

Judyta WITOWSKA

Akademia Nauk Stosowanych w Nowym Sączu, Polska

ORCID: 0000-0001-9997-0522

ZNACZENIE PRZYZCYNOWOŚCI W RACHUNKOWOŚCI

Streszczenie

W artykule zaprezentowano metody badawcze wykorzystywane w rachunkowości do badania przyczynowości oraz dokonano zestawienia wybranych publikacji wraz z wnioskami wynikającymi z przeprowadzonych analiz, co potwierdza znaczenie tego zagadnienia. Mimo formalnych zasad i dążenia do obiektywizmu, zwrócono uwagę, że prezentowane informacje księgowe mogą wynikać ze zdarzeń gospodarczych i z behawioralnych uwarunkowań osób sporządzających sprawozdania. Zrozumienie relacji przyczynowych zwiększa wiarygodność prowadzonych analiz oraz umożliwia pełniejszą interpretację prezentowanych danych. W literaturze przedmiotu rekomenduje się głównie stosowanie metod quasi-eksperymentalnych jako narzędzi pozwalających na bardziej rzetelne ustalenie zależności przyczynowych w rachunkowości.

Słowa kluczowe: analiza przyczynowa odchyłeń, badania rachunkowe, mikroekonometria przyczynowa, metody quasi-eksperymentalne, przyczynowość, rachunkowość, rachunkowość behawioralna, wnioskowanie przyczynowe.

THE IMPORTANCE OF CAUSALITY IN ACCOUNTING

Summary

The article presents research methods used in accounting to examine causality and includes a compilation of selected publications together with conclusions drawn from their analyses, which confirms the relevance of this issue in accounting research. Despite formal rules and the pursuit of objectivity, it is emphasized that the information disclosed in financial statements may result not only from economic events, but also from behavioral determinants of individuals preparing the reports. Understanding causal relationships increases the reliability of analyses and enables a more comprehensive interpretation of reported data. In the literature, quasi experimental methods are particularly recommended as tools that allow for more credible identification of causal relationships in accounting.

Keywords: accounting, accounting research, causality, causal inference, causal analysis of deviations, causal microeconometrics, quasiexperimental methods, behavioral accounting.

Wprowadzenie

Rosnąca konkurencja, postępujące umiędzynaradawianie się rynków, dynamika i zmienność współczesnego otoczenia gospodarczego sprawiają, że prowadzenie działalności gospodarczej staje się procesem złożonym i obciążonym niepewnością. Jednostki, funkcjonując w warunkach gospodarki rynkowej, zmuszone są do ciągłego adaptowania się do zachodzących zmian. W takim środowisku szczególnego znaczenia

nabiera informacja (Szczypa, 2017). Pozwala ona na umiejętne przewidywanie przyszłych zdarzeń i stanowi podstawę podejmowania racjonalnych decyzji. Informacja w gospodarce wolnorynkowej staje się zatem kluczowym zasobem determinującym sukces.

Podstawowym źródłem informacji ekonomicznej o działalności jednostki jest rachunkowość (Szczypa, 2020). System ten – poprzez skrupulatne ewidencjonowanie każdej pojedynczej operacji gospodarczej – dostarcza niezwykle istotnych danych na temat całokształtu działalności jednostki. Jest odzwierciedleniem jej majątku, umożliwia ocenę potencjału podmiotu i wskazuje na efekty wykorzystania zasobów. Informacje gromadzone w systemach księgowych stanowią podstawę sporządzania sprawozdań finansowych, obejmujących: bilans, rachunek zysków i strat, rachunek przepływów pieniężnych, zestawienie zmian w kapitale własnym i dodatkową. Odbiorcami danych zaprezentowanych w sprawozdaniach finansowych są zarówno interesariusze wewnętrzni w postaci właścicieli, udziałowców, pracowników, jak też interesariusze zewnętrzni: klienci, kredytodawcy, potencjalni inwestorzy, dostawcy (Kuzior, 2017). Poszukują oni informacji nie tylko na temat wartości poszczególnych danych prezentowanych przez jednostkę, ale też szukają odpowiedzi o przyczynę wystąpienia danego zjawiska (Karmańska 2013).

