

Asmeninio požiūrio į verslo etiką ir socialinę atsakomybę įtaka manipuliacinės apskaitos etiniam vertinimui ir taikymo motyvacijai

Milda Striupaitytė

Vilniaus universitetas, Lietuva

El. paštas: milda.striupaityte@evaf.stud.vu.lt

Diana Bachtijeva

Vilniaus universitetas, Lietuva

El. paštas: diana.bachtijeva@evaf.vu.lt

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

Anotacija. Siekiant atlikti manipuliacinės apskaitos etinį vertinimą, straipsnyje manipuliacinė apskaita nagrinėjama suinteresuotųjų šalių teorijos aspektu. Remiantis manipuliacinės apskaitos taikymo priešasčių analizės rezultatais, straipsnyje susisteminti manipuliacinės apskaitos taikymo motyvai ir juos lemiantys veiksniai suinteresuotų šalių kontekste. Daroma prielaida, kad be literatūroje minimų manipuliacinės apskaitos taikymo motyvų, asmeninis požiūris į verslo etiką ir socialinę atsakomybę gali turėti įtakos ne tik manipuliacinės apskaitos vertinimui etine prasme, bet ir jos taikymui apskaitoje. Straipsnyje pateikiami Lietuvos apskaitos paslaugas teikiančių įmonių apskaitos specialistų asmeninio požiūrio į verslo etiką ir socialinę atsakomybę įtakos manipuliacinės apskaitos etiniam vertinimui tyrimo rezultatai. Nustatyta, kad manipuliacinės apskaitos etinis vertinimas priklauso nuo jos rūšies. Manipuliacinė apskaita kaupimo pagrindu yra vertinama kaip labiau neetiška, negu manipuliacinė apskaita veiklos pagrindu. Taip pat atskleista, jog apskaitos specialistų įsitikinimas, kad verslo etika ir socialinė atsakomybė yra mažiau svarbi, yra motyvas taikyti manipuliacinę apskaitą.

Reikšminiai žodžiai: manipuliacinė apskaita, kūrybinė apskaita, etika, socialinė atsakomybė, suinteresuotosios šalys.

JEL klasifikacija: M49

Copyright © 2023 Milda Striupaitytė, Diana Bachtijeva. Published by [Vilnius University Press](#). This is an Open Access article distributed under the terms of the [Creative Commons Attribution Licence](#), which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original author and source are credited.

Pateikta / Submitted on 29.03.2023

Impact of Perceived Role of Ethics and Social Responsibility on Ethical Evaluation of Earnings Management and Motivation to Use It

Milda Striupaitytė

Vilnius University, Lithuania

E-mail: milda.striupaityte@evaf.stud.vu.lt

Diana Bachtijeva

Vilnius university, Lithuania

E-mail: diana.bachtijeva@evaf.vu.lt

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

Annotation. In this paper, earnings management is analyzed in the light of stakeholder theory in

order to evaluate earnings management ethics. The main reasons for using earnings management are studied and systematically arranged in the context of stakeholder theory. An assumption is made that together with other motives mentioned in the literature, perceived role of ethics and social responsibility may not only influence ethical evaluation of earnings management, but also impact use of earnings management in accounting practice. The results of a study on impact of perceived roles of ethics and social responsibility on ethical evaluation of earnings management, carried out among accountants providing professional services in Lithuania, are presented in this paper. The ethical evaluation of earnings management has been found to depend on its type. Accrual-based earnings management is seen as more unethical than real earnings management. It also reveals that accountants' belief that business ethics and social responsibility are less important is a motivation for the use of manipulative accounting.

Keywords: earnings management, ethics, social responsibility, stakeholders

JEL Code: M49

Copyright © 2023 Milda Striupaitytė, Diana Bachtijeva. Published by [Vilnius University Press](#). This is an Open Access article distributed under the terms of the [Creative Commons Attribution Licence](#), which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original author and source are credited.

Pateikta / Submitted on 29.03.2023

Įvadas

Dėl įmonių įvairovės bei specifikos skirtumų, apskaitos standartai bei taisyklės pasižymi lankstumu, kuris padeda įmonėms kuo tiksliau bei teisingiau atvaizduoti finansinę būklę ir veiklos rezultatus. Tačiau šis lankstumas sudarė sąlygas manipuliacinės apskaitos susiformavimui (Bachtijeva, 2021a). Manipuliacinė apskaita – 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, turta, išsipareigojimus, pinigų srautus bei per juos manipuluoti informacijos vartotojų sprendimais ir taip gauti asmeninės naudos (Bachtijeva, Tamulevičienė, 2022). Manipuliacinė apskaita mokslinėje literatūroje dar yra įvardinama kūrybine apskaita.

Dauguma autorių (Lakis, 2011; Rudžionienė, 2012; Mackevičius, Savickas, 2015; Bachtijeva, 2021a; Bhasin, 2016; Comandaru ir kt., 2020; Gupta, Kumar, 2020) šį reiškinį apibūdina naudodami šiuos elementus: pasirenkami apskaitos metodai, naudojami teisės normų leidžiami apskaitos būdai, išnaudojamos apskaitos taisyklių ir standartų spragos, iškreipiama finansinių ataskaitų informacija, atvaizduojama geresnė, blogesnė, tikrovės neatitinkanti finansinė būklė ar veiklos rezultatas, siekiama pakeisti veiklos rezultatus pagal įmonės vadovų interesus. Taigi, galima pastebėti, kad manipuliacinei apskaitai būdingi 4 bruožai: įmonė pasirenka apskaitos metodus, dažniausiai naudojami nedraudžiami apskaitos būdai, siekiama iškraipyti finansinių ataskaitų informaciją ir pateikti tikrovės neatitinkančią finansinę būklę bei veiklos rezultata, siekiama patenkinti suinteresuotųjų šalių interesus.

Manipuliacinė apskaita skirstoma į dvi rūšis: manipuliacinę apskaitą veiklos pagrindu ir manipuliacinę apskaitą kaupimo pagrindu. Manipuliacine apskaita veiklos pagrindu vadinami aktyvūs, netipiniai veiksmai, keičiantys pagrindinę įmonės veiklą, pavyzdžiui, pardavimų didinimas ar mažinimas, turto pardavimas (Bachtijeva, 2021a). Tuo tarpu manipuliacinė apskaita kaupimo pagrindu – tai manipuliacijos apskaitos kaupinių dydžiu, padidinant arba sumažinant sąnaudų, pajamų, turto ar išsipareigojimų vertę, bet nekeičiant pagrindinės veiklos (Bachtijeva, 2021a).

Didelis apskaitos informacijos vartotojų susidomėjimas finansinių ataskaitų informacija sukuria paskatą įmonėms manipuluoti finansiniais duomenimis. Pagal suinteresuotųjų šalių teoriją, tarp suinteresuotų šalių: akcininkų, darbuotojų, klientų, kreditorių, tiekėjų, konkurentų, vyriausybės,

vietos bendruomenės, visuomenės ir tarp įmonės, nuolat vyksta abipusiai santykiai ir apsikeitimas informacija. Vadybinėje suinteresuotųjų šalių teorijos kryptyje yra daroma prielaida, kad įmonė reaguoja tik į įtakingiausią suinteresuotųjų šalių grupę, t. y. kuo įmonei svarbesnė suinteresuotųjų grupė, tuo įmonė labiau stengsis patenkinti jų lūkesčius (Gray, Owen, Adams, 1996). Įmonė suinteresuotoms šalims gali daryti įtaką per finansinėse ataskaitose pateikiamą informaciją. Tokiu būdu manipuliacinė apskaita yra įrankis manipuliuojant suinteresuotųjų šalių priimamais sprendimais.

Kita vertus, etinė suinteresuotųjų šalių teorijos kryptis pabrėžia, kad tarpusavio santykiuose nei viena suinteresuota šalis neturi pranašumo prieš kitą ir jų santykiai yra vienodi ir lygiaverčiai (Sims, 2003). Vadinasi, šiuo požiūriu manipuliacinės apskaitos taikymas ir manipuliavimas suinteresuotųjų šalių sprendimais būtų neetiškas. Manipuliacinės apskaitos vertinimui įtakos turi įvairūs veiksniai, vienas iš jų – asmeninis požiūris į verslo etiką bei socialinę atsakomybę (Elias, 2002). Požiūrio į verslo etiką bei socialinę atsakomybę įtaka manipuliacinės apskaitos vertinimui svarbi ne tik įmonėms, bet ir kitoms suinteresuotosioms šalims, kurios domisi apskaitos informacija bei jos pagrindu priima ekonominius sprendimus. Aiškaus suvokimo, kad manipuliacinės apskaitos taikymas nėra etiškas, nebuvimas gali būti vienu iš motyvu taikyti manipuliacinę apskaitą. Tyrimai atskleidė, kad asmenys, suvokiantys etikos bei socialinės atsakomybės svarbą, vertina manipuliacinę apskaitą kaip labiau neetišką (Elias, 2002) ir rečiau taiko ją darbinėje praktikoje (Shafer, 2015). Tačiau tokio tipo tyrimai Lietuvoje iki šiol nebuvo atlikti, todėl svarbu išsiaiškinti, ar šios išvados tinka ir mūsų šalies kontekste. Toks tyrimas padėtų išsiaiškinti, ar, skatinant etikos bei socialinės atsakomybės svarbos suvokimą, galima sumažinti manipuliacinės apskaitos naudojimą.

Tyrimo tikslas: įvertinus manipuliacinės apskaitos taikymo motyvus suinteresuotųjų šalių teorijos kontekste, nustatyti Lietuvos apskaitos paslaugas teikiančiose įmonėse dirbančių apskaitos specialistų asmeninio požiūrio į verslo etiką bei socialinę atsakomybę įtaką manipuliacinės apskaitos etiniam vertinimui.

