management*), kuriame žodis „valdymas“ būtų suprantamas, kaip neigiamas įsikišimas į įmonės veiklos rezultatų atvaizdavimą finansinėse ataskaitose.

1.2. Siekiant išvengti dviprasmybių, atsisakyti lietuviškoje mokslinėje literatūroje kūrybinės apskaitos skirstymo į manipuliacinę ir pozityviąją.

1.3. Norint plėsti fenomeno ištyrimą ir vengti klaidinančių interpretacijų, atsisakyti mokslinėje literatūroje terminų „kūrybinė apskaita“ ir „pelno valdymas“ naudojimo, vietoje jų naudoti terminą „manipuliacinė apskaita“.

LITERATŪRA

1. *I-asis Tarptautinis apskaitos standartas (TAS)*, 2020-01-01 konsoliduotoji versija. Patvirtinta Komisijos reglamentu (EB) 2008-11-03 Nr. 1126/2008. Prieiga per internetą: <http://savadai.savadai.lt/document.php?id=13336&PHPSESSID=5cf11b66573b44102b9daa745b8eaf4b>.
2. *I-asis Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartas* „Informacijos pateikimas finansinių ataskaitų rinkinyje“, 2007-12-28, Nr. 1K-388, Žin. 2008, Nr. I-29, i.k. 1072050ISAK001K-388. Suvestinė redakcija nuo 2019-01-05.
3. Agarwal, V., 2008. *Relationship between CA and corporate governance*. Doctoral dissertation, University of Nottingham.
4. Agrawal, A.; Cooper, T., 2017. Corporate Governance Consequences of Accounting Scandals: Evidence from Top Management, CFO and Auditor Turnover. *Quarterly Journal of Finance*. 7(1), 1650014 (1-41), <https://doi.org/10.1142/S2010139216500142>.
5. Aguilera, R. V.; Rupp, D. E.; Williams, C. A.; Ganapathi, J., 2007. Putting the S back in corporate social responsibility: A multilevel theory of social change in organizations. *Academy of Management Review*, 32/ 3, 836-863. Prieiga per: <https://www.jstor.org/stable/20159338> [žiūrėta 2022-03-12]
6. Ayu, M.; Gamayuni, R. R.; Urbanski, M., 2020. The impact of environmental and social costs disclosure on financial performance mediating by earning management, *Polish Journal of Management Studies*, 21(1), 74-86.
7. Akpanuko, E.; Umoren, N., 2018. The influence of creative accounting on the credibility of accounting reports. *Journal of financial reporting and accounting*, 16(3). <https://doi.org/10.1108/JFRA-08-2016-0064>
8. Ali, B.; Kamardin, H., 2018. Real earnings management: a review of literature and future research. *Asian Journal of Finance & Accounting*, 10(1). <https://doi.org/10.5296/ajfa.v10i1.13282>
9. Altman, D. G., 1990. *Practical statistics for medical research*. CRC press.
10. Amat, O.; Blake, J.; Dowds, J., 1999. *The ethics of creative accounting*. *Journal of Economic Literature* classification. Prieiga per: <http://www.econ.upf.edu/docs/papers/downloads/349.pdf> [žiūrėta 2020-06-13]
11. Ampofo, A. A.; Sellani, R. J., 2005. Examining the differences between United States Generally Accepted Accounting Principles (U.S.

GAAP) and International Accounting Standards (IAS): implications or the harmonization of accounting standards. *Accounting forum*, 29, 219–231. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2004.11.002>

12. Archer, S., 1996. The ethics of creative accounting. *Science and Engineering Ethics*, 2(1), 55–70. Prieiga per: <<https://link.springer.com/article/10.1007/BF02639318>> [žiūrėta 2020-12-20]

13. Argenti, J., 1976. *Corporate collapse: The causes and symptoms*. New York: McGraw Hill.

14. Arnold, M. C.; Horner CH.; Martin P.; Moser V. D., 2017. German and US investment professionals' use of corporate social responsibility disclosures in their personal investment decisions and recommendations to clients. Prieiga per: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3020887> [žiūrėta 2020-04-27]

15. Augustinaitis, A.; Rudzkienė, R.; Petrauskas, R. A.; Dagytė, I.; Martinaitytė, E.; Leichteris, E.; Malinauskienė, E.; Višnevskā, V.; Žilionienė, I., 2009. *Lietuvos e. valdžios gairės: ateities įžvalgų tyrimas*. Kolektyvinė monografija (atsakingieji redaktoriai: Vitalija Rudzkienė, Arūnas Augustinaitis). Mykolo Romerio universitetas.

16. Bachtijeva, D., 2020. Kūrybinės apskaitos ir pelno valdymo problematika apskaitos teorijų raidos kontekste. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, (22), 1–32. <https://doi.org/10.15388/batp.2020.28>

17. Bachtijeva, D., 2021. Manipuliacijų apskaitos informacija prielaidos, rūšys ir taikymo būdai. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, (23), 1–15. <https://doi.org/10.15388/batp.2021.33>

18. Bachtijeva, D.; Tamulevičienė, D., 2019. Organizacija precesā sozdaniā uchetnoj politiki kompanii: teoreticheskie aspekty. *Ustojchivoje pazvitie ekonomiki: meždunarodnye i nacionalnye aspekty*. Tarptautinės konferencijos, vykusios 2019 balandžio 18–19 d. Polocke medžiaga. Polockas: Polocko valstybinis universitetas.

19. Bachtijeva, D.; Tamulevičienė, D., 2021. The similarities and differences of earnings management and creative accounting: a theoretical comparative study. In *Accounting, audit, analysis: transformation of science and business in new economic reality: international scientific conference, November 25–26, 2021: book of extended abstracts*, 17–19. Vilnius University Press.

20. Badertscher, B. A., 2011. Overvaluation and the choice of alternative earnings management mechanisms, *Accounting Review*, American Accounting Association, 86(5), 1491–1518, <https://doi.org/10.2308/accr-10092>.

21. Bagdonienė, D.; Paulavičienė, E., 2010. Socialinės atsakomybės ir organizacijos vadybos sistemos integravimas, *Economics and Management*, 15, 366–373.
22. Bailey, W.; Lai, H., 2020. On the expected earnings hypothesis explanation of the aggregate returns–earnings association puzzle. *Journal of Financial and Quantitative Analysis*, 55(8), 2732–2763. <https://doi.org/10.1017/S0022109019000875>
23. Balaciu, D. E.; Bogdan, V.; Mester, I. T.; Gherai, D., 2012. Empirical evidences of Romanian auditors' behavior regarding creative accounting practices. *Accounting and management information systems*, 11(2), 213–238. Prieiga per: <http://online-cig.ase.ro/RePEc/ami/articles/11_2_7.pdf> [žiūrėta 2020-11-12]
24. Bansal, P.; DesJardine, M. R., 2014. Business sustainability: It is about time. *Strategic organization*, 12(1), 70–78. <https://doi.org/10.1177/1476127013520265>
25. Bareikienė, D.; Sūdžius, V., 2011. Finansų krizės poveikis Lietuvos vertybinių popierių rinkai. Verslas: teorija ir praktika. 12(3), 236–245. <https://doi.org/10.3846/btp.2011.24>
26. Barghathi, Y.; Collison, D.; Crawford, L., 2018. Earnings management and audit quality: stakeholders' perceptions. *Journal of Management and Governance*, 22(3), 629–659. <https://doi.org/10.1007/s10997-017-9396-2>
27. Barnea, A.; Rubin, A., 2010. Corporate social responsibility as a conflict between shareholders. *Journal of business ethics*, 97(1), 71–86. <https://doi.org/10.1007/s10551-010-0496-z>
28. Bashir, M., 2022. Corporate social responsibility and financial performance—the role of corporate reputation, advertising and competition. *PSU Research Review*, (ahead-of-print). Prieiga per: <<https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/PRR-10-2021-0059/full/html>> [žiūrėta 2021-04-20]
29. Belkaoui, A. R., 2004. *Accounting Theory (5th ed.)*. Thompson Learn.
30. Ben Amar, A.; Chakroun, S., 2018. Do dimensions of corporate social responsibility affect earnings management? Evidence from France, *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 16(2), 348–370. <https://doi.org/10.1108/JFRA-05-2017-0033>
31. Beniulytė, D.; Šeinauskienė, B.; Rūtelionienė, A., 2020. Received influence of corporate social responsibility on consumer loyalty: the role of ethical ideology. *Entrepreneurship and sustainability issues*. 8/1, 291–300. [https://doi.org/10.9770/jesi.2020.8.1\(20\)](https://doi.org/10.9770/jesi.2020.8.1(20))

32. Benston, G.; Hartgraves, L., 2002. Enron: what happened and what we can learn from it. *Journal of accounting and public policy*. 21, 105–127. [https://doi.org/10.1016/S0278-4254\(02\)00042-X](https://doi.org/10.1016/S0278-4254(02)00042-X)
33. Bercu, B.; Portier, B.; Vazquez, V., 2014. On the asymptotic behavior of the Durbin–Watson statistic for ARX processes in adaptive tracking. *International Journal of Adaptive Control and Signal Processing*, 28(10), 1002–1023.
34. Beresnevičius, G., 2020. Kūrybiškumas: lietuvių mokslinių publikacijų 1979–2019 m. statistika. Prieiga per: <https://www.academia.edu/43678148/K%C5%ABrybi%C5%A1kumo_ir_k%C5%ABrybingumo_s%C4%85vok%C5%B3_vartosena> [žiūrėta 2022-01-10]
35. Bernatonytė, D.; Vilkė, R.; Keizerienė, E., 2009. Ekonominės krizės poveikio Lietuvos smulkių ir vidutinių įmonių socialinei atsakomybei kryptys. *Ekonomika ir vadyba*, 14, 229–236. Prieiga per: <https://etalpykla.lituanistika.lt/object/LT-LDB-0001:J.04~2010~1367175480480/J.04~2010~1367175480480.pdf> [žiūrėta 2022-11-24]
36. Bhasin, M. L., 2016. Survey of creative accounting practices: an empirical study. *Wulfenia Journal*, 23, 144–162. Prieiga per: <https://www.researchgate.net/profile/Madan_Bhasin/publication/289675037_SURVEY_OF_CREATIVE_ACCOUNTING_PRACTICES_AN_EMPIRICAL_STUDY/links/56920ad208aee91f69a5237b/SURVEY-OF-CREATIVE-ACCOUNTING-PRACTICES-AN-EMPIRICAL-STUDY.pdf> [žiūrėta 2020-10-01]
37. Bhattacharya, A.; Good, V.; Sardashti, H., 2020. Doing good when times are bad: the impact of CSR on brands during recessions. *European Journal of Marketing*, 54(9), 2049–2077. <https://doi.org/10.1108/EJM-01-2019-0088>
38. Bilevičienė, T.; Jonušauskas, S., 2011. *Statistinių metodų taikymas rinkos tyrimuose*. Mykolo Romerio universitetas, Vilnius.
39. Bitinas B.; Rupšienė L.; Žydžiūnaitė V., 2008. *Kokybinių tyrimų metodologija: vadovėlis vadybos ir administravimo studentams*. Klaipėda.
40. Blanca, M. J., 2017. Non-normal data: Is ANOVA still a valid option? *Psicothema*, 29(4), 552–557. <https://doi.org/10.7334/psicothema2016.383>
41. Braswell, M.; Daniels, R. B., 2017. Alternative earnings management techniques: What audit committees and internal auditors should know. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 28(2), 45–54. DOI: 10.1002/jcaf.22239

42. Brock W.; Hommes C. H., 1997. A Rational Route to Randomness. *Econometrica*, 65(5), 1059–1095.
43. Buertey, S.; Sun, E. J.; Lee, J. S.; Hwang, J., 2020. Corporate social responsibility and earnings management: The moderating effect of corporate governance mechanisms. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 27(1), 256-271. <https://doi.org/10.1002/csr.1803>
44. Caylor, M. L.; Chambers, D. J., 2015. Reaching Into the Cookie Jar? Why Conservative Accounting Is Sometimes a Problem, *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 26(5), 73–77, <https://doi.org/10.1002/jcaf.22066>.
45. Callao, S.; Jarne, J. I.; Wróblewski, D., 2014. Debates and studies on earnings management: a geographical perspective. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowosci*, 75(131). <https://doi.org/10.5604/16414381.1098803>
46. Callao, S.; Jarne, J. I.; Wróblewski, D., 2014. Debates and studies on earnings management: a geographical perspective. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowosci*, 75(131). <https://doi.org/10.5604/16414381.1098803>
47. Carmona S., 2005. The history of management accounting in France, Italy, Portugal, and Spain, *Handbooks of Management Accounting Research*. 2, 905–922. Prieiga per: <https://dphu.org/uploads/attachements/books/books_3525_0.pdf > [žiūrėta 2020–10–20].
48. Carroll A. B., 1991. The pyramid of corporate social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders. *Business Horizons*, July–August, 39–48.
49. Carroll A. B., 1999. Corporate Social Responsibility: Evolution of a Definitional Construct. *Business & Society*, 38(3), 268–295.
50. Cernusca L.; David D.; Nicolaescu C.; Gomoii B. C., 2016. Empirical study on the creative accounting phenomenon. *Studia Universitatis Economics Series*, 26(2), 63–87.
51. Chan, C.; Kent, P., 2003. Application of stakeholder theory to the quantity and quality of Australian voluntary corporate environmental disclosures. Paper presented to the Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand (AFAANZ), Brisbane, 6th to 8th July.
52. Chanutap, S.; Aujirapongpan, S.; Ritkaew, S., 2020. The influence of corporate governance mechanism on the integrated financial reporting and investment risk of Thai listed companies. *Entrepreneurship and sustainability issues*. 7/4, 2818–2831. [https://doi.org/10.9770/jesi.2020.7.4\(16\)](https://doi.org/10.9770/jesi.2020.7.4(16))
53. Chen, J.; Hong, H.; Stein, J. C., 2001. Forecasting Crashes: Trading Volume, Past Returns, and Conditional Skewness in Stock Prices. *Journal of Financial Economics*. 61, 345–381. Prieiga per: <

https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=228160> [žiūrėta 2022-10-16]

54. Chih, H. L.; Shen, C. H.; Kang, F. C., 2008. Corporate social responsibility, investor protection, and earnings management: Some international evidence. *Journal of business ethics*, 79(1), 179-198. <https://doi.org/10.1007/s10551-007-9383-7>

55. Christensen, CH., 1983. The methodology of positive accounting. *The Accounting review*. 58(1), 1–22.

56. Clemen, R. T.; Winkler, R. L., 1985. Limits for the precision and value of information from dependent sources, *Operations Research*, 33, 427–442.

57. Coffee Jr, J. C., 2003. What caused enron-a capsule social and economic history of the 1990s. *Cornell L. Rev.*, 89, 269.

58. Cohen, D.; Zarowin P., 2010. Accrual-Based and Real Earnings Management Activities Around Seasoned Equity Offerings. *Journal of Accounting and Economics*, 50(1), 2–19.

59. Collingwood, H., 2001. The earnings game, everyone plays, nobody wins. *Harvard Business Review*, 79(6), 65–74.

60. Commission of the European Communities, 2001. Promoting a European Framework for Corporate Social Responsibilities, COM, Nr. 366 final, Brussels. Available at: <https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/DOC_01_9> [Žiūrėta 2020-04-29]

61. Conelly, B. L.; Certo, S. T.; Ireland, R. D.; Reutzel, C. R., 2011. Signaling theory: A review and assessment. *Journal of Management*, 37(1), 39–67. <https://doi.org/10.1177/0149206310388419>

62. Čekanavičius V.; Murauskas G., 2004. *Statistika ir jos taikymai II*. Vilnius: TEV.

63. Čekanavičius V.; Murauskas G., 2014. *Taikomoji regresinė analizė socialiniuose tyrimuose*. Vilniaus universitetas, Vilnius.

64. Čepinskis, J.; Bendoraitienė, E., 2012. Lietuvos baldų pramonės pokyčiai ir tendencijos ekonominės krizės laikotarpiu. *Taikomoji ekonomika: sisteminiai tyrimai*. 6(1), 73–84.

65. Čepinskis, J.; Sakalauskaitė E., 2009, Corporate Social Responsibility during economic crisis in Lithuania, *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*, 30, 61–70.

66. Daft R. L., 2003. *Management*. JAV: South Western.

67. Daft, L. R., 2006. *The New Era of Management*, Mason: South – Western.

68. Dagilienė L.; Bruneckienė J., 2010. Savanoriškai atskleidžiamos informacijos vaidmuo įmonių socialinės atsakomybės aspektu. *Economics and Management*, 15, 451–456. <https://doi.org/10.15544/ssaf.2014.23>
69. Dai, J.; Lu, C.; Qi, J., 2019. Corporate social responsibility disclosure and stock price crash risk: Evidence from China. *Sustainability*, 11(2), 448. <https://doi.org/10.3390/su11020448>
70. Dalhsrud A., 2008. How corporate social responsibility is defined: An analysis of 37 definitions, *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 15, 1–13.
71. De Matos J. A.; Stewart R. C., 2013. Sustainability and Organizational Change, *Journal of Change Management*, 13:4, 382–386, <https://doi.org/10.1080/14697017.2013.851912>
72. Dechow, P.; Skinner, D. J., 2000. Earnings management: reconciling the views of accounting academics, practitioners, and regulators. *Acc Horizons*. 14(2), 235–50. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.218959>
73. Dechow, P. M.; Sloan, R. G.; Sweeney, A. P., 1995. Detecting earnings management. *The Accounting Review*, 70(2), 193–225.
74. Deegan, C. M., 2007. *Financial Accounting Theory*(2nded.). Australia: McGraw–Hill.
75. DeGeorge, F.; Patel, J.; Zeckhauser, R., 1999. Earnings management to exceed thresholds. *Journal of Business*, 72(1), 1–32. Prieiga per: https://www.jstor.org/stable/10.1086/209601?seq=1#metadata_info_tab_contents [žiūrėta 2020–10–10]
76. Dhanesh, G. S., 2014. CSR as organization–employee relationship management strategy: A case study of socially responsible information technology companies in India. *Management Communication Quarterly*, 28(1), 130–149. <https://doi.org/10.1177/0893318913517238>
77. Dimitropoulos, P. E., 2020. Corporate social responsibility and earnings management in the EU: a panel data analysis approach. *Social Responsibility Journal*. <https://doi.org/10.1108/SRJ-04-2020-0156>
78. Diskienė, D.; Seiliūtė, J., 2012. Corporate social responsibility: comparative analysis of the state of play in Lithuania and Belarus *Ekonomika*. 91(3), 129–146.
79. Dodd, E. M., 1932, For Whom are Corporate Managers Trustees? *Harvard Law Review*, 45, 1145–1163, <https://doi.org/10.2307/1331697>
80. Donaldson T.; Preston L. E., 1995. The stakeholder theory of the corporation: concepts, evidence, and implications, *The Academy of Management Review*, 20 (1), 65–91. <https://doi.org/10.2307/258887>

81. Durana, P.; Ginevicius, R.; Urbanski, M.; Podhorska, I.; Tumpach, M., 2021. Parallels and differences in earnings management of the Visegrad Four and the Baltics. *Journal of Competitiveness*, 13(3), 39. <https://doi.org/10.7441/joc.2021.03.03>
82. Elkington, J., 1998. *Cannibals with forks: the triple bottom line of 21st century business*. – US. New Society Publishers.
83. Eseneyen J. M.; Uket, E., 2021. Creative accounting practice among public limited companies in Nigeria: prevalence, motives and techniques. *International Journal of Business and Applied Social Science*, 7(1), 10–18. 10.33642/ijbass.v7n1p2
84. Europos Bendrijos Komisija, 2001. Promoting a European Framework for Corporate Social Responsibilities, COM, Nr. 366 final, Brussels. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/DOC_01_9, [žiūrėta 2020-04-29].
85. Europos Bendrijos steigimo sutartis, Roma 1957–03–25 (2004–05–01 redakcija). Prieiga per: https://www.univie.ac.at/RI/eur/20040401/LT_EC_Treaty_Vienna.pdf. [žiūrėta 2020-12-20]
86. Europos Sąjungos, Komisijos komunikatas – Nefinansinių ataskaitų teikimo gairės (nefinansinės informacijos teikimo metodika) (2017/C 215/01). Prieiga per [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705\(01\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705(01)&from=EN)
87. Feng, Y.; Zhu, Q.; Lai, K. H., 2017, Corporate social responsibility for supply chain management: A literature review and bibliometric analysis, *Journal of Cleaner Production*, 158, 296–307. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2017.05.018>
88. Ferentinou, A. C.; Anagnostopoulou, S. C., 2016. Accrual-based and real earnings management before and after IFRS adoption: The case of Greece. *Journal of Applied Accounting*, 17(1), 2–23. <https://doi.org/10.1108/JAAR-01-2014-0009>
89. Field A., 2016. *An Adventure in Statistics: The Reality Enigma*. London: Sage. Prieiga per: <https://us.sagepub.com/en-us/nam/discovering-statistics/book237529> [žiūrėta 2023–01–13]
90. Flick, U., 2014. *An introduction to qualitative research*. London: Sage.
91. Fray A. M., 2007. Ethical behavior and social responsibility in organizations: process and evaluation, *Management Decision*, 45/1, 76–88, <https://doi.org/10.1108/00251740710718971>

92. Freeman, R. E., 1984. *Strategic Management: A Stakeholder approach*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
93. Fülbier R. U.; Klein M., 2013. Financial Accounting and Reporting in Germany: A Case Study on German Accounting Tradition and Experiences with the IFRS Adoption. *Bayreuth Working Papers on Finance, Accounting and Taxation (FAcT-Papers)*. Nr. 01, ISSN 1868–9744. Prieiga per: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/72307/1/741299895.pdf> [žiūrėta 2020-10-15]
94. Garavan T. N.; McGuire D., 2010. Human Resource Development and Society: Human Resource Development’s Role in Embedding Corporate Social Responsibility, Sustainability, and Ethics in Organizations. *Advances in Developing Human Resources*, 12(5), 487–507. <https://doi.org/10.1177/1523422310394757>.
95. García-Sánchez, I. M.; García-Meca, E., 2017. CSR engagement and earnings quality in banks. The moderating role of institutional factors. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 24(2), 145-158. <https://doi.org/10.1002/csr.1405>
96. Garšva, G.; Skuodas, S.; Rudžionienė, K., 2012. Earnings management in European banks: The financial crisis and increased incentives for manipulation through loan loss provisions. *Transformations in business & economics*, 11, 504-526. Prieiga per: <https://www.lituanistika.lt/content/83808> [žiūrėta 2022-11-20]
97. Gavronski, I.; Klassen R. D.; Johnson P. F.; Naranjo F., 2018. Management Temporal Orientation: Linking Operational Investment to Corporate Social Responsibility. *Academy of Management*, 1. Prieiga per: <https://journals.aom.org/doi/pdf/10.5465/AMBPP.2018.256> [žiūrėta 2020-05-12]
98. Gelb, D. S.; Strawser, J. A., 2001. Corporate social responsibility and financial disclosures: An alternative explanation for increased disclosure. *Journal of Business Ethics*, 33(1), 1-13. <https://doi.org/10.1023/A:1011941212444>
99. Gherai D. S.; Balaciu D. E.; 2011. From creative accounting practices and enron phenomenon to the current financial crisis. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 13(1), 34–41. Prieiga per: <http://oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/1320111/03.pdf> [žiūrėta 2020-11-16]
100. Giedraitis, V., 2018. *Introduction to the theory and logic of statistical methods (paskaitų medžiaga)*. Vilniaus universitetas

101. Gineitienė, Z.; Žiogelytė, L., 2010, „Įmonių socialinės atsakomybės principų įgyvendinimo vertinimas (UAB „PakMarkas“ pavyzdžiu)“, *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*, 1, 57–64.
102. Ginevičius, R., 2006. Daugiakriterinio vertinimo rodiklių svorių nustatymas, remiantis jų tarpusavio sąveika. *Verslas: teorija ir praktika*. VII(1), 3–13. <https://doi.org/10.3846/btp.2006.01>
103. Giriūnas L., 2012. Kūrybinė apskaita: samprata, tikslai ir vieta. *Įžvalgos*, Nr. 1(7). Utena: UAB „Utenos indra“.
104. Giriūnienė G., 2012. Kūrybinės apskaitos metodikos ir jų taikymo sritys įmonėje. *Įžvalgos*, Nr. 1(7). Utena: UAB „Utenos indra“.
105. Giroux, G., 2004. *Detecting earnings management*. New Jersey: Wiley.
106. Giroux, G., 2004. *Detecting earnings management*. New Jersey: Wiley.
107. Gižienė, V.; Palekienė O.; Simanavičienė, Ž., 2011. Valstybės socialinė atsakomybė žinių ekonomikos kontekste, *Ekonomika ir vadyba*, 16, 485–492.
108. Godfrey, J. M.; Hodgson, A.; Holmes, S.; Tarca, A., 2006. *Accounting theory*. 6th ed. JohnWiley and Sons, Inc. Prieiga per: <<https://researchdirect.westernsydney.edu.au/islandora/object/uws:20542>> [žiūrėta 2021–11–28]
109. Goel, A. M.; Thakor, A. V., 2003. Why do firms smooth earnings?. *The Journal of Business*, 76(1), 151-192. <http://dx.doi.org/10.1086/344117>
110. Gowthorpe, C.; Amat, O., 2005. Creative Accounting: Some Ethical Issues of Macro– and Micro–Manipulation. *Journal of Business Ethics*, 57, 55–64. <https://doi.org/10.1007/s10551-004-3822-5>
111. Gray, R.; Owen, D.; Adams, C., 1996. *Accounting and Accountability: Changes and Challenges in Corporate Social and Environmental Reporting*. Londos: Pretice – Hall.
112. Grakauskaitė–Karkockienė, D., 2006. Kūrybiškumo samprata įvairiose psichologinėse teorijose. *Ugdymo psichologija*, (16), 30–38. Prieiga per: <https://etalpykla.lituanistikadb.lt/object/LT-LDB-0001:J.04~2006~1367185095471/> [žiūrėta 2022-01-09]
113. Greenfield, W. M., 2004. In the Name of Corporate Social Responsibility. *Business Horizons*. 47(1), 19–28.
114. Griffiths, I., 1986. *Creative Accounting how to make your profits what you want them to be*. London, Sidgwick & Jackson.
115. Griffiths, I., 1986a. *Creative accounting*. London: Sidgwick and Jackson.

