

## Manipuliacij# apskaitos informacija prielaidos, rūšys ir taikymo būdai

Bachtijeva, Diana

Manipuliacij# apskaitos informacija prielaidos, rūšys ir taikymo būdai

Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika, n#m. 23, 2021

Vilniaus Universitetas, Lituania

Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=693074118005>

DOI: <https://doi.org/10.15388/batp.2021.33>




Esta obra est# bajo una Licencia Creative Commons Atribuci#n 4.0 Internacional.

# Manipuliacijų apskaitos informacija prielaidos, rūšys ir taikymo būdai

Assumptions, Types of Accounting Manipulations and  
Their Application

Diana Bachtijeva diana.bachtijeva@evaf.vu.lt  
Vilniaus universitetas, Lithuania

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

**Summary:** Anotacija. Siekiant paaiškinti apskaitos metodų pasirinkimų priežastis, straipsnyje nagrinėjamos pozityviosios apskaitos teorijos oportunistiniu požiūriu pagrįstos vadovų premijavimo, finansinio svarto ir politinių išlaidų hipotezės. Šių hipotezių pagrindu atliekami moksliniai tyrimai atskleidė pagrindines finansinės informacijos manipuliacijų rūšis – pelno valdymą ir kūrybinę apskaitą. Straipsnyje, atlikus mokslinių šaltinių analizę, pateikiami įvairių autorių pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos apibrėžimai, išskiriamos pelno valdymo rūšys – kaupimu pagrįstas pelno valdymas ir tikrojo pelno valdymas. Išanalizavus literatūroje nurodomus manipuliacijų būdus, pateikiamas išsamus pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos būdų sąrašas, kurie susisteminti ir suklasifikuoti pagal jų atitikimą apskaitos standartams, pelno valdymo rūšis ir apskaitos sritis, kurioms jie daro įtaką. Pateikiamas būdų sąrašas ir suklasifikavimas yra naudingas mokslinėje prasmėje, atliekant tolimesnius šio fenomeno tyrimus.

**Keywords:** pelno valdymas, kūrybinė apskaita.

**Abstract:** The article describes the bonus plan, debt/equity and political cost hypotheses, based on a positive accounting theory, with reference to opportunistic approach, explaining the reasons for choosing accounting methods. Research based on these hypotheses has revealed the main types of financial information manipulation - earnings management and creative accounting. After conducting the analysis of scientific sources, the article presents the definitions of earnings management and creative accounting of various authors, distinguishes the types of earnings management – accrual-based earnings management and real earnings management. After analyzing the manipulation methods indicated in the literature, a comprehensive list of profit management and creative accounting methods are presented. The methods are structured and classified according to their compliance with accounting standards, types of profit management and their impact on accounting areas. The provided list and classification of methods is useful in a scientific sense for further research on this phenomenon.

**Keywords:** creative accounting, earnings management.

## Įvadas

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. Didelio mokslininkų susidomėjimo kaip tik ir sulaukė apskaitos metodų ir būdų pasirinkimai ir jų priežastys, todėl pastaruosius kelis dešimtmečius

Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika,  
nám. 23, 2021

Vilniaus Universitetas, Lithuania

Publicación: 29 Marzo 2021

DOI: <https://doi.org/10.15388/batp.2021.33>

Redalyc: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=693074118005>

labai išpopuliarėjo pozityvioji apskaitos teorija. 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. Apskaitos metodų ir būdų pasirinkimus pozityvioji apskaitos teorija aiškina oportunistiniu ir efektyviuoju požiūriais. Oportunistinis pozityviosios apskaitos teorijos požiūris aiškina, kad įmonėje apskaitos metodai parenkami siekiant savanaudiškų tikslų ir norint padidinti savo asmeninę gerovę. Remiantis efektyviuoju požiūriu teigiama, kad apskaitos metodai, būdai ir taisyklės parenkami taip, kad kuo geriau atspindėtų įmonės tikrą finansinę būklę ir veiklos rezultatus, didintų įmonės vertę (Rudžionienė, 2012a). Tačiau pozityviosios apskaitos teorijos hipotezės yra paremtos oportunistiniu požiūriu ir tai lemia efektyviuoju požiūriu pagrįstu empirinių tyrimų trūkumą. Nepaisant to, suformuotos hipotezės paskatino gausius empirinius tyrimus ir pelno valdymo bei kūrybinės apskaitos problematika sulaukė didelio mokslininkų susidomėjimo (Watts, Zimmerman, 1986, 1990; Griffiths, 1986; Schipper, 1989; DeGeorge, Patel, Zeckhauser, 1999; Dechow, Skinner, 2000; Gherai, Balaciu, 2011; Lakis, 2011; Mockevičiūtė, Rudžonienė, 2011; Giriūnas, 2012; Giriūnienė, 2012; Mačiutytė-Radickienė, Subačienė, 2012; Malhotra, 2013; Mackevičius, Savickas, 2015; Bhasin, 2016; Gupta, Kumar, 2020 ir kiti).

*Temos problema.* Užsienio literatūroje gausu tyrimų, nagrinėjančių įvairius tiek pelno valdymo, tiek kūrybinės apskaitos aspektus. Lietuvių mokslininkų darbuose pagrindinis dėmesys yra skiriamas kūrybinės apskaitos problematikai (Mackevičius, Bartaška, 2003; Mackevičius, Kazlauskienė, 2009; Lakis, 2011; Mackevičius, 2012; Giriūnienė, 2012; Giriūnas, 2012; Mackevičius, Savickas, 2015 ir kt.) ir tik pavieniai autoriai (Rudžionienė, 2012) užsimena ir nagrinėja pelno valdymą. Nors apskaitos manipuliacijų problematika yra nagrinėjama keletą dešimtmečių, tačiau iki šiol akademinėje bendruomenėje nėra bendro sutarimo dėl pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos apibrėžimų. Tiek užsienio, tiek lietuvių autorių darbuose pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos būdai nagrinėjami ganėtinai fragmentiškai, jie nėra susisteminti ir suklasifikuoti, nepakankamas dėmesys skiriamas manipuliacijų apskaitos informacija reiškinių visumai ir jo tyrimams.