Tyrimo uždaviniai:

- 1) išanalizavus manipuliacinės apskaitos taikymo motyvus, susisteminti juos suinteresuotųjų šalių teorijos kontekste;
- 2) išnagrinėjus apskaitos procese vyraujančius etikos principus, atskleisti manipuliacinės apskaitos etinį vertinimą;
- 3) nustatyti, ar Lietuvos apskaitos paslaugas teikiančiose įmonėse dirbančių apskaitos specialistų asmeninis požiūris į verslo etiką bei socialinę atsakomybę gali turėti įtakos manipuliacinės apskaitos etiniam vertinimui ir jos taikymui.

Tyrimo metodai: lyginamosios mokslinės literatūros, sisteminimo, lyginimo, loginės analizės, apibendrinimo metodai, anketinė apklausa, koreliacinė, dispersinė, statistinė analizė, aprašomoji statistika.

1. Manipuliacinės apskaitos taikymo motyvai ir vertinimas suinteresuotųjų šalių teorijos požiūriu

1.1 Manipuliacinės apskaitos taikymo motyvai

Pasirinkimas naudoti manipuliacinę apskaitą visada turi motyvą – siekį vienaip ar kitaip paveikti įmonės finansinę būklę ar veiklos rodiklius. Todėl, norint suprasti manipuliacinės apskaitos reiškinio esmę, svarbu analizuoti ne tik jo sampratą, bet ir pagrindinius taikymo motyvus.

Mokslinėje literatūroje pateikiami įvairūs manipuliacinės apskaitos taikymo motyvų skirstymo būdai. Galima išskirti *bendruosius manipuliacinės apskaitos taikymo motyvus*: siekį padidinti pelną

prieš pirminį viešą akcijų pasiūlymą, prieš susijungiant ar įsigyjant kitą įmonę, prieš lėšų skolinimąsi, siekiant perkelti dalį einamojo laikotarpio pajamų į būsimus laikotarpius, sumažinti arba atidėti nuostolio skelbimą, didinti patronuojamųjų įmonių vertę, išvengti teisinio reglamentavimo, taip pat siekiant neatsilikti nuo konkurentų, naudojančių manipuliacinę apskaitą (Rudžionienė, 2012). Remiantis *pozityviaja apskaitos teorija*, galima išskirti *vadovų premijavimo hipotezę* (vadovas yra suinteresuotas naudoti manipuliacinę apskaitą, kai jo premijos dydis priklauso nuo įmonės veiklos rezultato), *finansinio svarto hipotezę* (siekis išlaikyti tam tikrą skolinto ir nuosavo kapitalo santykį skatina naudoti manipuliacinę apskaitą) ir *politinių išlaidų hipotezę* (manipuliacinė apskaita naudojama siekiant išvengti politinio matomumo bei griežto reglamentavimo) (Bachtijeva, 2021a). Remiantis *atstovavimo (agento) teorija*, išskiriami *kontraktų motyvai* (vadovų kompensacija, generalinio direktoriaus pasikeitimas, valdymo gebėjimai, įmonės valdymo griežtumas, paskolos, įmonės charakteristikos), *kapitalo rinkos motyvai* (akcijų rinkos motyvai, įmonių susijungimai bei įsigijimai, analitikų prognozės ir kt.) bei *išoriniai motyvai* (pramonės šaka, teisinis reguliavimas, politinė aplinka, apskaitos standartai, konkurentai, tiekėjai, pirkėjai bei kt.) (El Diri, 2016; Siekelova ir kt., 2020).

Manipuliacinės apskaitos taikymo motyvai, kuriuos iškelia pozityvioji apskaitos teorija ir atstovavimo (agento) teorija, neatspindi svarbaus aspekto – ryšių su suinteresuotomis šalimis. Šia sąvoka apibrėžiami asmenys bei jų grupės, kurios gali paveikti įmonės tikslus arba pačios yra veikiamos įmonės tikslų (Freeman, 1984). Įmonės suinteresuotomis šalimis laikomi savininkai, darbuotojai, tiekėjai, klientai, konkurentai, kreditoriai, vyriausybė bei kitos asmenų grupės (Freeman, 1984). Šios individų grupės neretai pasižymi dideliu susidomėjimu apskaitos informacija, leidžiančia priimti ekonominius sprendimus. Kita vertus, jų priimami ekonominiai sprendimai gali daryti įtaką įmonės veiklai. Pažymėtina ir tai, kad suinteresuotosios šalys gali daryti spaudimą įmonės vadovams pasiekti tam tikro dydžio finansinius rodiklius arba priimti jiems palankius sprendimus. Dėl šių priežasčių įmonės vadovybei gali kilti paskata naudoti manipuliacinę apskaitą, patenkinti arba paveikti suinteresuotąsias šalis bei gauti naudos įmonei (Katutytė, 2021; Bachtijeva, 2021a).

Atsižvelgiant į glaudžius įmonių ryšius su suinteresuotosiomis šalimis, tikslinga skirstyti manipuliacinės apskaitos taikymo motyvus per suinteresuotųjų šalių perspektyvą. Tokia klasifikacija pasirinkta dėl didelio suinteresuotųjų šalių susidomėjimo apskaitos informacija, jų ekonominių sprendimų poveikio įmonės veiklai, įmonės vadovų noro atliepti suinteresuotųjų šalių lūkesčius ir paveikti jų sprendimus. Be to, literatūroje yra skiriamas nepakankamas dėmesys manipuliacinės apskaitos motyvų skirstymui suinteresuotųjų šalių aspektu. Suinteresuotųjų šalių svarbą atskleidžia ir tai, kad manipuliacinės apskaitos apibrėžtyse dažnai minimas tikslas apgauti suinteresuotąsias šalis (Rudžionienė, 2012; Mackevičius, Savickas, 2015; Comandaru ir kt., 2020; Gupta, Kumar, 2020; Bachtijeva, 2021a). Akivaizdu, kad santykiečiai su suinteresuotosiomis šalimis yra itin svarbūs įmonės veiklai bei gali tapti stipria paskata naudoti manipuliacinę apskaitą.

Visų pirma, naudoti manipuliacinę apskaitą gali paskatinti *siekis patenkinti apskaitos informacijos vartotojų lūkesčius*. Patenkinti visų suinteresuotųjų šalių interesus yra neįmanoma, todėl įmonės dažniausiai stengiasi atliepti įtakingiausių suinteresuotųjų šalių lūkesčius (Rudžionienė, 2012). Tačiau kai kuriais atvejais jie stipriai skiriasi. Atsidūrus tokioje situacijoje, įmonės griebiasi manipuliacinės apskaitos, kad išlaikytų apskaitos informacijos vartotojus laimingus bei apsisaugotų nuo nepalankių suinteresuotųjų šalių sprendimų. Šiai motyvų kategorijai galima priskirti vadovybės siekį atidėti nuostolių paskelbimą, tikintis, kad ateityje pavyks sumažinti arba visiškai kompensuoti nuostolį bei iš viso išvengti blogų naujienų paskelbimo (Rudžionienė, 2012); siekį išlyginti pelną, nes viešumoje paplitusi nuomonė, kad stabilus pelnas atneša didesnius dividendus negu stipriai varijuojantis pelnas (Strakova, 2021). Noras susikurti pelno rezervą ateičiai, taip pat kyla iš suinteresuotųjų šalių lūkesčio, kad įmonė veiks pelningai ir tas pelnas stabiliai augs. Ekonomikos svyravimai, besikeičianti geopolitinė situacija bei ateities neapibrėžtumas iškelia ne vieną riziką, galinčią paveikti veiklos rezultatus bei nuvilti suinteresuotąsias šalis. Tai skatina įmonės vadovybę pasinaudoti manipuliacine apskaita bei dalį pajamų pripažinti ne einamuoju laikotarpiu, o ateityje,

tokiu būdu suformuojant „pelno rezervą“, kuris padėtų išvengti arba sumažinti nuostolius būsimuoju laikotarpiu (Rudžionienė, 2012; Rahman ir kt., 2013; El Diri, 2016; Strakova, 2021). Įmonės naudoti manipuliacinę apskaitą skatina ir išigijimai bei susijungimai. Siekdamas išvengti itin prastų veiklos rezultatų bei išsaugoti akcijų rinkos kainą, įmonės padidina pelną prieš išgydamos arba susijungdamos su kita įmone (Rudžionienė, 2012; El Diri, 2016). Vertinant suinteresuotųjų šalių teorijos vadybinės krypties prielaidas, kad įmonės reaguoja į įtakingiausias suinteresuotųjų grupes, siekis patenkinti tiekėjų bei klientų lūkesčius gali būti vertinamas kaip dar vienas manipuliacinės apskaitos taikymo motyvas. Verslo partneriai neišvengiamai daro įtaką įmonės veiklai bei reputacijai, todėl jų pasirinkimas yra atsakingas sprendimas. Norėdama sudaryti gerą įspūdį, paskatinti verslo partnerius bendradarbiauti arba pelnyti geresnes sutarties sąlygas, pateisinti esamų tiekėjų bei klientų lūkesčius, įmonė gali griebtis manipuliacinės apskaitos (El Diri, 2016; Strakova, 2021). Didėjant įmonių konkurencijai dėl specifinės kvalifikacijos darbuotojų, dar viena paskata manipuliacinei apskaitai gali tapti ir siekis išlaikyti bei pritraukti naujų specialistų. Prasta finansinė būklė ne tik gali atbaidyti potencialius darbuotojus, bet ir paskatinti jau dirbančius specialistus ieškoti kito darbdavio. Tuo tarpu pelningai veikianti įmonė darbuotojams atrodo patrauklesnė dėl mažesnės veiklos nutraukimo rizikos (Makhaiel, Sherer, 2017).