116. Grigorjeva, J.; Lace, N., 2008. Evaluation of impact of financial result plausibility of Baltic state companies on equity performance. *Economics and Management*, 13, 115–120.
117. Grougiou, V.; Leventis, S.; Dedoulis, E.; Owusu-Ansah, S., 2014. Corporate social responsibility and earnings management in US banks. In *Accounting Forum*, 38(3), 155–169. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2014.05.003>
118. Gruževskis, B.; Vasiljeviienė N.; Moskvina J.; Kleinaitė I., 2006. Įmonių socialinė atsakomybė. *Aktualūs socialinės politikos klausimai*, Nr. 7.
119. Gudonienė, V.; Leipuvienė, K., 2007. Taikomojo mokslinio tyrimo „Socialinių iniciatyvų versle analizė: nauda, kaštai, įtaka verslui ir visuomenei“ ataskaita. Vilnius.
120. Guilford, J. P., 1975. *Creativity: A quarter century of progress*. In I. A. Taylor, & J. W. Getzels (Eds.), *Perspectives in creativity*. Chicago: Aldine.
121. Gunny, K. A., 2010. The relation between earnings management using real activities manipulation and future performance: evidence from meeting earnings benchmarks, *Contemporary Accounting Research*, 27(3), 855–888, <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2010.01029.x>
122. 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. <http://doi.org/10.1108/JFC-06-2019-0075>.
123. Gurskij, P.; Liučvaitienė, A., 2016. Lėtėjančios ekonomikos poveikis įmonių veiklai. *Mokslas – Lietuvos ateitis*, 8(2), 159–170. <http://dx.doi.org/10.3846/mla.2015.894>
124. Hahn, R.; Kühnen, M., 2013. Determinants of sustainability reporting: a review of results, trends, theory, and opportunities in an expanding field of research. *Journal of cleaner production*, 59, 5-21. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2013.07.005>
125. Hannah, S. T.; Sayari, N.; Harris, F. H. deB.; Cain, C. L., 2021. The Direct and Moderating Effects of Endogenous Corporate Social Responsibility on Firm Valuation: Theoretical and Empirical Evidence from the Global Financial Crisis. *Journal of Management Studies*, 58(2), 421–456. <https://doi.org/10.1111/joms.12586>
126. Healy, P. M; Walhen, J. M., 1999. A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. *Accounting Horizons*, 13(4), 365–83.

127. Heidhues, E.; Patel, C., 2011. A critique of Gray's framework on accounting values using Germany as a case study, *Critical Perspectives on Accounting*, 22(3), 273–287. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2010.08.002>
128. Herrera, J.; de las Heras–Rosas C., 2020. Corporate Social Responsibility and Human Resource Management: Towards Sustainable Business Organizations, *Sustainability*, 12(3), 841; <https://doi.org/10.3390/su12030841>
129. Hong, Y.; Andersen, M. L., 2011. The relationship between corporate social responsibility and earnings management: An exploratory study. *Journal of Business Ethics*, 104(4), 461–471. <https://doi.org/10.1007/s10551-011-0921-y>
130. Hora, S. C., 2004. Probability judgments for continuous quantities: linear combinations and calibration, *Management Science*, 50, 597–604.
131. Hora, S. C., 2009. Expert judgement in risk analysis. *Non-published Research Reports*. Paper 120. Prieiga per: http://research.create.usc.edu/nonpublished_reports/120 [žiūrėta 2021-08-02]
132. Howe, M. A., 1999. Management fraud and earnings management: Fraud versus GAAP as a means to increase reported income. PhD Thesis, University of Connecticut. Prieiga per: <http://Digitalcommons.Uconn.Edu/Dissertations/AAI9949112/> [žiūrėta 2020-09-27]
133. Yadav, B., 2013. Creative accounting: a literature review, The SIJ Transactions on Industrial, *Financial and Business Management (IFBM)*, Nr. 1(5). Prieiga per: https://www.academia.edu/5820596/Creative_Accounting_A_Literature_Review [žiūrėta 2021-03-05]
134. Yousuf A.; Ismael A., 2017. The Impact of Creative Accounting Techniques on the Reliability of Financial Reporting with Particular Reference to Saudi Auditors and Academics. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 7(2), 283–291. Prieiga per: <https://www.econjournals.com/index.php/ijefi/article/view/2896> [žiūrėta 2021-09-23]
135. Ipino, E.; Parbonetti, A., 2017. Mandatory IFRS adoption: the trade-off between accrual-based and real earnings management. *Accounting and Business Research*, 47(1), 91–121. <https://doi.org/10.1080/00014788.2016.1238293>
136. Januševičiūtė, A.; Jurevičienė, D., 2009. Bankroto esmė: teorija ir praktika. *Mokslas – Lietuvos ateitis*. 1(3), 30–33.

137. Jatkūnaitė D.; Martirosianienė L.; Stončiuvienė N., 2006. Case study of the accounting policy formation at agricultural holdings in Lithuania. *Economics and rural development*, 2(2), 28–38.
138. Jiang Y., 2020. Meanings, Motivations and Techniques of Earnings Management. In 2020 3rd International Conference on Humanities Education and Social Sciences (ICHESS 2020), Atlantis Press, 141–146, <https://doi.org/10.2991/assehr.k.201214.483>.
1. Jones, J. J., 1991. Earnings management during import relief investigations. *Journal of Accounting Research*, 29(2), 193–228. <https://doi.org/10.2307/2491047>
139. Jovaiša, L., 2007. *Enciklopedinis edukologijos žodynas*. Vilnius: Gimtasis žodis.
140. Julian, S. D.; Ofori-dankwa, J. C., 2013. Financial resource availability and corporate social responsibility expenditures in a sub-Saharan economy: The institutional difference hypothesis. *Strategic Management Journal*, 34(11), 1314–1330. <https://doi.org/10.1002/smj.2070>
141. Juščius, V., 2007. Verslo socialinės atsakomybės teorijų raida. *Ekonomika*, 78, p. 48–64.
142. Kabir, M. H., 2010. Positive accounting theory and science. *Journal of centrum cathedra*. 3(2), 136–149. <https://doi.org/10.2139/ssrn.1027382>
143. Kaya, I., 2017. Accounting choices in corporate financial reporting: a literature review of positive accounting theory. *Accounting and Corporate Reporting – Today and Tomorrow*. 129 –140. <http://dx.doi.org/10.5772/intechopen.68962>
144. Kalčinskas G.; Kalčinskienė–Klimaitienė R., 2017. *Buhalterinė apskaita*. Aštuntoji atnaujinta ir papildyta laida. Vilnius: Pačiolio leidykla.
145. Kanapickienė, R., 2008. *Įmonės vidaus kontrolė: teorija ir praktika*. Kaunas: LBAŠTA.
146. Kardelis K., 2002. *Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai*. 2–asis pataisytas ir papildytas leidimas. Kaunas.
147. Kasnauskienė, G., 2010. *Statistika verslo sprendimams*. Vilniaus universiteto leidykla.
148. Katutytė, S., 2021. Earnings management in Nasdaq Vilnius stock exchange companies. *Science and Studies of Accounting and Finance: Problems and Perspectives*, 15(1), 34–43. <https://doi.org/10.15544/ssaf.2021.04>
149. Ketvirtoji Tarybos direktyva 78/660/EEB, 1789–07–25, *Oficialusis leidinys L 222*, 14/08/1978, 0011–0031. *Prieiga per*: <https://eur->

lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX:31978L0660 [žiūrėta 2020-11-16]

150. Khaneja, S.; Bhargava, V.; Gupta, L., 2017. Redefining the Role of Auditor in Curbing Creative Accounting Practices. *International Journal of Management and Social Sciences Research (IJMSSR)*, 6(3), 32–37. Prieiga per:

https://www.academia.edu/36608771/Redefining_the_Role_of_Auditor_in_Curbing_Creative_Accounting_Practices [žiūrėta 2020-11-10]

151. Kim, I.; Venkatachalam, M., 2011. Are sin stocks paying the price for accounting sins. *Journal of accounting, auditing & finance*, 26(2), 415–442. <https://doi.org/10.1177/0148558X11401222>

152. Kim, J.B.; Li, Y.; Zhang, L., 2011. CFOs versus CEOs: Equity Incentives and Crashes Risk: Firm-level Analysis. *Journal of Financial Economics*, 101, 713–730. Prieiga per: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1732088> [žiūrėta 2022-02-15]

153. Klein, M., 2015. *Accounting from the Perspective of Regulatory History, Private Standard Setting and Family Firm Research*. Doktoro disertacija. Bairoito universitetas. Prieiga per: <https://epub.uni-bayreuth.de/2656/1/Diss_Klein%202015_ePub.pdf> [žiūrėta 2020-10-10]

154. Kolsi, M. C.; Attayah, O. F., 2018. Are socially responsible firms less engaged in earnings management? Evidence from ADX listed companies. *International Journal of Business Innovation and Research*, 17(4), 536-560. <https://doi.org/10.1504/IJBIR.2018.096373>

155. Kotler, Ph.; Lee, N., 2007. *Corporate Social Responsibility. Doing the Most Good to Your Company*. New Jersey: John Wiley & Sons.

156. Kotter, J.P.; Heskett, J.L., 1992. *Corporate Culture and Performance*. Free Press, New York, NY.

157. Lakis, V., 2011. Manipuliacijų finansine informacija priežastys ir būdai. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*. 9, 33–45. Prieiga per: <<https://etalpykla.lituanistikadb.lt/object/LT-LDB-0001:J.04~2010~1367189843025/>> [žiūrėta 2019-05-10].

158. Lambert, C.; Sponem, S., 2005. Corporate governance and profit manipulation: French field study. *Critical Perspectives on Accounting*. 16, 717–748. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2003.08.008>

159. Legenchyk, S. F., 2010. Tendencii razvitija teorij buchgalterskogo ucheta v anglojazycznych stranach. *Mezhdunarodnyj buchgalterskij uchet*. 8(140), 53–63.

160. Leuz, C.; Nanda, D.; Wysocki, P. D., 2003. Earnings management and investor protection: an international comparison. *Journal of financial*

economics, 69(3), 505–527. [https://doi.org/10.1016/S0304-405X\(03\)00121-1](https://doi.org/10.1016/S0304-405X(03)00121-1)

161. Levitt, A., 1998. *The Number Game*. Prieiga per: <<http://www.sec.gov/news/speech/speecharchive/1998/spch220.txt>> [žiūrėta 2021-04-20]

162. Li, V., 2019. The effect of real earnings management on the persistence and informativeness of earnings. *The British Accounting Review*, 51(4), 402–423, <https://doi.org/10.1016/j.bar.2019.02.005>

163. Libby, R.; Blashfield, R., 1978. Performance of a composite as a function of a number of judges. *Organizational Behavior and Human Performance*. 21, 121–129. [https://doi.org/10.1016/0030-5073\(78\)90044-2](https://doi.org/10.1016/0030-5073(78)90044-2)

164. Lietuvos žodynas. Prieiga per: <<https://www.lietuviuzodynas.lt/terminai/Ekspertas>> [žiūrėta 2022-01-26]

165. *Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas* 2000 m. liepos 13 d. Nr. VIII–1835, Žin. 2000, Nr. 64–1914; Žin. 2000, Nr.68–0, 2020-01-01 galiojanti suvestinė redakcija.

166. *Lietuvos Respublikos Finansinės apskaitos įstatymas*, 2001-11-06, Nr. IX–574. Žin. 2001 Nr. 99–3515, i.k. 1011010ISTA00IX–574. Suvestinė redakcija nuo 2022-05-01.

167. Lietuvos Respublikos Finansinių ataskaitų audito įstatymas 1999-06-15 Nr. VIII-1227, red. 2016-12-15 Nr. XIII-96, TAR 2016-12-23, i. k. 2016-29408

168. *Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas* 2001 m. lapkričio 6 d. Nr. IX–575, Žin. 2001, Nr. 99–3516, 2021-11-23 galiojanti suvestinė redakcija.

169. Lindgreen A.; Swaen, V.; Johnston W. J., 2009. Corporate Social Responsibility: An Empirical Investigation of U.S. Organizations. *Journal of Business Ethics*, 85, 303–323, <https://doi.org/10.1007/s10551-008-9738-8>

170. Lins, K. V.; Servaes, H.; Tamayo, A., 2017. Social Capital, Trust, and Firm Performance: The Value of Corporate Social Responsibility during the Financial Crisis: Social Capital, Trust, and Firm Performance. *The Journal of Finance*, 72(4), 1785–1824. <https://doi.org/10.1111/jofi.12505>

171. Liu, H.; Lee, H. A., 2019. The effect of corporate social responsibility on earnings management and tax avoidance in Chinese listed companies. *International Journal of Accounting & Information Management*. 27(4), 632–652. <https://doi.org/10.1108/IJAIM-08-2018-0095>

172. Mackevičius J., Bartaška R., 2003. Klaidų ir apgaulių aptikimas, įvertinimas ir prevencija. *Ekonomikos teorija ir praktika*. (2), 59. Prieiga per: <<https://etalpykla.lituanistikadb.lt/object/LT-LDB-0001:J.04~2003~1367159528651/>> [žiūrėta 2019 05 13].

173. Mackevičius, J., 1994. *Apskaita*. Vilnius, Mintis
174. Mackevičius, J., 2007. Buhalterinės apskaitos reglamentavimas per pirmąjį Lietuvos nepriklausomybės paskelbimo (1918–1928 m.) ir atkūrimo (1990–2000 m.) dešimtmetį. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, 1, 15–18. Prieiga per: <https://www.lituanistika.lt/content/45667> [žiūrėta 2020-10-15]
- Mackevičius, J.; Molienė, O.; Poškaitė, D. O., 2008. Bendrojo pardavimo pelningumo kompleksinės analizės metodika. *Ekonomika*, 81, 74–90. <https://doi.org/10.15388/Ekon.2008.17646>
175. Mackevičius, J.; Savickas, V., 2015. Manipuliacinės kūrybinės apskaitos anatomija ir jos informacijos naudojimas. *Informacijos mokslai*. 71, 124–134. <https://doi.org/10.15388/Im.2015.71.8337>
176. Mackevičius, J.; Subačienė, R., 2016. *Lietuvos buhalterinės apskaitos sistema: praeitis, dabartis, perspektyvos*. Monografija. Akademine leidyba.
177. Mačiulytė – Radickienė, R., Subačienė, R., 2012. Manipuliacinio pajamomis ir sąnaudomis būdų analizė. *Išvalgos*. 1(7). Utena: UAB „Utenos indra“.
178. Mahrani, M.; Soewarno, N., 2018. The effect of good corporate governance mechanism and corporate social responsibility on financial performance with earnings management as mediating variable. *Asian Journal of Accounting Research*. 3(1), 41–60. <https://doi.org/10.1108/AJAR-06-2018-0008>
179. Malhotra A., 2013. Curbing Creative Accounting: Role & Effectiveness of Ethics Amarjeet. *International Journal of Finance and Policy Analysis*, 5(2), 15–27. Prieiga per: <http://web.b.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=2&sid=7f68fb63-2c76-4d60-82ad-4fe1dc77068e%40sessionmgr103> [žiūrėta 2020-09-15]
180. Malikov, K.; Manson, S.; Coakley, J., 2018. Earnings management using classification shifting of revenues, *The British Accounting Review*, 50(3), 291–305, <https://doi.org/10.1016/j.bar.2017.10.004>.
181. Martišius, S. A., 2005. Ekonominių teorijų raida 1870–1970 metais. *Pinigų studijos*, 2. 47–57. Prieiga per: http://www.elibrary.lt/resursai/DB/LB/LB_pinigu_studijos/Pinigu_studijos_2005_02_03.pdf [žiūrėta 2020-10-20]
182. McDonald, J. H., 2014. *Normality. Handbook of Biological Statistics*. Baltimore, Maryland: Sparky House Publishing. Prieiga per: <http://www.biostathandbook.com/normality.html> [žiūrėta 2023-01-12]

183. McNichols, M.; Wilson, G., 1988. Evidence of earnings management from the provision for bad debts. *Journal of Accountins Research*, 26, 1. <https://doi.org/10.2307/2491176>
184. McWilliams, A.; Siegel, D.; Wright, D., 2006. Corporate social responsibility: strategic implication. *Journal of Management Studies*, 43(1), 1–18. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6486.2006.00580.x>
185. Mela, N. F.; Putra, A. A., 2020. Oil price and earnings management: evidence from crude oil and gas companies in Indonesian stock exchange. *International Journal of Energy Economics and Policy*, 10(4), 352. <https://doi.org/10.32479/ijeeep.9431>
186. Мелихов А. Н., Бернштейн Л. С., Коровин С. Я., 1990. *Ситуационные советующие системы с нечеткой логикой*. Москва: Наука, 272.
187. Merchant, K. A., 1990. The effects of financial controls on data manipulation and management myopia. *Accounting, organizations and society*. 15(4), 297–313. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(90\)90021-L](https://doi.org/10.1016/0361-3682(90)90021-L)
188. Merchant, K. A.; Rockness, J., 1994. The ethics of managing earnings: an empirical investigation. *Journal of Accounting and Public Policy*, 13(1), 79–94. [https://doi.org/10.1016/0278-4254\(94\)90013-2](https://doi.org/10.1016/0278-4254(94)90013-2)
189. Micah, L. C.; Chinwe, O. E., 2014. The impact of creative accounting on organizational effectiveness: a study of manufacturing firms in Nigeria. *British Journal of Economics, Management & Trade*, 4(12), 2107–2122. <https://doi.org/10.9734/BJEMT/2014/7736>
190. Mockevičiūtė, A.; Rudžionienė, K., 2011. Apskaitos politikos įtaka pelnui, *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, Nr. 9. Prieiga per internetą: <https://www.cceol.com/search/article-detail?id=459931> [žiūrėta 2019-05-13].
191. Moldovan, R. L.; Achim, S. A.; Bota–Avram, C., 2010. Fighting the enemy of fair view principle–getting to know creative accounting. *Scientific Annals of the “Alexandru Ioan Cuza” University of Iasi, Economic Sciences Section, Special Issue*, p 52–55.
192. Moslem, S.; Ghorbanzadeh, O.; Blaschke, T.; Duleba, S., 2019. Analysing stakeholder consensus for a sustainable transport development decision by the fuzzy AHP and interval AHP. *Sustainability*, 11(12), 3271. <https://doi.org/10.3390/su11123271>
193. Mulford, C. W.; Comiskey, E. E., 2005. *The financial numbers game: detecting creative accounting practices*. John Wiley & Sons.
194. Muljono, D. R.; Suk, K. S., 2018. Impacts of financial distress on real and accrual earnings management. *Jurnal Akuntansi*, 22(2), 222–238. <https://doi.org/10.24912/ja.v22i2.349>

195. Naser, K., 1993. *Creative Financial Accounting: Its Nature and Use*, Hemel Hempstead: Prentice Hall.
196. Nelson, M. W.; Elliott, J. A.; Tarpley, R. L., 2000. Where do companies attempt earnings management, and when do auditors prevent it? In *AFA 2001 New Orleans Meetings*. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.248129>
197. Neuman, W. L., 2014. *Social Research methods: qualitative and quantitative approaches*. Seventh edition. Edinburgh Gate, Harlow.
198. Omar, N.; Rahman, R. A.; Danbatta, B. L.; Sulaiman, S., 2014. Management disclosure and earnings management practices in reducing the implication risk, *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 145, 88–96, <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.06.014>.
199. Ozili, P. K., 2017. Earnings management in interconnected networks: a perspective, *Journal of Economic and Administrative Science*, 33(2), 150–163.
200. Pajuste, A.; Poriete, E.; Novickis, R., 2021. Management reporting complexity and earnings management: evidence from the Baltic markets, *Baltic Journal of Management*, 16(1), 47–69. <https://doi.org/10.1108/BJM-01-2020-0019>
201. Palacios-Manzano, M.; Gras-Gil, E.; Santos-Jaen, J. M., 2021. Corporate social responsibility and its effect on earnings management: an empirical research on Spanish firms. *Total Quality Management & Business Excellence*, 32(7-8), 921–937. <https://doi.org/10.1080/14783363.2019.1652586>
202. Park Y.; Shin Hyun-Han, 2004. Board composition and earnings management in Canada. *Journal of Corporate Finance*, 10, 431–457. [https://doi.org/10.1016/S0929-1199\(03\)00025-7](https://doi.org/10.1016/S0929-1199(03)00025-7)
203. Park Y.; Shin Hyun-Han, 2004. Board composition and earnings management in Canada. *Journal of Corporate Finance*, 10, 431–457. [https://doi.org/10.1016/S0929-1199\(03\)00025-7](https://doi.org/10.1016/S0929-1199(03)00025-7)
204. Parmar, B.; Freeman, R. E.; Harrison, J. S.; Wicks, A. C.; De Colle, S.; Purnell, L., 2010. Stakeholder theory: The state of the art. New York: Cambridge University Press. <https://doi.org/10.5465/19416520.2010.495581>
205. Patton, M., 1990. Qualitative evaluation and research methods. SAGE Publications. Newbury Park London New Delhi.
206. Pearce, J. A.; Doh J. P., 2005. High-Impact Col-laborative Social Initiatives. MIT Sloan Management Review, 46(3), 30–39. Prieiga per: <https://sloanreview.mit.edu/article/the-high-impact-of-collaborative-social-initiatives/> [žiūrėta 2022-10-20]

207. Penkauskienė, D., 2016. Kritinio ir kūrybinio mąstymo sąsaja. *Socialinė teorija, empirija, politika ir praktika*, 13, 90–104. <https://doi.org/10.15388/STEPP.2016.13.10045>
208. Perols, J. L.; Lougee, B. A., 2011. The relation between earnings management and financial statement fraud. *Advances in Accounting*, 27(1), 39–53. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2010.10.004>
209. Petruk, O. M.; Legenchuk, S. F.; Koroliuk, N. M., 2013. Development of Accounting Theory in English–Speaking Countries: On the Way to Multi–Paradigmatic Discipline. *Accounting and Finance* 3(61), 48–56. Prieiga per: <[http://www.afj.org.ua/pdf/85-rozvitok-teorii-buhga ...alnoi-disciplini.pdf](http://www.afj.org.ua/pdf/85-rozvitok-teorii-buhga...alnoi-disciplini.pdf)> [žiūrėta 2020-11-25]
210. Phillips, J.; Pincus, M.; Rego, S. O., 2003. Earnings management: New evidence based on deferred tax expense, *The accounting review*, 78(2), 491–521, <https://doi.org/10.2308/accr.2003.78.2.491>.
211. Pierna, J. A. F.; Abbas, O.; Baeten, V.; Dardenne, P., 2009. A Backward Variable Selection method for PLS regression (BVSPLS). *Analytica chimica acta*, 642(1–2), 89–93.
212. Pink, D. H., 2005. *A whole new mind: Moving from the information age to the conceptual age*, 50. New York: Riverhead Books.
213. Pirmoji Tarybos direktyva 68/151/EEB, 1968-03-09, *Oficialusis leidinys OJ L 65*, 14.3.1968, p. 0008–0012. Prieiga per: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/lt/TXT/?uri=CELEX%3A31968L0151> [žiūrėta 2020-09-26]
214. Podvezko, V., 2005. Ekspertų įverčių suderinamumas. *Ūkio technologinis ir ekonominis vystymas*. XI, 2, 101 – 107. Prieiga per: <<https://vb.vgtu.lt/object/elaba:6117157/>> [žiūrėta 2021-02-16]
215. Podvezko, V., 2008. Sudėtinių dydžių kompleksinis vertinimas. *Verslas: teorija ir praktika*, 9(3), 160–168. <https://doi.org/10.3846/1648-0627.2008.9.160-168>
216. Potharla, S., 2022. Impact of real earnings management on earnings persistence–evidence from India. *International Journal of Emerging Markets*. <https://doi.org/10.1108/IJOEM-05-2020-0576>
217. Prior, D.; Surroca, J.; Tribó, J. A., 2008. Are socially responsible managers really ethical? Exploring the relationship between earnings management and corporate social responsibility. *Corporate governance: An international review*, 16(3), 160-177. <https://doi.org/10.1111/j.1467-8683.2008.00678.x>
218. Pukėnas, K., 2005. *Sportinių tyrimų duomenų analizė SPSS programa*. Lietuvos kūno kultūros akademija. Kaunas: LKKA.

219. Rahman, M. M.; Moniruzzaman, M.; Sharif, M. J., 2013. Techniques, motives and controls of earnings management, *International Journal of Information Technology and Business Management*, 11(1), 22–34.
220. Remenarič M.; Kenfelja, I.; Mijoč, I., 2018. Creative accounting – motives, techniques and possibilities of prevention. *Ekonomski vjesnik / Econviews*, 1, 193–199. Prieiga per: <https://hrcak.srce.hr/ojs/index.php/ekonomski-vjesnik/article/view/6046> [žiūrėta 2021-06-12]
221. Roberts, R. W., 1992. Determinants of corporate social responsibility disclosure. *Accounting, Organizations and Society*, 17(6), 595–612.
222. Roychowdhury, S., 2006. Earnings management through real activities manipulation. *Journal of Accounting and Economics*. 42(3), 335–370. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2006.01.002>.
223. Ronen, J.; Yaari, V., 2008. *Earnings management Emerging Insights in Theory, Practice, and Research*. New York: Springer US.
224. Rudzikienė, V., 2005. *Socialinė statistika*. Mykolo Romerio universitetas. Vilnius
225. Rudžionienė, K. 2010. Apskaita: mokslas ar menas? *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*. 7, 9–15. Prieiga per: <<https://www.zurnalai.vu.lt/BATP/article/view/12624>> [žiūrėta 2021-02-12]
226. Rudžionienė, K., 2004, *Įmonės finansinės apskaitos politikos formavimo modelis*. Prieiga per: <<https://www.lituanistika.lt/content/10591>> [žiūrėta 2021-10-08]
227. Rudžionienė, K., 2012. *Finansinės apskaitos teorijos*. Monografija. Vilniaus universitetas.
228. Rudžionienė, K., 2012a. Pozityvioji apskaitos teorija: privalumai ir trūkumai. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemas ir perspektyvos*. 1(8), 214–220. <https://doi.org/10.15544/ssaf.2012.30>
229. Rudžionienė, K.; Gedutienė, Z., 2022. Privalomas Lietuvos bankų socialinės atsakomybės atskleidimas finansinėse ataskaitose. *Regional formation and development studies*, (1), 80-93 <https://doi.org/10.15181/rfds.v36i1.2390>
230. Runco, M. A., 2019. Creativity as a dynamic, personal, parsimonious process. In *Dynamic perspectives on creativity*, 181–188. https://doi.org/10.1007/978-3-319-99163-4_10
231. Rupšienė L., 2007. *Kokybinių tyrimų duomenų rinkimo metodologija*. Klaipėdos universitetas. Prieiga per: <https://epale.ec.europa.eu/sites/default/files/kokybiniu_tyrimu_duomenu_rinkimo_metodol.pdf> [žiūrėta 2022-12-15]

232. Said–Metwaly, S.; Van den Noortgate, W.; Kyndt, E., 2017. Approaches to measuring creativity: A systematic literature review. *Creativity. Theories–Research–Applications*, 4(2), 238–275. <https://doi.org/10.1515/ctra-2017-0013>.
233. Samuilova A.; Skujienė A.; 2019. Buhalterinės apskaitos absolventų konkurencingumas darbo rinkoje 2008–2018 metais. *Studijos kintančioje verslo aplinkoje. Straipsnių rinkinys*. 115–119. Prieiga per <https://leda.lt/images/documents/Studijos_kintancioje_verslo_aplinkoje_2019.pdf> [žiūrėta 2021-12-18]
234. Sanusi, Z. M.; Isa, Y. M.; Heang, L. T.; Iskandar, T. M., 2012. *Creative accounting Practices: Big Players Game?* Malaysian Institute of Accountants, Kuala Lumpur. Prieiga per: <https://ajmjournal.com/HTML_Papers/Asian%20Journal%20of%20Management__PID__2022-13-1-8.html> [žiūrėta 2022-02-13]
235. Schipper, K., 1989. Commentary on earnings management. *Accounting Horizons*, 3(4), 91–102. Prieiga per: <<https://www.proquest.com/openview/177246e104b43553542ab048997f1a4e/1?pq-origsite=gscholar&cbl=33330>> [žiūrėta 2021-08-25]
236. Scholtens, B.; Kang, F. C., 2013. Corporate social responsibility and earnings management: Evidence from Asian economies. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 20(2), 95-112. <https://doi.org/10.1002/csr.1286>
237. Scott, W. R., 1997. *Financial accounting theory* (Vol. 343). Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
238. Scott, W. R., 2003. *Financial Accounting Theory*. 3rd ed. London: Prentice Hall.
239. Seiliūtė, J., 2013, *Socialinės atsakomybės įtvirtinimo potencialo verslo organizacijose vertinimas*, Daktaro disertacija. VU.
240. *Septintoji Tarybos direktyva 83/349/EEB*, 1983-06-13, *Oficialusis leidinys L 193* , 18/07/1983 p. 0001 – 0017. Prieiga per: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX%3A31983L0349> [žiūrėta 2021-09-20]
241. Setyorini, C. T.; Ishak, Z., 2012. Corporate social and environmental disclosure: A positive accounting theory view point. *International Journal of Business and Social Science*, 3(9), 152 – 164. Prieiga per: <<https://www.semanticscholar.org/paper/Corporate-Social-and-Environmental-Disclosure%3A-A-Setyorini-Ishak/539341a726d17ca827fc0f39e5ebfd0100110042>> [žiūrėta 2022-02-18]
242. Sevin, S.; Schroeder, R., 2005. Earnings management: evidence from SFAS No. 142 reporting, *Managerial Auditing Journal*, 20(1), 47–54.