Celem niniejszego artykułu jest ukazanie znaczenia zjawiska przyczynowości w rachunkowości i wskazanie roli relacji przyczynowo-skutkowych w procesach pomiaru, ewidencji oraz prezentacji informacji finansowej. Opracowanie ma charakter teoretyczno-przeglądowy i koncentruje się na syntetycznym przedstawieniu dorobku naukowego dotyczącego analizowanego zagadnienia. Przeprowadzony przegląd literatury krajowej i zagranicznej obejmuje zarówno ekonomiczne, jak też interdyscyplinarne ujęcia przyczynowości, uwzględniające perspektywę statystyczną, ekonometryczną i behawioralną. W artykule dokonano też klasyfikacji metod badawczych stosowanych w rachunkowości do identyfikowania i analizy zależności przyczynowo-skutkowych. Ponadto przedstawiono wybrane przykłady badań, które potwierdzają występowanie relacji przyczynowo-skutkowych w obszarze rachunkowości oraz ich wpływ na kształt prezentowanej informacji finansowej.

1. Przyczynowość w założeniach teoretycznych rachunkowości

Źródła przyczynowości dostrzec można już u podstaw założeń teoretycznych rachunkowości (Wachowicz, 2013). Podwójny zapis, który stanowi podstawową technikę księgową, oparty jest na przyczynowości (Dobija, 2009). Każda transakcja zapisywana jest w tej samej wysokości na co najmniej dwóch kontach, na jednym po stronie „Winien”, na drugim po stroni „Ma”. Przyjmuje się, że zapis po stronie „Ma” wskazuje na źródła finansowania, a strona „Winien” mówi o sposobie wykorzystania tego finansowania. Jak podkreślił Y. Ijiri¹, fascynujący się istotą podwójnego zapisu, korespondencja jaka dostrzegana jest między danymi, wynika właśnie z przyczynowości, której respektowanie jest podstawą podwójnego zapisu księgowego (Ibidem). Przyczynowość według niego nie jest opcją, którą można lub nie zastosować. Występuje w każdej operacji gospodarczej i w każdym przypadku musi zostać odnaleziony związek przyczynowo-skutkowy jednego zdarzenia z drugim.

¹ Y. Ijiri (1935-2017) – badacz ekonomii i rachunkowości, fascynujący się istotą podwójnego zapisu, który podczas konferencji w 1993 roku poświęconej 50-leciu wydania dzieła L. Paciolego, przedstawił wypowiedź na temat natury i piękna podwójnego zapisu.

Rachunkowość generuje dane, które powiązane są ze sobą, wykazując relację przyczyny oraz skutku. W rachunkowości dostrzegana jest troska o przyczynowość. Informacje, jakie wynikają ze stosowania podwójnego zapisu księgowego, powiązane są z logiczną regułą wynikania. Jeśli przyjmiemy założenie, że A jest prawdziwe, a z A wynika B, to śmiało możemy stwierdzić, że też B jest prawdziwe. Ponadto, jeśli zdarza się A, to następuje też B (Ibidem).

Podczas tworzenia informacji księgowej niejednokrotnie pojawia się zjawisko nieuchronnej niepewności, zmienności. Istnieją bowiem ograniczenia w zakresie ustalenia siły i wpływu związków przyczynowo-skutkowych. Dlatego przy tworzeniu informacji o charakterze planistycznym wykorzystuje się metody probabilistyczne (Ibidem) oceny wystąpienia określonych stanów.

Związek przyczynowo-skutkowy występujący w podwójnym zapisie księgowym pozwala też na łatwą kontrolę informacji generowanej przez ten system. W przypadku pojedynczego zapisu kontrola informacji generowanych przez księgowość byłaby utrudniona, gdyż nie obejmowałaby całej grupy zależności wynikających z podwójnego zapisu.

2. Przyczynowość w metodach badawczych

Rachunkowość jako część nauki o finansach ma ukształtowane historycznie metody badawcze. Zastosowanie poszczególnych metod nieustannie ewoluuje, poszukując odpowiedzi na nowe pytania stawiane przez badaczy. Mnogość informacji i danych liczbowych oraz rozwój technik analitycznych sprawia, że zmiany następują stosunkowo szybko.