Siekis patenkinti rinkos analitikų prognozes taip pat gali būti vertinamas kaip manipuliacinės apskaitos taikymo motyvas. Jei įmonės rezultatai ir veiklos rodikliai pasiekia prognozuojamas vertes, įmonė laikoma stabilia bei patikima, o jos akcijų kaina bei investicijų graža auga (Rudžionienė, 2012; Rahman, Moniruzzaman, Sharif, 2013; El Diri, 2016). Tokioms įmonėms lengviau pritraukti investuotojų lėšas. Be to, analitikų prognozės dažnai formuoja ir kitų suinteresuotųjų šalių lūkesčius (savininkų, verslo partnerių, kreditorių ir kt.). Dėl šių priežasčių įmonės stengiasi pasiekti analitikų prognozes, o kai to nepavyksta padaryti natūraliu būdu, kyla paskata naudoti manipuliacinę apskaitą. Pažymėtina ir tai, kad įmonės gali pasirinkti manipuliacinę apskaitą net ir viršijusios analitikų prognozes (Rahman, Moniruzzaman, Sharif, 2013). Taigi, *siekis atitikti analitikų prognozes bei pateisinti kitų suinteresuotųjų šalių lūkesčius* stipriai motyvuoja įmones pasirinkti manipuliacinę apskaitą.

Kita priežastis, kodėl įmonės pasirenka naudoti manipuliacinę apskaitą, yra *noras daryti įtaką suinteresuotųjų šalių sprendimams*, ypač savininkų, investuotojų bei kreditorių, turinčių galią paveikti įmonės nuosavą ir skolintą kapitalą. Nuosavos bei skolintos lėšos leidžia įmonei plėsti veiklą, įsigyti reikiamo turto bei įrengimų, o esant prastesnei finansinei padėčiai gali padėti išsilaikyti ir įveikti sunkumus. Tuo tarpu kapitalo trūkumas gali nulemti įmonės stagnaciją ar netgi bankrotą. Dėl šių priežasčių įmonės stengiasi pritraukti investicijas, o kartais ir skolintas lėšas. Siekdami maksimizuoti naudą, investuotojai savo lėšas nori panaudoti sėkmingų įmonių vystymui, tikėdamiesi ateityje gauti dividendų arba parduoti įsigytas akcijas už didesnę kainą. Noras pritraukti investicijas sukuria motyvą naudoti manipuliacinę apskaitą: prieš pirminį viešą akcijų paskelbimą įmonės padidina pelną, siekdamas padidinti akcijų paklausą ir pirminę akcijų kainą (Rudžionienė, 2012; El Diri, 2016; Poradova, 2021). Kreditoriai taip pat siekia maksimalios naudos, kuri yra susijusi su kuo mažesne paskolos negrąžinimo rizika. Todėl įmonėms, norinčioms pasiskolinti lėšų, yra nustatomi reikalavimai bei paskolos sąlygos. Dėl šios priežasties finansiškai nestabilios įmonės ne tik gauna paskolas prastesnėmis sąlygomis, bet gali jų iš viso negauti. Ši aplinkybė sukuria paskatą manipuliacinei apskaitai – įmonė didina pelną, kad atitiktų kreditorių reikalavimus bei gautų paskolą kuo geresnėmis sąlygomis (Rudžionienė, 2012; Rahman, Moniruzzaman, Sharif, 2013; El Diri, 2016; Poradova, 2021), o turinti skolinių įsipareigojimų įmonė gali griebtis manipuliacinės apskaitos norėdama nepažeisti paskolos sąlygų ir išlaikyti tokią pačią palūkanų normą (Strakova, 2021; Poradova, 2021). Vis dėlto, didžiausią įtaką įmonei daro savininkai: jie tikisi, kad įmonė veiks sėkmingai ir atneš asmeninę naudą, todėl ypatingai domisi įmonės finansine informacija. Jeigu savininkų lūkesčiai nėra patenkinami, gali kilti grėsmė įmonės veiklos tęstinumui. Dėl savininkų sprendimų priėmimo galios bei didelio susidomėjimo finansinių ataskaitų informacija kyla paskata panaudoti manipuliacinę apskaitą, paveikti finansinius rodiklius bei paskatinti savininkus priimti tokius sprendimus, kokių nori vadovybė (Bachtijeva, 2021a). Taigi,

akivaizdu, kad įmonės naudoja manipuliacinę apskaitą siekdamas pakoreguoti pelno dydį ar kitus finansinius rodiklius ir taip paveikti suinteresuotųjų šalių (ypač savininkų, investuotojų, kreditorių) sprendimus.

Nors *noras įgyti pranašumą rinkoje* neretai vertinamas teigiamai dėl paskatos įmonėms dirbti efektyviau ir pasiūlyti klientams geresnės kokybės prekes ir paslaugas, kai kuriais atvejais jis gali paskatinti įmones naudoti manipuliacinę apskaitą (Rudžionienė, 2012; El Diri, 2016). Įmonės stengiasi pasiekti arba viršyti sėkmingų konkurentų pelno lygį, kad ir pačios būtų laikomos sėkmingomis (Makhaiel, Sherer, 2017). Tokį sprendimą paskatinti gali ir siekis išsilaikyti industrijoje, kurioje įprasta naudoti manipuliacinę apskaitą. Griežtai reguliuojamose rinkose pastebima mažiau manipuliacinės apskaitos atvejų, tačiau jose veikiančios finansiškai nestabilios įmonės jaučia didesnę motyvą naudoti šio reiškinio metodus. Tačiau nepakankamas rinkos reguliavimas taip pat gali skatinti manipuliacinę apskaitą kaip vieną iš įmonės savisaugos mechanizmų (El Diri, 2016). Taigi, nors konkurencija turi teigiamų bruožų, ji taip pat gali paskatinti manipuliacinę apskaitą.

Taikyti manipuliacinę apskaitą įmonės gali paskatinti ir vyriausybė, nustatanti mokesčius bei teisinį reguliavimą. Per griežtas ar nepakankamas reguliavimas gali paskatinti įmones naudoti manipuliacinę apskaitą. Griežti įstatymai motyvuoja įmones pakoreguoti veiklos rodiklius, kad jie atitiktų nustatytus kriterijus, o nepakankamas teisinis reguliavimas sudaro galimybę pasinaudoti įstatymų spragomis (Rahman, Moniruzzaman, Sharif, 2013; El Diri, 2016; Poradova, 2021). Kitas motyvas pasirinkti manipuliacinę apskaitą – siekis mokėti mažesnius mokesčius, sumažinant mokesčio bazę (Rahman, Moniruzzaman, Sharif, 2013; El Diri, 2016; Bachtijeva, 2019; Poradova, 2021). Mažesnis politinis matomumas taip pat gali būti laikomas manipuliacinės apskaitos motyvu. Įmonė pakoreguoja veiklos rodiklius, siekdama išvengti politinio dėmesio, naujų mokesčių bei teisinio reguliavimo įvedimo (Rahman, Moniruzzaman, Sharif, 2013; Strakova, 2021). Taigi, *siekis atitikti arba paveikti teisinį reguliavimą ar mokesstinę bazę* gali tapti stipriu manipuliacinės apskaitos motyvu.

Vertinant manipuliacinės apskaitos taikymo motyvus, reikia paminėti ir *vadovybės asmeninės naudos siekį*. Vadovai turėtų atstovauti įmonės savininkų interesams ir priimti sprendimus jų naudai, tačiau jie taip pat nori maksimizuoti asmeninę naudą. Siekiant suderinti vadovų bei savininkų interesus, dalis vadovo atlygio gali priklausyti nuo įmonės rezultatų (pvz. premijos, kurių dydis priklauso nuo pelno dydžio, akcijų rinkos vertės ar kitų veiklos rodiklių, taip pat premijos, išmokamos įmonės akcijų pavidalu bei kt.). Toks modelis gali paskatinti vadovybę naudoti manipuliacinę apskaitą, siekiant gauti didesnę premiją bei pagerinti karjeros perspektyvas (El Diri, 2016; Bachtijeva, 2021a; Poradova, 2021). Finansinių tikslų įvykdymas dažnai yra laikomas vadovybės kompetencijų bei gebėjimų valdyti įmonę patvirtinimu, o jei tikslai nėra pasiekiami – vadovas gali prarasti darbą bei susidurti su sunkumais ieškant kito (Strakova, 2021). Pelno didinimas ypač pastebimas, kai vadovas palieka pareigas, tokiu būdu siekiama padidinti premiją bei padidinti šansus susirasti kitą darbą. Tačiau galimas ir priešingas atvejis – pelno mažinimas, kai įmonės vadovo premija pasiekia maksimalų dydį. Tokiu atveju pajamos nukeliamos į ateitį, siekiant užsitikrinti premiją ir būsimu laikotarpiu (Rahman, Moniruzzaman, Sharif, 2013; El Diri, 2016; Strakova, 2021). Naujai paskirti vadovai taip pat neretai griebiasi manipuliacinės apskaitos, norėdami suformuoti mažesnius būsimą pelno lūkesčius ir sukurti „pelno rezervą“. Tokiu būdu jie palengvina savo darbą ateityje ir apsaugo nuo netikėtų situacijų, o atsakomybę už neįvykdytus rezultatus perkelia buvusiems vadovams (Rudžionienė, 2012; Rahman, Moniruzzaman, Sharif, 2013; El Diri, 2016; Strakova, 2021). Įmonės vadovybė taip pat gali sumažinti pelną, siekdama gauti pigesnių akcijų (kai dalis atlygio vadovams išmokama įmonės akcijų pavidalu), o jų rinkos vertei pakilus – parduoti ir uždirbti pelno. Motyvas mažinti pelną kyla ir tada, kai vadovai nori įsigyti įmonės akcijų už mažesnę kainą (El Diri, 2016; Francis, Hasan, Li, 2016). Akivaizdu, kad vadovai susiduria su ne viena galimybe gauti asmeninės naudos, kurios gali paskatinti naudoti manipuliacinę apskaitą.