Tyrimo tikslas – išnagrinėti pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos koncepciją bei jų taikymo būdus.

Tyrimo uždaviniai:

1. išnagrinėti literatūroje pateikiamas oportunistiniu požiūriu pagrįstas apskaitos metodų pasirinkimo priežastis; išnagrinėti pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos koncepciją ir literatūroje taikomus apibrėžimus; susisteminti literatūroje nurodomus pelno valdymo ir kūrybinės apskaitos būdus.

Tyrimų metodai: mokslinės literatūros analizės, loginės analizės, informacijos grupavimo, sisteminimo, analitinio aprašomojo ir apibendrinimo metodai.

## 1. Oportunistiniu požiūriu pagrįstos apskaitos metodų pasirinkimo priežastys

Pagrindinis įmonių ir verslo tikslas yra vykdant ūkinę, komercinę veiklą 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 padėtį yra jos finansinė atskaitomybė. Finansinę apskaitą reglamentuoja teisės aktai, 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 imasi atsakyti „kodėl“ ir „kaip“ įmonės pasirenka vienus ar kitus apskaitos metodus. Watts, Zimmerman (1986) apskaitos metodų pasirinkimus siūlo aiškinti trimis oportunistinio požiūrio hipotezėmis.

*Vadovų premijavimo arba premijų plano hipotezė (angl. the bonus plan hypothesis)* teigia, kad įmonėse, kuriose vadovų premijos susietos su įmonės veiklos rezultatu, vadovas yra suinteresuotas taikyti tokius apskaitos metodus, kurie perkelia ataskaitinį 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 ataskaitinį laikotarpį pasiekus tam tikrą pelno lygį vadovui yra 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 ataskaitinio laikotarpio pelną perkelti į ateinančius laikotarpius ir 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 rezultatumui pasiekti pageidaujamą premijavimo lygį. Rudžionienės (2012) 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 gali būti sietinas ir su kitais rodikliais, pvz. akcijų kaina, pardavimo apimtėmis, turto pelningumu ir kt. (Roberts, 1992; Chan, Kent 2003; Setyorini, Ishak, 2012 ir kt.)

*Finansinio sverto (nuosavo ir skolinto kapitalo santykio) hipotezė (angl. the debt-equity hypothesis)* teigia, kad kuo didesnė skolinto kapitalo

dalį nuosavybėje, tuo labiau vadovai bus suinteresuoti didinti įmonės pajamas (Watts, Zimmerman, 1986). Finansinis svertas 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 svestas 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, o 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 svesto rodiklių lygiai. Todėl vadovai, norėdami sumažinti finansinio svesto rodiklį, gali imtis priemonių didinti nuosavo kapitalo balansinę vertę arba, Watts, Zimmerman (1990) teigimu, perkelti ateinančių laikotarpių pajamas į atskaitinį laikotarpį.

*Politinių išlaidų (įmonės dydžio. hipotezė. angl. political cost hypothesis)* teigia, kad kuo didesnė įmonė, tuo labiau ji suinteresuota taikyti pelną mažinančius apskaitos metodus ir perkelti savo atskaitinį pelną į ateinantį laikotarpį (Watts, Zimmerman, 1986). Hipotezė remiasi politinio matomumo prielaida, kuri priklauso nuo įmonės dydžio ir pramonės šakos. Politinio reguliavimo priemonės sulaukia didesnio visuomenės atgarsio didelėse, o ne mažose įmonėse. Didelės įmonės yra labiau matomos, todėl yra labiau jautrios politiniams procesams. Watts ir Zimmerman (1978) teigimu, jei įmonė turės perduoti savo turtą (pinigus) 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 (Rudžionienė, 2012).

Oportunistinio požiūrio hipotezėmis paremti išsamūs moksliniai tyrimai paaiškina, kodėl vadovai apskaitoje pasirenka vienus ar kitus apskaitos metodus. Tam tikros apskaitos metodų kombinacijos daro įtaką įmonės veiklos rezultatui ir finansinei būklei. Kadangi informacijos vartotojai neturi galimybės susipažinti su įmonėje vykstančiais procesais, pagrindinis jų informacijos šaltinis yra finansinės atskaitos, todėl ekonomiškai pagrįstus sprendimus suinteresuotos šalys priima analizuodamos ir vertindamos įmonių teikiamą finansinę atskaitomybę. Neretai informacijos vartotojai turi tam tikrų lūkesčių įmonių finansiniams rodikliams, todėl įmonių vadovai iš informacijos vartotojų norėdami gauti jiems palankius sprendimus yra linkę manipuliuoti finansinėje atskaitomybėje pateikiama informacija. Būtent tokios įmonės ir jos suinteresuotųjų šalių sutartys sukuria paskatas valdyti pelną (Watts, Zimmerman, 1990). Susidaro uždaras ratas, kuriame vadovų paskatas manipuliuoti sukelia informacijos vartotojų susidomėjimas finansine informacija. Kuo didesnis informacijos vartotojų susidomėjimas įmone



vertina finansines operacijas, dėl ko finansinių ataskaitų informacija išsikreipia ir atvaizduoja ne realų (tikrą ir teisingą) vaizdą apie įmonės veiklos rezultatus, o vadovams parankius rezultatus. Standartų lankstumas suteikia vadovams galimybę manipuliuoti atsargų verte, branginti mokslinius tyrimus ir plėtrą, pripažinti pajamas nesant realiems pardavimams, manipuliuoti pensijų įsipareigojimais, kapitalizuoti nuomos ir rinkodaros išlaidas, o tokios manipuliacijos padeda atidėti išlaidas, neperkeliant jų į sąnaudas ir padidinti pajamas. (DeGeorge, Patel, Zeckhauser, 1999).