Rachunkowość dostarcza danych, na podstawie których można przeprowadzać wielorakie analizy finansowe. Dlatego też analizę finansową należy traktować jako integralny element rachunkowości – tzw. warstwę interpretacyjną rachunkowości (Kasperowicz-Stępień, Stępień, 2007). Badania wstępne analizy finansowej nie raz poszerzane są o przeprowadzenie pogłębionych analiz danego zjawiska przy wykorzystaniu metod badań przyczynowych. Metody te mają pozwolić na określenie wpływu poszczególnych zmiennych na powstałe odchylenia analizowanego zjawiska. Mają pozwolić na poznanie, jakie związki występują między określonymi czynnikami i wskazywać kierunek ich oddziaływania. Dokonując analizy przyczynowej powstałych odchyleń, bierze się pod uwagę wartość badanego zjawiska i porównuje z wartością wzorcową (lub planowaną). Badania przyczynowe wykorzystywane są w znacznej mierze na potrzeby kontroli wykonania budżetów i planów (Szydełko, 2018). Wśród metod wykorzystywanych do badań przyczynowych najczęściej stosowane są metody ilościowe (Micherda, 2004). Podejście ilościowe przyczynia się do uzyskania odpowiedniej precyzji badania i tym samym zwiększa poziom obiektywizmu prowadzonych analiz (Nowak, 2018). Można tutaj wyróżnić metody deterministyczne (funkcyjne), które pozwalają na wykazanie związku funkcyjnego, określającego kierunek oraz zakres oddziaływania na dane zjawisko bez uwzględnienia czynnika losowego. Do metod funkcyjnych można zaliczyć powszechnie stosowane metody (Szydełko, 2018):

- funkcyjną;
- logarytmowania;
- postawień krzyżowych;

- różnic cząstkowych;
- podziału odchyłeń łącznych;
- proporcjonalnego podziału odchyłeń;
- współczynnikową;
- średniej arytmetycznej;
- kolejnych podstawień.

Powyższe metody analizy przyczynowej wykorzystywane są w przedsiębiorstwach do oceny poziomu odchyłeń kosztów i ich pozycji składowych (Ibidem).

Obok metod deterministycznych, w badaniach ilościowych wyróżnia się także metody stochastyczne – probabilistyczne (Kasperowicz-Stępień, Stępień, 2007). Zakładają one, że na poziom badanej wielkości mogą mieć wpływ zarówno czynniki o charakterze głównym, jak i zmienne losowe (przypadkowe). Wśród metod stochastycznych wyróżnić można metody ekonometryczne, taksonomiczne i dyskryminacyjne. W ramach metod ekonometrycznych identyfikowane są mechanizmy, które kształtują badany proces przy jednoczesnym wskazaniu czynników mających wpływ na badaną zmienną i ich wzajemne powiązania.

Metody taksonomiczne mają wyjaśniać dane zjawiska i pozwalać na umiejętne jego przewidywanie oraz sterowanie procesami zachodzącymi w ramach danego zjawiska. Umożliwiają też ocenę pozycji badanej jednostki na tle innych jednostek występujących w ramach otoczenia gospodarczego.

Metody dyskryminacyjne bezpośrednio związane są z ich predykcyjnymi własnościami podziału zmiennych na kilka rozdzielnych obszarów, wyodrębnienie których ma istotne znaczenie dla badacza pod względem dostarczanych informacji.

Metody deterministyczne, stosowane w ramach analiz finansowych do badania przyczynowości występowania danego zjawiska, głównie wykorzystywane są do badań o charakterze retrospektywnym, a badania stochastyczne wykorzystywane są do analiz prospektywnych (Ibidem).

W badaniach w zakresie rachunkowości często próbuje się udowodnić „wpływ”, czyli wskazać zależność przyczynowo-skutkową. Podejścia oparte na wykorzystaniu różnorodnych metod badawczych opartych na egzogeniczności zmian w danych, która ma pomóc w okrywaniu przyczynowości, są niezwykle popularne w ostatnich latach. Przeglądu badań w zakresie przyczynowości w empirycznych finansach oraz rachunkowości przedsiębiorstw dokonali V. Atanasov oraz B. Black w publikacji pt. *Shock-Based Causal Inference in Corporate Finance and Accounting Research*, zaprezentowanych w *Critical Finance Review* w 2016 roku. W badań przestudiowali oni blisko 13,5 tys. publikacji, które zostały ukazały się w latach 2001-2011 w 22 wiodących czasopismach z zakresu rachunkowości, finansów, prawa i zarządzania. Rozpoczynając swoje rozważania, już na wstępie zadali pytania, szukając roli przyczynowości dla dalszych wyników badań. Zwrócili uwagę, że większość badań z zakresu finansów skoncentrowana jest właśnie na badaniu związku przyczynowego, ale czy jeśli nastąpi zmiana niektórych danych wejściowych, to będzie to miało wpływ na wynik? Czy poziom nadzoru korporacyjnego ma wpływ na wyniki firmy czy na inne zmienne z zakresu finansów przedsiębiorstw? Zwrócili też uwagę, że brak związku przyczynowego nie daje podstaw do rekomendowania firmom wprowadzania zmian czy samemu rządowi wprowadzania reform. Autorzy w swojej publikacji ostatecznie wyodrębnili