Remiantis suinteresuotųjų šalių teorija, manipuliacinės apskaitos taikymo motyvus galima

suskirstyti į naujas kategorijas, kurių pagrindas – įmonės santykiai su suinteresuotosiomis šalimis. Todėl išskiriamos 5 manipuliacinės apskaitos motyvų grupės: suinteresuotųjų šalių lūkesčių patenkinimo, įtakos suinteresuotųjų šalių sprendimams, asmeninės naudos, išsilaikymo rinkoje, teisinio reguliavimo motyvai. Šios grupės pateikiamos 1 lentelėje.

1 lentelė. **Manipuliacinės apskaitos motyvai suinteresuotųjų šalių teorijos kontekste**

Motyvų grupė	Motyvai
<i>Suinteresuotųjų šalių lūkesčių patenkinimo motyvai</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Sumažinti, atidėti, išvengti nuostolių paskelbimo • Išlyginti pelną ir garantuoti dividendus • Susikurti pelno rezervą ateičiai • Siekiant išvengti prastų rezultatų susijungiant, įsigyjant įmonę • Patenkinti tiekėjų bei klientų lūkesčius • Patenkinti darbuotojų lūkesčius • Atitikti analitikų prognozes
<i>Įtakos suinteresuotųjų šalių sprendimams motyvai</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Paveikti investuotojų sprendimus • Paveikti kreditorių sprendimus • Paveikti savininkų sprendimus
<i>Išsilaikymo rinkoje motyvai</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Neatsilikti nuo konkurentų • Išsilaikyti griežtai reguliuojamoje rinkoje • Apsisaugoti nuo konkurentų per mažai reguliuojamoje rinkoje
<i>Teisinio reguliavimo motyvai</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Atitikti griežtą teisinį reguliavimą • Pasinaudoti nepakankamo teisinio reguliavimo spragomis • Sumažinti mokestinę prievolę • Išvengti naujų mokesčių ar reikalavimų įvedimo
<i>Asmeninės naudos motyvai</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Gauti didesnę atlygį, kai vadovo atlygis priklauso nuo įmonės rezultatų • Palengvinti darbą ateityje ir apsaugoti nuo rizikų • Manipuliuoti akcijų verte, kai dalį atlygio vadovas gauna akcijomis • Pigiau įsigyti įmonės akcijų

Šaltinis: sudaryta autorių

1 lentelėje pateikiama manipuliacinės apskaitos taikymo motyvų klasifikacija padeda pažvelgti į šio reiškinio priežastis iš naujos perspektyvos ir geriau suprasti, kodėl manipuliacinė apskaita egzistuoja praktikoje. Atkreiptinas dėmesys, kad manipuliacinės apskaitos taikymo motyvai yra tarpusavyje susiję, todėl pasirinkimą pakoreguoti veiklos rodiklius gali nulemti keli motyvai vienu metu (El Diri, 2016). Nesunku pastebėti, kad 1 lentelėje pateikiami manipuliacinės apskaitos taikymo motyvai remiasi savanaudiškais įmonės ar jos vadovybės tikslais. Be to, jie prieštarauja apskaitos principams, kurie nurodo, kad finansinės atskaitos privalo atvaizduoti tikrą bei teisingą įmonės būklę (Bachtijeva, 2021b). Toks motyvų klasifikavimas atspindi suinteresuotųjų šalių teorijos vadybinę kryptį. Tačiau, jei vertintume manipuliacinės apskaitos taikymo motyvus

suinteresuotųjų šalių teorijos etikos krypties perspektyvoje, reikia kelti klausimą, ar etiška naudoti manipuliacinės apskaitos būdus?

1.2 Manipuliacinės apskaitos vertinimas etikos požiūriu

Etinė suinteresuotųjų šalių teorijos kryptis pabrėžia lygiaverčius šalių santykius, grįstus verslo etika ir socialiai atsakingu elgesiu. Suinteresuotos šalys tikisi, kad finansinė informacija apie įmonę, kuria jos disponuoja, yra teisinga. Manipuliacinės apskaitos taikymas iškreipia finansinę informaciją, dėl ko suinteresuotos šalys gali būti stipriai suklaidintos ir nukentėti (Bachtijeva, Tamulevičienė, 2021). Kalbant apie manipuliacinės apskaitos etiką reikia pažymėti, kad apskaitą tvarko ir finansines ataskaitas sudaro įmonės apskaitą tvarkantis asmuo. Todėl sprendžiant klausimą, ar manipuliacinė apskaita yra etiška, pirmiausia reikėtų kalbėti ir apie apskaitos specialisto etikos suvokimą. Nepakankamas verslo etikos suvokimas gali tapti dar viena manipuliacinės apskaitos taikymo priežastimi.

Prieš pradėdant nagrinėti verslo etikos suvokimo svarbą, reikia aptarti, kas yra etika. Lietuvių kalbos žodynas (2018) etiką apibrėžia kaip mokslą, tiriantį dorovę. Etika nagrinėja individo ir jų grupės veiksmus bei skirsto juos į moraliai teisingus ir neteisingus. Etiškais (t. y. moraliai teisingais) laikomi tie sprendimai bei veiksmai, kurie atitinka visuomenės ar tam tikros asmenų grupės moralės normas bei vertybes. Etiški veiksmai dažniausiai asocijuojami su būdvardžiu „teisingi“ (Hosmer, 1995). Taigi, vertinant reiškinį etikos požiūriu, svarbu analizuoti, ar jis atitinka visuomenės ar asmenų grupės moralės normas, ar juos galima apibūdinti kaip „teisingus“ veiksmus etikos kontekste.

Svarbu kalbėti ir apie etiką apskaitos procese. Atlikdami subjektyvius vertinimus, apskaitos specialistai įgyja galią paveikti apskaitos rezultatus (Rudžionienė, 2012). Todėl jie turėtų suprasti savo atsakomybę suinteresuotosioms šalims, kurios tikisi, kad finansinėse ataskaitose pateikiama informacija yra tikra bei teisinga, bei apskaitos procese pasirinkti moraliai teisingus metodus. Galima išskirti 4 etiškų veiksmų apskaitos procese bruožus: 1) jais siekiama kuo didesnės naudos visuomenei (Deegan, 2014); 2) siekiama kuo tiksliau bei teisingiau atvaizduoti ūkines operacijas ir įvykius; 3) nepažeidžiama suinteresuotųjų šalių teisė gauti tikrą ir teisingą apskaitos informaciją bei savarankiškai priimti ekonominius sprendimus; 4) laikomasi apskaitos etikos principų: sąžiningumo, objektyvumo, profesinės kompetencijos ir reikiamo atidumo, konfidencialumo, profesionalaus elgesio (Tarptautinis buhalterių profesionalų etikos kodeksas, 2018). Veiksmai, neatitinkantys šių požymių, negali būti laikomi etiškais.

Nepaisant to, kiekvienas žmogus turi skirtingą požiūrį į etiką. Pagal etikos ideologiją, asmenis galima suskirstyti į reliatyvistus (tikinčius, jog veiksmo etiškumas priklauso nuo aplinkybių) ir idealistus (vertinančius veiksmo etiškumą absoliučiai – veiksmai visada turi atnešti teigiamas pasekmes ir nedaryti žalos kitiems). Idealistai labiau suvokia etikos svarbą bei taiko griežtesnius reikalavimus etiniam vertinimui (Elias, 2002). O apskaitos specialistai, suprantantys verslo etikos ir socialinės atsakomybės svarbą, rečiau naudoja manipuliacinę apskaitą darbo praktikoje (Shafer, 2015). Todėl kyla prielaida, kad asmeninis požiūris į verslo etiką ir socialinę atsakomybę gali būti susijęs su manipuliacinės apskaitos etiniu vertinimu ir taikymu praktikoje.

Mokslinėje literatūroje gausu diskusijų dėl manipuliacinės apskaitos etinio vertinimo: vieni įvardina šį reiškinį kaip neetišką (Fischer, Rosenzweig, 1995; Rudžionienė, 2012; Martin, Campbell, Gomez-Mejia, 2016; Bachtijeva, 2021b), nes tai pažeidžia suinteresuotųjų šalių pasitikėjimą bei teisę priimti jiems naudingiausius sprendimus (Fischer, Rosenzweig, 1995), siekia savanaudiškų tikslų, manipuliuoja suinteresuotųjų šalių sprendimais (Bachtijeva, 2021b). Tuo tarpu kiti mokslininkai pateisina manipuliacinę apskaitą ir įvardija ją kaip labiau etišką reiškinį (Merchant, Bruns, 1990; Kaplan, 2001; Giacomino, Bellovary, Akers, 2006; Jooste, 2013). Vieningo sutarimo nebuvimas gali būti viena iš priežasčių, kodėl manipuliacinė apskaita taikoma praktikoje. Jeigu būtų aiškiai nutarta, kad manipuliacinės apskaitos metodai yra neetiški, tikėtina, kad įmonės naudotų juos rečiau ir gerokai atsargiau.