243. Shah, A. K., 1988. Exploring the influences and constrains of CA in the UK. *European Accounting Review*, 7(1), 83–104.
244. Shah, S.; Butt, S. A.; Ali, M., 2011. Creative accounting: a tool to help companies in a crisis or a practice to land them into crises. *In International Conference on Business and Economics Research*, 16, 96–102.
245. Shen, C. H.; Chih, H. L., 2005. Investor protection, prospect theory, and earnings management: An international comparison of the banking industry. *Journal of Banking & Finance*, 29(10), 2675-2697. <https://doi.org/10.1016/j.jbankfin.2004.10.004>
- Siekelova, A.; Belas, J.; Podhorska, I.; Durana, P., 2021. Accrual-Based Earnings Management: A Case Study in V4 Focusing on Mining And Quarrying Sector. *Acta Montanistica Slovaca*, 26(1). <https://doi.org/10.46544/ams.v26i1.06>
246. Sims, R. R., 2003. *Ethics and corporate social responsibility: why giants fall*. Greenwood Publishing Group, Inc.
247. Slapikaitė, I. 2016, Practical Application of CSR Complex Evaluation System, *Intellectual Economics*, 10(2), 101–107.
248. Slapikaitė, I., 2017. *Įmonių socialinės atsakomybės vertinimas finansuotojo požiūriu*. Daktaro disertacija.
249. Strakova, L., 2020. Earnings management in global background. SHS Web of Conferences 74, 01032. Globalization and its Socio – Economic Consequences 2019. <https://doi.org/10.1051/shsconf/20207401032>
250. Strakova, L., 2021. Motives and techniques of earnings management used in a global environment, In SHS Web of Conferences, 92, EDP Sciences, <https://doi.org/10.1051/shsconf/20219202060>.
251. Stundžienė, A.; Bliedienė, R., 2012. Ekonomikos svyravimų įtaka įmonių veiklos rezultatams. Verslas: teorija ir praktika, 13(1), 5–17. <https://doi.org/10.3846/btp.2012.01>
252. Stunžinas, 2017. *Motyvai kurti: kūrybos veiksmažodžių semantinė analizė. Kūrybiškumo slinktys ir lūžiai. Kalbinė kurti analizė. Kolektyvinė monografija*. Vilnius: Lietuvių kalbos institutas.
253. Sturges, H. A., 1926. The choice of a class interval. *Journal of the american statistical association*, 21(153), 65–66. Prieiga per: https://web.archive.org/web/20170809060339id_/http://www.esalq.usp.br/dpartamentos/lce/arquivos/aulas/2013/LCE0216/Sturges1926.pdf [žiūrėta 2022-12-19]
254. Sun, N.; Salama, A.; Hussainey, K.; Habbash, M., 2010. Corporate environmental disclosure, corporate governance and earnings management. *Managerial Auditing Journal*, 25(7), 679–700. <https://doi.org/10.1108/02686901011061351>

255. Šimanskienė, L.; Paužuolienė, J., 2010. Įmonių socialinės atsakomybės svarba Lietuvos organizacijoms, *Management theory and studies for rural business and infrastructure development*, 20 (1). Prieiga per internetą: <https://etalpykla.lituanistikadb.lt/object/LT-LDB-0001:J.04~2010~1367172456445/J.04~2010~1367172456445.pdf> [žiūrėta 2020-04-30].
256. Taylor, F. W., 1913. *The Principles of Scientific Management*, Harper and brothers Publishers, New York and London. Prieiga per internetą: <https://babel.hathitrust.org/cgi/pt?id=uva.x004764096&view=1up&seq=156>. [žiūrėta 2020-05-01].
257. Tamaševičius, V., 2015. *Tyrimų metodai*. Vilniaus universiteto leidykla.
258. Tamulevičienė, D., 2016. Methodology of complex analysis of companies' profitability. *Entrepreneurship and sustainability issues*, 4(1), 53–63. [https://doi.org/10.9770/jesi.2016.4.1\(5\)](https://doi.org/10.9770/jesi.2016.4.1(5))
259. Teoh, S. H.; Welch, I.; Wong, T. J., 1998. Earnings management and the long-run market performance of initial public offerings. *Journal of Finance*, 53, 1935–1975.
260. Teoh, S. H.; Welch, I.; Wong, T.J., 1998. Earnings management and the long-run market performance of initial public offerings. *Journal of Finance*, 53, 1935–1975.
261. Tidikis R., 2003. *Socialinių mokslų tyrimų metodologija*. Lietuvos teisės universitetas.
262. Toumeh, A. A.; Yahya, S., 2019. A Review of Earnings Management Techniques: An IFRS Perspective, *Global Business & Management Research*, 11(3).
263. Trampusch, Ch., 2013. Institutional Complementarity and Financial Accounting: An Historical Analysis of Britain, Germany, and the Netherlands, *Paper prepared for the ECPR General Conference in Bordeaux (4–7 September 2013) Panel: Varieties of Capitalism: Historical Studies*. Prieiga per: <https://ecpr.eu/Filestore/PaperProposal/e8c583c2-ca0c-41de-b2f0-eda0312936f6.pdf> [žiūrėta 2020-09-10]
264. Vainienė, R., 2015. Kūrybinė apskaita. Kas tai? – Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, 23(839), 24(840), 25(841).
265. Valkauskas, R., 2014. Assessment competences professionals. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, 16, 141–148. <https://doi.org/10.15388/batp.2014.No16.13>
266. Walker, M., 2013. How far can we trust earnings numbers? What research tells us about earnings management. *Accounting and Business Research*, 43(4), 445–481. <https://doi.org/10.1080/00014788.2013.785823>

267. Wang, Y.; Wang, F.; Liu, S., 2022. Research on the influence of online media reports on earnings management based on the perspective on abnormal investor attention. *Nankai Business Review International*, (ahead-of-print). <https://doi.org/10.1108/NBRI-11-2021-0074>
268. Watts, R. L.; Zimmerman, J. L., 1978. Towards a positive theory of the determination of accounting standards, *The Accounting Review*, 53(1), 112–134.
269. Watts, R. L.; Zimmerman, J. L., 1986. *Positive Accounting Theory*. Englewood cliffs, New Jersey, Prentice–Hall.
270. Watts, R. L.; Zimmerman, J. L., 1990. Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective. *The Accounting Review*. 65(1), 1311–156. Prieiga per <https://pdfs.semanticscholar.org/219c/fbad03f34f3fa93f348abff579925a455d9c.pdf?_ga=2.140896882.1360978799.1611308695-582516822.1582276210> [žiūrėta 2020-11-20]
271. Wells, J. T. (Ed.), 2011. *Financial statement fraud casebook: baking the ledgers and cooking the books*. John Wiley & Sons.
272. Whitehouse, L. A., 2003. Corporate Social Responsibility, Corporate Citizenship and the Global Compact: A New Approach to Regulating Corporate Social Power. *Global Social Policy*, 3, 299–318. <https://doi.org/10.1177/14680181030033002>
273. Xie, B.; Davidson III, W. N.; DaDalt, P. J., 2003. Earnings management and corporate governance: the role of the board and the audit committee. *Journal of Corporate Finance*, 9(3), 295–316. [https://doi.org/10.1016/S0929-1199\(02\)00006-8](https://doi.org/10.1016/S0929-1199(02)00006-8)
274. Zang, A. Y., 2012. Evidence on the trade-off between real activities manipulation and accrual-based earnings management. *The Accounting Review*, 87(2), 675–703. <https://doi.org/10.2308/accr-10196>
275. Žarikova, L. A.; Naumova, N. V., 2008. *Buhalterskij učiot v zarubežnyh stranach*. Izdatelstvo TGTU, Tambov.

PRIEDAI

1 priedas. Pelno valdymo apibrėžimas

<i>Autorius</i>	<i>Pelno valdymo apibrėžimas</i>
Schipper (1989)	Pelno valdymas tai tikslingas įsikišimas į finansinės atskaitomybės procesą, siekiant gauti tam tikrą asmeninę naudą. Plačiąja prasme pelno valdymas, tai investicinių ir finansinių sprendimų priėmimas palankiausiu laiku, kurie pakeistų atskaitomybėje nurodytas pajamas.
Healy ir Wahlen (1999)	Pelno valdymas tai veiksmai, kai vadovai vertina ir struktūruoja operacijas taip, kad jos pakeistų finansinę atskaitomybę ir suklaidentų suinteresuotuosius asmenis apie pagrindinius įmonės ekonominius rezultatus, paveiktų sutarčių rezultatus, kurie priklauso nuo įmonės veiklos rodiklių.
Phillips ir kt. (2003)	Pelno valdymas tai manipuliacijos apskaitos pasirinkimais ir veiklos pinigų srautais.
Leuz, Nanda, Wysocki (2003)	Pelno valdymas tai vidiniai pokyčiai, kurie daro įtaką finansinėse ataskaitose pateiktiems ekonominiams rodikliams, o šių pokyčių tikslas paveikti sutartinę naudą arba klaidinti suinteresuotas šalis.
Giroux (2004)	Pelno valdymas tai veiklos (operaciniai) ir diskretiniai apskaitos metodai, taikomi koreguoti pajamas tikslu pasiekti norimą rezultatą.
Ronen, Yaari (2008)	Pelno valdymas tai valdymo sprendimų visuma, dėl kurių nepranešama apie tikrąjį trumpalaikį pelną
Walker (2013)	Pelno valdymas tai valdymo įgaliojimų taikymas ir pasirinkimai tarp apskaitos, atskaitomybės ir tikrų ekonominių sprendimų, siekiant paveikti vieno ar kelių pelno rodiklių atspindėjimą ekonominių įvykių kontekste.
Mulford, Comiskey (2005)	Pelno valdymas tai aktyvus manipuliavimas pajamomis siekiant iš anksto nustatytų vadovų tikslų, kurie atitiktų analitikų prognozes arba pasiektų reikiamą pelno lygį.
Rudžionienė (2012)	Pelno valdymas tai kryptingi vadovų veiksmai pasirenkant apskaitos politiką, siekiant naudoti sau klaidinančią išorinę informaciją vartotojams.

Šaltinis: sudaryta remiantis Schipper (1989); Healy ir Wahlen (1999); Phillips ir kt. (2003); Leuz, Nanda, Wysocki (2003); Giroux (2004); Mulford, Comiskey (2005); Ronen, Yaari (2008); Rudžionienė (2012); Walker (2013)

Manipuliacijos pobūdis	Literatūroje nurodomas manipuliavimo būdas
Nepažeidžiant apskaitos standartų	– „Lažybos dėl ateities“ (<i>angl. Big Bet on the Future</i>) – manipuliacijos amortizacijos, nusidėvėjimo tarifais; nesilaikoma turto pripažinimo nematerialiuoju kriterijų
	– „Susijungimų magija“ (<i>angl. merger magic</i>) – manipuliacijos tyrimo ir plėtros išlaidomis, eksploatavimo ir remonto išlaidos parodomas kaip investicijos
	– „Didelės vonios“ arba „išsimaudymas vonioje“ (<i>angl. big-bath</i>) manipuliacijos nusidėvėjimo tarifais, perkainojant turtą, sąnaudų didinimas arba mažinimas, jų perkėlimas į ateinantį laikotarpį
	– „Probleminio vaiko išmetimas“ (<i>angl. “Throw out” a problem child</i>) – nesilaikoma požymių, pagal kuriuos materialusis turtas turi būti priskiriamas ilgalaikiam turtui ir tam tikroms jo grupėms, techninio aptarnavimo ir eksploatavimo remonto išlaidos parodomas kaip investicijos
	– Manipuliacijos tipinės ir netipinės veiklos pelnu (<i>angl. operating and non-operating earnings</i>) – pajamos neteisingai grupuojamos į rūšis: tipinės veiklos, netipinės veiklos, pelno mokesčio pajamos
	– Laivo sumažinimas (<i>angl. Shrink the ship</i>) manipuliacijos nuosavu kapitalu
Pažeidžiant apskaitos standartus	– Pardavimų spartinimas (<i>angl. Channel Stuffing</i>) – pardavimo nuolaidų taikymas; pirkimo palūkanų finansavimas, prekių saugojimo išlaidų kompensavimas, produkcijos savikainos mažinimas
	– Neteisingai nustatoma pagamintos produkcijos savikaina, pavyzdžiui, padidinamos arba sumažinamos netiesioginės išlaidos
	– Operacijos su ilgalaikiu turtu (<i>angl. operations with long term assets</i>)
	– „Sausainių stiklainis“ (<i>angl. cookie jar</i>) – manipuliacijos įsigijimo savikaina, tikrąja verte, dabartine verte, amortizuota savikaina ir kt.; manipuliavimas atidėjiniais ir neapibrėžtaisiais išpareigojimais, pelningo turto pardavimas, didinant pajamas
	– Neteisingas taikymas – registruojant nereikšmingas klaidas – Išankstinis pajamų registravimas – Fiktyvių pardavimų registravimas – Pardavimo sąskaitų faktūrų išrašymas atbuline data – Inventoriaus perkainojimas registruojant fiktyvias prekes

*Šaltinis: sudaryta remiantis Levitt (1998); Merchant (1990); DeGeorge, Patel, Zeckhauser (1999); Dechow, Skinner (2000); Collingwood (2001); Lambert, Sponem (2005); Braswell, Daniels (2017).

3 priedas. Kūrybinės apskaitos apibrėžimas

<i>Autorius</i>	<i>Kūrybinės apskaitos apibrėžimas</i>
Naser, 1993	Tai manipuliavimo apskaitos duomenimis procesas, pasinaudojant apskaitos taisyklių spragomis ir jose pasirinktais vertinimo ir atskleidimo būdais, siekiant konvertuoti finansinę atskaitomybę į tokia, kokią ją norėtų matyti vadovai. Tai procesas, kurio metu sandoriai struktūrizuojami taip, kad būtų gauti norimi apskaitos rezultatai, o ne pranešti apie sandorius neutraliai ir nuosekliai.
Merchant, Rockness, 1994	Tai bet koks veiksmas, turintis įtakos deklaruojamoms pajamoms ir suteikiantis klaidinančią ekonominį pranašumą organizacijai, ir ilginiui gali būti žalingas.
Archer, 1996	Kūrybinė apskaita vartojama siekiant nurodyti finansinių ataskaitų rengėjo atliktą apskaitos taisyklių išplėtimą, kad būtų pasiektas rengėjo pageidaujamas poveikis, toks poveikis yra arba klaidinti finansinių ataskaitų skaitytoją, arba turėti tam tikrą rezultatą, kuris nebūtų pasiektas neišplėtus taisyklių.
Atul K.Shah, 1998	Kūrybinę apskaitą galima suprasti kaip procesą, kurio metu vadovybė pasinaudoja apskaitos standartų spragomis ar neaiškumais, kad pateiktų neobjektyvų finansinės veiklos vaizdą. Tai nepažeidžia įstatymo ar taisyklių raidės, bet gali pažeisti jo dvasią.
Amat, Blake, Dowds, 1999	tai procesas, kurio metu apskaitos specialistai naudojami savo apskaitos taisyklių žiniomis manipuluodami verslo organizacijos sąskaitose pateiktais skaičiais
Bolkaoui, 2004	kūrybinė apskaita yra procesas, kai apskaitos skaičiai konvertuojami iš faktinės vertės į norimą vadovybės vertę.
Mulford, Comiskey, 2005	Bet kokie veiksmai siekiant valdyti finansinius skaičius, įskaitant agresyvių apskaitos principų pasirinkimą ir taikymą, apgaulingą finansinę atskaitomybę ir kitus veiksmus, kurių imtasi siekiant valdyti arba lyginti pajamas.
Micah, Chinwe, 2014	Kūrybinė apskaita tai tokia praktika, kuri apima manipuliavimą įmonės finansiniais įrašais siekiant „iš anksto nustatyto“ tikslo.
Bhasin, 2016	Kūrybinė apskaita tai apskaitos praktika, kuri vadovaujasi apskaitos principais ar standartais, tačiau nukrypsta nuo to, ką ketina pasiekti šie principai ar standartai, tuo tikslu, kad suinteresuotosioms šalims būtų parodytas norimas įmonės įvaizdis. Tai „agresyvus“ apskaitos taisyklių pasirinkimas ir naudojimas, siekiant pateikti finansinėse ataskaitose labai pelningos įmonės vaizdą.
Gupta, Kumar, 2020	Tai apskaitos praktika, paremta apskaitos taisyklių laikymusi, tačiau tais metodais, kurie padeda kompleksiskai, novatoriškai,

agresyviai ir sistemingai finansinėse ataskaitose atvaizduoti faktiškai neteisingą pelną, turtą ir įsipareigojimus.

Šaltinis: sudaryta remiantis Nasser (1993); Merchant, Rockness (1994); Archer (1996); Atul K.Shah (1998); Amat, Blake, Dowds (1999); Bolkaoui (2004); Mulford, Comiskey (2005); Micah, Chinwe (2014); Bhasin (2016); Gupta, Kumar (2020)

4 priedas. Kūrybinės apskaitos būdai

<i>Apskaitos sritys</i>	<i>Literatūroje nurodomi manipuliavimo būdai</i>
1. Ilgalaikis turtas	<ol style="list-style-type: none"> 1. Manipuliuojama nusidėvėjimo metodais 2. Padidinama arba sumažinama ilgalaikio turto įsigijimo savikaina. 3. Remonto ir eksploatavimo išlaidos parodomos kaip investicijos 4. Nesilaikoma požymių, pagal kuriuos materialusis turtas turi būti priskiriamas ilgalaikiam turtui ir tam tikroms jo grupėms 5. Manipuliuojama perkainojant turta 6. Turto pripažinimo nematerialiuoju kriterijų nesilaikymas, pavyzdžiui, nesivadovavimas reikšmingumo principu 7. Neteisingai apskaičiuojama nematerialiojo turto amortizacijos metinė norma 8. Manipuliuojama keičiant / įvertinant prestižą 9. Manipuliuojama tyrimų ir plėtros išlaidomis
2. Trumpalaikis turtas	<ol style="list-style-type: none"> 1. Neteisingas atsargų įkainojimas, manipuliuojant atsargų įkainojimo būdais 2. Padidintos nebaigtos produkcijos gamybos išlaidos 3. Nenurašomos netinkamos naudoti atsargos 4. Padidintos atsargų gamybos išlaidos, skirtos saviems poreikiams tenkinti 5. Neteisingas pagamintos produkcijos įvertinimas pagal pasigaminimo savikainą, pavyzdžiui, padidintos arba sumažintos netiesioginės išlaidos 6. Manipuliuojama pasigaminimo savikainos paskirstymus 7. Sugadintų arba iš dalies pasenusių atsargų įvertinimas grynąja galimo realizavimo verte 8. Skirtingi atsargų metodai, naudojami skirtingais infliacijos laikais
3. Nuosavas kapitalas	<ol style="list-style-type: none"> 1. Manipuliuojama formuojant nuosavą kapitalą, jį padidinant ar sumažinant 2. Manipuliuojama per ataskaitinį laikotarpį pakeičiant nuosavo kapitalo sudėtį 3. Neteisingai užregistruojamas apskaitoje pasirašytasis ir nepasirašytasis įstatinis kapitalas 4. Manipuliuojama apskaičiuojant dividendus paprastųjų akcijų savininkams 5. Manipuliuojama nustatant ir naudojant perkainojimo rezervą, privalomąjį ir rezervą savoms akcijoms įsigyti 6. Manipuliuojama kapitalo vertės pokyčiu
4. Įsipareigojimai	<ol style="list-style-type: none"> 1. Įsipareigojimai dengiami gautinomis sumomis 2. Einamojo laikotarpio įsipareigojimai rodomi kaip būsimųjų laikotarpių

<i>Apskaitos sritys</i>	<i>Literatūroje nurodomi manipuliavimo būdai</i>
	3. Nesilaikoma kriterijų atliekant įsipareigojimų priskyrimą trumpalaikiams ar ilgalaikiams 4. Neteisingai į grupes klasifikuojami ilgalaikiai įsipareigojimai 5. Neteisingai į grupes klasifikuojami trumpalaikiai įsipareigojimai 6. Manipuliuojama pasinaudojant įsipareigojimų vertinimo būdais: įsigijimo savikaina, tikrąja verte, dabartine verte, amortizuota savikaina ir kt. 7. Manipuliacijos atidėjiniais ir neapibrėžtaisiais įsipareigojimais 8. Neteisingai nurodomas turto ir įsipareigojimų santykis
5. Pajamos	1. Pirkėjui išsiųstos prekės yra blogesnės kokybės, nei numatyta sutartyje 2. Pajamos pripažįstamos tada, kai abejojama, ar jos iš tikrųjų uždirbtos Išankstinių arba fiktyvių pajamų pripažinimas 3. Neteisingai atliekamas pajamų įvertinimas (jos turi būti įvertintos gauto arba gautino atlygio tikrąja verte) 4. Neteisingai pajamos grupuojamos į rūšis: tipinės veiklos, netipinės veiklos, pelno mokesčio pajamos 5. Gautas avansas apskaitomas kaip pajamos
6. Sąnaudos	1. Ataskaitinio laikotarpio sąnaudos apskaitomos kitame laikotarpyje arba atvirkščiai 2. Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas skaičiuojamas arba anksčiau, arba vėliau, negu privaloma 3. Sąnaudos neįvertinamos tikrąja verte 4. Neteisingai apskaičiuojama pardavimo savikaina ir ją sudarančios paslaugų teikimo sąnaudos, parduotos produkcijos savikaina ir perparduotų prekių savikaina 5. Ilgalaikio materialiojo turto remonto darbų, kurie nepagerina jo savybių ir nepailgina tarnavimo laiko, verte didinama tokio turto savikaina
7. Pelnas	1. Apskaičiuojamos didesnės arba mažesnės bendrojo pelno, tipinės veiklos pelno, įprastinės veiklos pelno, pelno prieš apmokestinimą ir grynojo pelno sumos 2. Manipuliuojama nustatant pelno prieš apmokestinimą sumas
8. Pinigų srautai	1. Neteisingai pagal veiklos sritis – pagrindinę, investicinę ir finansinę – klasifikuojami pinigų srautai 2. Manipuliuojama nustatant pagrindinės, investicinės ir finansinės veiklos pinigų įplaukas bei išmokas, jų rūšis
9. Mokesčiai	1. Nukeliami mokesčių mokėjimo terminai 2. Padidinama grąžintina mokesčio permoka arba sutrumpinamas mokesčio permokos grąžinimo terminas

3. Reguliariai keičiant nusidėvėjimo metodus, siekiant sumažinti turto vertę ir sumažinti mokestinę prievolę

Šaltinis: sudaryta remiantis Mackevičiumi, Bartaška (2003); Mulford, Comiskey (2005); Jatkūnaite ir kt. (2006); Vinnari, Nasi (2008); Kanapickiene (2008); Agarwalas (2008); Mackevičiumi, Kazlauskienė (2009); Gherai, Balaciu (2011); Lakiu (2011); Hill, Perry, Andes (2011); Shah, Butt (2011); Mackevičiumi (2012); Giriūniene (2012); Sanusi ir kt. (2012); Yadav (2013); Mackevičiumi, Savicku (2015).

5 priedas. **Pelno valdymo empirinių tyrimų sąvadas**

1 grupė. Pelno valdymo taikymo užsienio valstybių įmonėse tyrimai.				
Autorius	Tyrimo imtis	Tiriamas laikotarpis	Tyrimo metodas	Tyrimo problema
D. Prior, J. Surroca, J. A. Tribo (2008)	17 skirtingų valstybių 356 įmonės	2002–2004 m.	Dechow'o (1995) modifikuotas Jones (1991) modelis, regresinė analizė	Tiriamas manipuliacinės apskaitos santykis ir ryšys su įmonių socialine atsakomybe
A. Y. Zang (2012)	Honkongo įmonės	1987–2008 m.	Dechow'o (1995) modifikuotas Jones (1991) modelis, Roychowdhury (2006) modelis, Pearsono, Spearmano koreliacija	Tiriama kokią manipuliacinę apskaitą, kaupimo ar veiklos pagrindu, vadovai pasirenka taikyti.
A. C. Ferentinou ir S. C. Anagnostopoulou (2016)	Graikijos įmonės	2004–2005 m.	Dechow'o (1995) modifikuotas Jones (1991) modelis, Kothari ir kt. (2005) modelis, Roychowdhury (2006) modelis, regresinė analizė	Tiriama ar pradėjus tvarkyti apskaitą pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus, tai galėjo paskatinti apskaitoje taikyti manipuliacinę apskaitą veiklos pagrindu, atsisakant manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu.
E. Ipino ir A. Parbonetti (2017)	33 valstybės	2000–2010 m.	Dechow'o (1995) modifikuotas Jones (1991) modelis, Roychowdhury (2006) modelis	Tiriama ar pradėjus tvarkyti apskaitą pagal tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus, tai galėjo paskatinti apskaitoje taikyti manipuliacinę apskaitą veiklos pagrindu, atsisakant manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu.