## 2 lentelė. Pelno valdymo būdai

---

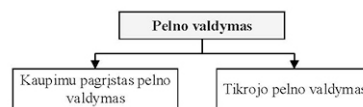
sudaryta remiantis Merchant (1990); DeGeorge, Patel, Zeckhauser (1999); Dechow, Skinner (2000); Collingwood (2001); Lambert, Sponem (2005); Braswell, Daniels (2017).

2 lentelėje pateikti susisteminti manipuliavimo pelnu būdai. Literatūroje išskiriama, kad pelnu manipuluojama dviem būdais – nepažeidžiant apskaitos standartų ir pažeidžiant apskaitos standartus ir kitus teisės aktus. Nepažeidžiant apskaitos standartų, manipuliacijos atliekamos taikant agresyvius apskaitos metodus: pervertinant išlaidas, turtą, atliekant manipuliacijas su atidėjimais, kaupiant išlaidas turto sąskaitose, neperkeliant jų į sąnaudas,

įvairiais būdais skatinant pardavimus ar kaupiant įsipareigojimų sumas, keičiant pinigų srautus. Manipuliacijos, pažeidžiant apskaitos standartus, dažniausiai yra siejamos su apskaitos dokumentų klastojimu.

Pradėjus taikyti pelno valdymo būdus, korporacijos įsitraukė į didelius skandalus. Vienas garsiausių pasaulyje nuskambėjusių bankrotų įvyko 2001 m. energetikos ir paslaugų tiekimo korporacijoje Enron. Praėjusio amžiaus 9-o dešimtmečio pabaigoje įmonėje buvo priimtas „inovatyvus“ valdymo sprendimas apskaitoje taikyti pelno valdymo metodus. Norint padidinti įmonės pelną buvo imta „skolintis“ iš ateinančių laikotarpių, įsipareigojimai netraukiami į konsoliduotą balansą, atliekamos kitos manipuliacijos (pvz., iki 2000 m. rugsėjo mėnesio finansinių priemonių sutarčių vertė buvo 500 mln. JAV dolerių, tačiau užregistruota vertė buvo padidinta net iki 1,5 mlrd. JAV dolerių). Negano to, įmonės vidaus auditas, kuris buvo atsakingas už sandorių vertinimą ir apskaitos tikrinimą, teikdavo palankias įmonei išvadas, o 1999 m. išorinis įmonės auditas buvo atliktas paviršutiniškai, be skepticizmo ir pateikė besąlyginę išvadą (Benston, Hartgraves, 2002). Nuolatinis „skolinimasis“ iš ateinančių laikotarpių pajamų ne tik iškreipė ataskaitinio laikotarpio rezultatus ir sudarė galimybę įmonės vadovams išmokėti įspūdingas premijas, bet ir įstūmė įmonę į bankrotą, nes prognozuojamos pajamos pagal ilgalaikes sutartis taip ir nebuvo uždirbtos. Ataskaitinio laikotarpio pelnas gali padidėti tik dėl to, kad jis „skolinamas“ iš būsimo uždarbio, tačiau toks skolinimasis visada paveikia kito laikotarpio pelną, t.y. jį mažina.

Enron skandalas nebuvo vienintelis. 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 apskaitos informacija, buvo pasiūlyta įmonėse neapsiriboti vien vidaus auditais, o 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 išryškėjo, kad praktikoje pelno valdymas išsiskyrė į dvi rūšis: kaupimu pagrįstą pelno valdymą (*angl. accrual-based earnings management*) ir tikrojo pelno valdymą (*angl. real earnings management*) (Cohen, Zarowin, 2010; Achleitner ir kt., 2014; Sawicki, Shrestha, 2014; Ali, Kamardin, 2018 ir kt.) (žr. 1 pav.).



1 pav.

### Pelno valdymo rūšys

sudaryta remiantis Dechow, Skinner (2000); Cohen, Zarowin (2010); Achleitner ir kt. (2014); Sawicki, Shrestha (2014); Ali, Kamardin (2018); Strakova (2020)

Kaupimu pagrįstas pelno valdymas remiasi manipuliacijomis, kurios atliekamos kaupiant pinigų sumas įvairiose balanso sąskaitose, neperkeliant jų į sąnaudas ir taip jas mažinant (arba atvirkščiai, didinant sąnaudas), pervertinant turtą, 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 kaupimu pagrįsto pelno valdymo būtų galima priskirti pernelyg agresyvių nuostolių ar rezervų pripažinimą, restruktūrizavimo išlaidų, turto nurašymų pervertinimą, sąnaudų didinimą, pernelyg agresyvių atidėjinių ar rezervų sudarymą, atidėjinių neįvertinimą blogoms skoloms, įsipareigojimų, pardavimų grąžinimų, paskolų nuostolių, garantinių išlaidų kaupimą, pelningo turto pardavimą, didinant pajamas, atsargų kaupimą ir nenurašymą į sąnaudas ir kt.

Tikrojo pelno valdymas susijęs su vadovų priimamais sprendimais dėl pagrindinės įmonės veiklos: prekių ar produkcijos pardavimų didinimu, produkcijos savikainos mažinimu, ilgalaikio turto pardavimu. Tikrojo pelno valdymas daro įtaką ne tik įmonės pajamoms ir sąnaudoms, bet ir pinigų srautams. Tikrojo pelno valdymas yra labai panašus į valdymo sprendimus ir labai sunkiai aptinkamas audito metu (Ali, Kamardin, 2018). Prie tikrojo pelno valdymo būdų galima priskirti tyrimo ir plėtros išlaidų pervertinimą, kaupimą arba pagreitinimą, pardavimų spartinimą, finansuojant pirkimo palūkanas, pardavimo nuolaidų taikymą, pridėtinų išlaidų skirstymą produkcijos savikainai ir kt.

Norėdami pakeisti įmonės veiklos rezultatą, gauti asmeninę naudą ir suklaidinti informacijos vartotojus, vadovai kryptingai įsikiša į apskaitos procesą, pasirinkdami tam tikrus apskaitos metodus, struktūruoja operacijas ir atlieka kitokias manipuliacijas. Taikant agresyviuos apskaitos metodus pelnas gali būti valdomas nepažeidžiant apskaitos standartų, tačiau kartais gali būti pasirenkamos ir standartus pažeidžiančios manipuliacijos, sietinos su neteisėta veikla ir dokumentų klastojimu. Nepažeidžiant apskaitos standartų, pelnui valdyti gali būti pasirenkami kaupimu pagrįstas arba tikrojo pelno valdymas.