Apibendrinant, mokslinėje bendruomenėje vyraujančios diskusijos išryškina manipuliacinės apskaitos etinio vertinimo svarbą. Tiriant manipuliacinės apskaitos etinį vertinimą, tikslinga atkreipti dėmesį į asmeninį požiūrį į verslo etiką ir socialinę atsakomybę, nes tai gali būti vienas iš veiksnių, susijęs su manipuliacinės apskaitos etiniu vertinimu bei taikymu praktikoje. Todėl negalima atmesti, kad viena iš manipuliacinės apskaitos taikymo prielaidų yra asmeninės etikos stoka.

2. Manipuliacinės apskaitos etinio vertinimo tyrimo metodologija

Asmuo, turintis etikos ir socialinės atsakomybės svarbos suvokimą, manipuliacinę apskaitą ir jos taikymą vertintų kaip neetišką ir pats nesiimtų tokios praktikos. Todėl galima manyti, kad manipuliacinės apskaitos etiniam vertinimui ir jos taikymui praktikoje įtakos turi asmeninis požiūris. Lietuvoje tokio pobūdžio probleminiai klausimai nagrinėjami retai, o empiriniai tyrimai šia tema neatliekami. Todėl yra tikslinga įvertinti, ar asmeninis požiūris į verslo etiką ir socialinę atsakomybę tikrai susijęs su Lietuvos apskaitos paslaugas teikiančiose įmonėse dirbančių apskaitos specialistų požiūriu į manipuliacinę apskaitą. Siekiant atsakyti į šį klausimą, atliktas trijų etapų empirinis tyrimas. Pirmame etape tiriamas apskaitos specialistų asmeninis požiūris į verslo etiką ir socialinę atsakomybę. Antrame etape tiriamas Lietuvoje vyraujantis manipuliacinės apskaitos etinis vertinimas. Trečiame etape vertinama, ar apskaitos specialistų asmeninis požiūris į verslo etiką ir socialinę atsakomybę yra susijęs su manipuliacinės apskaitos etiniu vertinimu.

Prieš atliekant tyrimą, svarbu tinkamai jam pasiruošti, o vienas svarbiausių pasiruošimo aspektų yra tyrimo hipotezių formulavimas. Ankstesniais tyrimais nustatyta, kad manipuliacinė apskaita kaupimo pagrindu vertinama kaip mažiau etiška negu manipuliacinė apskaita veiklos pagrindu (Merchant, Bruns, 1990; Elias, 2002; Giacomino, Bellovary, Akers, 2006). Skirtingą etinį vertinimą gali lemti tai, kad manipuliacinė apskaita kaupimo pagrindu ir manipuliacinė apskaita veiklos pagrindu pasižymi skirtingais metodais: pirmoji remiasi kaupinių dydžiu, antroji pasižymi aktyviais veiksmais, kurie pakeičia įmonės veiklą. Manipuliacinė apskaita kaupimo pagrindu yra lengvai aptinkama patikrinus aplinkybes, dėl kurių susidaro kaupiniai. Tuo tarpu manipuliacinę apskaitą veiklos pagrindu sunku atskirti nuo valdymo sprendimų, todėl norint ją aptikti, reikia išsamesnio tyrimo. Dėl šios priežasties kai kurie tyrimo dalyviai gali supainioti manipuliacinę apskaitą veiklos pagrindu su valdymo sprendimais ir suteikti jai didesnę etinį vertinimą negu suteiktą žinodami tikrąją situacijos pobūdį. Manipuliacinė apskaita kaupimo pagrindu yra lengviau pastebima, todėl didesnė dalis tyrimo dalyvių atpažįsta ją kaip manipuliacinę apskaitą. Remiantis šiomis prielaidomis, suformuluota tyrimo hipotezė:

H1: apskaitos specialistai manipuliacinę apskaitą kaupimo pagrindu vertina kaip labiau neetišką negu manipuliacinę apskaitą veiklos pagrindu.

Manipuliacinės apskaitos etinį vertinimą lemia daugybė veiksnių. Vienas iš jų – asmeninis požiūris į verslo etiką ir socialinę atsakomybę (Elias, 2002; Giacomino, Bellovary, Akers, 2006). Žmonės, kuriems etika ir socialinė atsakomybė yra svarbi, turi aukštesnius moralinius standartus. Todėl tokie žmonės manipuliacinę apskaitą vertina kaip labiau neetišką negu tie, kuriems etika ir socialinė atsakomybė nerūpi. Remiantis šiomis prielaidomis, suformuluota tyrimo hipotezė:

H2: yra ryšys tarp asmeninio apskaitos specialistų požiūrio į verslo etiką ir socialinę atsakomybę bei manipuliacinės apskaitos etinio vertinimo.

Tyrimo metodo parinkimas. Norint atsakyti į klausimą, kaip manipuliacinė apskaita yra vertinama etikos požiūriu, reikia išsiaiškinti apskaitos specialistų nuomonę. Tam tikslingiausia naudoti kiekybinį tyrimą, kuris padeda giliau bei tiksliau iširti statistinius dėsningumus (Tidikis, 2003). Įvertinus įvairių tyrimo instrumentų privalumus ir trūkumus, pasirinkta anketinė apklausa, kurios pagrindinis pranašumas – galimybė optimaliomis laiko sąnaudomis surinkti standartizuotą

informaciją iš didelės žmonių grupės.

Tyrimo imties sudarymas. Remiantis minėtais manipuliacinės apskaitos taikymo motyvais, galima įžvelgti, kad labiausiai manipuliacinės apskaitos taikymu suinteresuoti vadovai. Tačiau įmonių vadovai dažnai neturi gebėjimų naudoti manipuliacinę apskaitą, todėl paprašo arba nurodo tai daryti apskaitos specialistams. Dėl šios priežasties tyrimo generaline aibe pasirinkta laikyti Lietuvoje įmonių apskaitą tvarkančius specialistus. Tyrimo imtis atrinkta naudojantis patogiaja atranka, o jos dydis nustatytas pagal Paniotto formulę (Kardelis, 2002). Siekiant surinkti kokybiškesnius duomenis, į imtį patekę nariai papildomai atrinkti naudojant kriterinę atranką. Nustatyti šie kriterijai: respondentas turi dirbti privačiame sektoriuje, apskaitos paslaugas teikiančiame verslo subjekte, turėti ne mažesnę nei 2 m. darbo patirtį, tvarkyti apskaitą pagal Verslo apskaitos standartus ir neturėti ekonominio, politinio ar kitokio suinteresuotumo tyrimo klausimais.

Pasirengimas apklausai. Etinis manipuliacinės apskaitos vertinimas dažniausiai tiriamas naudojant Merchant, Bruns (1990) sukurtą klausimyną, kurią sudaro 13 manipuliacinės apskaitos situacijų. Šis konstruktas naudotas ir Fischer, Rosenzweig (1995), Elias (2002), Elias (2004), Giacomino, Bellovary, Akers (2006) bei kitų mokslininkų tyrimuose. Klausimyno situacijas galima išskirti į dvi grupes: manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindų ir manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindų. Taigi, Merchant, Bruns (1990) konstruktas ne tik padeda įvertinti etinį požiūrį į manipuliacinę apskaitą bet ir į jos rūšis. Šiam tyrimui atlikti Merchant, Bruns (1990) klausimynas buvo adaptuotas taip, kad atitiktų Lietuvos apskaitos reikalavimus bei realijas.

Tiriant suvokiamą verslo etikos ir socialinės atsakomybės svarbą, naudojamas Singhapakdi ir kt. (1996) sukurtas klausimynas, susidedantis iš 16 teiginių. Tirdami manipuliacinės apskaitos etikos vertinimą, šį konstrukta pasitelkė Elias (2002) ir Shafer (2015). Šis konstruktas padeda įvertinti požiūrį per tris prizmes: socialinės atsakomybės ir pelno suderinamumą, socialinės atsakomybės naudą ilguoju laikotarpiu bei socialinės atsakomybės naudą trumpuoju laikotarpiu. Siekiant išsiaiškinti respondentų nuomonę, naudota 5 balų Likerto skalė.

3. Asmeninio požiūrio į verslo etiką ir socialinę atsakomybę įtakos manipuliacinės apskaitos etiniam vertinimui tyrimo rezultatai ir jų reikšmė

3.1. Tyrimo vykdymas ir rezultatų apdorojimas

Apklausa buvo vykdoma 2023 m. kovo 10–28 dienomis. Pagal Paniotto formulę nustatyta, kad imtį su 10 proc. paklaida sudaro 96 respondentai. Gavus respondentų atsakymus, paaiškėjo, kad 35 iš jų neatitiko respondentams nustatytų kriterijų (turėjo nepakankamai darbo patirties, dirbo valstybiniame sektoriuje, nedirbo apskaitos paslaugas teikiančiose įmonėse), todėl jų atsakymai buvo pašalinti iš tolesnio duomenų apdorojimo.

Remiantis atsakymais į demografinius klausimus, daugiau nei pusė respondentų (32 respondentai iš 61) turi aukštąjį universitetinį išsilavinimą, trečdalis (21 respondentas) – vidurinį išsilavinimą. 36 respondentai yra įgiję 2–5 metų darbo patirtį, kita pusė turi daugiau nei 5 metų patirtį (atkreiptinas dėmesys, kad mažesnę nei 2 m. patirtį turinčių respondentų atsakymai buvo pašalinti kriterinės atrankos metu). Aukštas vidurinio išsilavinimo ir 2–5 metų darbo patirties lygis gali būti tarpusavyje susiję: rinkoje vyrauja didelė apskaitos specialistų paklausa, todėl studentai neretai pradeda dirbti dar 1–2 kurse. Tokiu atveju paskutinio kurso studentas vis dar turi vidurinį išsilavinimą, tačiau gali būti įgijęs daugiau nei 2 metų darbo patirtį.