1 grupė. Pelno valdymo taikymo užsienio valstybių įmonėse tyrimai.

D. R. Muljono ir K. S. Suk (2018)	Indonezijos įmonės	2005–2014 m.	Dechow'o (1995) modifikuotas Jones (1991) modelis, Roychowdhury (2006) modelis, Altmano Z rodiklis, nepriklausomi kintamieji, regresinė analizė	Tiriamas manipuliacinės apskaitos taikymo paplitimas listiguojamose bendrovėse
N. F. Mela, A. A. Putra (2020)	9 Naftos ir dujų įmonės, kurių akcijomis prekiaujama Indonezijos vertybinių popierių biržoje	2013–2018 m.	Dechow'o (1995) modifikuotas Jones (1991) modelis, regresinė analizė	Tiriama ar naftos kaina rinkoje gali paskatinti taikyti manipuliacinę apskaitą.
A. Siekelova, J. Belas, I. Podhorska, P. Durana (2021)	348 Slovakijos, Čekijos, Lenkijos ir Vengrijos įmonės	2018–2019 m.	Dechow'o (1995) modifikuotas Jones (1991) modelis, pramonės modelis, Kothari ir kt. (2005) modelis, ANOVA testas, kriterinė įmonių atranka pagal turto vertę ir pardavimo pajamų dydį.	Tikrinama pozityviosios apskaitos politinių išlaidų hipotezė kasybos ir karjerų eksploatacijos sektoriuje.
Y. Wang, F. Wang, S. Liu (2022)	2975 Kinijos įmonės	2014–2018 m.	Lu (2022) ir Wang ir kt. (2009) modifikuotas Jones (1991) modelis, nepriklausomi kintamieji, regresinė analizė	Tiriama internetinės žiniasklaidos pateikiamos informacijos įtaka manipuliacinės apskaitos taikymui investuotojų kontekste.
Potharla, S. (2022)	Indijos įmonės kurių akcijomis prekiaujama vertybinių popierių biržoje	2011–2018 m.	Dechow'o (1995) modifikuotas Jones (1991) modelis, Roychowdhury (2006) modelis, regresinė analizė	Tiriamas manipuliacinės apskaitos ryšys su būsimais finansiniais rezultatais ir pajamų pastovumu.

2 grupė. Pelno valdymo taikymo Lietuvos įmonėse tyrimai.

Autorius	Tyrimo imtis	Tiriamas laikotarpis	Tyrimo metodas	Tyrimo problema
Grigorjeva, J. & Lace, N. (2008).	36 Baltijos šalių įmonės	2001–2005 m.	finansų rinkos rodiklių – grynujų pajamų ir veiklos pinigų srautų palyginimas	Tiriama ar įmonės pelno kokybė turi įtakos įmonių, kurios kotiruoja biržoje akcijoms
Rudžionienė (2012)	162 Lietuvos įmonės	2002 m.	Anketinė apklausa, koreliacinė analizė	Tiriamos trys pozityviosios apskaitos teorijos hipotezės.
Mockevičiūtė, Rodžionienė (2011)	73 Kauno įmonės		Anketinė apklausa, koreliacinė analizė	Tikrinamos pozityviosios apskaitos teorijos hipotezės (finansinio sverto ir politinių išlaidų)
Garšva, G., Skuodas, S., & Rudžionienė, K. (2012)	469 bankus (tarp jų 7 Lietuvos)	2005–2010 m.	Skaičiuojami kintamieji ir sudaromas regresijos modelis, papildomai naudojami makroekonominiai rodikliai (BVP, nedarbas), Pearsono koreliacija (BVP ir nedarbas įtraukiami į lygtį)	Tiriama ar bankai manipuliuodami rezervais lygino pelną
Durana, P., Ginevicius, R., Urbanski, M., Podhorska, I., & Tumpach, M. (2021).	Višegrado ketveto grupės (Slovakijos, Čekijos, Vengrijos, Lenkijos) ir Baltijos valstybių (Latvijos, Lietuvos, Estijos) įmonės	2010–2018 m.	Ijung–Box; McLeod–Li; Dickey–Fuller testas; Phillips–Perron; Anderson–Darling, Neumann testai	Tiriama ar Višegrado ketveto ir Baltijos šalyse yra taikoma manipuliacinė apskaita.

2 grupė. Pelno valdymo taikymo Lietuvos įmonėse tyrimai.

Pajuste, A., Poriete, E. and Novickis, R. (2021)	58 Baltijos šalių įmonės		Dechow'o (1995) modifikuotas Jones (1991) modelis, Roychowdhury (2006) modelis, kalbos sudėtingumo ir turinio matavimas (Gunning Fog ir Flesch indeksai), kontroliniai kintamieji	Tiriama ar finansinių ataskaitų sudėtingumas yra susijęs su manipuliacinės apskaitos taikymu.
S. Katutytė (2022)	22 įmonės	2015–2019 m.	Dechow'o (1995) modifikuotas Jones (1991) modelis, Kothari ir kt. (2005) modelis, Roychowdhury (2006) modelis	Tiriama ar Nasdaq Vilnius vertybinių popierių biržoje kotiruojamos įmonės taiko manipuliacinę apskaitą

6 priedas. Apskaitos ir apskaitos teorijų raida

I etapas. XIV–XVI a. iki 1750 m.	Apskaitos raida	Teorijų raida
	<i>Apskaitos atsiradimas ir formavimasis</i>	<i>Ikiteorinis laikotarpis</i>
<p>Buhalterinės apskaitos istorijos ištakos prasideda Italijoje. Jau XV a. atsirado ir greitai paplito dvejetainis įrašas, o buhalterinė apskaita prasideda nuo L. Pačiolio parašyto „Traktato apie skaičius ir užrašus“ (<i>Tractatus de compitis et scripturis</i>), kuriame aprašyti dvejetainis įrašas, debetas, kreditas, balansas ir kt., tačiau traktate aprašyti principai imti taikyti tik nuo XIX a. vidurio (Žarikova, Naumova, 2008). M. Klein (2015), nagrinėdamas Vokietijos buhalterinės apskaitos raidą, jos ištakas randa dar XIV a. pradžioje. Duomenys apie prekybos operacijas į seniausią išlikusią apskaitos knygą buvo pradėti surašinėti 1329 m. ir buvo registruojami net 31 metus, Liubeke. Apibendrinamas mokslininkų M. Ricker, H. Kellenbenz, B. Yamey, nagrinėjančių buhalterinės apskaitos raidą, išvalgas, jis teigia, kad plečiantis tarptautinei prekybai, vystėsi ir apskaitos praktika, buhalterijos tikslas buvo rinkti finansinę informaciją, kuri padėtų išsilaikyti įmonei tarptautiniu mastu (Klein, 2015).</p>		
II etapas. XVII–XIX a. iki 1900 m.	Apskaitos raida	Teorijų raida
	<i>Atskaitomybės atsiradimas ir reglamentavimas</i>	<i>Praktikos formalizavimas</i>
<p>XVII a. Europoje prasidėjo visuotinis apskaitos teisinis reglamentavimas. Prancūzijoje įteisinus Ž. Savary gero prekybininko elgesio komentarą „Le Parfait Negociant“, kuris dažnai vadinamas „Savary kodu“, visi prekybininkai buvo įpareigoti du kartus per metus (vėliau ir kas tris mėnesius) rengti atskaitas bei turto ir įsipareigojimų suvestinę, o bankroto atveju apskaitos dokumentai turėjo būti paviešinami (Camfferman, Detzen, 2018). Prūsijos įstatymai tuo metu numatė tik balanso sudarymą bankroto atveju, todėl pastebėta, kad periodiškai sudarant balansą įmonės galėjo matyti savo finansinę situaciją ir išvengti bankroto (Fulbier, Klein, 2013). Minėtu laikotarpiu pagrindinis dėmesys buvo skirtas finansinės informacijos rinkimo ir sisteminimo palengvinimui, kuri turėjo prekybininkams padėti išsilaikyti rinkoje. Pirmųjų finansinių atskaitų paskirtis buvo skirta vadovui geriau kontroliuoti turtą ir skolas. Pastebėta, kad suvestinių sudarymas padeda išvengti bankroto, o bankroto atveju finansinę atskaitomybę naudojo auditoriai. K. Rudžionienė 2012 a. pastebi, kad tuo laikotarpiu kai kurie autoriai mėgino pateikti teorinius pasiūlymus, tačiau jie buvo nepakankami, kad jų pagrindu būtų galima sudaryti apskaitos sistemą, o minėtas laikotarpis yra vadinamas ikiteoriniu.</p> <p>XIX a. palaipsniui pradėta reglamentuoti apskaitą, atsirado privaloma finansinė atskaitomybė, pradėjo formuotis pirmieji apskaitos principai. Italijoje XIX a. pr. buvo parengti net du komerciniai kodeksai. Antroje XIX a. pusėje, Prancūzijoje priėmus antrą kodekso redakciją, atsirado įpareigojimas rengti periodinę finansinę atskaitomybę ir įvestas principas, kad apskaita turi atspindėti teisingą vaizdą apie įmonės finansinę padėtį ir rezultatus (Žarikova, Naumova, 2008). M. Klein (2015) atkreipia dėmesį, kad apskaitos teisiniam reguliavimui didelę įtaką turėjo politiniai veiksniai. XIX a. įkūrus Vokietijos muitų sąjungą „Deutscher Zollverein“, buvo parengtas bendras prekybos įstatymas – Vokietijos komercinis kodeksas „Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch“, tapęs Vokietijos Reicho komercine teise. Tuo pat metu buvo priimtas akcinių bendrijų įstatymas, atsirado mokestinis teisinis reglamentavimas, kurie įpareigojo įmones</p>		

kiekvienų metų pabaigoje sudarinėti aprašą ir balansą. Dėl skirtingo teisinio reguliavimo Europos valstybėse buvo taikomi skirtingi apskaitos metodai, pavyzdžiui Prūsijoje trumpalaikis turtas vertinamas pagal „mažesnės savikainos ar rinkos“ taisyklę, o ilgalaikiam turtui buvo skaičiuojamas nusidėvėjimas. Vokietijoje turtas buvo pripažįstamas „dabartine“ verte, siekiant užkirsti kelią savavališkam turto vertinimui, tačiau tai nepasiteisino ir vėliau buvo pripažinta, kad vertinant turą būtina atsižvelgti į objektyvumo principą. 1900 m. Vokietijoje įsigaliojus pataisytam civiliniam įstatymui buvo pirmą kartą suformuluoti bendrieji apskaitos principai, kurie Vokietijoje galioja ir iki šios dienos (Fulbier, Klein, 2013). Ch. Trampusch (2013) pastebi, kad dėl didelio konkurencijos spaudimo pasaulinėje rinkoje, nemažai įmonių žlugo, o kitų kapitalo grąža mažėjo, kas paskatino įmones kurti „paslėptus“ rezervus ir slėpti pelną. Prancūzijoje apskaita buvo sutelkta į pramonę, pateiktas bendras sąnaudų pavyzdys, pradėta skaičiuoti savikaina, kurią sudarė veiklos sąnaudos, nusidėvėjimas ir dividendai, išlaidų apskaita įtraukta į apskaitos sistemą, kuri tuo metu buvo pagrįsta dvejetainiu įrašu (Carmona, 2005). „Savary kodas“ buvo integruotas į Prancūzijos prekybos kodeksą *Code de Commerce*, kuris tapo pavyzdiniu (Fulbier, Klein, 2013; Klein 2015). Susiformavo grynojo verslo vertės koncepcija, kuri buvo nustatoma iš savininkų įnašų ir pelno atėmus nuostolius, tačiau pelnas nebuvo laikomas turto padidėjimu, todėl pajamų ir sąnaudų koncepcijos dar nebuvo suformuotos (Rudžionienė, 2012a). Didžioji Britanija, priėmusi Bendrovių ir Direktorių atskaitomybės įstatymus, buvo pirmoji pasaulio valstybė, kuri įpareigojo pateikti „išsamų ir teisingą“ balansą, kurį turėjo patvirtinti auditorius, bei įvedė vadovų atsakomybę už informacijos turinį pateiktose ataskaitose. Nepaisant to buvo laikomasi principo, kad finansinė atskaitomybė yra pačių įmonių, o ne viešo reguliavimo klausimas (Trampusch, 2013).

III etapas. XX a. pr. 1900 – 1955 m.	Apskaitos raida	Teorijų raida
	<i>Atskaitomybės auditas ir susiejimas su mokesčių sistema</i>	<i>Bendramokslinis laikotarpis</i>

E. Heidhues ir C.Patel (2011) pabrėžia, kad XX a. Vokietijos vyriausybė laikėsi konservatyvaus požiūrio siekdama užtikrinti kreditorių apsaugą ir išlaikyti kapitalą. Mokestinės ir apskaitos taisyklės buvo glaudžiai susijusios, todėl mokestinė ir finansinė apskaita nesiskyrė iki pat XXI a. pr., tačiau tokia sistema užkirto kelią paskirstyti kapitalą ir dividendus bei sustiprino „paslėptųjų“ rezervų kūrimą (Trampusch, 2013). Pakeitus Akcinių bendrovių apskaitos taisykles, Vokietijoje buvo įvestas išorinis auditas, finansinė atskaitomybė tapo skaidresnė ir labiau orientuota į investuotojus, diegiami kreditorių apsaugos mechanizmai, valdymo apskaita (Klein 2015; Camfferman, Detzen, 2018). Prancūzijoje didelės įtakos apskaitos reguliavimui turėjo „Caillaux“ mokesčių įstatymai, kurie įvedė pelno mokesį, buvo nustatytas ryšys tarp mokesčių ir finansinės apskaitos, dėl ko atsirado poreikis valstybinėms institucijoms (mokesčių inspekcijai) pajamas apmokestinti pagal finansinėse ataskaitose pateikiamus duomenis, atsirado turto perkainojimo praktika. Pokario laikotarpiu patvirtinus sąskaitų planą *plan comptable*, jis tapo pagrindiniu apskaitos reguliavimo šaltiniu. Plane buvo surašytos išsamios taisyklės ir reikalavimai, jis buvo orientuotas į balanso ir atsargų vertinimą, o ne į pinigų srautus (Camfferman, Detzen, 2018). Italijoje XX a. taip pat vyko permainos, kurias įnešė trečia kodekso redakcija. Pagrindinis apskaitos ir atskaitomybės tikslas buvo pateikti vartotojui aiškų ir tikslų vaizdą apie įmonės būklę, nustatyti reikalavimai dėl duomenų ir straipsnių, minimalaus informacijos

kiekio pateikimo balanse, tačiau pelno (nuostolių) ataskaitos apimties ir turinio reikalavimai reglamentuoti nebuvo (Žarikova, Naumova, 2008). Didžiojoje Britanijoje naujai priimti įstatymai numatė dokumentuoti akcininkų pelno (nuostolių) ataskaitą, nustatė konsoliduotas finansines ataskaitas ir uždraudė „paslėptuosius“ rezervus bei įvedė „tikrą ir teisingą“ ataskaitų vertinimą, kuri, akcininkų naudai turėjo atlikti auditoriai. Šis reglamentavimas tik formalizavo jau tuo metu Didžiojoje Britanijoje galiojančią praktiką, nes aukšto profesionalaus lygio apskaitos specialistai darė įtaką priimant sprendimus teisės aktų leidybos srityje (Trampusch, 2013).

XIX–XX a. pr. buvo visuotinai reglamentuojama apskaita, tačiau dėl to finansinė atskaitomybė skirtingose valstybėse buvo sudaroma vadovaujantis skirtingais reikalavimais. Finansinė atskaitomybė buvo rengiama taip, kad būtų apsaugoti įmonių ir kreditorių interesai, todėl teikiama informacija neretai labai klaidino investuotojus. K. Rudžionienės teigimu tai iš dalies galėjo lemti vertybinių popierių biržos žlugimą ir Didžiąją depresiją. Vertybinių popierių biržos žlugimas paskatino Vertybinių popierių ir prekybos Komisijos, Amerikos apskaitos asociacijos, Amerikos sertifikuotų viešųjų buhalterių instituto įkūrimą, kurių pagrindinis tikslas buvo egzistuojančios apskaitos praktikos reglamentavimas. Buvo sukurtos apskaitos taisyklės, kurių pagrindu buvo sudaromos finansinės ataskaitos, o šios tapo pagrindiniu informacijos šaltiniu priimant finansinius sprendimus. Atsiranda apskaitos teorijų užuomazgos, paremtos apskaitos praktikos stebėjimu (indukcijos procesas), paskatinęs apskaitos principų sukūrimą, o minėtas laikotarpis yra vadinamas bendramoksliniu (Rudžionienė, 2012a).

IV etapas. XX a. vid.	Apskaitos raida	Teorijų raida
6 deš. – 8 deš.	<i>Europos apskaitos harmonizavimas</i>	<i>Normatyvinis laikotarpis</i>

Svarbu paminėti, kad siekiant užtikrinti Europos valstybių ekonominę ir socialinę pažangą 1957 m. buvo įsteigta Europos Bendrija (toliau EB) ir imtasi suderintų veiksmų siekiant subalansuoti prekybą ir sąžiningą konkurenciją (EB steigimo sutartis, 1957). Europos valstybėse vyravo finansinės apskaitos teisinio reguliavimo įvairovė, o norint sudaryti prie EB prisijungusių valstybių įmonėms vienodas sąlygas, padaryti jų finansinės atskaitomybės dokumentus prieinamus ir suprantamus visiems vartotojams, buvo priimta Pirmoji Tarybos direktyva 68/151/EEB, kuri įpareigojo viešai skelbti finansines ataskaitas. EB sutarties pagrindu priimta Ketvirtoji Tarybos direktyva 78/660/EEB (dar vadinama Apskaitos direktyva) numato, kad įmonių metinę finansinę atskaitomybę sudaro balansas, pelno (nuostolio) ataskaita ir paaiškinamasis raštas bei nustato vieningus ataskaitų sudarymo reikalavimus. Direktyvos 2 straipsnio 3 punkte yra įtvirtinama, kad įmonių metinė atskaitomybė turi atspindėti „tikrą ir teisingą“ bendrovės turto, įsipareigojimų, finansinės būklės ir pelno arba nuostolių padėtį. Septintoji Tarybos direktyva 83/349/EEB numato konsoliduotos atskaitomybės parengimą, sąlygas ir viešą paskelbimą, pagal kurią konsoliduotų finansinių ataskaitų rinkinį sudaro konsoliduotas balansas, konsoliduota pelno (nuostolių) ataskaita ir aiškinamasis raštas.

Poreikis suvienodinti skirtingų valstybių apskaitą galėjo paskatinti indukcinio požiūrio, paremto praktikos stebėjimu, kritika, todėl jo buvo atsisakyta ir pradėtas taikyti dedukcinis požiūris. Šiuo laikotarpiu buvo reikalingas toks požiūris, kuris praktikoje parodytų „kaip reikia daryti“, o ne tiesiog konstatuoti kaip yra daroma. Normatyvinio laikotarpio pradžia laikytinas 6–asis dešimtmetis, kuomet R. J. Chambers, R. Mattessich, R. Sterling paskelbė nemažai publikacijų

apskaitos teorijos klausimais, o Amerikos apskaitos asociacija – eilę naujų koncepcijų, kurių pagrindu buvo sudaromi apskaitos vadovai praktikams (Legenchyk, 2010). Įsivyravo normatyvinis laikotarpis, kuris pateikė praktikams patobulintus apskaitos modelius turto vertinimui: kapitalo, pelno sampratų koncepcijas, esamosios įsigijimo kainos, esamosios realizavimo kainos ir dabartinės perkamosios galios apskaitos sistemas. Tačiau K. Rudžionienė, 2012a pastebi, kad apskaitos praktika daugumos šių idėjų nepriėmė ir faktiškai nepritaikė. Normatyvinis požiūris imtas kritikuoti ne tik dėl to, kad jo siūlomi apskaitos receptai galėjo būti pritaikyti praktikoje, bet ir dėl to, kad jų nebuvo galima patikrinti empiriniais tyrimais, todėl 8–jame dešimtmetyje vėl išpopuliarėjo indukcinis požiūris, pagrįstas stebėjimu.

V etapas. XX a. pab.	Apskaitos raida	Teorijų raida
1977 m. – 2010 m.	<i>Apskaitos vystymasis</i>	<i>Pozityvinis laikotarpis</i>

Nuo apskaitos atsiradimo XIV a. iki XX a. pab. apskaita vystėsi priklausomai nuo to laikotarpio aplinkos (žr. 1 pav.). XIV a. atsiradus tarptautinei prekybai ir poreikiui geriau kontroliuoti skolas, pirkliams reikėjo sudaryti apskaitos žurnalus, kuriuose jie surašinėjo pardavimo operacijas. Ir tuo laikotarpiu, tai buvo pakankama priemonė. Vėliau, plečiantis įmonėms, kildavo nauji tikslai ir nauji poreikiai. Pastebėta, kad įmonėms, kurios sudaro finansinę atskaitomybę, pavyksta išvengti bankrotų, nes tai didina atliktų operacijų kontrolę. Tai paskatino apskaitos reglamentavimą ir teorinių idėjų atsiradimą, kurios turėjo praktikoje palengvinti apskaitos informacijos kaupimą ir sisteminimą. Vystantis valstybėms ir kontrolės institucijoms kilo poreikis vienodai apmokestinti privačius verslus, o tai paskatino naujų koncepcijų ir principų kūrimą. XX a. vid. prasidėjus rinkos globalizacijai ir politiniu lygmeniu priėmus sprendimą kurti bendrą muitų sąjungą, buvo susidurta su problema, kad skirtingų valstybių apskaita reglamentuojama skirtingai, todėl iškilio poreikis ne tik pasiūlyti praktikai bendras apskaitos taisykles ir koncepcijas, o sukurti vieningą apskaitos sistemą ir ją reglamentuoti. Poreikis kurti naujas koncepcijas, principus ir apskaitos sistemą buvo stiprus akstinas vystytis normatyvinei apskaitos teorijai. XX a. pab. pasikeitus ekonominei aplinkai ir iškilus poreikiui tirti ir prognozuoti rinką, normatyvinės apskaitos teorijos buvo atsisakyta ir sukurta nauja pozityvioji apskaitos teorija. Pozityvusis požiūris nuo praėjusio amžiaus 8–ojo dešimtmečio sulaukė didelio susidomėjimo ir paskatino gana gausius empirinius tyrimus.

VI etapas XXI a.	Apskaitos raida	Teorijų raida
nuo 2010 m. iki dabar	<i>Poreikis tobulinti apskaitą</i>	<i>Multiparadigminis laikotarpis</i>

Nors kūrybinės apskaitos ir pelno valdymo problema paaiškėjo pozityviosios apskaitos teorijos empirinių tyrimų pagrįstų praktikos stebėjimu dėka, visgi yra nepakankamai dėmesio skiriama analizuojant apskaitos praktiką ir atsakant į klausimus „kodėl“, „ką“ ir „kaip“ daro apskaitos specialistai, siekdami gauti tikslesnę, išsamesnę, patikimesnę, neutraleresnę ir objektyvesnę apskaitos informaciją. Tokią spragą būtų galima paaiškinti pozityviosios apskaitos teorijos koncepcija, kuri nors ir turi efektyvų požiūrį, tačiau jos hipotezės yra paremtos oportunistiniu požiūriu, o tai ir lemia tokio pobūdžio empirinių tyrimų trūkumą. Pozityvioji apskaitos teorija imta kritikuoti dėl per didelės reikšmės suteikimo *paskatų tyrimams* kaip kapitalo rinkos skatinimo priemonei. Taip pat dėl to, kad manipuliavimas ir dirbtinis atliepimas rinkos lūkesčiams kenkia kapitalo rinkos skatinimui (Dechow, Skinner, 2000). Išanalizavęs C. Deegan, T. Fields, R. Sterling

ir kitų autorių darbus, Kaya (2017) apibendrina, kad pozityvioji apskaitos teorija paaiškina, kodėl vadovai nusprendžia taikyti tam tikrus apskaitos metodus, tačiau nepateikia siūlymų, kuriuos metodus įmonė turėtų naudoti, nepateikia „receptų“ kaip pagerinti apskaitos praktiką, tyrimai atliekami remiantis tik oportunistiniu požiūriu, vertinamas tik akcininkų ir vadovų elgesys, o 2008 m. bankų ir finansinė krizė kelia dideles abejones kapitalo rinkų veiksmingumu.

Nuo pozityviosios teorijos atsiradimo pradžios, normatyvinė teorija buvo nustumta į šalį, tačiau po pagausėjusios pozityviosios teorijos kritikos, vėl krypstama normatyvinio požiūrio linkme (Petruk, Legenchuk, Koroliuk, 2013). Tačiau reiktų pažymėti, kad tiek viena, tiek kita apskaitos teorijos turi ir privalumų, ir trūkumų, nei viena iš jų nėra nei geresnė, nei blogesnė, pavieniui jos yra nepakankamos, bet derinamos gali papildyti viena kitą. Legenchuk (2010) teigimu pozityvioji apskaitos teorija gali tiksliai nurodyti normatyvinės teorijos trūkumus, kas suteikia galimybę surasti jos tobulinimo galimybę ir kryptį. Apskaitos mokslas turėtų derinti abi šias teorijas – pozityvinę ir normatyvinę požiūrius ir būti multiparadigmine disciplina (Petruk, Legenchuk, Koroliuk, 2013).

Pozityvusis požiūris atsakydamas į klausimus „kodėl“, „ką“, „kaip“ daro įmonių vadovai, apskaitos specialistai, padėtų identifikuoti teigiamus ir neigiamus apskaitos praktikos aspektus. Identifikuoti teigiami aspektai būtų pagrindas formuoti ir tobulinti gerąją apskaitos praktiką. Neigiami aspektai galėtų būti tiriami taikant normatyvinį požiūrį, kuris pateiktų paaiškinimus ir nurodymus „kaip turėtų būti“ ir „kas turėtų būti“ daroma, kad apskaitos praktika tobulėtų ir galėtų prisitaikyti prie esamų rinkos sąlygų. Normatyvinio požiūrio įdiegti nauji aspektai vėl galėtų būti vertinami pozityviosios teorijos prizmėje ir taip patikrinant pasiūlytų naujovių efektyvumą.