74 artykuły, które reprezentowały w badaniach możliwość wystąpienia szoku. Określeniem tym nazwano jednorazowe wydarzenie zewnętrzne (np. zmiana przepisów prawnych), która spowoduje, że część firm będzie poddana oddziaływaniu tego szoku, a część stanie się firmami „kontrolowanymi”.

Na podstawie dokonanego przeglądu literatury opracowali oni oraz przedstawili warunki, jakie powinny zostać spełnione, aby badanie było idealne i pozwalało na zweryfikowanie hipotezy o przyczynowości (Gruszczyński, 2018):

- 1) szok (oddziaływanie) powinien być na tyle istotny, że spowoduje zmianę w zachowaniu się firm bądź bodźców wpływających na nie;
- 2) podział firm na dwie grupy: jednostek podlegających oddziaływaniu i grupie kontrolnej powinien być równoważny losowemu i jest to założenie o warunkowej niezależności;
- 3) przydział jednostek między grupami powinien być w pełni egzogeniczny;
- 4) obie grupy firm cechuje równowaga w zakresie zmiennych objaśniających;
- 5) występujące ewentualnie efekty oddziaływania dostrzegane na poziomie tylko zmiennej objaśnianej powinny wynikać jedynie z samego oddziaływania, a nie innych zdarzeń.

Zestawione zasady pokazują, jak wiele można mieć wątpliwości w stosunku do poszczególnych elementów tworzących proces badawczy, a w szczególności do działań, które mają pozwolić na weryfikację przyczynowości. Mimo szeregu wątpliwości prowadzonych badań, nadal podejmowane są próby analiz przyczynowości. W próbach poszukiwania przyczynowości często wykorzystywane są metody analizy kontrfaktycznej, czego przykładem może być metoda dopasowania danych, takich jak PSM (*Propensity Score Matching*), metody *regression discontinuity*, *difference-in-differences*, metody zmiennych instrumentalnych (Ibidem).

W badaniach z zakresu rachunkowości również są wykorzystywane modele regresyjne (korelacyjne). Ich wyniki starają się przybliżyć potwierdzenie wystąpienia przyczynowości, szczególnie korzystając z podejścia panelowego (Ibidem). Natomiast prosty model korelacyjny, który oparty jest wyłącznie na obserwacji danych, nie daje podstaw, aby stwierdzić, że dowodzi on przyczynowości. Taki model ma jednak wartość interpretacyjną.

Poszukiwanie związku przyczynowego wymaga stosowania odpowiednich technik w ramach modelu ekonometrycznego. Brak zastosowania tych technik sprawia, że wyniki badań mają charakter interpretacyjny typu korelacyjnego, asocjacyjnego.

Badania dotyczące związków przyczynowo-skutkowych w rachunkowości stanowią ważny obszar zainteresowań badaczy zarówno w literaturze krajowej, jak też zagranicznej. Zestawienie wybranych publikacji wraz z głównymi wnioskami wynikającymi z przeprowadzonych analiz empirycznych zaprezentowane zostało w tabeli 1.

Tabela 1

Wybrane publikacje i ich główne założenia dotyczące badań z zakresu przyczynowości w rachunkowości