## 2.2 Kūrybinė apskaita

Kūrybinė apskaita (*ang. creative accounting*) literatūroje pradėta nagrinėti pradėta 80-ųjų pabaigoje kartu su pozityviosios apskaitos teorijos atsiradimu. Kūrybinės apskaitos klausimai ir problematika išlieka aktuali ir šių dienų mokslininkų darbuose (Mulford, Comiskey, 2005; 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 Mackevičius, Bartaška, 2003; Lakis, 2011; Mockevičiūtė, Rudžionienė, 2012; Giriūnas, 2012; Giriūnienė, 2012; Mačiutytė-Radickienė, Subačienė, 2012; Mackevičius, Savickas, 2015 ir kt.

Kūrybinės apskaitos esmė yra 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, žaidimas sąskaitomis, kosmetinė atskaitomybė, vitrinos apipavidalinimas, langų apipavidalinimas, „knygų kepimas“, sąskaitų tvarkymas, korporatyvinis triukas (Griffiths, 1986; Rudžionienė, 2012).

### 3 lentelė.

#### Kūrybinės apskaitos apibrėžimas

Autorius	Kūrybinės apskaitos apibrėžimas
Griffiths, 1986	Kūrybinė apskaita – tai tokia apskaitos sistema, kurios tikslas yra pasiekti tam tikrus rezultatus, kurie yra neteisėti, tačiau leidžiami teisės aktais. Tai apima, kaip ir kitas apskaitos metodus, kurie naudojami, kad būtų gauti norimi apskaitos rezultatai, o ne patiesi apskaitos rezultatai ir apskaitos duomenys.
Archer, 1996	Kūrybinė apskaita – tai tokia apskaitos sistema, kurios tikslas yra pasiekti tam tikrus rezultatus, kurie yra neteisėti, tačiau leidžiami teisės aktais. Tai apima, kaip ir kitas apskaitos metodus, kurie naudojami, kad būtų gauti norimi apskaitos rezultatai, o ne patiesi apskaitos rezultatai ir apskaitos duomenys.
Shah, 1998	Kūrybinė apskaita – tai tokia apskaitos sistema, kurios tikslas yra pasiekti tam tikrus rezultatus, kurie yra neteisėti, tačiau leidžiami teisės aktais. Tai apima, kaip ir kitas apskaitos metodus, kurie naudojami, kad būtų gauti norimi apskaitos rezultatai, o ne patiesi apskaitos rezultatai ir apskaitos duomenys.
Amat, Blake, Dowds, 1999	Kūrybinė apskaita – tai tokia apskaitos sistema, kurios tikslas yra pasiekti tam tikrus rezultatus, kurie yra neteisėti, tačiau leidžiami teisės aktais. Tai apima, kaip ir kitas apskaitos metodus, kurie naudojami, kad būtų gauti norimi apskaitos rezultatai, o ne patiesi apskaitos rezultatai ir apskaitos duomenys.
Belkaoui, 2004	Kūrybinė apskaita – tai tokia apskaitos sistema, kurios tikslas yra pasiekti tam tikrus rezultatus, kurie yra neteisėti, tačiau leidžiami teisės aktais. Tai apima, kaip ir kitas apskaitos metodus, kurie naudojami, kad būtų gauti norimi apskaitos rezultatai, o ne patiesi apskaitos rezultatai ir apskaitos duomenys.
Mulford, Comiskey, 2005	Kūrybinė apskaita – tai tokia apskaitos sistema, kurios tikslas yra pasiekti tam tikrus rezultatus, kurie yra neteisėti, tačiau leidžiami teisės aktais. Tai apima, kaip ir kitas apskaitos metodus, kurie naudojami, kad būtų gauti norimi apskaitos rezultatai, o ne patiesi apskaitos rezultatai ir apskaitos duomenys.
Micah, Chinwe, 2014	Kūrybinė apskaita – tai tokia apskaitos sistema, kurios tikslas yra pasiekti tam tikrus rezultatus, kurie yra neteisėti, tačiau leidžiami teisės aktais. Tai apima, kaip ir kitas apskaitos metodus, kurie naudojami, kad būtų gauti norimi apskaitos rezultatai, o ne patiesi apskaitos rezultatai ir apskaitos duomenys.
Bhasin, 2016	Kūrybinė apskaita – tai tokia apskaitos sistema, kurios tikslas yra pasiekti tam tikrus rezultatus, kurie yra neteisėti, tačiau leidžiami teisės aktais. Tai apima, kaip ir kitas apskaitos metodus, kurie naudojami, kad būtų gauti norimi apskaitos rezultatai, o ne patiesi apskaitos rezultatai ir apskaitos duomenys.
Gupta, Kumar, 2020	Kūrybinė apskaita – tai tokia apskaitos sistema, kurios tikslas yra pasiekti tam tikrus rezultatus, kurie yra neteisėti, tačiau leidžiami teisės aktais. Tai apima, kaip ir kitas apskaitos metodus, kurie naudojami, kad būtų gauti norimi apskaitos rezultatai, o ne patiesi apskaitos rezultatai ir apskaitos duomenys.

sudarytasudaryta remiantis Nasser (1993); Merchant, Rockness (1994); Archer (1996); Shah (1998); Amat, Blake, Dowds (1999); Belkaoui (2004); Mulford, Comiskey (2005); Micah, Chinwe (2014); Bhasin (2016); Gupta, Kumar (2020)

3 lentelėje yra pateikiami skirtingų laikotarpių autorių darbuose pateikiami kūrybinės apskaitos apibrėžimai, tačiau visuose vyrauja esminiai kūrybinės apskaitos bruožai – apskaitos praktika, apskaitos taisyklių pasirinkimas, finansinės atskaitomybės iškreipimas, gaunami norimi apskaitos rezultatai.