Prieš pradėdant gilesnę tyrimo duomenų analizę, *patikrinamas duomenų išsidėstymo normalumas, konstrukto validumas bei patikimumas*. Duomenų išsidėstymo normalumas tikrinamas naudojant Jarque-Bera testą: apskaičiuojamos Jarque-Bera statistikos, o pagal jas nustatomas patikimumo

lygmuo. Jarque-Bera statistika asmeniniam požiūriui į verslo etiką ir socialinę atsakomybę siekia 3,320, o patikimumo lygmuo su 2 laisvės laipsniais yra 0,19. Jarque-Bera statistika manipuliacinės apskaitos etiniam vertinimui lygi 0,313, o patikimumo lygmuo su 2 laisvės laipsniais – 0,750. Abiejų konstrukčių patikimumo lygmuo yra didesnis už 0,05 reikšmingumo lygmenį, todėl galima daryti išvadą, kad surinkti empiriniai duomenys konstruktuose yra išsidėstę pagal normalųjį skirstinį.

Tyrimo validumas užtikrinamas formuojant tyrimo instrumentą, o norint patikrinti patikimumą, skaičiuojama konstrukčių Cronbacho alfa vertė. Jeigu apskaičiuota Cronbacho alfa vertė yra didesnė už 0,7, skalė laikoma patikima. Asmeninio požiūrio į verslo etiką ir socialinę atsakomybę Cronbacho alfa lygi 0,822, manipuliacinės apskaitos etinio vertinimo – 0,812. Vadinasi, abu konstrukčiai yra patikimi. Kadangi manipuliacinės apskaitos vertinimo konstruktas susideda iš dviejų skalių, kurių rezultatai vėliau bus lyginami tarpusavyje, įvertinamas ir šių skalių patikimumas: manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu etinio vertinimo Cronbacho alfa lygi 0,707, o manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu – 0,789. Taigi, visos tyrimo skalės yra patikimos ir gali būti naudojamos rezultatų analizei.

3.2. Apskaitos specialistų asmeninio požiūrio į verslo etiką ir socialinę atsakomybę vertinimas.

Siekiant nustatyti apskaitos specialistų asmeninį požiūrį į verslo etiką ir socialinę atsakomybę, nagrinėti respondentų atsakymai į Singhapakdi ir kt. (1996) konstrukto klausimus. Įvertinimui naudota 5 balų Likerto skalė, kurioje 1 žymi „Visiškai neetiška“, 2 – „Neetiška“, 3 – „Nei etiška, nei neetiška“, 4 – „Etiška“, 5 – „Visiškai etiška“. Respondentų atsakymų padėties charakteristikos pateiktos 2 lentelėje.

2 lentelė. Asmeninio požiūrio į verslo etiką ir socialinę atsakomybę (ESA) duomenų padėties charakteristikos

Teiginys	Vidurkis	St. klaida	Mediana	Moda	St. nuokrypis	Dispersija
1. ESA – svarbiausias tikslas	3,672	0,149	4	4	1,165	1,357
2. Kokybė svarbiau už ESA	2,656	0,136	2	2	1,063	1,130
3. Keistis informacija svarbiau už ESA	3,131	0,133	3	3	1,040	1,083
4. Planai turi įtraukti ESA	4,164	0,105	4	4	0,820	0,673
5. Svarbiausia – pelnas	2,246	0,154	2	2	1,206	1,455
6. ESA neša pelną ilguoju laikotarpiu	3,951	0,116	4	4	0,902	0,814
7. ESA lemia efektyvumą	3,607	0,139	4	4	1,084	1,176
8. ESA trukdo konkurencingumui	2,426	0,137	2	2	1,072	1,149
9. ESA ir pelnas suderinami	4,033	0,110	4	4	0,856	0,732
10. ESA būtina išlikimui	3,787	0,148	4	4	1,156	1,337

11. Svarbiausia – darbuotojų moralė	3,607	0,129	4	4	1,005	1,009
12. Verslas prisiima ESA	4,066	0,117	4	4	0,910	0,829
13. Išlikimas svarbiau už ESA	2,197	0,146	2	2	1,138	1,294
14. Efektyvumas svarbiau už ESA	2,689	0,139	3	2	1,088	1,185
15. Gera etika – geras verslas	3,426	0,151	4	4	1,176	1,382
16. Svarbiausia – savininkų laimė	2,361	0,159	2	2	1,239	1,534
Charakteristikų vidurkis	3,251	0,136	3,25	3,188	1,058	1,134

Šaltinis: sudaryta autorių

2 lentelėje matyti, kad labiausiai respondentai pritarė teiginiui, kad planuodamos savo veiklą, įmonės turėtų įtraukti ir etiką bei socialinę atsakomybę (4 teiginys), mažiausiai – kad įmonė, atsidūrusi ant išlikimo ribos, privalo pamiršti etiką ir socialinę atsakomybę (13 teiginys). Bendras respondentų atsakymų vidurkis yra 3,251. Šis rezultatas atskleidžia, kad respondentai yra labiau linkę į etinį idealizmą, t. y. verslo etika ir socialinė atsakomybė jiems yra svarbi. Tačiau etinis idealizmas nėra stipriai išreikštas, nes vidurkis nesiekia 4 balų. Atsakymų standartinis nuokrypis vidutiniškai siekia 1,058. Tai reiškia, kad atsakymai nuo vidurkio nukrypę šiek tiek daugiau nei 1 balu ir svyruoja tarp 2,194 bei 4,309. Įvertinus vidurkį 3,251, standartinį nuokrypį 1,058 ir intervalą 2,194–4,309, kuriame randamos nukrypusios reikšmės, akivaizdu, kad atsakymai daugiausia išsidėstę sutikimo su teiginiu pusėje. Todėl galima daryti išvadą, kad tyrimo dalyviai suvokia verslo etikos ir socialinės atsakomybės svarbą, tačiau neteikia jai didelės reikšmės.

3.3. Manipuliacinės apskaitos etinis vertinimas.

Toliau buvo vertinama manipuliacinės apskaitos etika ir tikrinama tyrimo hipotezė **H1**. Atsakymai į klausimus, adaptuotus iš Merchant, Bruns (1990) klausimyno, taip pat buvo pateikiami 5 balų Likerto skalėje, kur 1 žymi „Visiškai neetiška“, 2 – „Neetiška“, 3 – „Nei etiška, nei neetiška“, 4 – „Etiška“, 5 – „Visiškai etiška“. Respondentų atsakymai pateikti 3 lentelėje, kur manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu teiginiai žymimi MA-V, o kaupimo pagrindu – MA-K.

3 lentelė. Manipuliacinės apskaitos duomenų padėties charakteristikos

Teiginys	Skalė	Vidurkis	St. klaida	Mediana	Moda	St. nuokrypis	Dispersija
1. Uždirbus viršpelni, paankstintas pastato perdažymas	MA-V	3,984	0,139	4	5	1,088	1,183
2. Nebūtinos išlaidos atidėtos į kitą ketvirtį	MA-V	2,869	0,127	3	2	0,991	0,983
3. Nebūtinos išlaidos atidėtos į kitus metus	MA-V	2,754	0,132	3	2	1,027	1,055
4. Iki kitų metų tyčia neregistruota sąskaita	MA-K	1,869	0,129	2	1	1,008	1,016
5. Kitų metų pardavimų pritraukimas į 4	MA-V	3,557	0,125	4	4	0,975	0,951

ketvirtį							
6. Dirba viršvalandžius, kad išsiųstų prekes iki metų pabaigos	MA-V	2,082	0,139	2	1	1,085	1,177
7. Perteklinio turto pardavimas siekiant metinių tikslų	MA-V	3,672	0,136	4	3	1,060	1,124
8. Išankstinių apmokėjimų registravimas kaip sąnaudų	MA-K	2,689	0,165	2	2	1,285	1,651
9. Atsargų nukainojimas, siekiant sumažinti pelną	MA-K	1,934	0,134	2	1	1,047	1,096
10. Atsargų vertės padidinimas, siekiant tęsti svarbius projektus	MA-K	2,967	0,112	3	3	0,875	0,766
11. Atsargų vertės padidinimas, siekiant padidinti pelną	MA-K	2,361	0,115	2	2	0,895	0,801
12. Nereikšmingų sąnaudų perkėlimas į kitus metus	MA-K	3,000	0,134	3	3	1,049	1,100
13. Reikšmingų sąnaudų perkėlimas į kitus metus	MA-K	2,410	0,115	2	2	0,901	0,813
MA-V charakteristikų vidurkis	MA-V	3,153	0,133	3,333	2,833	1,038	1,079
MA-K charakteristikų vidurkis	MA-K	2,461	0,129	2,286	2,000	1,009	1,035
Bendras charakteristikų vidurkis		2,781	0,131	2,769	2,385	1,022	1,055

Šaltinis: sudaryta autorių

3 lentelėje matyti, kad pastato perdažymo anksčiau laiko (1 teiginys) ir perteklinio turto pardavimo (7 teiginys) situacijos įvertintos kaip labiausiai etiškos, tyčinis pirkimo sąskaitų neregistravimas iki kitų metų (4 teiginys) ir atsargų vertės sumažinimas (9 teiginys) įvertintos kaip labiausiai neetiškos situacijos. Kaip matyti 3 lentelėje, bendras respondentų atsakymų vidurkis yra 2,781. Toks vidurkis rodo, kad požiūris į manipuliacinę apskaitą nėra stipriai išreikštas, bet yra linkęs į neetišką pusę. Atsakymų standartinis nuokrypis vidutiniškai siekia 1,022. Vadinasi, atsakymai nuo vidurkio nukrypę šiek tiek daugiau nei 1 balu ir svyruoja tarp 1,759 bei 3,803. Įvertinus vidurkį 2,781, standartinį nuokrypį 1,022 ir intervalą 1,759–3,803, kuriame randamos nukrypusios reikšmės, akivaizdu, kad atsakymai daugiausia neetiško vertinimo pusėje. Atkreiptinas dėmesys į atskirų skalių vidurkius: manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu vidurkis siekia 3,153, o manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu – 2,461. Šis rezultatas leidžia daryti prielaidą, kad manipuliacinės apskaitos vertinimas priklauso nuo jos rūšies, tačiau šią prielaidą dar reikia patikrinti kitais statistiniais metodais.