Apskaitos teorijų vystymasis priklauso nuo apskaitos praktikos raidos, vystymosi ir tendencijų. XX a. vid. harmonizavus apskaitą atsirado poreikis gauti paaiškinimus ir nurodymus kaip turi būti tvarkoma apskaita, vėliau dėl nepakankamo požiūrio efektyvumo, XX a. pab. paplito praktikos stebėjimo poreikis. Šiandien pozityvioji apskaitos teorija padėjo nustatyti nemažai praktikos trūkumų ir problemų, todėl vėl kyla poreikis gauti paaiškinimą kaip teisingai ir tinkamai tvarkyti apskaitą, todėl logiška, kad kitas apskaitos teorijų raidos laikotarpis galėtų būti multiparadigminis, kurio metu būtų atliekami mišrūs tyrimai, kur tarpusavyje būtų derinami ne tik normatyvinis ir pozityvinis požiūriai, bet ir kitų socialinių mokslų aspektai.

7 priedas. *Tiriamoji reiškinių suskaidymas į teiginius, galimus apskaitos pasirinkimus.*

<i>Teiginio kodas</i>	<i>Teiginys</i>
AP1	Pajamos apskaitoje registruojamos anksčiau, nei jos yra uždirbamos arba tada, kai abejojama, kad jos bus uždirbtos.
AP2	Pelno mokesčio ir kitos veiklos pajamos apskaitoje grupuojamos kaip pardavimo arba finansinės ir investicinės veiklos pajamos.
AP3	Sąnaudos neįvertinamos sumokėto arba mokėtino atlygio tikrąja verte (pvz. nurašomos pervertintos atsargos).
AP4	Apskaitoje sąnaudos registruojamos kitais ataskaitiniais laikotarpiais, o ne tada kai jos patiriamos.
AP5	Išlaidos, kurių negalima patikimai įvertinti, priskiriamos verslo plėtrai (pvz. išlaidos naujam verslui arba naujai veiklai pradėti ir kt.).
AP6	Nurašomas ilgalaikis turtas arba pasirenkami tie amortizacijos, nusidėvėjimo metodai, naudingo tarnavimo laikas ir likvidacinė vertė, kurie gali labiau padidinti arba sumažinti įmonės sąnaudas.
AP7	Padidinama arba sumažinama ilgalaikio turto įsigijimo savikaina (pvz. priskiriant daugiau išlaidų prie tiesioginių įsigijimo išlaidų; iš savikainos neatimant nuolaidų ir lengvatų; turto eksploatavimo, rekonstravimo ir remonto darbų verte, kurie nepagerina turto savybių ir nepailgina tarnavimo laiko, didinama turto savikaina ir kt.).
AP8	Įvertinant ilgalaikį turtą, atsargas ir įsipareigojimus pasirenkami tie vertinimo būdai (įsigijimo savikaina, tikroji vertė, dabartinė vertė, amortizuota savikaina ir kt.), kurie gali parodyti didesnę arba mažesnę turto ir įsipareigojimų vertę (arba norimą turto ir įsipareigojimų santykį).
AP9	Parduodamas ekonominę naudą teikiantis ilgalaikis turtas (pvz. gamybos įmonėje parduodama gamybinė įranga), siekiant parodyti didesnes pardavimo pajamas (arba toks turtas nurašomas ir parodomos didesnės sąnaudos).
AP10	Esant didesnei rinkos vertei, parduodamas neperkainotas ilgalaikis turtas siekiant apskaitoje užregistruoti didesnes įmonės pajamas, o perkainojimo rezervas nesudaromas.
AP11	Turtas, kuris neatitinka ilgalaikio turto požymių, priskiriamas ilgalaikiam materialiajam turtui arba pripažįstamas nematerialiuoju turtu.
AP12	Ilgalaikio turto nusidėvėjimas / amortizacija skaičiuojami anksčiau arba vėliau, nei turėtų būti (pvz. kitu ataskaitiniu laikotarpiu).
AP13	Reguliariai keičiami nusidėvėjimo / amortizacijos metodai, padidinama arba sumažinama metinė nusidėvėjimo / amortizacijos norma, siekiant pakeisti (padidinti arba sumažinti) turto vertę arba padidinti ir sumažinti sąnaudų dydį.
AP14	Apskaitoje registruojamos fiktyvios ūkinės operacijos su atsargomis ir fiktyvios atsargos.
AP15	Sugadintos, pasenusios, netinkamos naudoti atsargos nenurašomos, o įvertinamos grynąja galimo realizavimo verte.

AP16	Pirkėjų grąžintos prekės perkainojamos didesne verte ir nepagrįstai didinamas įmonės trumpalaikis turtas (arba perkainojamos mažesne verte ir vėliau parodomas didesnės pardavimo pajamos).
AP17	Gautas avansas apskaitomas kaip įmonės pajamos (parodomas didesnės įmonės pajamos) arba juo dengiami kiti įsipareigojimai (neteisingai parodomas turto ir įsipareigojimų santykis).
AP18	Ataskaitinio laikotarpio įsipareigojimai rodomi kaip būsimųjų laikotarpių ir atvirkščiai (netinkamai grupuojami ilgalaikiai ir trumpalaikiai įsipareigojimai).
AP19	Investicinės ir finansinės veiklos pinigų srantai grupuojami kaip pagrindinės veiklos pinigų srantai.
AP20	Didinamos produkcijos pardavimų apimtys, suteikiant nepagrįstas nuolaidas, finansuojant pirkimo palūkanas ir prekių saugojimo išlaidas.
AP21	Padidinama nebaigtos produkcijos vertė, neįtraukiant išlaidų į pagamintos produkcijos savikainą.
AP22	Pridėtinės išlaidos paskirstomos didesniam produkcijos kiekiui, dėl ko sumažėja produkcijos savikaina ir apskaitoje parodomas didesnis bendrasis pelnas (arba atvirkščiai).
AP23	Kai kurios išlaidos nepripažįstamos bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis, o traukiamos į netiesioginės gamybos išlaidas ir taip parodoma didesnė produkcijos savikaina (arba atvirkščiai).
AP24	Apskaitoje registruojamos fiktyvios pardavimo operacijos, sąskaitos faktūros išrašomos atgaline data.
AP25	Pirkėjams parduodamos nekokybiškos prekės (arba prastesnės kokybės nei nurodyta sutartyje), siekiant užregistruoti didesnes pardavimo pajamas, nors yra žinoma, kad vėliau pirkėjai prekes grąžins kaip nekokybiškas.

Šaltinis: sudaryta autorės

8 priedas. **Ekspertinio vertinimo ekspertų kompetencijų ir patirties charakteristika**

Ekspertas	Eksperto kompetencijų ir patirties charakteristika
1-asis ekspertas	19 metų mokslinio, pedagoginio, ekspertinio darbo patirtis apskaitos, įmonių veiklos ir finansų valdymo analizės srityse, socialinių mokslų daktaras, 9 publikacijos, 11 metų praktinė patirtis dirbant vyr. buhalterė
2-asis ekspertas	60 metų mokslinio, pedagoginio, ekspertinio darbo patirtis apskaitos, įmonių veiklos ir finansinės analizės srityse; habilituotas socialinių mokslų daktaras, paskelbtos 8 publikacijos
3-asis ekspertas	25 metų mokslinio pedagoginio, ekspertinio darbo patirtis įmonių apskaitos, vidaus kontrolės, audito, viešųjų finansų, investicijų valdymo srityse, habilituota socialinių mokslų daktarė, paskelbtos 8 publikacijos, 12 metų praktinė patirtis dirbant vyr. buhalteriu
4-asis ekspertas	21 metų mokslinio, pedagoginio, ekspertinio darbo patirtis išlaidų apskaitos, įmonių biudžeto ir strateginio valdymo analizės srityse, socialinių mokslų daktaras, 16 publikacijų, 10 metų praktinė patirtis dirbant vyr. buhalterė
5-asis ekspertas	14 metų mokslinio pedagoginio, ekspertinio darbo patirtis apskaitos ir audito, finansų kontrolės srityse, socialinių mokslų daktarė, paskelbtos 3 publikacijos, 6 metų praktinė patirtis apskaitos srityje
6-asis ekspertas	13 metų mokslinio pedagoginio, ekspertinio darbo patirtis apskaitos ir audito, mokesstinės apskaitos srityje, paskelbta 1 publikacija, socialinių mokslų daktarė, 21 metų praktinė patirtis dirbant auditoriumi, audito tarnybos vadovo pareigose
7-asis ekspertas	23 metų mokslinio, pedagoginio, ekspertinio darbo patirtis apskaitos, įmonių veiklos, finansinės apskaitos ir finansinės analizės srityse; socialinių mokslų daktaras, paskelbtos 3 publikacijos, 24 metų praktinė patirtis dirbant vyr. buhalterė
8-asis ekspertas	27 metų mokslinio, pedagoginio, ekspertinio darbo patirtis apskaitos, finansinės atskaitomybės ir mokesčių sistemos srityse; socialinių mokslų daktaras, paskelbtos 2 publikacijos, 15 metų praktinė patirtis dirbant vyr. buhalterė, verslo apskaitos standartų bei metodinių rekomendacijų rengimo komiteto narė
9-asis ekspertas	38 metų mokslinio, pedagoginio, ekspertinio darbo patirtis visuotinės kokybės vadybos, organizacijų veiklos veiksmingumo ir efektyvumo, vadybos sistemų efektyvumo ir integravimo, organizacijų veiklos kokybės srityse; habilituotas socialinių mokslų daktaras, paskelbta 1 publikacija

Ekspertas	Eksperto kompetencijų ir patirties charakteristika
10-asis ekspertas	19 metų mokslinio, pedagoginio, ekspertinio darbo patirtis įmonių apskaitos ir atskaitomybės, finansų sistemos, rinkos dalyvių elgsenos srityse, socialinių mokslų daktarė, paskelbtos 4 publikacijos, 4 projektų vadovė
11-asis ekspertas	14 metų mokslinio pedagoginio, ekspertinio darbo patirtis apskaitos ir audito, finansų kontrolės srityse, socialinių mokslų daktarė, paskelbtos 2 publikacijos
12-asis ekspertas	35 metų mokslinio, pedagoginio, ekspertinio darbo patirtis apskaitos, įmonių veiklos ir finansinės analizės srityse; socialinių mokslų daktaras, paskelbta 1 publikacija

Gerbiamas eksperte,

Dėkoju, kad sutikote dalyvauti tyrime. Atliekamas tyrimas yra daktaro disertacijos, skirtos apskaitos manipuliacijų terminijos problematikos tyrimui ir pelno valdymo vertinimui, dalis. Tyrimu siekiama įvertinti literatūroje naudojamų apskaitos manipuliacijų terminų lingvistinį suvokimą ir pateikti tinkamiausią apskaitos manipuliacijų reiškinį atitinkantį lietuvišką terminą. Mokslinėje literatūroje tiriant apskaitos manipuliacijų problemas yra naudojami labai įvairūs terminai⁹, kurie ne tik dėl jų gausos, bet ir dėl polisemantikos, neretai gali klaidinti skaitytoją ir įnešti nemažai painiavos. Dažniausiai užsienio ir lietuvių moksliniuose darbuose yra naudojami terminai kūrybinė apskaita (*angl. creative accounting*) ir pelno valdymas (*angl. earnings management*)¹⁰, kurie atsirado dėl skirtingo požiūrio į apskaitos manipuliacijų reiškinį. Kūrybinė apskaita ir pelno valdymas praktikoje taikomi atliekant konkrečius veiksmus, kurie yra pakankamai plačiai aprašyti literatūroje, tačiau nepaisant to, dėl savo daugiareikšmiškumo įneša ir kitokias asociacijas nagrinėjant įvairius apskaitos klausimus, kurios gali ne tik klaidinti, bet ir riboti problemos ištyrimą.

Pirmuose apklausos klausimuose prašoma įvertinti konkrečius apskaitos pasirinkimus ir sprendimus; įvertinti asociacijas kylančias iš konkretaus *tiriama reiškinio* aprašymo. Kituose klausimuose Jūsų prašoma įvertinti asociacijas, kylančias iš terminų „kūrybinė apskaita“ ir „pelno valdymas“ lingvistinės prasmės. Kadangi nei kūrybinės apskaitos, nei pelno valdymo terminai pilnai neatspindi reiškinio esmės, paskutiniu klausimu Jūsų prašoma parinkti labiausiai tinkamą pavadinimą aprašytam reiškiniui įvardinti.

⁹ Lietuvių ir užsienio mokslinėje literatūroje nagrinėjant apskaitos manipuliacijas galima aptikti šiuos terminus: pelno valdymas (*angl. earnings management*), tikrojo pelno valdymas (*angl. real earnings management*), kaupimu pagrįstas valdymas (*angl. accrual-based earnings management*), kaupimų valdymas (*angl. accrual management*), tikrosios veiklos valdymas (*angl. real activities management*), tikrosios veiklos pelno valdymas (*angl. real activities earnings management*), pajamų valdymas (*angl. income management*), tikrosios veiklos manipuliacijos (*angl. real activities manipulation*), manipuliacijos (*angl. manipulation*), veiklos manipuliacijos (*angl. activities manipulation*), manipuliacijos pelnu (*angl. earnings manipulation*), apskaitos manipuliacijos (*angl. accounting manipulation*), manipuliacijos kaupiniais (*angl. accrual manipulation*), pajamų išlyginimas (*angl. income smoothing*), pelno išlyginimas (*angl. earnings smoothing*), kūrybinė apskaita (*angl. creative accounting*), manipuliacinė kūrybinė apskaita, pozityvioji kūrybinė apskaita, „didelių vonių apskaita“ arba „išsimaudymas vonioje“ (*angl. „big bath“*), šališkas pelnas (*angl. biased earnings*), knygos pajamos (*angl. book income*), pajamų perkėlimas (*angl. income shifting*), išlyginimas (*angl. smoothing*), knyga rinkai (*angl. book to market*).

¹⁰ Kūrybinės apskaitos ir pelno valdymo apibrėžimai yra pateikiami ekspertinio vertinimo anketos priede.

Tyrimo rezultatai gali tapti svarbūs apskaitos mokslui, nes padėtų suvienodinti apskaitos manipuliacijų terminiją, įneštų aiškumo tiriant apskaitos manipuliacijų problemas ateityje.

Dėl to, kad esate apskaitos mokslo specialistas, Jūs esate pasirinktas kaip tinkamas ekspertas tyrimo problematikai nagrinėti. Tyrimo metu gauta informacija bus naudojama tik moksliniams tikslams. Ekspertų tapatybę atskleidžianti informacija nebus viešinama be ekspertų sutikimo.

Maloniai prašau atsakyti į toliau teikiamus klausimus, pasirenkant Jums tinkamiausius atsakymus ar išsakant atskirąją nuomonę.

Dėkoju už skirtą laiką ir atsakymus.

Doktorantė Diana Bachtijeva

Kontaktinė informacija:

diana.bachtijeva@evaf.vu.lt

tel.8(606) 83038

Vilniaus universitetas

Ekonomikos ir verslo administravimo fakulteto

Apskaitos ir audito katedra

1. Konkrečių apskaitos veiksmų, būdų, metodų ir sprendimų pasirinkimų vertinimas

Atsakykite, kaip vertinate žemiau pateiktus apskaitos veiksmų ir sprendimų pasirinkimus. Kurie iš žemiau pateiktų teiginių jums labiausiai asocijuojasi su apgaule ir manipuliacijomis, o kurie galėtų turėti teigiamą poveikį įmonės apskaitos procesams ir padėtų rasti optimalius apskaitos sprendimus, padedančius gauti tikslesnę ir objektyvesnę apskaitos informaciją, kur *1 – turi didelį neigiamą poveikį įmonės apskaitai ir apskaitos rezultatams (apgaulė), 2 – turi nežymų neigiamą poveikį apskaitai ir apskaitos rezultatams (manipuliacija), 3 – neturi nei teigiamo, nei neigiamo poveikio apskaitai ir apskaitos rezultatams, 4 – turi nežymų teigiamą poveikį apskaitai ir apskaitos rezultatams, 5 – turi didelį teigiamą poveikį apskaitai ir apskaitos rezultatams (padeda rasti optimalius sprendimus).*

<i>Teiginys</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Pajamos apskaitoje registruojamos anksčiau nei jos yra uždirbamos arba tada, kai abejojama, kad jos bus uždirbtos.					
Pelno mokesčio ir kitos veiklos pajamos apskaitoje grupuojamos kaip pardavimo arba finansinės ir investicinės veiklos pajamos.					
Sąnaudos neįvertinamos sumokėto arba mokėtino atlygio tikrąja verte (pvz. nurašomos pervertintos atsargos).					
Apskaitoje sąnaudos registruojamos kitais ataskaitiniais laikotarpiais, o ne tada kai jos patiriamos.					
Išlaidos, kurių negalima patikimai įvertinti, priskiriamos verslo plėtrai (pvz. išlaidos naujam verslui arba naujai veiklai pradėti ir kt.).					
Nurašomas ilgalaikis turtas arba pasirenkami tie amortizacijos, nusidėvėjimo metodai, naudingo tarnavimo laikas ir likvidacinė vertė, kurie gali labiau padidinti arba sumažinti įmonės sąnaudas.					
Padidinama arba sumažinama ilgalaikio turto įsigijimo savikaina (pvz. priskiriant daugiau išlaidų prie tiesioginių įsigijimo išlaidų; iš savikainos neatimant nuolaidų ir lengvatų; turto eksploatavimo, rekonstravimo ir remonto darbų verte, kurie nepagerina turto savybių ir nepailgina tarnavimo laiko, didinama turto savikaina ir kt.).					
Įvertinant ilgalaikį turtą, atsargas ir įsipareigojimus pasirenkami tie vertinimo būdai (įsigijimo savikaina, tikroji vertė, dabartinė vertė, amortizuota savikaina ir kt.), kurie gali parodyti didesnę arba mažesnę turto ir įsipareigojimų vertę (arba norimą turto ir įsipareigojimų santykį).					
Parduodamas ekonominę naudą teikiantis ilgalaikis turtas (pvz. gamybos įmonėje parduodama gamybinė įranga), siekiant parodyti didesnes pardavimo pajamas (arba toks turtas nurašomas ir parodomos didesnės sąnaudos).					
Esant didesnei rinkos vertei, parduodamas neperkainotas ilgalaikis turtas siekiant apskaitoje užregistruoti didesnes įmonės pajamas, o perkainojimo rezervas nesudaromas.					
Turtas, kuris neatitinka ilgalaikio turto požymių, priskiriamas ilgalaikiam materialiajam turtui arba pripažįstamas nematerialiuoju turtu.					
Ilgalaikio turto nusidėvėjimas / amortizacija skaičiuojami anksčiau arba vėliau, nei turėtų būti (pvz. kitu ataskaitiniu laikotarpiu).					

<i>Teiginys</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Reguliariai keičiami nusidėvėjimo / amortizacijos metodai, padidinama arba sumažinama metinė nusidėvėjimo / amortizacijos norma, siekiant pakeisti (padidinti arba sumažinti) turto vertę arba padidinti ir sumažinti sąnaudų dydį.					
Apskaitoje registruojamos fiktyvios ūkinės operacijos su atsargomis ir fiktyvios atsargos.					
Sugadintos, pasenusios, netinkamos naudoti atsargos nenurašomos, o įvertinamos grynąja galimo realizavimo verte.					
Pirkėjų grąžintos prekės perkainojamos didesne verte ir nepagrįstai didinamas įmonės trumpalaikis turtas (arba perkainojamos mažesne verte ir vėliau parodomas didesnės pardavimo pajamos).					
Gautas avansas apskaitomas kaip įmonės pajamos (parodomas didesnės įmonės pajamos) arba juo dengiami kiti įsipareigojimai (neteisingai parodomas turto ir įsipareigojimų santykis).					
Ataskaitinio laikotarpio įsipareigojimai rodomi kaip būsimųjų laikotarpių ir atvirkščiai (netinkamai grupuojami ilgalaikiai ir trumpalaikiai įsipareigojimai).					
Investicinės ir finansinės veiklos pinigų srautai grupuojami kaip pagrindinės veiklos pinigų srautai.					
Didinamos produkcijos pardavimų apimtys, suteikiant nepagrįstas nuolaidas, finansuojant pirkimo palūkanas ir prekių saugojimo išlaidas.					
Padidinama nebaigtos produkcijos vertė, neįtraukiant išlaidų į pagamintos produkcijos savikainą.					
Pridėtinės išlaidos paskirstomos didesniai produkcijos kiekiui, dėl ko sumažėja produkcijos savikaina ir apskaitoje parodomas didesnis bendrasis pelnas (arba atvirkščiai).					
Kai kurios išlaidos nepripažįstamos bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis, o traukiamos į netiesioginės gamybos išlaidas ir taip parodoma didesnė produkcijos savikaina (arba atvirkščiai).					
Apskaitoje registruojamos fiktyvios pardavimo operacijos, sąskaitos faktūros išrašomos atgaline data.					
Pirkėjams parduodamos nekokybiškos prekės (arba prastesnės kokybės nei nurodyta sutartyje), siekiant užregistruoti didesnes pardavimo pajamas, nors yra žinoma, kad vėliau pirkėjai prekes grąžins kaip nekokybiškas.					

2. Konkretaus *tiriamu reiškiniu* vertinimas

Atsakykite, kurie iš lentelėje pateiktų teiginių Jums labiausiai asocijuojasi su *tiriamu reiškiniu*, kurio apibrėžimas pateikiamas žemiau (toliau *tiriamas reiškinys*), nesiedami jo su jokia konkrečiu Jums žinomu terminu. Sunumeruokite teiginius taip, kad pirmoji vieta tektų teiginiui, kuris *labiausiai* asocijuojasi su *tiriamu reiškiniu*, o penktoji – teiginiui, kuris *mažiausiai* asocijuojasi su *tiriamu reiškiniu* (įrašykite skaitmenis nuo 1 iki 5).

Tiriamu reiškinio apibrėžimas – tai bet kokie veiksmai, susiję su apskaitos metodų, būdų, pripažinimo, vertinimo, įkainojimo, savikainos, nusidėvėjimo, grupavimo ir kitų apskaitos bei finansų valdymo sprendimų pasirinkimu, kuriais siekiama finansinėse ataskaitose pateikti norimą pelno dydį, turtą, įsipareigojimus, pinigų srautus bei per juos manipuliuoti informacijos vartotojų sprendimais ir taip gauti asmeninės naudos.

<i>Teiginys</i>	<i>1 – labiausiai, 5 – mažiausiai</i>
Tai kūrybiškumas	
Tai įmonės valdymo procesas	
Tai agresyvus apskaitos būdų ir metodų pasirinkimas	
Tai manipuliacijos apskaita	
Tai apgaulė (apgaulingai tvarkoma apskaita)	
<i>Kitas teiginys:</i>	

3. Terminu *kūrybinė apskaita* lingvistinis suvokimas

Atsakykite, kurie iš žemiau pateiktų teiginių Jums labiausiai asocijuojasi su terminu *kūrybinė apskaita*, neatsižvelgiant į jo apibrėžtį. Sunumeruokite teiginius taip, kad pirmoji vieta tektų teiginiui, kuris *labiausiai* asocijuojasi su terminu *kūrybinė apskaita*, o šeštoji – teiginiui, kuris su šiuo terminu *mažiausiai* asocijuojasi (įrašykite skaitmenis nuo 1 iki 6).

<i>Teiginys</i>	<i>1 – labiausiai, 6 – mažiausiai</i>
Tai gebėjimas taikyti kūrybiškumą tvarkant įmonės apskaitą.	
Tai veiksmai / procesas, kurie gali turėti teigiamą poveikį įmonės apskaitos procesams ir padėti rasti optimalius apskaitos sprendimus.	
Tai veiksmai / procesas, kuriuo siekiama gauti tikslesnę ir objektyvesnę apskaitos informaciją.	
Tai gebėjimas pasinaudoti apskaitos taisyklių spragomis, siekiant apskaitoje gauti norimus rezultatus (manipuliuoti apskaitos informacija ir jos rezultatais).	

Tai veiksmai / procesas, kurio metu, per faktiškai neteisingus atvaizduotus įmonės apskaitos rezultatus, siekiama manipuliuoti informacijos vartotojų sprendimais.

Tai veiksmai / procesas, kurio metu siekiama apgaulingai tvarkyti įmonės apskaitą, siekiant numatytų tikslų.

Kitas teiginys:

4. Terminu *pelno valdymas* lingvistinis suvokimas

Atsakykite, kurie iš žemiau pateiktų teiginių Jums labiausiai asocijuojasi su terminu *pelno valdymas*, neatsižvelgiant į jo apibrėžtį. Sunumeruokite teiginius taip, kad pirmoji vieta tektų teiginiui, kuris *labiausiai* asocijuojasi su terminu *pelno valdymas*, o šeštoji – teiginiui, kuris su šiuo teiginiu *mažiausiai* asocijuojasi (įrašykite skaitmenis nuo 1 iki 6).

Teiginys

*1 – labiausiai,
6 – mažiausiai*

Tai veiksmai apimantys plačius įmonės finansų valdymo procesus.

Tai valdymo procesas, kurio tikslas pasiekti įmonės užsibrėžto prognozuojamo pelno lygio.

Tai gebėjimus efektyviai valdyti įmonės turta ir išteklius ir pasirinkti tokius valdymo sprendimus, kurie padeda įmonei uždirbti didesnę pelną.

Tai gebėjimas pasinaudoti apskaitos taisyklių spragomis, siekiant apskaitoje gauti norimus rezultatus (manipuliuoti apskaitos informacija ir jos rezultatais).

Tai veiksmai / procesas, kurio metu, per faktiškai neteisingus atvaizduotus įmonės apskaitos rezultatus, siekiama manipuliuoti informacijos vartotojų sprendimais.

Tai veiksmai / procesas, kurio metu siekiama apgaulingai tvarkyti įmonės apskaitą, siekiant numatytų tikslų.

Kitas teiginys:

5. Labiausiai *tiriamą reiškinį* atspindinčios termino parinkimas

Atsakykite, kuri iš lentelėje pateiktų terminų yra labiausiai tinkamas įvardinti *tiriamą reiškinį*, kurio apibrėžimas pateikiamas žemiau, (atsisakant žinomų kūrybinės apskaitos ir pelno valdymo terminų). Išrikiuokite pateiktus terminus, kur pirmoji vieta tektų terminui, kuris *labiausiai* atitinka pateiktą apibrėžtį, o penktoji – terminui, kuris *mažiausiai* atitinka apibrėžtį (įrašykite skaitmenis nuo 1 iki 5).