Taikant kūrybinę apskaitą įtaka yra daroma nuosavam, apyvartiniam kapitalui, ilgalaikiam turtui, atsargų, skolų apskaitai, pajamų ir sąnaudų pripažinimui, įsipareigojimams ir kt. (Lakis, 2011; Gherai, Balaciu, 2011; Giriūnienė, 2012; Mačiūtytė- Radickienė, Subačienė, 2012). Kūrybinės apskaitos taikymo sritys priklauso nuo to, kokiais duomenimis norima manipuliuoti ir kokius rezultatus norima atvaizduoti finansinėje atskaitomybėje. Literatūroje pateikiamas išsamus, bet nebaigtinis manipuliacijų sąrašas, kuris pateikiamas 4 lentelėje.

#### 4 lentelė. Kūrybinės apskaitos būdai

Manipuliacijos rūšis	Manipuliacijos būdas
1. Pajamų pripažinimo manipuliavimas	1.1. Pajamų pripažinimo atidėjimas
2. Sąnaudų pripažinimo manipuliavimas	2.1. Sąnaudų pripažinimo atidėjimas
3. Įsipareigojimų pripažinimo manipuliavimas	3.1. Įsipareigojimų pripažinimo atidėjimas
4. Turtų pripažinimo manipuliavimas	4.1. Turtų pripažinimo atidėjimas
5. Atsargų pripažinimo manipuliavimas	5.1. Atsargų pripažinimo atidėjimas
6. Skolų pripažinimo manipuliavimas	6.1. Skolų pripažinimo atidėjimas
7. Kapitalo pripažinimo manipuliavimas	7.1. Kapitalo pripažinimo atidėjimas
8. Nuosavų pripažinimo manipuliavimas	8.1. Nuosavų pripažinimo atidėjimas
9. Įmonės vertybės manipuliavimas	9.1. Įmonės vertybės manipuliavimas
10. Įmonės turtas manipuliavimas	10.1. Įmonės turtas manipuliavimas
11. Įmonės atsargos manipuliavimas	11.1. Įmonės atsargos manipuliavimas
12. Įmonės skolos manipuliavimas	12.1. Įmonės skolos manipuliavimas
13. Įmonės pajamos manipuliavimas	13.1. Įmonės pajamos manipuliavimas
14. Įmonės sąnaudos manipuliavimas	14.1. Įmonės sąnaudos manipuliavimas
15. Įmonės įsipareigojimai manipuliavimas	15.1. Įmonės įsipareigojimai manipuliavimas
16. Įmonės turtas manipuliavimas	16.1. Įmonės turtas manipuliavimas
17. Įmonės atsargos manipuliavimas	17.1. Įmonės atsargos manipuliavimas
18. Įmonės skolos manipuliavimas	18.1. Įmonės skolos manipuliavimas
19. Įmonės pajamos manipuliavimas	19.1. Įmonės pajamos manipuliavimas
20. Įmonės sąnaudos manipuliavimas	20.1. Įmonės sąnaudos manipuliavimas
21. Įmonės įsipareigojimai manipuliavimas	21.1. Įmonės įsipareigojimai manipuliavimas
22. Įmonės turtas manipuliavimas	22.1. Įmonės turtas manipuliavimas
23. Įmonės atsargos manipuliavimas	23.1. Įmonės atsargos manipuliavimas
24. Įmonės skolos manipuliavimas	24.1. Įmonės skolos manipuliavimas
25. Įmonės pajamos manipuliavimas	25.1. Įmonės pajamos manipuliavimas
26. Įmonės sąnaudos manipuliavimas	26.1. Įmonės sąnaudos manipuliavimas
27. Įmonės įsipareigojimai manipuliavimas	27.1. Įmonės įsipareigojimai manipuliavimas
28. Įmonės turtas manipuliavimas	28.1. Įmonės turtas manipuliavimas
29. Įmonės atsargos manipuliavimas	29.1. Įmonės atsargos manipuliavimas
30. Įmonės skolos manipuliavimas	30.1. Įmonės skolos manipuliavimas
31. Įmonės pajamos manipuliavimas	31.1. Įmonės pajamos manipuliavimas
32. Įmonės sąnaudos manipuliavimas	32.1. Įmonės sąnaudos manipuliavimas
33. Įmonės įsipareigojimai manipuliavimas	33.1. Įmonės įsipareigojimai manipuliavimas
34. Įmonės turtas manipuliavimas	34.1. Įmonės turtas manipuliavimas
35. Įmonės atsargos manipuliavimas	35.1. Įmonės atsargos manipuliavimas
36. Įmonės skolos manipuliavimas	36.1. Įmonės skolos manipuliavimas
37. Įmonės pajamos manipuliavimas	37.1. Įmonės pajamos manipuliavimas
38. Įmonės sąnaudos manipuliavimas	38.1. Įmonės sąnaudos manipuliavimas
39. Įmonės įsipareigojimai manipuliavimas	39.1. Įmonės įsipareigojimai manipuliavimas
40. Įmonės turtas manipuliavimas	40.1. Įmonės turtas manipuliavimas
41. Įmonės atsargos manipuliavimas	41.1. Įmonės atsargos manipuliavimas
42. Įmonės skolos manipuliavimas	42.1. Įmonės skolos manipuliavimas
43. Įmonės pajamos manipuliavimas	43.1. Įmonės pajamos manipuliavimas
44. Įmonės sąnaudos manipuliavimas	44.1. Įmonės sąnaudos manipuliavimas
45. Įmonės įsipareigojimai manipuliavimas	45.1. Įmonės įsipareigojimai manipuliavimas
46. Įmonės turtas manipuliavimas	46.1. Įmonės turtas manipuliavimas
47. Įmonės atsargos manipuliavimas	47.1. Įmonės atsargos manipuliavimas
48. Įmonės skolos manipuliavimas	48.1. Įmonės skolos manipuliavimas