Autorzy/Rok	Zakres badań	Główne wnioski
M. Gruszczyński (2023)	Mikroekonometria przyczynowa w badaniach w rachunkowości	• Autor wskazał na rosnące znaczenie metodyki badań przyczynowych w badaniach z zakresu rachunkowości w szczególności metod quasi-eksperymentalnej; • Metody quasi eksperymentalne stanowią lepszą podstawę do znajdowania dowodów na związek przyczynowy; • Statystyczno-ekonometryczna metodologia oparta na regresji rzadko jest pomocna w wskazaniu związków przyczynowych; • Modele regresji panelowej dominują we współczesnych zastosowaniach rachunkowości jako narzędzie pozwalające na wskazanie sugestii związków przyczynowych; • Modele mikroekonometrii przyczynowej wydają się być właściwszym narzędziem do weryfikacji związków przyczynowych.
Ch. Armstrong, J.D. Kepler, D. Samuels, D.J. Taylor (2022)	Ewolucja metod empirycznych w badaniach księgowych i rozwój quasi-eksperymentów	• Dokonano przeglądu metod empirycznych wykorzystywanych w rachunkowości do wyciągania wniosków przyczynowych; • Zaobserwowano wyraźny wzrost wykorzystania metody quasi-eksperymentów, które pozwalają wykorzystać zmienność pozornie losową do oceny wpływu określonych czynników; • Wykorzystanie metod przyczynowych związane jest ze stosowaniem rygorystycznych założeń dotyczących, egzogeniczności, doboru grup porównawczych czy eliminacji alternatywnych wyjaśnień; • Dla pełniejszej i bardziej wiarygodnej identyfikacji przyczynowości rekomenduje się łączenie różnych metod badawczych (triangulację): teorii ekonomicznej, analizy alternatywnych scenariuszy, porównań między różnymi próbkami danych oraz replikację wyników.
A. Szydełko (2018)	Analiza przyczynowa odchyleń kosztów w mikroprzedsiębiorstwach	• Wykorzystanie analizy przyczynowej odchyleń w jednostkach mikro związane z ograniczeniami wynikającymi ze stosowanych uproszczeń; • Minimalizm w zakresie budowy rachunku kosztów w podmiotach mikro uniemożliwia wykonanie pogłębionej analizy przyczynowej odchyleń; • Badania przyczynowe wykorzystuje się głównie na potrzeby kontroli wykonania budżetów.
M. Łada B. Barnik (2018)	Modele teorii uwarunkowań sytuacyjnych w badaniach nad rachunkowością zarządczą	• Do badania przyczyn zmian w systemie rachunkowości zarządczej wykorzystywane są statyczne modele zmian sytuacyjnych; • Wyodrębnia się wewnętrzne i zewnętrzne czynniki sytuacyjne, które traktowane są jako potencjalny powód oddziałujący na potrzebę wprowadzenia zmian i podjęcie decyzji o jej wprowadzeniu.

I.D. Gow D.F. Larcer P.C. Reiss (2016)	Wnioskowanie przyczynowe w badaniach księgowych	• W badaniach z zakresu rachunkowości dominuje wnioskowanie przyczynowe, większość publikacji zakłada istnienie relacji przyczynowo-skutkowych pomiędzy badanymi zmiennymi; • Metody quasi-eksperymentalne zyskują na popularności pomimo, iż wymagają merytorycznych założeń; • Autorzy zalecają zwiększenie uwagi na identyfikację mechanizmów przyczynowych (czyli wyjaśnienie jak powstaje efekt, a nie tylko na statystycznym wykazaniu korelacji); • Połączenie metod opisowych z metodami quasi-eksperymentalnymi przyczynia się do bardziej wiarygodnych i praktycznie użytecznych badań.
A. Szychta (2015)	Pozytywna teoria rachunkowości jako koncepcja głównego nurtu badawczego	• Badania pozytywistyczne w rachunkowości ukierunkowane są na formułowanie uogólnionych wyjaśnień dotyczących zjawisk, ze szczególnym naciskiem na identyfikację i analizę zależności przyczynowo-skutkowych; • Badania pozytywistyczne w rachunkowości polegają na formułowaniu przyczynowo-skutkowych pytań badawczych; • Formułując relacje przyczynowe w rachunkowości należy przestrzegać zasad: przyczyna musi poprzedzać skutek, skutek i przyczyna muszą być ze sobą powiązane, a inne wyjaśnienia dotyczące relacji przyczyna skutek muszą zostać wyeliminowane.
J. Gasen (2014)	Wnioskowanie przyczynowe w empirycznych badaniach rachunkowości finansowej	• Wnioskowanie przyczynowe jest trudniejsze niż w innych dyscyplinach głównie z powodu endogeniczności danych; • Badania przyczynowe są znacznie częściej publikowane w ekonomii i finansach niż w rachunkowości; • Autor wskazuje na potrzebę zwiększenia świadomości metodologicznej wśród badaczy rachunkowości oraz rekomenduje szersze stosowanie metod quasi-eksperymentalnych.