Tiriamo reiškinio apibrėžimas – tai bet kokie veiksmai, susiję su apskaitos metodu, būdu, pripažinimo, vertinimo, įkainojimo, savikainos, nusidėvėjimo, grupavimo ir kitų apskaitos bei finansų valdymo sprendimų

pasirinkimu, kuriais siekiama finansinėse ataskaitose pateikti norimą pelno dydį, turtą, įsipareigojimus, pinigų srautus bei per juos manipuluoti informacijos vartotojų sprendimais ir taip gauti asmeninės naudos.

<i>Terminas</i>	<i>1 – labiausiai, 5 – mažiausiai</i>
Agresyvioji apskaita	
Subjektyvus pelnas	
Manipuliacijos Ąpskaita	
Manipuliacijos pelnu	
Apgaulinga apskaita	
<i>Kita sąvoka:</i>	

Gal turite pastabų ar pasiūlymų dėl terminų kūrybinė apskaita ir pelno valdymas suvokimo problematikos sprendimo ir labiausiai tinkamos, apskaitos manipuliacijų reiškiniui įvardinti, lietuviško termino parinkimo

Ekspertinio vertinimo anketos priedas

Literatūroje pateikiami kūrybinės apskaitos apibrėžimai

Autorius	Kūrybinės apskaitos apibrėžimas
Naser, 1993	Kūrybinė apskaita – tai manipuliavimo apskaitos duomenimis procesas, pasinaudojant apskaitos taisyklių spragomis ir jose pasirinktais vertinimo ir atskleidimo būdais, siekiant konvertuoti finansinę atskaitomybę į tokią, kokią ją norėtų matyti vadovai. Tai procesas, kurio metu sandoriai struktūrizuojami taip, kad būtų gauti norimi apskaitos rezultatai, o ne pranešti apie sandorius neutraliai ir nuosekliai.
Merchant, Rockness, 1994	Kūrybinė apskaita – tai bet koks veiksmas, turintis įtakos deklaruojamoms pajamoms ir suteikiantis klaidinančią ekonominę pranašumą organizacijai, ir ilgainiui gali būti žalingas.
Archer, 1996	Kūrybinė apskaita vartojama siekiant nurodyti finansinių ataskaitų rengėjo atliktą apskaitos taisyklių išplėtimą, kad būtų pasiektas rengėjo pageidaujamas poveikis. Toks poveikis yra arba klaidinti finansinių ataskaitų skaitytoją, arba turėti tam tikrą rezultatą, kuris nebūtų pasiektas neišplėtus taisyklių.
Shah, 1998	Kūrybinė apskaita – tai procesas, kurio metu vadovybė pasinaudoja apskaitos standartų spragomis ar neaiškumais, kad pateiktų neobjektyvų finansinės veiklos vaizdą. Tai nepažeidžia įstatymo ar taisyklių raidės, bet gali pažeisti jo dvasią.
Amat, Blake, Dowds, 1999	Kūrybinė apskaita – tai procesas, kurio metu buhalteriai naudojami savo apskaitos taisyklių žiniomis manipuliuodami verslo organizacijos sąskaitose pateiktais skaičiais
Belkaoui, 2004	Kūrybinė apskaita – tai procesas, kai apskaitos skaičiai konvertuojami iš faktinės vertės į norimą rezultatą.
Micah, Chinwe, 2014	Kūrybinė apskaita – tai tokia praktika, kuri apima manipuliavimą įmonės finansiniais įrašais siekiant „iš anksto nustatyto“ tikslo.
Bhasin, 2016	Kūrybinė apskaita – tai apskaitos praktika, kuri vadovaujasi apskaitos principais ar standartais, tačiau nukrypsta nuo to, ką ketina pasiekti šie principai ar standartai, tuo tikslu, kad suinteresuotosioms šalims būtų parodytas norimas įmonės įvaizdis. Tai „agresyvus“ apskaitos taisyklių pasirinkimas ir naudojimas, siekiant pateikti finansinėse ataskaitose labai pelningos įmonės vaizdą.

Autorius	Kūrybinės apskaitos apibrėžimas
Gupta, Kumar, 2020	Kūrybinė apskaita – tai apskaitos praktika, paremta apskaitos taisyklių laikymusi, tačiau tais metodais, kurie padeda kompleksiskai, novatoriškai, agresyviai ir sistemingai finansinėse ataskaitose atvaizduoti faktiškai neteisingą pelną, turtą ir įsipareigojimus.

Šaltinis: sudaryta remiantis Nasser (1993); Merchant, Rockness (1994); Archer (1996); Shah (1998); Amat, Blake, Dowds (1999); Belkaoui (2004); Micah, Chinwe (2014); Bhasin (2016); Gupta, Kumar (2020)

Literatūroje pateikiami pelno valdymo apibrėžimai	
Autorius	Pelno valdymo apibrėžimas
Schipper (1989)	Pelno valdymas – tai tikslingas įsikišimas į finansinės atskaitomybės rengimo procesą, siekiant gauti tam tikrą asmeninę naudą. Plačiąja prasme pelno valdymas, tai investicinių ir finansinių sprendimų priėmimas palankiausiu laiku, kurie turėtų įtakos atskaitomybėje pateikiamoms pajamoms.
Teoh ir kt. (1998)	Pelno valdymas – tai apskaitos metodų pasirinkimas ir taikymas, anksčiau arba vėliau pripažįstant pajamas, išlaidas ir sąnaudas, siekiant padidinti arba sumažinti ataskaitose parodomą pelną.
Healy ir Wahlen (1999)	Pelno valdymas – tai veiksmai, kai vadovai vertina ir struktūruoja operacijas taip, kad jos pakeistų finansinę atskaitomybę ir suklaidintų suinteresuotuosius asmenis apie pagrindinius įmonės ekonominius rezultatus, paveiktų sutarčių rezultatus, kurie priklauso nuo įmonės veiklos rodiklių.
Park, Shin (2004)	Pelno valdymas – tai apskaitos metodų pasirinkimai, siekiant konkrečių tikslų manipuluojat ataskaitose pateikiamu pelnu.
Leuz, Nanda, Wysocki (2003)	Pelno valdymas – tai vidiniai pokyčiai, kurie daro įtaką finansinėse ataskaitose pateiktiems ekonominiams rodikliams, o šių pokyčių tikslas yra paveikti sutartinę naudą arba klaidinti suinteresuotas šalis.
Giroux (2004)	Pelno valdymas – tai įvairūs apskaitos metodai, taikomi koreguoti pajamas siekiant norimo rezultato.
Ronen, Yaari (2008)	Pelno valdymas – tai valdymo sprendimų visuma, dėl kurių ataskaitose neparodomas tikrasis pelnas.
Walker (2013)	Pelno valdymas – tai valdymo įgaliojimų taikymas ir pasirinkimai tarp apskaitos, atskaitomybės ir tikrų ekonominių sprendimų, siekiant paveikti vieno ar kelių pelno rodiklių atspindėjimą ekonominių įvykių kontekste.
Mulford, Comiskey (2005)	Pelno valdymas – tai aktyvus manipuliavimas pajamomis, siekiant iš anksto nustatytų vadovų tikslų, kurie atitiktų analitikų prognozes arba pasiektų reikiamą pelno lygį.

Rudžionienė (2012)	Pelno valdymas – tai kryptingi vadovų veiksmai pasirenkant apskaitos politiką, siekiant naudoti sau klaidinant išorinius informacijos vartotojus.
Callao ir kt. (2014)	Pelno valdymas – tai tikslingas įsikišimas į finansinę atskaitomybę, keičiant apskaitos praktiką, pasirenkant tam tikrus apskaitos metodus, kuris gali suklaidinti suinteresuotąsias šalis, kurios naudojasi šia finansine informacija.

Šaltinis: sudaryta remiantis Schipper (1989); Teoch ir kt. (1998); Healy ir Wahlen (1999); Park, Shin (2004); Leuz, Nanda, Wysocki (2003); Giroux (2004); Mulford, Comiskey (2005); Ronen, Yaari (2008); Rudžionienė (2012); Walker (2013); Callao ir kt. (2014).

Ekspertinio vertinimo anketos priedo šaltinių sąrašas:

1. Amat, O.; Blake, J.; Dowds, J., 1999. *The ethics of creative accounting*. Journal of Economic Literature classification. Prieiga per: <<http://www.econ.upf.edu/docs/papers/downloads/349.pdf>> [žiūrėta 2020-06-13]
2. Archer, S., 1996. The ethics of creative accounting. *Science and Engineering Ethics*, 2(1), 55–70. Prieiga per: <<https://link.springer.com/article/10.1007/BF02639318>> [žiūrėta 2020-12-20]
3. Belkaoui, A. R., 2004. *Accounting Theory (5th ed.)*. Thompson Learn.
4. Bhasin, M. L., 2016. Survey of creative accounting practices: an empirical study. *Wulfenia Journal*, 23, 144–162.
5. Callao, S.; Jarne, J. I.; Wróblewski, D., 2014. Debates and studies on earnings management: a geographical perspective. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowosci*, 75(131). <https://doi.org/10.5604/16414381.1098803>
6. Giroux, G., 2004. *Detecting earnings management*. New Jersey: Wiley.
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. <http://doi.org/10.1108/JFC-06-2019-0075>.
8. Healy, P. M.; Walhen, J. M., 1999. A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. *Accounting Horizons*, 13(4), 365–83.
9. Leuz, C.; Nanda, D.; Wysocki, P. D., 2003. Earnings management and investor protection: An international comparison. *Journal of Financial Economics*, 69(3), 505–527. [https://doi.org/10.1016/S0304-405X\(03\)00121-1](https://doi.org/10.1016/S0304-405X(03)00121-1)

10. Merchant, K. A.; Rockness, J. 1994. The ethics of managing earnings: an empirical investigation. *Journal of Accounting and Public Policy*, 13(1), 79–94. [https://doi.org/10.1016/0278-4254\(94\)90013-2](https://doi.org/10.1016/0278-4254(94)90013-2)
11. Micah, L. C.; Chinwe, O. E., 2014. The impact of creative accounting on organizational effectiveness: a study of manufacturing firms in Nigeria. *British Journal of Economics, Management & Trade*, 4(12), 2107–2122. <https://doi.org/10.9734/BJEMT/2014/7736>
12. Mulford, C. W.; Comiskey, E. E., 2005. *The financial numbers game: detecting creative accounting practices*. John Wiley & Sons.
13. Naser, K. H., 1993. *Creative financial accounting: its nature and use*. prentice Hall.
14. Park Y.; Shin Hyun–Han, 2004. Board composition and earnings management in Canada. *Journal of Corporate Finance*, 10, 431–457. [https://doi.org/10.1016/S0929-1199\(03\)00025-7](https://doi.org/10.1016/S0929-1199(03)00025-7)
15. Ronen J.; Yaari V., 2008. *Earnings management Emerging Insights in Theory, Practice, and Research*. New York: Springer US.
16. Rudžionienė K., 2012. *Finansinės apskaitos teorijos*. Monografija. Vilniaus universitetas.
17. Schipper K., 1989. Commentary on earnings management. *Accounting Horizons*, 3(4), 91–102. <https://www.proquest.com/openview/177246e104b43553542ab048997f1a4e/1?pq-origsite=gscholar&cbl=3330> [žiūrėta 2021-08-25]
18. Shah, A. K., 1998. Exploring the influences and constraints on creative accounting in the United Kingdom. *European Accounting Review*, 7(1), 83–104.
19. Teoh, S. H.; Welch, I.; Wong, T.J., 1998. Earnings management and the long–run market performance of initial public offerings. *Journal of Finance*, 53, 1935–1975.
20. Walker, M., 2013. How far can we trust earnings numbers? What research tells us about earnings management. *Accounting and Business Research*, 43(4), 445–481. <https://doi.org/10.1080/00014788.2013.785823>
21. Dechow, P. M.; Sloan, R. G.; Sweeney, A. P., 1995. Detecting earnings management. *The Accounting Review*, 70(2), 193–225.
22. Jones, J., J., 1991. Earnings management during import relief investigations. *Journal of Accounting Research*, 29(2), 193–228. <https://doi.org/10.2307/2491047>

10 priedas. *Tiriama reiškinių teiginių duomenų sklaidos charakteristikos ir asimetriškumo matai*

	Standart. nuokrypis	Kurtozė	Asimetrija	Mažiau– sias	Didžiau– sias
AP1	0,601	1,126	-0,018	1,000	3,000
AP2	0,782	5,653	1,803	1,000	4,000
AP3	1,118	4,686	1,917	1,000	5,000
AP4	0,667	-0,040	0,254	1,000	3,000
AP5	0,726	0,185	1,014	1,000	3,000
AP6	1,130	3,203	1,511	1,000	5,000
AP7	0,707	4,000	2,121	2,000	4,000
AP8	0,928	1,354	0,944	1,000	4,000
AP9	0,928	1,354	0,944	1,000	4,000
AP10	0,667	-0,040	0,254	2,000	4,000
AP11	0,333	9,000	-3,000	1,000	2,000
AP12	1,118	-0,800	0,690	1,000	4,000
AP13	0,500	-1,714	-0,857	1,000	2,000
AP14	1,333	9,000	3,000	1,000	5,000
AP15	0,601	1,126	-0,018	1,000	3,000
AP16	0,527	-2,571	-0,271	1,000	2,000
AP17	0,707	4,000	2,121	1,000	3,000
AP18	0,928	3,281	1,470	1,000	4,000
AP19	0,441	0,735	1,620	2,000	3,000
AP20	0,667	-0,040	-0,254	1,000	3,000
AP21	1,364	1,383	1,268	1,000	5,000
AP22	0,866	4,000	1,485	1,000	4,000
AP23	0,667	-0,040	-0,254	1,000	3,000
AP24	1,000	9,000	3,000	1,000	4,000
AP25	0,667	-0,040	0,254	1,000	3,000

Šaltinis: sudaryta autorės

11 priedas. Ekspertų kompetencijos koeficiento, vertinant *tiriamo reiškinių* vertinimą, skaičiavimai

	T1	T2	T3	T4	T5	K^t
E1	23,865	15,984	3,996	1,665	7,659	0,113426
E2	14,319	15,984	3,996	1,665	12,765	0,103955
E3	23,865	15,984	3,996	4,995	2,553	0,109638
E4	23,865	15,984	3,996	1,665	7,659	0,113426
E5	23,865	15,984	3,996	4,995	2,553	0,109638
E6	23,865	15,984	1,998	3,33	7,659	0,112716
E7	23,865	15,984	5,994	3,33	2,553	0,110348
E8	23,865	15,984	3,996	1,665	7,659	0,113426
E9	23,865	15,984	3,996	1,665	7,659	0,113426
λ^t	468,753					
w						0,111111
s						0,01273
						<u>0,105 ≤ w_i ≤ 0,117</u>

Šaltinis: sudaryta autorės

12 priedas. Apskaičiuoti *tiriamo reiškinių* ekspertinio vertinimo, nuokrypio kvadratai

		T1	T2	T3	T4	T5
Rangų suma	$\sum_{i=1}^m x_{ij}$	43	36	18	15	23
Rangų sumų vidurkis a		27	27	27	27	27
Nuokrypio kvadratas		256	81	81	144	16
						<u>Suma S²=578,00</u>

Šaltinis: sudaryta autorės

13 priedas. Ekspertų kompetencijos koeficiento, vertinant termino
kūrybinė apskaita lingvistinį suvokimą, skaičiavimai

	T1	T2	T3	T4	T5	T6	K^t
E1	1,554	8,658	5,772	15,096	23,865	30,636	0,11561
E2	1,554	5,772	17,316	11,322	19,092	25,53	0,108862
E3	1,554	8,658	5,772	15,096	23,865	30,636	0,11561
E4	1,554	8,658	5,772	15,096	23,865	30,636	0,11561
E5	9,324	14,43	11,544	11,322	9,546	5,106	0,082771
E6	1,554	5,772	8,658	15,096	28,638	25,53	0,11516
E7	1,554	8,658	5,772	15,096	23,865	30,636	0,11561
E8	1,554	5,772	8,658	15,096	28,638	25,53	0,11516
E9	1,554	8,658	5,772	15,096	23,865	30,636	0,11561
λ^t	740,259						
w							0,111111
s							0,010232
						$0,091 \leq w_i \leq 0,131$	

Šaltinis: sudaryta autorės

14 priedas. Apskaičiuoti termino kūrybinė apskaita suvokimo
vertinimo nuokrypio kvadratai

	T1	T2	T3	T4	T5	T6
Rangų suma $\sum_{i=1}^m x_{ij}$	8	21	22	31	41	45
Rangų sumų vidurkis a	28	28	28	28	28	28
Nuokrypio kvadratas	400	49	36	9	169	289
						Suma $S^2=952$

Šaltinis: sudaryta autorės

15 priedas. Ekspertų kompetencijos koeficiento, vertinant termino
pelno valdymas lingvistinį suvokimą, skaičiavimai

	T1	T2	T3	T4	T5	T6	K^t
E1	9,657	4,218	1,998	25,308	18,204	24,42	0,11462
E2	6,438	2,109	11,988	21,09	18,204	14,652	0,101867
E3	9,657	4,218	1,998	16,872	22,755	29,304	0,115986
E4	9,657	4,218	1,998	16,872	22,755	29,304	0,115986
E5	19,314	10,545	7,992	12,654	9,102	4,884	0,088204
E6	9,657	4,218	1,998	16,872	22,755	29,304	0,115986
E7	9,657	4,218	1,998	16,872	22,755	29,304	0,115986
E8	9,657	2,109	3,996	16,872	27,306	24,42	0,115379
E9	9,657	4,218	1,998	16,872	22,755	29,304	0,115986
λ^t	731,157						
w							0,111111
s							0,009187
						$0,093 \leq w_i \leq 0,129$	

Šaltinis: sudaryta autorės

16 priedas. Apskaičiuoti termino pelno valdymas suvokimo
vertinimo nuokrypio kvadratai

	T1	T2	T3	T4	T5	T6	
Mediana	1	3	2	4	5	6	
Moda	1	3	2	4	5	6	
Rangų suma	$\sum_{i=1}^m x_{ij}$	23	14	14	35	39	43
Rangų sumų vidurkis a		28	28	28	28	28	28
Nuokrypio kvadratas		25	196	196	49	121	225
						Suma $S^2=812$	

Šaltinis: sudaryta autorės

17 priedas. Ekspertų kompetencijos koeficiento, vertinant labiausiai *tiriamą reiškinį* atspindintį terminą, skaičiavimai

	T1	T2	T3	T4	T5	K^t
E1	6,327	20,535	2,109	5,994	14,652	0,114351
E2	2,109	16,428	4,218	14,985	10,989	0,112305
E3	4,218	16,428	10,545	8,991	3,663	0,101049
E4	4,218	16,428	2,109	8,991	18,315	0,115375
E5	8,436	12,321	10,545	5,994	3,663	0,094398
E6	2,109	16,428	4,218	8,991	18,315	0,115375
E7	4,218	16,428	2,109	8,991	18,315	0,115375
E8	4,218	20,535	2,109	8,991	14,652	0,116398
E9	4,218	16,428	2,109	8,991	18,315	0,115375
λ^t	433,899					
w						0,111111
s						0,0074
						$0,097 \leq w_i \leq 0,126$

Šaltinis: sudaryta autorės

18 priedas. Apskaičiuoti *tiriamo reiškinio*, ekspertinio vertinimo nuokrypio kvadratai

		T1	T2	T3	T4	T5
Rangų suma	$\sum_{i=1}^m x_{ij}$	15	34	14	25	32
Rangų sumų vidurkis a		24	24	24	24	24
Nuokrypio kvadratas		81	100	100	1	64
						Suma S²=346

Šaltinis: sudaryta autorės

19 priedas. **PAPILDOMA EKSPERTINIO VERTINIMO ANKETA**

Gerbiamas eksperte,

Dėkoju, kad dalyvavote anksčiau atliktame tyrime, kuris yra daktaro disertacijos, skirtos apskaitos manipuliacijų terminijos problematikos tyrimo, dalis. Ačiū, kad padėjote įvertinti *tiriamą reiškinį* ir terminų „kūrybinė apskaita“ ir „pelno valdymas“ lingvistinį suvokimą. Tiriamos problemos buvo išspręstos, o ekspertų nuomonės – suderintos.

Tačiau *tiriamą reiškinį*, labiausiai atspindinčio termino parinkimo klausimas liko ne iki galo išspręstas. Ekspertų manymu, *tiriamam reiškiniui* įvardinti labiausiai tinka terminai „agresyvioji apskaita“ ir „manipuliacijos apskaita“. Taip pat, nemaža dalis ekspertų, kaip alternatyvą, pasiūlė terminą „manipuliacinė apskaita“, kuris nebuvo įtrauktas į vertinamų terminų sąrašą.

Todėl norėčiau dar kartą jūsų paprašyti išreikšti nuomonę ir atsakyti, kuris iš lentelėje pateiktų terminų yra labiausiai tinkamas įvardinti *tiriamą reiškinį*, kurio apibrėžimas pateikiamas žemiau. Išrikiuokite pateiktus terminus, kur pirmoji vieta tektų terminui, kuris *labiausiai* atitinka pateiktą apibrėžtį, o trečioji – terminui, kuris *mažiausiai* atitinka apibrėžtį (įrašykite skaitmenis nuo 1 iki 3).

Tiriamo reiškinio apibrėžimas – tai bet kokie veiksmai, susiję su apskaitos metodų, būdų, pripažinimo, vertinimo, įkainojimo, savikainos, nusidėvėjimo, grupavimo ir kitų apskaitos bei finansų valdymo sprendimų pasirinkimu, kuriais siekiama finansinėse ataskaitose pateikti norimą pelno dydį, turtą, įsipareigojimus, pinigų srautus bei per juos manipuluoti informacijos vartotojų sprendimais ir taip gauti asmeninės naudos.

<i>Terminas</i>	<i>1 – labiausiai, 3 – mažiausiai</i>
Agresyvioji apskaita	
Manipuliacijos apskaita	
Manipuliacinė apskaita	

Savo atsakymus pateikite atsakydami į šį laišką. Būsiu labai dėkinga, jei atsakymų sulauksiu iki balandžio mėn. 06 d.

Dar kartą dėkoju už skirtą laiką ir atsakymus.

Doktorantė Diana Bachtijeva

Kontaktinė informacija:

diana.bachtijeva@evaf.vu.lt

tel.8(606) 83038

Vilniaus universitetas

Ekonomikos ir verslo administravimo fakulteto

Apskaitos ir audito katedra

20 priedas. Ekspertų kompetencijos koeficiento, papildomai vertinant labiausiai *tiriamą reiškinį* atspindintį terminą, skaičiavimai

	T1	T2	T3	K^t
E1	4,884	6,66	1,332	0,11284
E2	2,442	4,44	3,996	0,095331
E3	7,326	4,44	1,332	0,114786
E4	4,884	6,66	1,332	0,11284
E5	7,326	4,44	1,332	0,114786
E6	7,326	2,22	2,664	0,107004
E7	7,326	4,44	1,332	0,114786
E8	7,326	4,44	1,332	0,114786
E9	4,884	6,66	1,332	0,11284
λ^t	114,108			
w				0,111111
s				0,006045
				$0,099 \leq w_i \leq 0,123$

Šaltinis: sudaryta autorės

21 priedas. Apskaičiuoti *tiriama reiškinio*, papildomo ekspertinio vertinimo nuokrypio kvadratai

		T1	T2	T3
Rangų suma	$\sum_{i=1}^m x_{ij}$	21	18	9
Rangų sumų vidurkis a		16	16	16
Nuokrypio kvadratas		25	4	49
				Suma $S^2=78$

Šaltinis: sudaryta autorės

22 priedas. **Manipuliacinės apskaitos ir įmonių socialinės atsakomybės ryšio identifikavimo empirinių tyrimų sąvadas**

Įmonių socialinės atsakomybės ryšio su manipuliacine apskaita identifikavimo užsienio valstybių įmonėse tyrimai

Autorius	Tyrimo imtis	Tiriamas laikotarpis	Tyrimo metodas	Tyrimo problema
H. L. Chih, C. H. Shen, F. C. Kang (2008)	1653 įmonės, 46 valstybėse,	1993–2002 m.	Koreliacija, ekonometrinis modelis	Tiriama ar yra ryšys tarp įmonių socialinės atsakomybės ir manipuliacinės apskaitos, tikrinama trumparegystės vengimo, kelių tikslų, nuspėjamo pelno ir institucinė hipotezės.
N. Sun, A. Salama, K. Hussainey, M. Habbash (2010)	245 Jungtinės Karalystės įmonės	2007 m.	Dechow'o (1995) modifikuotas Jones (1991) modelis, Kothari ir kt. (2005) modelis, kontroliniai kintamieji, koreliacija, regresinė analizė	Tiriama socialiai atsakingos įmonės valdymo įtaka aplinkosauginės informacijos atskleidimui ir manipuliacinės apskaitos taikymui.
Hong, Y., & Andersen, M. L. (2011).	1135 šiaurės Amerikos įmonės	1995–2005 m.	Dechow ir Dichev (2002) modelis, Francis ir kt. (2005) modelis, Roychowdhury (2006) modelis, koreliacija, regresija, aprašomoji statistika	Tiriamas ryšys tarp įmonių socialinės atsakomybės ir manipuliacinės apskaitos
Scholtens, B., & Kang, F. C. (2013).	139 Azijos įmonių	2009 m.	Dechow ir Dichev (2002) modelis Ekonometrinis modelis, koreliacija, nepriklausomi kintamieji	Tiriamas ĮSA ir manipuliacinės apskaitos ryšys Azijos įmonėse
Grougiou, V., Leventis, S., Dedoulis, E., & Owusu-Ansah, S. (2014)	116 komercinių JAV bankų	2003–2007 m.	Beatty ir kt. (2002), Cornett ir kt. (2009) modelis, Nepriklausomų kintamųjų ir koeficientų regresinė analizė	Tiriamas ryšys tarp ĮSA ir manipuliacinės apskaitos JAV bankų sektoriuje