49. Įmonės pajamos manipuliavimas	49.1. Įmonės pajamos manipuliavimas
50. Įmonės sąnaudos manipuliavimas	50.1. Įmonės sąnaudos manipuliavimas
51. Įmonės įsipareigojimai manipuliavimas	51.1. Įmonės įsipareigojimai manipuliavimas
52. Įmonės turtas manipuliavimas	52.1. Įmonės turtas manipuliavimas
53. Įmonės atsargos manipuliavimas	53.1. Įmonės atsargos manipuliavimas
54. Įmonės skolos manipuliavimas	54.1. Įmonės skolos manipuliavimas
55. Įmonės pajamos manipuliavimas	55.1. Įmonės pajamos manipuliavimas
56. Įmonės sąnaudos manipuliavimas	56.1. Įmonės sąnaudos manipuliavimas
57. Įmonės įsipareigojimai manipuliavimas	57.1. Įmonės įsipareigojimai manipuliavimas
58. Įmonės turtas manipuliavimas	58.1. Įmonės turtas manipuliavimas
59. Įmonės atsargos manipuliavimas	59.1. Įmonės atsargos manipuliavimas
60. Įmonės skolos manipuliavimas	60.1. Įmonės skolos manipuliavimas
61. Įmonės pajamos manipuliavimas	61.1. Įmonės pajamos manipuliavimas
62. Įmonės sąnaudos manipuliavimas	62.1. Įmonės sąnaudos manipuliavimas
63. Įmonės įsipareigojimai manipuliavimas	63.1. Įmonės įsipareigojimai manipuliavimas
64. Įmonės turtas manipuliavimas	64.1. Įmonės turtas manipuliavimas
65. Įmonės atsargos manipuliavimas	65.1. Įmonės atsargos manipuliavimas
66. Įmonės skolos manipuliavimas	66.1. Įmonės skolos manipuliavimas
67. Įmonės pajamos manipuliavimas	67.1. Įmonės pajamos manipuliavimas
68. Įmonės sąnaudos manipuliavimas	68.1. Įmonės sąnaudos manipuliavimas
69. Įmonės įsipareigojimai manipuliavimas	69.1. Įmonės įsipareigojimai manipuliavimas
70. Įmonės turtas manipuliavimas	70.1. Įmonės turtas manipuliavimas
71. Įmonės atsargos manipuliavimas	71.1. Įmonės atsargos manipuliavimas
72. Įmonės skolos manipuliavimas	72.1. Įmonės skolos manipuliavimas
73. Įmonės pajamos manipuliavimas	73.1. Įmonės pajamos manipuliavimas
74. Įmonės sąnaudos manipuliavimas	74.1. Įmonės sąnaudos manipuliavimas
75. Įmonės įsipareigojimai manipuliavimas	75.1. Įmonės įsipareigojimai manipuliavimas
76. Įmonės turtas manipuliavimas	76.1. Įmonės turtas manipuliavimas
77. Įmonės atsargos manipuliavimas	77.1. Įmonės atsargos manipuliavimas
78. Įmonės skolos manipuliavimas	78.1. Įmonės skolos manipuliavimas
79. Įmonės pajamos manipuliavimas	79.1. Įmonės pajamos manipuliavimas
80. Įmonės sąnaudos manipuliavimas	80.1. Įmonės sąnaudos manipuliavimas
81. Įmonės įsipareigojimai manipuliavimas	81.1. Įmonės įsipareigojimai manipuliavimas
82. Įmonės turtas manipuliavimas	82.1. Įmonės turtas manipuliavimas
83. Įmonės atsargos manipuliavimas	83.1. Įmonės atsargos manipuliavimas
84. Įmonės skolos manipuliavimas	84.1. Įmonės skolos manipuliavimas
85. Įmonės pajamos manipuliavimas	85.1. Įmonės pajamos manipuliavimas
86. Įmonės sąnaudos manipuliavimas	86.1. Įmonės sąnaudos manipuliavimas
87. Įmonės įsipareigojimai manipuliavimas	87.1. Įmonės įsipareigojimai manipuliavimas
88. Įmonės turtas manipuliavimas	88.1. Įmonės turtas manipuliavimas
89. Įmonės atsargos manipuliavimas	89.1. Įmonės atsargos manipuliavimas
90. Įmonės skolos manipuliavimas	90.1. Įmonės skolos manipuliavimas
91. Įmonės pajamos manipuliavimas	91.1. Įmonės pajamos manipuliavimas
92. Įmonės sąnaudos manipuliavimas	92.1. Įmonės sąnaudos manipuliavimas
93. Įmonės įsipareigojimai manipuliavimas	93.1. Įmonės įsipareigojimai manipuliavimas
94. Įmonės turtas manipuliavimas	94.1. Įmonės turtas manipuliavimas
95. Įmonės atsargos manipuliavimas	95.1. Įmonės atsargos manipuliavimas
96. Įmonės skolos manipuliavimas	96.1. Įmonės skolos manipuliavimas
97. Įmonės pajamos manipuliavimas	97.1. Įmonės pajamos manipuliavimas
98. Įmonės sąnaudos manipuliavimas	98.1. Įmonės sąnaudos manipuliavimas
99. Įmonės įsipareigojimai manipuliavimas	99.1. Įmonės įsipareigojimai manipuliavimas
100. Įmonės turtas manipuliavimas	100.1. Įmonės turtas manipuliavimas

sudaryta remiantis Mackevičiumi, Bartaška (2003); Mulford, Comiskey (2005); Vinnari, Nasi (2008); Agarwal (2008); Mackevičiumi, Kazlauskienė (2009); Gherai, Balaciu (2011); Lakiu (2011); Hill, Perry, Andes (2011); Shah, Butt (2011); Mackevičiumi (2012); Giriūnienė (2012); Yadav (2013); Mackevičiumi, Savicku (2015).