Tyrimo hipotezei **H1** patikrinti naudojami du statistiniai metodai: T-testas (statistika t) ir dispersinė analizė (ANOVA). Atliekant T-testą, grupių vidurkiai laikomi tarpusavyje nelygūs, kai apskaičiuota |t| reikšmė yra didesnė negu kritinė reikšmė, randama Studento skirstinio lentelėje. Apskaičiuota

statistika t ir kritinė t reikšmė pateiktos 5 lentelėje. Kadangi statistikos $|t|$ reikšmė yra didesnė negu kritinė, galima daryti išvadą, kad skirtingų manipuliacinės apskaitos rūšių etinio vertinimo vidurkiai nėra lygūs.

Siekiant papildomai patikrinti manipuliacinės apskaitos rūšių etinį vertinimą, atliekama dispersinė analizė (ANOVA). Naudojant šį metodą, grupių vidurkiai laikomi tarpusavyje nelygūs, kai apskaičiuota $|f|$ reikšmė yra didesnė negu kritinė reikšmė, randama F-skirstinio lentelėje.

Apskaičiuota f reikšmė ir kritinė f reikšmė pateiktos 5 lentelėje. Statistikos $|f|$ reikšmė yra didesnė negu kritinė, vadinasi, skirtingų manipuliacinės apskaitos rūšių etinio vertinimo vidurkiai nėra lygūs.

Atlikus T-testą ir dispersinę analizę nustatyta, kad manipuliacinės apskaitos etinis vertinimas priklauso nuo jos rūšies: manipuliacinė apskaita kaupimo pagrindu yra vertinama kaip labiau neetiška negu manipuliacinė apskaita veiklos pagrindu. Palyginus tyrimo rezultatus (žr. 5 lentelę) su tyrimo hipotezių priėmimo kriterijais, pastebėta, kad visi H1 hipotezės priėmimo kriterijai atitinka: t statistika yra didesnė už t kritinę, f statistika yra didesnė už f kritinę, o manipuliacinės apskaitos

kaupimo pagrindu vertinimo vidurkis ($\bar{x}_K = 2,461$) yra mažesnis už manipuliacinės apskaitos

veiklos pagrindu vertinimo vidurkį ($\bar{x}_V = 3,153$). Šie rezultatai leidžia patvirtinti tyrimo hipotezę H1: *apskaitos specialistai manipuliacinę apskaitą kaupimo pagrindu vertina kaip labiau neetišką negu manipuliacinę apskaitą veiklos pagrindu.*

3.4. Apskaitos specialistų asmeninio požiūrio į verslo etiką ir socialinę atsakomybę ryšio su manipuliacinės apskaitos etiniu vertinimu tyrimas.

Tikrinant H2 tyrimo hipotezę, naudojama koreliacinė analizė ir statistinio reikšmingumo T-testas. Atliekant koreliacinę analizę, stiprių ryšių laikomas toks ryšys, kurio koreliacijos koeficientas viršija 0,7. Atliekant T-testą, veiksnys laikomas statiškai reikšmingu, kai apskaičiuota $|t|$ reikšmė yra didesnė negu kritinė reikšmė, randama Studento skirstinio lentelėje. Apskaičiavus koreliacijos koeficientą tarp asmeninio požiūrio į verslo etiką ir socialinę atsakomybę bei manipuliacinės apskaitos etinio vertinimo sudaryta koreliacijos matrica (žr. 4 lentelę).

4 lentelė. **Koreliacijos matrica**

	ESA	MA	MA-V	MA-K
ESA	1			
MA	0,132**	1		
MA-V	0,025*	0,819	1	
MA-K	0,185**	0,877	0,442	1

* $p < 0,1$; ** $p < 0,01$

Lentelės rodiklių paaiškinimas: ESA – asmeninis požiūris į verslo etiką ir socialinę atsakomybę; MA – manipuliacinės apskaitos etinis vertinimas; MA-V manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu etinis vertinimas; MA-K manipuliacinės apskaitos kaupimo pagrindu etinis vertinimas

Šaltinis: sudaryta autorių

4 lentelėje matyti, kad koreliacijos koeficientas tarp asmeninio požiūrio į verslo etiką ir socialinę atsakomybę ir manipuliacinės apskaitos rodo silpną ryšį tarp kintamųjų. Tačiau atlikus statistinio reikšmingumo T-testą nustatyta, kad tyrimo statistika t lygi 4,620, o kritinė t reikšmė – 2,358 (žr. 5 lentelę). Kadangi statistikos $|t|$ reikšmė yra didesnė negu kritinė, galima daryti išvadą, kad ryšys tarp asmeninio požiūrio į verslo etiką ir socialinę atsakomybę bei manipuliacinės apskaitos etinio vertinimo yra statistiškai reikšmingas, nors ir silpnas. Vadinas, asmeninis požiūris į verslo etiką ir socialinę atsakomybę yra vienas iš veiksnių, kurie kartu nulemia manipuliacinės apskaitos etinį vertinimą. Taigi, galima priimti hipotezę H2: *yra ryšys tarp asmeninio apskaitos specialistų požiūrio į verslo etiką ir socialinę atsakomybę bei manipuliacinės apskaitos etinio vertinimo.*

5 lentelė. **Hipotezių tikrinimo statistika**

	H1	H2
<i>t</i>-testas		
<i>t</i>	5,713*	4,620*
<i>t</i> _{krit}	2,358	2,358
ANOVA		
<i>f</i>	32,640*	
<i>f</i> _{krit}	6,851	

* $p < 0,05$

Šaltinis: sudaryta autorių

Apibendrinant tyrimo rezultatus, matyti, kad ryšys tarp asmeninio požiūrio į verslo etiką ir socialinę atsakomybę bei manipuliacinės apskaitos etinio vertinimo rodo, kad aukštas etikos suvokimas mažina manipuliacinės apskaitos taikymą praktikoje. Galima teigti, kad etikos stoka yra viena iš galimų priežasčių, sudarančių prielaidas taikyti manipuliacinę apskaitą. Svarbu pabrėžti, kad griežtesnį manipuliacinės apskaitos vertinimą etikos požiūriu ir įtakos jos paplitimo mažinimui galėtų turėti apskaitos specialistų etiško požiūrio ugdymas.

Atsižvelgiant į tyrimo rezultatus, rekomenduojama būsimoose tyrimuose analizuoti kitus veiksniai, lemiančius manipuliacinės apskaitos etinį vertinimą, bei jų sąveiką. Taip pat ateityje būtų galima tirti, kaip manipuliacinė apskaita vertinama skirtinguose verslo sektoriuose dirbančių apskaitos specialistų ir ar apskaitos specialistai, dirbantys vienoje įmonėje, vertina manipuliacinę apskaitą skirtingai negu apskaitos specialistai, dirbantys keliose darbovietėse. Be to, tikslinga daugiau dėmesio skirti manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu analizei, identifikuoti skirtumus tarp manipuliacinės apskaitos veiklos pagrindu ir valdymo sprendimų.

Išvados

1. Literatūroje manipuliacinės apskaitos taikymo motyvai klasifikuojami įvairiai. Pozityviosios apskaitos teorija išskiria vadovų premijavimo, finansinio sveto ir politinių išlaidų motyvus, o atstovavimo (agento) teorija pateikia kontraktų, kapitalo rinkos ir išorinius motyvus. Atsižvelgiant į suinteresuotų šalių teorijos svarbą, jos vadybinės krypties kontekste išskirtos manipuliacinės

apskaitos taikymo motyvų grupės ir juos lemiantys veiksniai: siekis patenkinti suinteresuotųjų šalių lūkesčius, kai to nepavyksta padaryti natūraliai; siekis daryti įtaką suinteresuotųjų šalių sprendimams; siekis išsilaikyti rinkoje; siekis atitikti ar paveikti teisinį reguliavimą, mokestinę bazę; siekis gauti asmeninės naudos vadovui.

2. Remiantis suinteresuotųjų šalių teorijos etine kryptimi, visos suinteresuotosios šalys turėtų gauti vienodą, tikrą ir teisingą finansinę informaciją. Manipuliacinės apskaitos taikymas pažeidžia suinteresuotųjų šalių lygiavertiškumo principą. Atsižvelgiant į tai, kad manipuliacinę apskaitą gali taikyti tik įmonių apskaitą tvarkantys asmenys, finansininkų (apskaitininkų) asmeninės etikos stoka yra dar vienas motyvas manipuliuoti apskaitos duomenimis.

3. Atlikus manipuliacinės apskaitos etinio vertinimo tyrimą tarp Lietuvoje apskaitos paslaugas teikiančiose įmonėse dirbančių apskaitos specialistų, galima pastebėti, kad manipuliacinė apskaita vertinama kaip truputį neetišką reiškinys. Be to, manipuliacinės apskaitos etinis vertinimas priklauso nuo jos rūšies. Manipuliacinė apskaita kaupimo pagrindu yra vertinama kaip labiau neetiška negu manipuliacinė apskaita veiklos pagrindu.