Įmonių socialinės atsakomybės ryšio su manipuliacine apskaita identifikavimo užsienio valstybių įmonėse tyrimai				
Garcia–Sanchez, Garcia–Meca (2017)	159 bankus, 9 šalyse (Kanada, Prancūzija, Vokietija, Italija, Olandija, Ispanija, Švedija, Jungtinė karalystė, JAV)	2004–2010 m.	Regresinė analizė, aprašomoji statistika	ĮSA poveikis finansiniams rezultatams bankų sektoriuje
M. C. Kolsi, O. F. Attayah (2018)	34 Saudo Arabijos įmonės	2010–2014 m.	Dechow‘o (1995) modifikuotas Jones (1991) modelis, originalus Jones (1991) modelis Kothari ir kt. (2005) modelis Ir dar taiko papildomus 3 modelius Socialinės atsakomybės indeksas, Roychowdhury (2006) modelis	Tikslas įvertinti ar socialiai atsakingos įmonės, kurios kotiruoja biržoje taiko manipuliacinę apskaitą
M. Mahrani, N. Soewarno (2018)	102 Indonezijos įmonės	2014 m.	Nepriklausomi kintamieji: ROA, EPS, Tobin Q, KIND. Socialinės atsakomybės indeksas CSR, Dechow (1995) modifikuotas Jones (1991) modelis,	Tiriama ĮSA įtaka finansiniams rezultatams, kai tarpinis kintamasis yra manipuliacinė apskaita
A. B. Amar, S. Chakroun (2018)	119 Prancūzijos nefinansinių įmonių	2010–2014 m.	Dechow (1995) modifikuotas Jones (1991) modelis, nepriklausomi kintamieji	Tiriama ISO 26000 standarto skirtingų dimensijų įtaka manipuliacijų apskaita lygiui
H. Liu, H. A. Lee (2019)	263 Kinijos įmonės	2010–2014 m.	Dechow (1995) modifikuotas Jones (1991) modelis, kintamieji, regresinė, koreliacinė analizė	Tiriamas ryšys tarp ĮSA ir manipuliacinės apskaitos taikymo bei mokesčių vengimo Kinijos įmonėse

Įmonių socialinės atsakomybės ryšio su manipuliacine apskaita identifikavimo užsienio valstybių įmonėse tyrimai

S. Buertey, E. J. Sun, J. S. Lee, J. Hwang (2020)	118 Afrikos įmonių	2012–2015 m.	Regresinė analizė, aprašomoji statistika, Kothari ir kt. (2005) modelis	Tiriama įmonės valdymo mechanizmo įtaka ĮSA ir manipuliacinei apskaitai pietų Afrikos įmonėse
Dimitropoulos, P. E. (2020).	121 154 įmonės iš ES valstybių ¹¹	2003–2018 m.	Regresinė analizė, Dechow (1995) modifikuotas Jones (1991) modelis, Kothari ir kt. (2005) modelis, (Kim ir kt.,2019; Yoon ir kt.,2019 modeliai	Tiriama hipotezė, kad ĮSA veikla turi neigiamą įtaką manipuliacinės apskaitos taikymui.
Palacios–Manzano, M., Gras–Gil, E., & Santos–Jaen, J. M. (2021)	100 Ispanijos įmonių	2011–2015 m.	Dechow (1995) modifikuotas Jones (1991) modelis, Kothari ir kt. (2005) modelis, MERCO indeksas, regresinė analizė	Tiriamas ryšys tarp ĮSA ir manipuliacinės apskaitos Ispanijos įmonėse

Šaltinis: sudaryta autorės

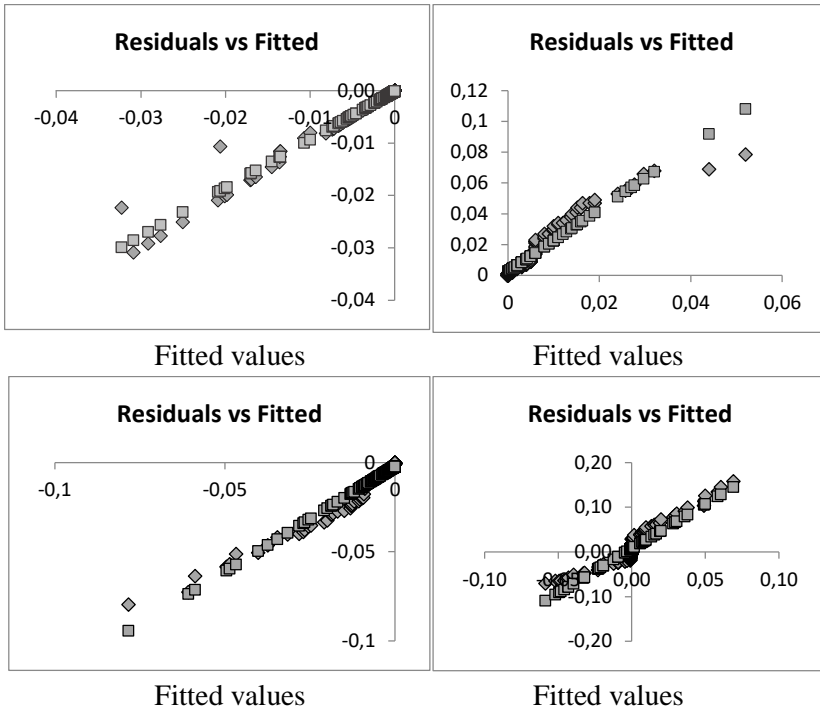
¹¹ Lietuvos įmonės į imtį nepateko

23 priedas. **Priklausomi modelių faktiniai kintamieji ir jų apskaičiavimas**

$\frac{TA_{i,t}}{A_{i,t-1}}$	Apskaičiuojama, kaip i įmonės t metų pardavimo pajamų ir pagrindinės veiklos pinigų srautų skirtumo ir $t-1$ metų viso turto santykis Bendri kaupiniai apskaičiuojami kaip apyvartinio kapitalo pokytis prieš mokėtinus pelno mokesčius, atėmus visas nusidėvėjimo sąnaudas. Apyvartinio kapitalo pokytis prieš mokesčius apibrėžiamas kaip trumpalaikio turto, trumpalaikių investicijų pokytis, atėmus trumpalaikius įsipareigojimus, išskyrus trumpalaikius ilgalaikių įsipareigojimų terminus ir mokėtinus pelno mokesčius (Jones,1991)
$\frac{CFO_{i,t}}{A_{i,t-1}}$	Apskaičiuojama, kaip i įmonės t metų pagrindinės veiklos pinigų srautų ir $t-1$ metų viso turto santykis
$\frac{PROD_{i,t}}{A_{i,t-1}}$	Apskaičiuojama, kaip i įmonės t metų pardavimo savikainos ir $t-1$ metų viso turto santykis
$\frac{DISX_{i,t}}{A_{i,t-1}}$	Apskaičiuojama, kaip i įmonės t metų tyrimo ir plėtros, bendrųjų ir administracinių, reklamos išlaidų sumos ir $t-1$ metų viso turto santykis

Šaltinis: sudaryta autorės

24 priedas. ANOVA diagnostikos grafikai



Šaltinis: sudaryta autorės

25 priedas. **Kintamųjų Pearsono koreliacijos matrica**

250

	MA _{KAUPm}	MA _{KAUPd}	MA _{CFO}	MA _{PROD}	MA _{DISX}	MA _{VEIK}	ISA	LEV	ROA	EBITP	BVP	TUI	INF	VDU	NL
MA _{KAUPm}	1														
MA _{KAUPd}	-0,728*	1													
MA _{CFO}	0,451*	0,489*	1												
MA _{PROD}	0,109	0,118	-0,388*	1											
MA _{DISX}	0,222	0,046	0,148	-0,197	1										
MA _{VEIK}	0,333*	0,277	-0,829*	0,793*	-0,360*	1									
ISA	-0,408*	-0,476*	-0,392*	-0,172	-0,357*	-0,360*	1								
LEV	0,232	0,369	0,017	0,135	0,192	0,132	-0,058	1							
ROA	-0,095	0,007	0,023	0,582	-0,076	-0,017	-0,148	-0,101	1						
EBITP	0,347*	0,154	0,121	-0,048	0,254	-0,066	-0,191	-0,266	-0,063	1					
BVP	-0,247*	0,286	0,124	0,044	-0,067	-0,039	-0,056	0,218	-0,144	-0,236	1				
TUI	-0,147	0,068	0,128	0,137	-0,060	0,004	-0,011	0,219	-0,084	-0,193	0,939*	1			
INF	0,077	-0,031	0,243	0,077	0,028	0,184	-0,232	0,138	-0,268	-0,012	0,636*	0,526*	1		
VDU	0,193	0,092	0,125	0,131	-0,084	0,008	0,039	0,218	-0,052	-0,218	0,925*	0,982*	0,416	1	
NL	0,225	0,046	-0,030	0,298*	0,041	0,161	0,086	0,069	0,125	0,021	0,170	0,486	-0,148	0,452*	1

Pastaba: *p<0,05.

Šaltinis: sudaryta autorės

26 priedas. 1 modelio regresinės lygties statistika

SUMMARY OUTPUT

<i>Regression Statistics</i>	
Multiple R	0,612
R Square	0,375
Adjusted R Square	0,370
Standard Error	0,076
Observations	290

ANOVA

	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Sig. F</i>
Regression	2	0,996	0,498	85,933	0,000
Residual	287	1,662	0,006		
Total	289	2,658			

	<i>Coefficients</i>	<i>St. Error</i>	<i>t Stat</i>	<i>P-value</i>	<i>Lower 95%</i>	<i>Upper 95%</i>	<i>Lower 99,0%</i>	<i>Upper 99,0%</i>
Intercept	0,062	0,015	4,281	0,000	0,034	0,091	0,025	0,100
LEV	0,112	0,019	5,228	0,000	0,075	0,149	0,064	0,162
ISA	-0,076	0,010	-6,948	0,000	-0,095	-0,057	-0,101	-0,051

Šaltinis: sudaryta autorės

27 priedas. 2 modelio regresinės lygties statistika

SUMMARY OUTPUT

<i>Regression Statistics</i>	
Multiple R	0,601
R Square	0,361
Adjusted R Square	0,330
Standard Error	0,084
Observations	176

ANOVA

	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Sig. F</i>
Regression	7	0,665	0,083	11,788	0,000
Residual	168	1,177	0,007		
Total	175	1,842			

	<i>Coefficients</i>	<i>St. Error</i>	<i>t Stat</i>	<i>P-value</i>	<i>Lower 95%</i>	<i>Upper 95%</i>	<i>Lower 99%</i>	<i>Upper 99%</i>
Intercept	-1,296	0,571	-2,270	0,024	-2,423	-0,169	-2,783	0,192
LEV	0,064	0,014	4,627	0,000	0,037	0,091	0,028	0,100
ROA	-0,001	0,001	-3,026	0,003	-0,002	0,001	-0,002	0,001
EBITP	0,002	0,003	2,320	0,022	-0,003	0,007	-0,005	0,009
ISA	-0,092	0,013	-7,107	0,000	-0,118	-0,067	-0,126	-0,058
BVP	0,000	0,000	2,486	0,014	0,000	0,000	0,000	0,000
INF	-0,025	0,010	-2,370	0,019	-0,045	-0,004	-0,052	0,002
NL	0,126	0,055	2,303	0,023	0,018	0,234	-0,017	0,269

Šaltinis: sudaryta autorės

28 priedas. 3 modelio regresinės lygties statistika

SUMMARY OUTPUT

<i>Regression Statistics</i>	
Multiple R	0,635
R Square	0,403
Adjusted R Square	0,397
Standard Error	0,096
Observations	290

ANOVA					
	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Sig. F</i>
Regression	3	1,765	0,588	64,334	0,000
Residual	286	2,616	0,009		
Total	289	4,38			

	<i>Coefficients</i>	<i>St. Error</i>	<i>t Stat</i>	<i>P-value</i>	<i>Lower 95%</i>	<i>Upper 95%</i>	<i>Lower 99,0%</i>	<i>Upper 99,0%</i>
Intercept	0,089	0,015	5,863	0,000	0,059	0,119	0,050	0,129
LEV	0,129	0,019	3,739	0,000	0,091	0,167	0,073	0,179
ISA	-0,069	0,010	-4,665	0,000	-0,089	-0,049	-0,095	-0,043
EBITP	-0,030	0,010	-2,947	0,003	-0,051	-0,010	-0,057	-0,004

Šaltinis: sudaryta autorės

SUMMARY

THE IMPACT OF CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY ON THE USE OF EARNINGS MANAGEMENT

Diana Bachtijeva

Relevance and problems of the research. In the late 20th century, the suggestion that accounting information could be useful to investors in predicting share prices was the catalyst for the emergence of positive accounting theory in accounting science. The main advantage of this theory is that it can explain many of the accounting issues that arise in practice, and predict socio-economic phenomena and accounting practices, but the main focus is on explaining the choice of accounting methods. The choice of different accounting rules and principles for companies stimulated research in that period. It has been observed that the flexibility offered by accounting standards in the choice of accounting methods and techniques created opportunities for manipulation of accounting information. The problems of accounting manipulation are still of great concern to researchers today, as the flexibility of accounting standards has been used to distort financial statements to reflect desired results. There is an ongoing debate amongst academics on how to approach earnings management and creative accounting. Earnings management and creative accounting are the manipulation of financial records in order to mislead or deceive stakeholders for personal gain.

It is important to note that stakeholders are influenced not only by a company's financial information, but also by non-financial information. One of the ways in which business value is created is through social responsibility, the declaration of which can have a significant impact on stakeholders. Social responsibility in business refers to business ethics, morality and fair behaviour. Corporate social responsibility is important for the economic, social and corporate sustainability frameworks of the State and for the development of general policy, both in terms of its own performance and in terms of transparency and sustainability.

On the one hand, the desire to show higher profits in the financial statements, to be in line with market forecasts, to maintain the growth of share prices on the stock market, thus demonstrating the stability and profitability of the company, and to remain competitive in the market may lead companies to use earnings management and creative accounting. However, if earnings management and creative accounting are seen as unethical and immoral

practices, then the use of such practices is incompatible with voluntary social responsibility. Consequently, socially responsible companies, because of their value system, should not resort to these accounting practices. The relationship between accounting manipulation and corporate social responsibility can be found in various theories and hypotheses. For example, the myopia-avoidance hypothesis and the social norm theory suggest that socially responsible companies are focused on developing sustainable relationships with their stakeholders and avoid dishonest behaviour, even if it is beneficial to the company. They suggest that there is no relationship between earnings management and corporate social responsibility and that socially responsible companies will not apply earnings management and creative accounting. On the other hand, looking at corporate governance through the theories of predictable earnings, multiple objectives, the institutional hypothesis, legitimacy, and signaling theory, it is clear that corporate behaviour is oriented towards managerial decisions aimed at satisfying stakeholder expectations. Hence, in the light of these hypotheses and theories, a relationship between accounting manipulations such as earnings management / creative accounting and corporate social responsibility is possible, and therefore, it is not possible to exclude that accounting manipulations may be used in socially responsible companies.

The main research problem to be addressed is the identification of the relationship between accounting manipulation and corporate social responsibility. In order to solve this problem, it is necessary to know exactly what corporate social responsibility and accounting manipulation are, what their features and elements are. Without a well-defined concept of accounting manipulation, it is not possible to identify the relationship with corporate social responsibility. It is therefore necessary to resolve the problem of the terminology of accounting manipulation and to conceptualize the phenomenon of manipulation itself.

Despite decades of research on accounting manipulation, the literature lacks a systematic approach to the choice of accounting methods and techniques as an instrument for manipulating accounting results. An assessment of the literature on accounting manipulation (earnings management, creative accounting) reveals that the level of investigation of the issue is narrowed and the lack of empirical research is due to terminology problems. Two terms for accounting manipulation have emerged in foreign authors' academic works due to different approaches: "creative accounting" and "earnings management", which are mentioned in different contexts. Some authors refer to the differences between these manipulations, and still others

use different terms to refer to the same situation. In the works of Lithuanian authors, the term “creative accounting” is mainly used. In the Lithuanian literature, the term "creative accounting" has been interpreted linguistically to describe accounting manipulations and is often identified with creativity and the search for optimal accounting solutions.

When looking deeper into the different concepts of accounting manipulation, it is difficult to draw a clear line between them, and sometimes they are intertwined and it is unclear what each accounting manipulation term means. The lack of attention in both the Lithuanian and foreign literature to the distinction between earnings management and creative accounting is a source of considerable confusion for further research into these phenomena. Moreover, in the work of Lithuanian authors, these terms, due to their polysemantic nature, are misleadingly associated with management decisions, the search for better accounting solutions or creativity. Such a perception of the phenomenon of accounting manipulation is misleading, and it is therefore important to define precisely the essence of the accounting phenomenon, the types and the methods of application.

Once the problem of terminology has been solved and the accounting manipulations conceptualized, the next problem of the thesis can be addressed: assessing the relationship between earnings management / creative accounting and corporate social responsibility. In this case, if a socially responsible company has a conceptual approach, it would not use earnings management or creative accounting, but would present financial information honestly to its stakeholders, regardless of the results. It can therefore be assumed that socially responsible companies should not engage in unethical accounting practices that mislead their stakeholders in order to improve their financial performance.

Therefore, the application of earnings management and creative accounting in socially responsible enterprises has received considerable attention in the works of foreign scholars. However, the results of the empirical studies that have been carried out are often contradictory, depending on the time period studied, the countries and the industry of the firms studied. Often, the data for firms in the same region are different. No research has been conducted on accounting manipulation in socially responsible enterprises in Lithuania, so it is not possible to assess whether and how Lithuanian socially responsible enterprises manipulate financial information to provide the desired information about the company or to highlight the socially responsible status of the company. The results of studies in other countries may not be representative for Lithuania due to differences in the legal framework,

accounting regulations, level of development, economic situation of the country and other reasons.

Objectives and tasks of the research. The aim of the dissertation is to identify the relationship between earnings management and corporate social responsibility by solving the problem of terminology and concept of accounting manipulation.

To achieve the aim of the paper:

1. To identify similarities and differences between the types of accounting manipulations, to distinguish the types of manipulations and to systematize the methods of application.

2. To identify the diversity of terminology of accounting manipulations, to solve the problem of terminology and to conceptualize the phenomenon of earnings management.

3. To assess the compatibility between earnings management and corporate social responsibility by uncovering the essence of corporate social responsibility and the main elements of the model.

4. To assess the differences in the use of earnings management between socially responsible and non-socially responsible companies in Lithuania by empirically examining the prevalence of earnings management in Lithuanian companies.

5. To determine the impact of corporate social responsibility on the use of earnings management in the context of financial and macroeconomic indicators.

Research methods. The dissertation includes a theoretical and two empirical studies using qualitative and quantitative research methods. The main *theoretical research methods* used in the paper are: methods of scientific literature and content analysis, systematization, logical critical analysis, comparative analysis of scientific literature sources, generalization, contextual analysis, genetic, historical comparison, analogy, inductive and deductive reasoning, comparison and systematization techniques. The main *empirical research methods*: expert interview, econometric modelling, regression analysis, correlation analysis, calculation of relative indicators, determinations, tolerance coefficients, mathematical statistical methods - analysis of variance, Chi-square, Student's criterion, Durbin-Watson statistic, White heteroscedasticity tests, the coefficients of excess, asymmetry, the standard deviation, the variance series and the data transformation.

Scientific novelty and practical importance of the research. In the dissertation: 1) systematizes the types of earnings management; 2) develops a comprehensive concept of earnings management; 3) solves the problem of

terminology of earnings management, which has been prevailing so far and which has been causing a lot of confusion; 4) for the first time, a study is carried out in Lithuanian medium and large enterprises to assess the impact of social responsibility on the use of earnings management; 5) finds that Lithuanian enterprises have a conceptual approach to corporate social responsibility. Socially responsible companies are less likely to show signs of earnings management and therefore have more reliable financial statements; 6) the myopia-avoidance hypothesis, the social norms theory, and the multi-objective and predictable earnings hypotheses are confirmed in the relationship between earnings management and corporate social responsibility. This shows that corporate social responsibility and earnings management are incompatible and have an inverse relationship; 7) the empirical results of the study confirm the leverage hypothesis of the positive accounting theory, while the political cost hypothesis is only confirmed under conditions of economic uncertainty; 8) some macroeconomic indicators (GDP, unemployment rate and inflation) have an impact on the use of earnings management in the firm; 9) the models used in this paper, modified Jones model (Dechow et al. 1995) and Roychowdhury (2006), have high explanatory power. Their use in audits would not only help to reduce the level of undetected audit risk, identify potential accounting manipulations, but also reduce the prevalence of manipulation in firms.

Summary of results. The analysis of the scientific literature on accounting for manipulation has solved the prevailing terminology problem and conceptualized earnings management. This allowed to systematically assess the relationship between earnings management and corporate social responsibility, to develop a methodology for conducting an empirical study that helped to determine the impact of corporate social responsibility on earnings management, to form summaries, and to draw conclusions and proposals:

Stakeholders' interest in the information in the financial statements and expectations about the profitability, return and stability of the company's shares encourage managers to meet the needs of users of information. The flexibility of accounting regulations, due to the diversity of companies and the influence of environmental factors, allows managers to choose the accounting methods that best reflect the true view of the company. However, such choices create the potential for the financial statements to reflect the desired results and thus manipulate accounting and its results. Such manipulations are commonly referred to in the literature as earnings management and creative accounting:

Earnings management is the purposeful intervention in the accounting process (structuring of transactions, choice of methods, manipulation) aimed at altering the earnings of an enterprise, obtaining a personal benefit, achieving a desired result or misleading stakeholders. There are two types of earnings management based on the nature of the manipulation: accrual-based earnings management, which involves manipulating the accrual of costs, revenues, inventories; and real earnings management, which involves making management-type decisions to increase sales, calculate the cost of production, and sell assets. The earnings management techniques identified in the various academic sources have been structured according to the legality of their application, categorizing them as either in breach of accounting standards or not in breach of accounting standards.

Creative accounting is an accounting process, based on accounting standards, that selects a set of accounting rules to help distort financial statements to achieve a desired outcome. Creative accounting can be manipulative, where the aim is to distort a company's financial position and performance, and positive, where the aim is to portray the most accurate and useful financial information possible and to seek improved accounting practices. The list of creative accounting techniques used in practice is extensive, but not exhaustive, and new ones may be added. The creative accounting techniques have been grouped according to their application in the areas of fixed assets, current assets, equity, liabilities, income, expenses, profit, cash flow and taxation.

When analyzing the phenomenon of accounting manipulation and dealing with different terminology, it has been observed that different terms are often used in the same context, and it is sometimes difficult to understand the specific manipulation each term describes, so the problem has been tackled in several steps:

1. As a *result of a theoretical study* aimed at identifying similarities and differences in earnings management and creative accounting, to assess whether these terms are used as synonyms in the literature or to describe different phenomena. The study raises the research question that earnings management and creative accounting are two different terms that describe the same phenomenon – manipulation of accounting information. Comparative study of earnings management and creative accounting is carried out in three stages, applying theoretical research methods. The theoretical comparative study: 1) brought earnings management and creative accounting back to their original starting points and identified their origins and evolution. The different views of practitioners and academics on accounting manipulation have led to

different terms being used to describe it. Accounting practitioners were quick to see the potential for different choices of accounting solutions to affect a company's earnings margins without breaking accounting rules, and this ability to manipulate accounting numbers came to be called "creative accounting". Accounting researchers have found through empirical studies that companies seek to change the level of earnings through such actions, and this phenomenon has come to be called "earnings management" in the scientific literature, with the word "management" having a negative connotation, since earnings cannot be managed. 2) The analysis of the definitions of earnings management and creative accounting has shown that the definitions use identical statements or statements with the same meaning. In addition, the definitions of both earnings management and creative accounting have two parts: the first defines the active steps (choice of accounting methods, rules; structuring, valuation and disclosure of transactions; choice of certain actions, manipulation, etc.) and the second defines the consequences of those steps (obtaining a desired result, presenting a biased view of the financial performance, obtaining a personal benefit, misleading the users of information, etc.). Given the definitions and structure of management accounting and creative accounting, it can be argued that these terms refer to the same phenomenon: accounting manipulation aimed at changing the level of a company's earnings. 3) The comparison of the approaches to earnings management and creative accounting showed that the approaches to earnings management described in the literature describe a system of actions, a strategy of accounting choices to achieve a certain accounting result, while the approaches to creative accounting seem to elaborate on this strategy and specify the specific actions that need to be carried out in order to implement it in practice. Earnings management and creative accounting are the same phenomenon - accounting manipulations aimed at influencing the level of earnings. 4) The comparison of creative accounting with creativity showed that creativity is a process of learning about a problem and the environment, finding original solutions and achieving a useful result. Creativity is not associated with negativity in the literature because destructive creativity is not possible; on the contrary, creative accounting is in itself a negative phenomenon because it is characterized by a tendency to distort accounting results. Creativity is always positive, but creative accounting can be destructive and therefore cannot be identified.

2. In solving the problem of terminology, an *expert assessment* was carried out, the purpose of which is to assess the influence of the terms "earnings management" and "creative accounting" used in the Lithuanian

scientific and professional literature on the perception of the phenomenon of accounting manipulations. In the expert assessment: 1) the phenomenon of accounting manipulation (earnings management, creative accounting) was assessed by the experts as having a negative impact on accounting and accounting performance. The experts identified such actions as accounting manipulation. 2) When assessing the terms used in the Lithuanian scientific and practitioner literature, the experts pointed out that the term “earnings management” is most closely associated with the ability to manage the assets and resources of an enterprise efficiently and to make management choices that help the enterprise to generate higher earnings, while the term “creative accounting” is associated with the ability to creatively manage the enterprise's accounting. This perception of the terms does not reflect the essence of the phenomenon being evaluated and it was therefore decided to choose a term that reflects the phenomenon. 3) The experts considered that the most appropriate term in the Lithuanian scientific and practitioner literature for this type of manipulation is “manipulative accounting”.

A detailed and comprehensive study of accounting manipulation has revealed that accounting manipulation, which takes advantage of the flexibility of accounting standards, is characterized by three elements: incentives, active steps and consequences, i.e. self-serving objectives that lead to very specific accounting actions to achieve the desired result. On the basis of these elements, a definition of earnings management has been constructed. *Earnings management* is any practice involving the selection of accounting methods, techniques, recognition, measurement, valuation, cost, depreciation, amortization, grouping and other accounting and financial management decisions, which is intended to present in the financial statements the desired level of profits, assets, liabilities, cash flows and to manipulate the judgements of the users of the information in order to obtain a personal benefit. Earnings management can take two forms: accrual-based and real earnings management.

The results of the study and the conceptualization of accounting manipulations lead to the submission of relevant proposals. After evaluating the aspects of the terminology problem of accounting manipulations and based on the results of theoretical analysis and expert evaluation:

1. In order to avoid confusion in terminology and the limitations of the study of accounting manipulations, the term "creative accounting" should be abandoned when examining foreign literature, conducting research and preparing scientific publications in English. Instead, use the term "earnings management", in which the word "management" would be understood as a

negative interference in the representation of the company's performance in the financial statements.

2. In order to avoid ambiguities, to abandon the division of creative accounting into manipulative and positive in the Lithuanian scientific literature.

3. In order to expand the study of the phenomenon and avoid misleading interpretations, to abandon the use of the terms "creative accounting" and "earnings management" in the scientific literature in the Lithuanian language, to use the term "manipulative accounting" instead.