Literatūroje kūrybinė apskaita yra skirstoma į pozityviąją ir manipuliacinę (Mackevičius, Savickas, 2015; Mackevičius, Subačienė, 2016; Remenarič ir kt., 2018). Manipuliacinė kūrybinė apskaita apibūdinama kaip egoistinė, kai manipuliuojama teisės aktais, finansiniais rodikliais, siekiant finansinėse ataskaitose atvaizduoti įmonei palankius, pagražintus rezultatus (Mackevičius, Subačienė, 2016). Pozityvioji kūrybinė apskaita siejama su kūrybiškų variantų ieškojimu apskaitoje. Tai apskaita, kurios tikslas yra patobulinti galiojančias apskaitos duomenis taip, kad būtų garantuota tikslesnė ir naudingesnė informacija. (Mackevičius, Savickas, 2015).

Kūrybinės apskaitos esmę sudaro apskaitos standartais neuždraustų būdų ir metodų pasirinkimas, kuris daro įtaką įmonės finansinei būklei. Kūrybinės apskaitos būdai gali daryti įtaką ne tik visai balanso struktūrai – turtui, nuosavam kapitalui, įsipareigojimams, bet ir pajamoms, sąnaudoms. Visos šios manipuliacijos pakeičia ne tik įmonės finansinę būklę, bet ir veiklos rezultatą bei pinigų srautus. Nors kūrybinė apskaita taikoma siekiant iškreipti įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus, ji gali būti naudojama ir kaip įrankis tobulinti apskaitos praktiką.

## Išvados

1. Įvairiuose moksliniuose šaltiniuose nurodyti pelno valdymo būdai buvo susisteminti, pagal jų taikymo teisėtumą, priskiriant juos prie būdų pažeidžiančių apskaitos standartus ir nepažeidžiančių apskaitos standartus. 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. Išnagrinėjus mokslinėje literatūroje pateikiamus pelno valdymo apibrėžimus, galima teigti, kad 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: kaupimu pagrįstas pelno valdymas, atliekamas manipuliuojant sąnaudų, išlaidų, atsargų kaupimu; tikrojo pelno valdymas, kai priimami valdymo pobūdž
  3. Mokslinių šaltinė analizė parodė, kad kūrybinė apskaita, tai apskaitos procesas, paremtas apskaitos standartais, kurio metu pasirenkamos tam tikros apskaitos taisyklės, padedančios iškreipti finansinę atskaitomybę 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.
  4. Įvairiuose moksliniuose šaltiniuose nurodyti pelno valdymo būdai buvo susisteminti, pagal jų taikymo teisėtumą, priskiriant juos prie būdų pažeidžiančių apskaitos standartus ir nepažeidžiančių apskaitos standartus. 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.

## Literatūra

- Achleitner, A. K., Günther, N., Kaserer, C., Siciliano, G., 2014. Real earnings management and accrual-based earnings management in family firms. *European Accounting Review*, 23(3), 431-461. <http://doi.org/10.1080/09638180.2014.895620>
- Agarwal, V., 2008. *Relationship between creative accounting and corporate governance*. Doctoral dissertation, University of Nottingham.
- 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), <http://doi.org/10.1142/S2010139216500142>.
- Ali, B., Kamardin, H., 2018. Real earnings management: a review of literature and future research. *Asian Journal of Finance & Accounting*, 10(1). <http://doi.org/10.5296/ajfa.v10i1.13282>

- 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]
- Archer, S., 1996. The ethics of creative accounting. *Science and Engineering Ethics*, 2(1), 55-70.
- Bachtijeva, D., 2020. Kūrybinės apskaitos ir pelno valdymo problematika apskaitos teorijų raidos kontekste. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, 22, 6-6. <https://doi.org/10.15388/batp.2020.28>
- Balaciu D. E., Bogdan V., Vladu A. B., 2009. A brief review of creative accounting literature and its consequences in practice. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 11(1), 170-183.
- 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.
- Belkaoui, A.R., 2004. *Accounting Theory (5<sup>th</sup> ed.)*. Thompson Learn. ISBN-10: 1844800296
- Beneish, M. D., 2001. Earnings management: A perspective. *Managerial Finance*. 27 (12), 3-17 <https://doi.org/10.1108/03074350110767411>
- Benston, G., Hartgraves, L., 2002. Enron: what happened and what we can learn from it. *Journal of accounting and public policy*. 21, 105-127. [http://doi.org/10.1016/S0278-4254\(02\)00042-X](http://doi.org/10.1016/S0278-4254(02)00042-X)
- Bhasin, M. L., 2016. Survey of creative accounting practices: an empirical study. *Wulfenia Journal*, 23, 144-162.
- Blessing I. N., 2015. Empirical analysis on the use of forensic accounting techniques in curbing creative accounting. *International Journal of Economics, Commerce and Management United Kingdom*. III(1), 1-15.
- 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. <https://doi.org/10.1002/jcaf.22239>
- 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>
- Cernusca, L., David D., Nicolaescu, C., Gomoi, B. C., 2016. Empirical study on the creative accounting phenomenon. *Studia Universitatis Economics Series*, 26(2), 63-87.
- 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.
- Cohen, D. A., Zarowin, P., 2010. Accrual-based and real earnings management activities around seasoned equity offerings. *Journal of accounting and Economics*, 50(1), 2-19. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2010.01.002>
- Collingwood, H., 2001. The earnings game, everyone plays, nobody wins. *Harvard Business Review*, 79(6), 65-74. Prieiga per: <https://hbr.org/2001/06/the-earnings-game-everyone-plays-nobody-wins> ; [žiūrėta 2021-03-15].