Źródło: opracowanie własne na podstawie „Casual microeconometrics in accounting research”, M. Gruszczyński, 2023, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 47(4), s. 69-90; „Causality Redux: The Evolution of Empirical Methods in Accounting Research and the Growth of Quasi-Experiments”, C. Armstrong, J.D. Kepler, D. Samuels, D.J. Taylor, 2022, *Journal of Accounting & Economics* (JAE), pobrane z: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3935088>; „Analiza przyczynowa odchyleń kosztów w mikroprzedsiębiorstwach”, A. Szydełko, 2018, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 506, s. 134-142; „Modele teorii uwarunkowań sytuacyjnych w badaniach nad rachunkowością zarządczą”, M. Łada, B. Bartnik, 2018, *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 369, s. 105-114; „Causal Inference in Accounting Research”, I.D. Gow, D.F. Larcer, P.C. Reiss, 2016, *Journal of Accounting Research*, 54(2), s. 477-523; „Pozytywna teoria rachunkowości jako koncepcja głównego nurtu badawczego”, A. Szychta, 2015, w: B. Nita (red.), *Teoria rachunkowości, sprawozdawczość i analiza finansowa*, Wrocław: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, s. 176-188; „Causal inference in empirical archival financial accounting research”, J. Gassen, 2014, *Accounting, Organizations and Society, Elsevier*, 39(7), s. 535-544.

3. Przyczynowość a aspekt behawioralny rachunkowości

Badając przyczynowość w rachunkowości, nie można oczywiście pominąć aspektu behawioralnego, który ukazuje znaczenie czynnika ludzkiego w procesach ewidencyjnych i sprawozdawczych jednostki. Rachunkowość, chociaż jest systemem o wysokim stopniu sformalizowania, która podporządkowana jest normom prawa bilansowego i stanowi przedmiot harmonizacji krajowej oraz międzynarodowej, nie jest wolna od oddziaływania bodźców o charakterze psychologicznym bądź społecznym. Rachunkowość zakłada wierne odzwierciedlenie sytuacji majątkowo-finansowej jednostki, w sposób obiektywny i neutralny. Pomimo tak sformalizowanych zasad rachunkowości, wpływ czynnika ludzkiego dostrzec można na każdym etapie jej prowadzenia, począwszy od właściwej identyfikacji czy klasyfikacji operacji gospodarczych, przez wycenę, ujęcie księgowe aż po sporządzenie sprawozdania finansowego i jego interpretację. Decyzje dotyczące momentu ujęcia kosztów bądź przychów, metod wyceny, przyjmowanych szacunków podejmowane są przez osoby, które reagują na bodźce płynące z otoczenia, a które wpływają na ich sferę poznawczą, intuicję, motywację emocje czy cechy osobowości (Kiziukiewicz, Jaworska, 2017). Osoby prowadzące księgowość mogą też być pod wpływem czynników wynikających z otoczenia organizacyjnego, do których możemy zaliczyć presję na wynik, ocenę przełożonego czy przyjęty w jednostce system premiowania (Merchant, Van der Stede, 2017). Należy podkreślić, że zniekształcenie ostatecznego wyniku wypracowanego przez jednostkę na skutek czynników behawioralnych osoby prowadzącej rachunkowość nie należy utożsamiać z nierzetelnym obrazem powstałym na skutek rachunkowości agresywnej (Król, 2015; Ozygała, Burchart 2024; Sendor, Strojny, 2024). W ramach rachunkowości agresywnej dane finansowe są celowo zniekształcanie w celu osiągnięcia założonego celu. Natomiast w przypadku oddziaływania czynników behawioralnych zachowania jednostki kształtowane są przez kontekst środowiskowy, w którym funkcjonuje. Bodźce płynące z otoczenia mają wpływ na podejmowane decyzje i postawy często w sposób nieświadomy dla człowieka (Korzeniowska, 2017). Nurt behawioralny w rachunkowości zakłada, że część działań wykonywanych przez człowieka wynika z utrwalonych schematów postępowania, które z czasem stają się automatyczne. W praktyce oznacza to, że osoby realizujące określone procesy księgowe, przyzwyczajone do stałego sposobu działania, mogą powielać wyuczone procedury bez refleksji nad ich adekwatnością do nowego kontekstu lub zakresu czynności.