The conceptualization of earnings management has been followed by an assessment of its compatibility and possible relationship with corporate social responsibility, its model elements, in the context of different theories and hypotheses:

1. Corporate social responsibility is a voluntary commitment by a company to align its objectives and activities not only with its economic interests, but also with the environment, its stakeholders and society as a whole. The essence of the concept of corporate social responsibility is that a company must be economically strong, comply with legal requirements, consider and meet the needs of its stakeholders, care for the environment, care for its employees, and have a strong value system, the highest expression of which is philanthropy. Corporate social responsibility is characterized by economic responsibility, ethical responsibility, social responsibility (sociability), environmental protection, voluntarism, stakeholder and philanthropic responsibility.

2. The relationship between earnings management and corporate social responsibility has been assessed: 1) by comparing the features of corporate social responsibility and earnings management in the context of the elements of the corporate social responsibility model, it has been found that these are essentially opposite, mutually incompatible phenomena. Corporate social responsibility is characterised by the pursuit of a sound economic basis, transparent implementation of legislation, honest and fair behaviour leading to the development of sustainable relations, the creation of social welfare, the protection of the environment and natural resources, and charitable and philanthropic activities. Earnings management, on the other hand, is aimed solely at satisfying the opportunistic ambitions of a company or its managers through deceit, misrepresentation, dishonesty and the search for loopholes in the law. This leads to the conclusion that earnings management and corporate social responsibility are incompatible and that earnings management cannot be used in socially responsible companies. 2) When assessing the relationship

between earnings management and corporate social responsibility in the context of various management theories and hypotheses, it is not possible to give a clear answer as to whether such a relationship is possible or unlikely in practice.

When solving the main problem of the thesis, a second empirical study was conducted. *The aim of the study* is to determine, after assessing the prevalence of manipulative accounting in a Lithuanian company, how corporate social responsibility affects its application. In this dissertation, the research on the identification of the relationship between corporate social responsibility and the impact on earnings management was conducted in two stages.

Research sample. In the empirical study, the sample included two groups of companies: one group of companies that disclose information on socially responsible activities in their accounts, and the other group of companies that do not disclose information on socially responsible activities, i.e. control group. Depending on the completeness of the set of financial statements, only large and medium-sized enterprises are included in the sample. Additional criteria are applied to the selection of enterprises, therefore, financial institutions, credit institutions, non-profit companies, companies providing consolidated financial statements, companies that do not keep records in accordance with national accounting standards, etc. are removed from the sample. Comparing the results of these groups allows not only to identify the differences between the behaviour of socially responsible companies and that of other companies in the context of earnings management, but also to assess the impact of corporate social responsibility on earnings management.

Determination of the research period. The period of the ongoing investigation is 2017-2021. Although the 2022 period is significant for the ongoing investigation, it was not included in the sample, as companies have an obligation to submit their financial statements for 2022 by June 2023, so not all companies that submitted sets of financial statements at the time of the survey. During the research, 290 firm years are studied. 145 firm years each, in each company group.

In the first stage of the research, the prevalence of earnings management in Lithuanian companies was studied, assessing the differences between socially responsible and other Lithuanian companies. In order to investigate the use of accrual-based earnings management, the modified J.J. Jones (1991) by P. Dechow et al. (1995). In determining whether firms apply real earnings management, the most commonly used model for such studies is that of S.

Roychowdhury (2016), which consists of three elements: cash flow manipulation, cost or production cost manipulation, and discretionary expenses manipulation. The study found:

1. The research on accrual-based earnings management shows that Lithuanian companies exhibit signs of using accrual-based earnings management in their profit- increasing or profit- reducing strategies. Both groups of companies show a similar behavioral trend: they tended to adopt a profit- increasing strategy until 2019 and a profit-reducing strategy between 2020 and 2021. Similarly, over the whole period 2017-2021, the indications for the use of accrual-based earnings management increased in both groups: by 7% points in socially responsible companies, and by as much as 24% points in the others. Nevertheless, on average, socially responsible companies use earnings management 2.3 times less frequently and less aggressively than other companies (between -0.059 and 0.069 for socially responsible companies, and between -0.070 and 0.158 for other companies), irrespective of the choice of the strategy used to increase or decrease profits. In the group of socially responsible enterprises, there was no evidence of accrual-based earnings management in 66% of all cases, compared to 36% in the group of other enterprises. The statistical tests carried out showed that the difference between socially responsible enterprises and other enterprises in the use of accrual-based earnings management is statistically significant, and the study therefore confirmed that socially responsible enterprises are less likely to use earnings management than other enterprises.

2. The study on real earnings management identified possible indications for the use of real earnings management: 1) in the group of socially responsible companies, almost 40% of the companies, and in the group of the other companies, almost 50% of the companies, have evidence of cash flow manipulation in their accounts. The number of potential cash flow manipulations increased by 15.5% points in both groups over the period under review compared to the 2017 period. Nevertheless, socially responsible companies manipulate cash flow less aggressively (the variation in values ranges from 0.000 to 0.052 for the group of socially responsible enterprises, and from 0.000 to 0.079 for the others.), and this difference between the groups is statistically significant. It can therefore be concluded that cash flow manipulation is less frequent in socially responsible enterprises than in other enterprises. 2) The assessment of the use of cost manipulation found that socially responsible companies not only had 1.5 times fewer instances of cost manipulation, but also less aggressive cost manipulation than other companies. As the comparison between the groups showed a statistically

significant difference, it can be concluded that socially responsible companies manipulate production costs less frequently. 3) In the case of discretionary expenses manipulation, around 15% of companies in both groups show signs of this type of manipulation, with changes over the whole period being observed, but not significant: an increase of 3.4% points in the socially responsible group and 6.9% points in the control group. The statistical tests carried out show that both groups of companies behave in the same way when it comes to the manipulation of discretionary expenses. 4) Looking at the overall significance of earnings management, the variation in values for the socially responsible group of companies is between 0.000 and 0.106, which is lower than for other companies, where the values vary between 0.000 and 0.132. This suggests that the accounting practices of socially responsible enterprises are less likely to be aggressive in their use of real earnings management techniques. A comparison of the use of earnings management between socially responsible enterprises and other enterprises reveals a statistically significant difference, which suggests that socially responsible enterprises are less likely to use real earnings management.

3. The study on the prevalence of earnings management also showed that there are indications that some companies tend to use both types of manipulation: accrual-based and real earnings management. Worryingly, over the 2017-2021 study period, there is evidence of an increasing tendency for firms to manipulate accounting information, and this is common to both groups of firms. Nevertheless, socially responsible companies engage in this practice less frequently and more moderately.

In the second stage of empirical research, assessing the impact of corporate social responsibility on the use of earnings management in the context of financial and macroeconomic indicators, the thesis modelled three regression equations (3 models):

1. The explanatory power of model 1, where the dependent variable is accrual-based earnings management, when the company applies a profit-reducing strategy, is 37.5%. When modeling the equation, insignificant variables were removed from it, therefore, this type of earnings management is influenced by financial leverage and corporate social responsibility, and the influence they exert is statistically significant. There is an inverse relationship between corporate social responsibility and earnings management (coefficient -0.076). It can be concluded that corporate social responsibility reduces the application of accrual-based earnings management when an enterprise chooses a strategy that reduces profits.

2. The explanatory power of model 2, where the dependent variable is accrual-based earnings management, when the company applies a profit-increasing strategy, is 36%. The application of this type of earnings management is statistically significant influenced by corporate social responsibility, financial leverage, profitability of assets, profitability before interest and taxes, gross domestic product, inflation and unemployment rate. Accrual-based earnings management, when a company chooses a strategy that increases profits, and corporate social responsibility is connected by an inverse relationship (coefficient -0.092). Consequently, corporate social responsibility reduces the application of earnings management when a company chooses a profit-increasing strategy.

3. The explanatory power of model 3, where the dependent variable is real earnings management, is 40.3%. Real earnings management is statistically significantly influenced by corporate social responsibility, financial leverage and profitability before interest and taxes. There is an inverse relationship between real earnings management and corporate social responsibility (coefficient -0.069), so it can be said that corporate social responsibility reduces the application of real earnings management.

4. In assessing the influence of corporate financial indicators on the application of earnings management, it can be seen that 1) in all three models, financial leverage has a statistically significant influence on the significance of earnings management and has a direct relationship. Therefore, it can be said that the higher the financial leverage of an enterprise, the more companies tend to apply earnings management. The results of this study confirm the hypothesis of financial leverage in positive accounting theory. 2) the company's profitability indicators (profitability before interest and taxes and profitability of assets) have a statistically significant impact only when accrual-based earnings management is applied, choosing a profit-increasing strategy. In cases where real earnings management is applied, the EBIT profitability is affected. It is connected to earnings management by an inverse relationship (coefficient -0.030). Consequently, companies remain more likely to apply earnings management on an operational basis when the EBIT profitability is low.

5. When assessing the influence of macroeconomic indicators on the application of earnings management, it was found that gross domestic product, inflation and the unemployment rate have a statistically significant impact on the application of earnings management only in the case that the company applies accrual-based earnings management when choosing a profit-increasing strategy. However, it is necessary to note that if macroeconomic

indicators affect the application of this type of earnings management, then it cannot be ruled out that they also affect other types of manipulations. This is also confirmed by the fact that the explanatory power of all models is not very high. Since all possible factors that determine the application of earnings management and taking into account the sensitivity of the regression model were not included in the equation, this may have led to the fact that macroeconomic indicators are insignificant.

Limitations of the study. The obtained research results, which show the values of the estimates of earnings management, only indicate the application of earnings management techniques in the enterprise. The research methods used in the dissertation cannot confirm or refute the fact of manipulations, since it requires a detailed and individual analysis of each individual case, evaluating all accounting documents of the enterprise.

Due to the methods of identification of earnings management applied in the work, it is possible to study only companies that provide a complete set of financial statements, so there is an opportunity to evaluate only large and medium-sized enterprises. For this reason, when assessing the application of earnings management, it is not possible to take into account the size of the enterprise.

When determining the application of earnings management during the investigation, errors, inaccuracies and deceptions in the management of the company's accounting and in the compilation of financial statements are not taken into account. Therefore, it is not excluded that in some cases the data may indicate errors, and not manipulations. When analyzing the financial statements of enterprises, it was noted that some enterprises classify costs differently, therefore, in the absence of additional information, it is difficult to assess whether such a distribution of costs could have influenced the results. There is also no way to answer whether such a distribution of costs is not one of the techniques of manipulation of accounting information. Nevertheless, the dissertation takes a pragmatic approach, since most of the companies studied were audited, so it is assumed that errors, inaccuracies, deceptions at the assignment of costs would be detected during the audit.

Diana Bachtijeva

Išsilavinimas:

2019–2023 m. **Doktorantūros studijos** pagal vadybos programą Vilniaus universitete;

2016–2019 m. **Apskaitos bakalauras**. Bakalauro studijos pagal programą buhalterinė apskaita Vilniaus kooperacijos kolegijoje;

2001–2003 m. **Teisės magistras**. Magistro studijos pagal teisės studijų programą Mykolo Romerio universitete;

1997–2001 m. **Teisės bakalauras**. Bakalauro studijos pagal teisės studijų programą Mykolo Romerio universitete.

Darbo patirtis:

Nuo 2020 m. iki dabar Vilniaus universitetas, Ekonomikos ir verslo administravimo fakultetas, Apskaitos ir audito katedra, jaunesnioji asistentė;

2019–2019 m. Valstybės kontrolė, Aukščiausioji audito institucija, vyresnioji specialistė;

2010–2018 m. Muitinės kriminalinės tarnybos Vilniaus skyrius, vyriausioji tyrėja;

2004–2010 m. Vilniaus apskrities Vyriausiojo policijos komisariato kriminalinės policijos Nusikaltimų tyrimo tarnyba, tyrėja;

2002–2004 m. Vilniaus m. Vyriausiojo policijos komisariato 6-ojo policijos komisariatas;

2001–2002 m. Šalčininkų raj. savivaldybės administracija, vyriausioji juriskonsultė.

Darbas su studentais:

Dėstomi dalykai: apskaitos pagrindai, finansinė apskaita.

Vadovavimas bakalauro baigiamųjų ir kursinių darbų rengimui.

Moksliniai interesai:

Finansinės apskaitos teorijos, įmonės apskaitos politika, pelno valdymas, kūrybinė apskaita, įmonių socialinės atsakomybės atskleidimas, finansinė analizė.

PUBLIKACIJŲ SĄRAŠAS

STRAIPSNIAI

Straipsniai kitų duomenų bazių leidiniuose

1. Bachtijeva, Diana. Apskaitos manipuliacijų (pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos) terminijos problematikos sprendimas. Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika. Vilnius : Vilniaus universiteto leidykla. ISSN 1822-8682. eISSN 2538-8762. 2022, Nr. 25, p. 1-11. DOI: 10.15388/batp.2022.43. [Dimensions; Scilit; DOAJ] [M.kr.: S 003] [Indėlis: 1,000]
2. Bachtijeva, Diana. Ar kūrybinė apskaita gali būti tapatinama su kūrybiškumu ir vadinama pozityviaja? Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika. Vilnius : Vilniaus universiteto leidykla. ISSN 1822-8682. eISSN 2538-8762. 2021, Nr. 24, p. [1-10]. DOI: 10.15388/batp.2021.37. [Dimensions; Scilit; DOAJ] [M.kr.: S 003] [Indėlis: 1,000]
3. Bachtijeva, Diana. Manipuliacijų apskaitos informacija prielaidos, rūšys ir taikymo būdai. Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika. Vilnius : Vilniaus universitetas. ISSN 1822-8682. eISSN 2538-8762. 2021, Nr. 23, str. nr. 5, p. [1-15]. DOI: 10.15388/batp.2021.33. [Dimensions; Scilit; DOAJ] [M.kr.: S 003] [Indėlis: 1,000]
4. Bachtijeva, Diana. Kūrybinės apskaitos ir pelno valdymo problematika apskaitos teorijų raidos kontekste. Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika. Vilnius : Vilniaus universiteto leidykla. ISSN 2538-8762. eISSN 1822-8682. 2020, Nr. 22, str. nr. 6, p. [1-32]. DOI: 10.15388/batp.2020.28. [Dimensions; Scilit; DOAJ] [M.kr.: S 003] [Indėlis: 1,000]
5. Mackevičius, Jonas; Valkauskas, Romualdas; Bachtijeva, Diana. Laiko eilutės interpoliacija ir jos metodų taikymas atliekant finansinę analizę. Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika. Vilnius : Vilniaus universiteto leidykla. ISSN 1822-8682. eISSN 2538-8762. 2020, t. 21, str. nr. 6, p. [1-7]. DOI: 10.15388/batp.2020.21. [DOAJ] [M.kr.: S 004] [Indėlis: 0,333]
6. Bachtijeva, Diana. Kūrybinės apskaitos įtaka apskaitos politikos formavimui ir apskaitos rezultatui. Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika. Vilnius : Vilniaus universiteto leidykla. ISSN 1822-8682. eISSN 2538-8762. 2019, Nr. 19, str. nr. 5, p. [1-22]. DOI: 10.15388/batp.2019.5. [DOAJ] [M.kr.: S 003] [Indėlis: 1,000]

Straipsniai Clarivate Analytics Web of Science pagrindinių žurnalų sąrašo leidiniuose

1. Bachtijeva, Diana; Tamulevičienė, Daiva. Comparing earnings management and creative accounting. A general review = Porównanie koncepcji zarządzania zyskami i kreatywnej rachunkowości. Przegląd ogólny // Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości = Theoretical journal of accounting. Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce. ISSN 1641-4381. eISSN 2391-677X. 2022, vol. 46, no. 2, p. 115-135. DOI: 10.5604/01.3001.0015.8812. [Scopus; Index Copernicus; Business Source Complete] [M.kr.: S 003] [Indėlis: 0,500]

STRAIPSNIAI IR TEZĖS MOKSLINIŲ KONFERENCIJŲ DARBŲ LEIDINUOSE

Straipsniai kituose recenzuotuose konferencijų darbų leidiniuose

1. Striupaitytė, Milda; Bachtijeva, Diana. Impact of perceived role of ethics and social responsibility on ethical evaluation of earnings management. Future of Work: Technological, Generational and Social Shifts: Proceedings of the 2nd International Scientific and Practical Internet Conference, May 11-12, 2023. Dnipro, Ukraine Technological, Generation and Social Shifts. ISBN 978-617-8293-12-3. p. 33-35 [M.kr.: S 003] [Indėlis: 0,500]

2. Bachtijeva, Diana; Tamulevičienė, Daiva. The relationship between the creative accounting and corporate social responsibility: unfair advantage and a threat to the economic well-being // New challenges in economic and business development – 2021: Post-crisis economy: 13th international scientific conference, May 14, 2021, Riga: proceedings. Rīga: University of Latvia, 2021. ISBN 9789934186899. p. 44-53. [M.kr.: S 003] [Indėlis: 0,500] [Indėlis autoriniais lankais: 0,357]

3. Tamulevičienė, Daiva; Bachtijeva, Diana. Организация процесса создания учетной политики компании: теоретические аспекты // Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты: электронный сборник статей III Международной научно-практической online-конференции, Новополюцк, 18–19 апреля 2019 г. Новополюцк: Полоцкий государственный университет, 2019. ISBN 9789855316481. p. 596-602. [M.kr.: S 003] [Indėlis: 0,500] [Indėlis autoriniais lankais: 0,250]

Konferencijų tezės nerecenzuojamuose leidiniuose

1. Bachtijeva, Diana. The terms “creative accounting” and “earnings management” should not be used in Lithuanian literature. Accounting and Finance for Business 2022: Towards Sustainability. 13th International Scientific Conference Programme and Abstracts, November 10-11, 2022, p. 26, Kaunas. DOI: 10.7220/9786094675416. [Indėlis: 1,000] [M.kr.: S 003]
2. Bachtijeva, Diana; Tamulevičienė, Daiva. The similarities and differences of earnings management and creative accounting: a theoretical comparative study // Accounting, audit, analysis: transformation of science and business in new economic reality: international scientific conference, November 25-26, 2021: book of extended abstracts : Vilnius University Press, 2021. eISBN 9786090706725. 17–19. (Vilnius University Proceedings, eISSN 2669-0233 ; vol. 18). Puslapis 1 iš 2 DOI: 10.15388/Transformation-of-science-and-business.2021. [Indėlis: 0,500] [M.kr.: S 003]

MOKSLO POPULIARINIMAS

1. Bachtijeva, Diana. (2022). Ką reiškia terminas „kūrybinė apskaita“ ir ar tikrai jį suprantame teisingai? *Aktualijos*. Nr. 43 (1195)
2. Bachtijeva, Diana. (2022). Ar kūrybinė apskaita gali būti tapatinama su kūrybiškumu? *Aktualijos*. Nr. 44 (1196)
3. Bachtijeva, Diana. (2022). Kodėl vertėtų lietuviškoje mokslinėje ir profesinėje literatūroje atsisakyti termino „kūrybinė apskaita“ naudojimo ir kuo jį pakeisti? *Aktualijos*. Nr. 46 (1198)

INFORMATION ABOUT THE AUTHOR

Diana Bachtijeva

Education:

2019-2023 **Doctoral studies** according to the management program at Vilnius University;

2016-2019 **Bachelor of Accounting**. Bachelor's studies according to the program bookkeeping at Vilnius College of Cooperation;

2001–2003 **Master of Law**. Master's studies under the law degree program at Mykolas Romeris University;

1997-2001 **Bachelor of Law**. Bachelor's studies under the law degree program at Mykolas Romeris University.

Work experience:

From 2020 to the present Vilnius University, Faculty of Economics and Business Administration, Department of Accounting and Audit, Junior Assistant;

2019-2019 State control, Supreme Audit Institution, senior specialist;

2010-2018 Vilnius Branch of the Customs Criminal Service, Chief Investigator;

2004-2010 Crime Investigation Service of the Criminal Police of the Vilnius County Chief Police Station, investigator;

2002–2004 Vilnius city 6th Police Station of the High Police Station;

2001–2002 Šalčininkai district Municipal administration, chief jurisconsult.

Working with students:

Subjects taught: financial accounting.

Supervision of the preparation of undergraduate theses and coursework.

Research interests:

Financial accounting theories, corporate accounting policy, earnings management, creative accounting, corporate social responsibility disclosure, financial analysis.

LIST OF PUBLICATIONS

ARTICLES

Articles in other database publications

1. Bachtijeva, Diana. Solving the terminology problem of accounting manipulations (earnings management and creative accounting). *Accounting Theory and Practice*. Vilnius: Vilnius University Press. ISSN 1822-8682. eISSN 2538-8762. 2022, Nr. 25, p. 1-11. DOI: 10.15388/batp.2022.43. [Dimensions; Scilit; DOAJ] [M.kr.: S 003] [Indėlis: 1,000]
2. Bachtijeva, Diana. Can creative accounting be equated with creativity and called positive? *Accounting Theory and Practice*. Vilnius: Vilnius University Press. ISSN 1822-8682. eISSN 2538-8762. 2021, Nr. 24, p. [1-10]. DOI: 10.15388/batp.2021.37. [Dimensions; Scilit; DOAJ] [M.kr.: S 003] [Indėlis: 1,000]
3. Bachtijeva, Diana. Assumptions, types of accounting manipulations and their application. *Accounting Theory and Practice*. Vilnius: Vilnius University Press. ISSN 1822-8682. eISSN 2538-8762. 2021, Nr. 23, str. nr. 5, p. [1-15]. DOI: 10.15388/batp.2021.33. [Dimensions; Scilit; DOAJ] [M.kr.: S 003] [Indėlis: 1,000]
4. Bachtijeva, Diana. Problematics of creative accounting and earnings management in the context of the development of accounting theories. *Accounting Theory and Practice*. Vilnius: Vilnius University Press. ISSN 2538-8762. eISSN 1822-8682. 2020, Nr. 22, str. nr. 6, p. [1-32]. DOI: 10.15388/batp.2020.28. [Dimensions; Scilit; DOAJ] [M.kr.: S 003] [Indėlis: 1,000]
5. Mackevičius, Jonas; Valkauskas, Romualdas; Bachtijeva, Diana. Time series interpolation and application of its methods in financial analysis. *Accounting Theory and Practice*. Vilnius: Vilnius University Press. ISSN 1822-8682. eISSN 2538-8762. 2020, t. 21, str. nr. 6, p. [1-7]. DOI: 10.15388/batp.2020.21. [DOAJ] [M.kr.: S 004] [Indėlis: 0,333]
6. Bachtijeva, Diana. The influence of creative accounting to the formation of the accounting policy and accounting's results. *Accounting Theory and Practice*. Vilnius: Vilnius University Press. ISSN 1822-8682. eISSN 2538-8762. 2019, Nr. 19, str. nr. 5, p. [1-22]. DOI: 10.15388/batp.2019.5. [DOAJ] [M.kr.: S 003] [Indėlis: 1,000]

Articles in Clarivate Analytics Web of Science List of Major Journals

1. Bachtijeva, Diana; Tamulevičienė, Daiva. Comparing earnings management and creative accounting. A general review = Porównanie koncepcji zarządzania zyskami i kreatywnej rachunkowości. Przegląd ogólny // Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości = Theoretical journal of accounting. Warszawa : Stowarzyszenie Księgowych w Polsce. ISSN 1641-4381. eISSN 2391-677X. 2022, vol. 46, no. 2, p. 115-135. DOI: 10.5604/01.3001.0015.8812. [Scopus; Index Copernicus; Business Source Complete] [M.kr.: S 003] [Indėlis: 0,500]

ARTICLES AND THESES IN PUBLICATIONS OF WORKS OF SCIENTIFIC CONFERENCES

Articles in other peer-reviewed conference papers

1. Striupaitytė, Milda; Bachtijeva, Diana. Impact of perceived role of ethics and social responsibility on ethical evaluation of earnings management. Future of Work: Technological, Generational and Social Shifts: Proceedings of the 2nd International Scientific and Practical Internet Conference, May 11-12, 2023. Dnipro, Ukraine Technological, Generation and Social Shifts. ISBN 978-617-8293-12-3. p. 33-35 [M.kr.: S 003] [Indėlis: 0,500]

2. Bachtijeva, Diana; Tamulevičienė, Daiva. The relationship between the creative accounting and corporate social responsibility: unfair advantage and a threat to the economic well-being // New challenges in economic and business development – 2021: Post-crisis economy: 13th international scientific conference, May 14, 2021, Riga: proceedings. Rīga: University of Latvia, 2021. ISBN 9789934186899. p. 44-53. [M.kr.: S 003] [Indėlis: 0,500] [Indėlis autoriniais lankais: 0,357]

3. Tamulevičienė, Daiva; Bachtijeva, Diana. Организация процесса создания учетной политики компании: теоретические аспекты // Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты : электронный сборник статей III Международной научно-практической online-конференции, Новополюцк, 18–19 апреля 2019 г. Новополюцк: Полоцкий государственный университет, 2019. ISBN 9789855316481. p. 596-602. [M.kr.: S 003] [Indėlis: 0,500] [Indėlis autoriniais lankais: 0,250]

Conference theses in uncensored publications

1. Bachtijeva, Diana. The terms „creative accounting“ and „earnings management“ should not be used in Lithuanian literature. Accounting and

Finance for Business 2022: Towards Sustainability. 13th International Scientific Conference Programme and Abstracts, November 10-11, 2022, p. 26, Kaunas. DOI: 10.7220/9786094675416. [Indėlis: 1,000] [M.kr.: S 003]

2. Bachtijeva, Diana; Tamulevičienė, Daiva. The similarities and differences of earnings management and creative accounting: a theoretical comparative study // Accounting, audit, analysis: transformation of science and business in new economic reality: international scientific conference, November 25-26, 2021 : book of extended abstracts : Vilnius University Press, 2021. eISBN 9786090706725. 17–19. (Vilnius University Proceedings, eISSN 2669-0233 ; vol. 18). Puslapis 1 iš 2 DOI: 10.15388/Transformation-of-science-and-business.2021. [Indėlis: 0,500] [M.kr.: S 003]

POPULARISING SCIENCE

1. Bachtijeva, Diana. (2022). What does the term “creative accounting” mean and do we really understand it correctly? *Aktualijos*. No. 43 (1195)

2. Bachtijeva, Diana. (2022). Can creative accounting be equated with creativity? *Aktualijos*. No. 44 (1196)

3. Bachtijeva, Diana. (2022). Why should the use of the term "creative accounting" be abandoned in the Lithuanian scientific and professional literature and what should replace it? *Aktualijos*. No. 46 (1198)

UŽRAŠAMS

Vilniaus universiteto leidykla
Saulėtekio al. 9, III rūmai, LT-10222 Vilnius
El. p. info@leidykla.vu.lt, www.leidykla.vu.lt
bookshop.vu.lt, journals.vu.lt
Tiražas 15 egz.