- Dechow, P, Skinner, D. J., 2000. Earnings management: reconciling the views of accounting academics, practitioners, and regulators. *Acc Horizons*. 14(2), 235–50. <http://doi.org/10.2139/ssrn.218959>
- Deegan, C. M., 2007. *Financial Accounting Theory* (2<sup>nd</sup> ed.). Australia: McGraw-Hill.
- 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](https://www.jstor.org/stable/10.1086/209601?seq=1#metadata_info_tab_contents); [žiūrėta 2021-01-25].
- 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://oeconomic.a.uab.ro/upload/lucrari/1320111/03.pdf>; [žiūrėta 2020-10-15]
- Giriūnas L., 2012. Kūrybinė apskaita: samprata, tikslai ir vieta. *Ižvalgos*, 1(7). Utena: UAB „Utenos indra“.
- Giriūnienė G., 2012. Kūrybinės apskaitos metodikos ir jų taikymo sritys įmonėje. *Ižvalgos*, 1(7). Utena: UAB „Utenos indra“.
- Giroux, G., 2004. *Detecting earnings management*. New Jersey: Wiley. ISBN: 978-0-471-47086-1
- Griffiths, I., 1986. *Creative Accounting how to make your profits what you want them to be*. London, Sidgwick & Jackson, ISBN: 09477752811.
- 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>.
- 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.
- Hill, N.; Perry, S.; Andes, S., 2011. *Evaluating Firms in Financial Distress: An Event History Analysis*. Journal of Applied Business Research. 12 (3).
- 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.
- 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].
- Lambert, C., Sponem, S., 2005. Corporate governance and profit manipulation: French field study. *Critical Perspectives on Accounting*, 16, 717-748. <http://doi.org/10.1016/j.cpa.2003.08.008>
- 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)
- Mačiulytė - Radickienė R., Subačienė R., 2012. Manipuliacijų pajamomis ir sąnaudomis būdų analizė. *Ižvalgos*. 1 (7). Utena: UAB „Utenos indra“.
- Mackevičius J., Bartaška R., 2003. Klaidų ir apgaulių aptikimas, įvertinimas ir prevencija. *Ekonomikos teorija ir praktika*, 2, 37-59. Prieiga per: <https://etalpykla.lituanistikadb.lt/object/LT-LDB-0001:J.04~2003~1367159528651/>; [žiūrėta 2019 05 13].

- 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>.
- Mackevičius, J. Kazlauskienė, L., 2009. The fraud tree and its investigation in audit. *Ekonomika*, t. 85, p. 90-101. <https://doi.org/10.15388/Ekon.2009.0.5118>
- Malhotra A. 2013, Curbing Creative Accounting: Role & Effectiveness of Ethics Amarjeet. *International Journal of Finance and Policy Analysis*, 5(2), 15-27.
- Merchant, K. A., 1990. The effects of financial controls on data manipulation and management myopia. *Accounting, organizations and society*. 15(4), 297-313.
- Merchant, K. A., Rockness, J. 1994. The ethics of managing earnings: an empirical investigation. *Journal of Accounting and Public Policy*, 13(1), 79-94.
- 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.
- Mockevičiūtė A., Rudžionienė, K., 2011. Apskaitos politikos įtaka pelnui. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, 9. Kaunas: LBAŠTA. Prieiga per: <https://www.ceeol.com/search/article-detail?id=459931>; [žiūrėta 2019 05 13].
- Mulford, C. W., Comiskey, E. E., 2005. *The financial numbers game: detecting creative accounting practices*. John Wiley & Sons. ISBN-13: 978-0471770732.
- 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://doi.org/10.2139/SSRN.248129>
- 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)
- Remenarič M., Kenfelja I., Mijoč I., 2018. Creative accounting – motives, techniques and possibilities of prevention. *Ekonomski vjesnik / Econviews*, 1, 193-199. Prieiga per: <https://www.semanticscholar.org/paper/CREATIVE-ACCOUNTING-%E2%80%93-MOTIVES%2C-TECHNIQUES-AND-OF-Remenari%C4%87-Kenfelja/748694de0c1d6a3afb9b1d41cdf3efe1dbb6b3c3> [žiūrėta 2020-10-20]
- Roberts, R. W., 1992. Determinants of corporate social responsibility disclosure. *Accounting, Organizations and Society*, 17(6), 595-612.
- Ronen J., Yaari V., 2008. *Earnings management Emerging Insights in Theory, Practice, and Research*. New York: Springer US. ISBN: 978-0-387-25769-3.
- Rudžionienė K., 2012. *Finansinės apskaitos teorijos*. Monografija. Vilniaus universitetas. ISBN 978-609-469-091-7.
- Sawicki, J., Shrestha, K., 2014. Misvaluation and insider trading incentives for accrual - based and real earnings management. *Journal of Business Finance & Accounting*, 41(7-8), 926-949. <http://doi.org/10.1111/jbfa.12084>

- Schipper K., 1989. Commentary on earnings management. *Accounting Horizons*, 3(4), 91–102.
- 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.
- Shah, A. K., 1998. Exploring the influences and constraints on creative accounting in the United Kingdom. *European Accounting Review*, 7(1), 83-104.
- Shah, S. Z. A. Butt, S., 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. Prieiga per: <https://www.semanticscholar.org/paper/Creative-Accounting%3A-A-Tool-to-Help-Companies-in-a-Shah-Butt/0180751ae4d3f081e9d06a38f206036adbb03d40> [žiūrėta 2020-10-24]
- Strakova, L., 2020. Earnings management in global background. SHS Web of Conferences 74, 01032. Globalization and its Socio - Economic Consequences 2019. <http://doi.org/10.1051/shsconf/20207401032>
- 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.
- Vinnari, E. M., Näsi, S., 2008. Creative accrual accounting in the public sector: ‘Milking’ water utilities to balance municipal budgets and accounts. *Financial Accountability & Management*, 24(2), 97-116. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2008.00448.x>
- 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>
- Watts, L., Zimmerman, J. L., 1990. Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective. *The accounting review*, 65(1), 1311-156.
- Watts, R. L., Zimmerman, J. L., 1978. Towards a positive theory of the determination of accounting standards. *Accounting review*, 112-134
- Watts, R.L., Zimmerman, J.L., 1986. *Positive Accounting Theory*. Englewood cliffs, New Jersey, Prentice-Hall, 388.
- 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.
- Yadav, B., 2013. Creative Accounting: a literature review. *The Standard International Journals Transactions on Industrial, Financial and Business Management (IFBM)*, 1(5), 181-193.
- Yousif 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.