Poszukując przyczyn wystąpienia określonych zjawisk w rachunkowości, należy zatem rozważyć, czy na ich kształt nie wpłynęły czynniki zewnętrzne w postaci bodźców behawioralnych, ponieważ zaprezentowane wartości w sprawozdaniach finansowych: bilansie bądź rachunku zysków i strat nie zawsze będą wiernym odzwierciedleniem przebiegu operacji gospodarczych, ale mogą wynikać z indywidualnej interpretacji, percepcji czy intencji osób podejmujących decyzję pod wpływem różnorodnych czynników o charakterze psychologicznym bądź społecznym. Uwzględnienie perspektywy behawioralnej jest więc niezwykle istotne przy ocenie przyczynowości w rachunkowości i dla pełnego zrozumienia mechanizmu, w jaki powstała dana informacja finansowa i dla prawidłowej oceny jej wiarygodności.

Podsumowanie

Przyczynowość leży u podstaw założeń teoretycznych rachunkowości. Zasada podwójnego zapisu, która jest podstawową formą księgową, w najprostszy sposób próbuje ukazać przyczynę oraz skutek. Wszelkie dane gromadzone przez system rachunkowości pozwalają na dostarczanie niezwykle istotnych informacji ekonomicznych na temat całokształtu działalności jednostki. Dane te pozwalają na prowadzenie dalszych analiz w poszukiwaniu przyczyn wystąpienia danego zjawiska. Osoby zarządzające podmiotami wykorzystują informacje pochodzące z rachunkowości zwłaszcza na etapach planistycznych.

Wnioskowanie przyczynowe w rachunkowości stanowi jedno z trudniejszych wyzwań metodologicznych współczesnych badań, głównie z powodu endogeniczności danych. Badania pozytywistyczne w tej dyscyplinie skupiają się na identyfikacji zależności przyczynowo-skutkowych, ale ich wiarygodność uzależniona jest od spełnienia kilku kluczowych warunków: wcześniejszego wystąpienia przyczyny względem skutku, istnienia związku między nimi i wyeliminowania alternatywnych wyjaśnień.

W literaturze przedmiotu szczególnie rekomenduje się stosowanie metod quasi-eksperymentalnych jako narzędzi pozwalających na bardziej rzetelne ustalenie zależności przyczynowych w rachunkowości. Autorzy jednak podkreślają konieczność rozwijania świadomości metodologicznej badaczy rachunkowości oraz potrzebę koncentrowania się nie tylko na wykazywaniu korelacji, lecz przede wszystkim na wyjaśnianiu procesów prowadzących do obserwowanych efektów.

Przyczynowe podejście badawcze znajduje zastosowanie m.in. w rachunkowości zarządczej. Przykładem są modele zmian sytuacyjnych, w których analizuje się wewnętrzne i zewnętrzne czynniki warunkujące konieczność modyfikacji systemów informacyjnych. Z kolei modele mikroekonometrii przyczynowej umożliwiają bardziej precyzyjną weryfikację hipotez przyczynowych niż tradycyjne techniki statystyczne.

W celu uzyskania pełniejszej i bardziej wiarygodnej identyfikacji związków przyczynowych zaleca się stosowanie triangulacji metod badawczych, obejmującej wykorzystanie teorii ekonomicznej, analizę alternatywnych scenariuszy, porównania między różnymi próbami danych i replikację wyników. Przyczynowość pozostaje zatem nie tylko elementem konstrukcyjnym rachunkowości, ale także stanowi impuls do dalszego jej rozwoju i doskonalenia.

Zwraca się też uwagę, że pomimo formalnego charakteru zasad rachunkowości i dążenia do obiektywizmu, prezentowane informacje księgowe mogą być kształtowane nie tylko przez zdarzenia gospodarcze, lecz także przez czynnik ludzki: emocje, intuicje, interesy lub presję otoczenia, wpływającą na proces podejmowania decyzji księgowych.

Przeprowadzony przegląd literatury stanowi punkt wyjścia do dalszych badań empirycznych, które pozwoliłyby zweryfikować przedstawione wnioski w praktyce. W przyszłości zasadne wydaje się rozszerzenie analiz o badania dotyczące wpływu rozwoju nowoczesnych technologii, w szczególności systemów informatycznych wspierających rachunkowość oraz rozwiązań opartych na sztucznej inteligencji, na identyfikację i interpretację zależności przyczynowo-skutkowych w danych pochodzących z systemów księgowych.