4. Asmeninis požiūris į verslo etiką bei socialinę atsakomybę kartu su kitais veiksniais turi įtakos manipuliacinės apskaitos etiniam vertinimui. Įsitikinimas, kad verslo etika ir socialinė atsakomybė yra mažiau svarbi, yra motyvas taikyti manipuliacinę apskaitą, todėl rekomenduojama ugdyti apskaitos specialistų asmeninę etiką ir suvokimą, kad verslo etika ir socialinė atsakomybė yra svarbi.

Literatūra

Bachtijeva, D., 2019. Kūrybinės apskaitos įtaka apskaitos politikos formavimui ir apskaitos rezultatui. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*. 19, 5. <https://doi.org/10.15388/batp.2019.5>.

Bachtijeva, D., 2021a. Manipuliacijų apskaitos informacija prielaidos, rūšys ir taikymo būdai, *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*. 23, 5. <https://doi.org/10.15388/batp.2021.33>

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

Bachtijeva, D., 2022. Apskaitos manipuliacijų (pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos) terminijos problematikos sprendimas. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*. 25, 4. <https://doi.org/10.15388/batp.2022.43>.

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*. Tarptautinės mokslinės konferencijos, vykusios 2021 m. gegužės 14 d., medžiaga. Ryga: Latvijos universitetas.

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

Bhasin, M., 2016. Survey of creative accounting practices: an empirical study, *Wulfenia Journal KLAGENFURT*. 23(1), 143–162.

Comandaru, A.A.M.; Stanescu, S.G.; Toma, C.M.; Paduraru (Horaicu), A., 2020. Another image of accounting – creative accounting, *Global Journal of Business, Economics and Management: Current Issues*. 10(2), 100–110. <https://doi.org/10.18844/gjbem.v10i2.4695>.

Deegan, C., 2014. *Financial Accounting Theory (4th ed.)*. North Ryde: McGraw-Hill Education.

El Diri, M.T.M., 2016. *Earnings Management, Management Compensation, Managerial Ability and Market Competition*. Leeds: The University of Leeds. <https://doi.org/10.13140/RG.2.2.31478.42566>.

- Elias, R.Z., 2002. Determinants of earnings management ethics among Accountants, *Journal of Business Ethics*. 40, 33–45. <https://doi.org/10.1023/A:1019956821253>.
- Elias, R.Z., 2004. The impact of corporate ethical values on perceptions of earnings management. *Managerial Auditing Journal*. 19(1), 84–98. <https://doi.org/10.1108/02686900410509839>.
- Fischer, M.; Rosenzweig, K., 1995. Attitudes of students and accounting practitioners concerning the ethical acceptability of earnings management. *Journal of Business Ethics*. 14, 433–444. <https://doi.org/10.1007/BF00872085>.
- Francis, B.; Hasan, I.; Li, L., 2016. Abnormal real operations, real earnings management, and subsequent crashes in stock prices, *Review of Quantitative Finance and Accounting*. 46, 217–260. <https://doi.org/10.1007/s11156-014-0468-y>.
- Freeman, R.E., 1984. *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Giacomino, D.; Bellovary, J.L.; Akers, M.D., 2006. The ethics of managing short-term earnings: business managers and business students rate earnings management practices – implications for academia. *Journal of College Teaching & Learning*. 3(7), 57–70. <https://doi.org/10.19030/tlc.v3i7.1702>.
- Gray, R.; Owen, D.; Adams, C., 1996. *Accounting and Accountability: Changes and Challenges in Corporate Social and Environmental Reporting*. London: Prentice – Hall.
- Gupta, C.M.; Kumar, D., 2020. Creative accounting a tool for financial crime: a review of the techniques and its effects. *Journal of Financial Crime*. 27(2), 397–411. <https://doi.org/10.1108/JFC-06-2019-0075>.
- Hosmer, L.T., 1995. Trust: the connecting link between organizational theory and philosophical ethics. *Academy of Management Review*. 20(2), 379–403. <https://doi.org/10.5465/amr.1995.9507312923>.
- Jooste, L., 2013. Investigating ethical perceptions of short-term earnings management practices. *International Journal of Emerging Markets*. 8(3), 282–299. <https://doi.org/10.1108/17468801311330338>.
- Kaplan, S.E., 2001. Ethically related judgments by observers of earnings management, *Journal of Business Ethics*. 32, 285–298. <https://doi.org/10.1023/A:1010600802029>.
- Kardelis K., 2002. *Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai*. 2–asis pataisytas ir papildytas leidimas. Kaunas: Lucilijus.
- Katutytė, S., 2021. Pelno valdymas Nasdaq Vilnius vertybinių popierių biržoje kotiruojamose įmonėse. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*. 15(1), 34–43. <https://doi.org/10.15544/ssaf.2021.04>.
- Lakis, V., 2011. Manipuliacijų finansine informacija priešastys ir būdai. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*. 9, 33–45. Prieiga per: <<https://etalpykla.lituanistika.lt/object/LT-LDB-0001:J.04~2010~1367189843025/J.04~2010~1367189843025.pdf>>.
- Lietuvių kalbos žodynas*, 2018. Lietuvių kalbos institutas. Prieiga per: <<http://www.lkz.lt/?zodis=etika&id=07014180000>> [žiūrėta 2023 03 25].
- 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>
- Makhaiel, N.; Sherer, M., 2017. In the name of others: an investigation of earnings management motives in Egypt. *Journal of Accounting in Emerging Economies*. 7(1), 61–89. <https://doi.org/10.1108/JAEE-12-2013-0059>.

Martin, G.; Campbell, J.T.; Gomez-Mejia, L., 2016. Family control, socioemotional wealth and earnings management in publicly traded firms. *Journal of Business Ethics*. 133, 453–469. <https://doi.org/10.1007/s10551-014-2403-5>.

Merchant, K.; Bruns, W., 1990. The dangerous morality of managing earnings, *Management Accounting*. 72(2), 22–25. Prieiga per: <<http://personal.psu.edu/sjh11/ACCTG404/CoursePacket/Class29/DangerourMoralityBrunsMerchant.pdf>>.

Poradova, M., 2021. Analysis of motives behind the usage of earnings management in practice under the conditions of global economy. *SHS Web of Conferences* 92, 02054. *Globalization and its Socio-Economic Consequences 2020*. <https://doi.org/10.1051/shsconf/20219202054>.

Rahman, M.; Moniruzzaman, M.; Sharif, J., 2013. Techniques, motives and controls of earnings management. *International Journal of Information Technology and Business Management*. 11(1), 22–34. Prieiga per: <https://www.academia.edu/24737844/Techniques_Motives_and_Controls_of_Earnings_Management>.

Rudžionienė, K., 2012. *Finansinės apskaitos teorijos*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.

Shafer, W.E., 2015. Ethical climate, social responsibility, and earnings management. *Journal of Business Ethics*. 126, 43–60. <https://doi.org/10.1007/s10551-013-1989-3>.

Siekelova, A.; Androniceanu, A.; Durana, P.; Frajtova Michalikova, K., 2020. Earnings management (EM), initiatives and company size: an empirical study. *Acta Polytechnica Hungarica*. 17(9), 41–56. <https://doi.org/10.12700/APH.17.9.2020.9.3>.

Sims, R.R., 2003. *Ethics and corporate social responsibility: why giants fall*. Greenwood Publishing Group, Inc.

Singhapakdi, A.; Vitell, S.; Rallapalli, K.; Kraft, K., 1996. The perceived role of ethics and social responsibility: a scale development. *Journal of Business Ethics*. 15, 1131–1140. <https://doi.org/10.1007/BF00412812>.

Strakova, L., 2021. Motives and techniques of earnings management used in a global environment. *SHS Web of Conferences* 92, 02060. *Globalization and its Socio-Economic Consequences 2020*. <https://doi.org/10.1051/shsconf/20219202060>.

Tarptautinis buhalterijų profesionalų etikos kodeksas, 2018. Tarptautinių buhalterijų etikos standartų valdyba. Prieiga per: <<https://www.avnt.lt/assets/Teisine-informacija/2019-06-18-Etikos-kodekso-galutinis-vertimas.pdf>> [žiūrėta 2023 03 25].

Tidikis, R., 2003. *Socialinių mokslų tyrimų metodologija*. Vilnius: Lietuvos teisės universitetas.

Milda Striupaitytė: Vilniaus universiteto, ekonomikos ir verslo administravimo fakulteto, verslo vadybos bakalaurė. Mokslinių interesų sritys – pelno valdymas, manipuliacinė apskaita, verslo etika ir socialinė atsakomybė. Institucijos adresas: Saulėtekio al. 9, II rūmai, LT- 10222, Vilnius.

Diana Bachtijeva: Vilniaus universiteto, ekonomikos ir verslo administravimo fakulteto, apskaitos ir audito katedros doktorantė. Mokslinių interesų sritys – pelno valdymas, manipuliacinė apskaita, įmonių socialinė atsakomybė, finansinė apskaita, finansinė analizė. Institucijos adresas: Saulėtekio al. 9, II rūmai, LT- 10222, Vilnius.

Milda Striupaitytė: Bachelor of Business Management, Faculty of Economics and Business Administration, Vilnius University. Scientific interests: earnings management, creative accounting, corporate ethics and social responsibility. Address of institution: Saulėtekio av. 9, II building, LT- 10222, Vilnius.

Diana Bachtijeva: PHD candidate of Accounting and Auditing Department, Faculty of Economics and Business Administration, Vilnius University. Scientific interests: earnings management, creative

accounting, corporate social responsibility, financial accounting, financial analysis. Address of institution: Saulėtekio av. 9, II building, LT-10222, Vilnius.