Bibliografia

- Armstrong, C., Kepler, J.D., Samuels, D., Taylor, D.J. (2022). Causality Redux: The Evolution of Empirical Methods in Accounting Research and the Growth of Quasi-Experiments. *Journal of Accounting & Economics (JAE)*. DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3935088>.
- Atanasov, V., Black, B. (2016). Shock-based causal inference in corporate finance and accounting research. *Critical Finance Review*, 5, 207-304.
- Dobija, M. (2009). Natura i piękno zapisu podwójnego. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie*, 796, 5-20.
- Gassen, J. (2014). Causal inference in empirical archival financial accounting research. *Accounting, Organizations and Society, Elsevier*, 39(7), 535-544.
- Gow, I.D., Larcker, D.F., Reiss, P.C. (2016). Causal inference in Accounting Research. *Journal of Accounting Research*, 54(2), 477-523.
- Gruszczyński, M. (2018). Badania ilościowe w finansach przedsiębiorstw i rachunkowości – wyzwania metodyczne. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 91, 11-22.
- Gruszczyński, M. (2023). Casual microeconometrics in accounting research. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 47(4), 69-90.
- Karmańska, A. (2013). Nauka rachunkowości: proces poznawczy, paradygmaty i prawda w rachunkowości – garść ustaleń i refleksji. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 71(127), 125-146.
- Kasperowicz-Stępień, A., Stępień, K. (2007). Analiza finansowa jako narzędzie wykorzystywane do badania sytuacji finansowej jednostki gospodarczej. *Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie*, 750, 171-184.
- Kiziukiewicz, T., Jaworska, E. (2017). Obszary oddziaływań behawioralnych na rachunkowość finansową i zarządczą. *Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia*, 4(88/1), 105-118.
- Korzeniowska, D. (2017). Pionierzy i wybrane teorie istotne dla rozwoju rachunkowości behawioralnej. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 92(148), 71-83.
- Król, D. (2015). Rachunkowość kreatywna a rachunkowość agresywna. *Nauka o finansach*, 2(23), 11-21.
- Kuzior, A. (2017). Rachunkowość jako system informacyjny. W: J. Paff (red.), *Rachunkowość finansowa z uwzględnieniem MSSF Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej* (s. 25-42). Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN SA.
- Łada, M., Bartnik, B. (2018). Modele teorii uwarunkowań sytuacyjnych w badaniach nad rachunkowością zarządczą. *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 369, 105-114.
- Merchant, K.A., Van der Stede, W.A. (2017). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives (4th ed.)*. Pearson. Pobrane z: https://elearn-archive.fnu.ac.fj/pluginfile.php/582221/mod_resource/content/1/Management%20control%20systems%20-%204th%20Ed.%20Pearson.pdf.
- Micherda, B. (red.). (2004). *Współczesna analiza finansowa*. Kraków: Zakamycze.
- Nowak, E. (2018). Kierunki wykorzystania metod ekonometrycznych w analizie informacji dostarczanych przez system rachunkowości. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 506, 84-92.
- Ozygała, Z.G., Burchart, R. (2024). Granice między rachunkowością kreatywną, agresywną i oszukańczą. *Academy of Management*, 8(3), 70-88.

- Sendor, P., Strojny, K. (2024). Percepcja pojęcia rachunkowość kreatywna i agresywna w świetle badań. *Zeszyty Naukowe ZPSB Firma i Rynek*, 1(65), 79-91.
- Szczypa, P. (2017). Wprowadzenie do zaawansowanej rachunkowości finansowej. W: P. Szczypa (red.), *Zawansowana rachunkowość finansowa od teorii do praktyki* (s. 13-28). Warszawa: CeDeWu Sp. z o.o.
- Szczypa, P. (2020). Wprowadzenie do rachunkowości przedsiębiorstw. W: P. Szczypa (red.), *Podstawy rachunkowości od teorii do praktyki* (s. 17-36). Warszawa: CeDeWu Sp. z o.o.
- Szycha, A. (2015). Pozytywna teoria rachunkowości jako koncepcja głównego nurtu badawczego. W: B. Nita (red.) *Teoria rachunkowości, sprawozdawczość i analiza finansowa. Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 388 (s. 176-188). Wrocław: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.
- Szydełko, A. (2018). Analiza przyczynowa odchyleń kosztów w mikroprzedsiębiorstwach. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 506, 134-142.
- Wachowicz, A. (2013). Przedmiot współczesnej nauki rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 71(127), 295-308.