



Słowne określenia prawdopodobieństwa jako przyczyna różnic w interpretacji Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej – ku badaniom naukowym **

*SYLWIA SILSKA-GEMBKA **

Streszczenie

Celem artykułu jest zidentyfikowanie możliwych przyczyn różnic w interpretacji słownych określeń prawdopodobieństwa występujących w Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. Wynikają one z niejednoznaczności tych sformułowań oraz z oddziaływania takich czynników jak kultura, z której pochodzi księgowy, język, którym się on posługuje i w którym napisano tekst wymagający interpretacji oraz jakości tłumaczenia z języka angielskiego na język przekładu. Ponadto wskazuje się, wynikające z tych przyczyn, obszary badawcze. Doprowadziło to do sformułowania sześciu hipotez i zasugerowania możliwych sposobów ich weryfikacji.

Słowa kluczowe: słowne określenia prawdopodobieństwa, profesjonalny osąd, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, interpretacja.

Abstract

Verbal probability expressions as a cause of differences in interpretation of International Financial Reporting Standards – towards a research agenda

The aim of this paper is to identify potential causes of differences in interpretation of verbal probability expressions (VPEs) used in International Financial Reporting Standards (IFRS). They are arising from ambiguity of VPEs and the impact of factors such as: culture which the accountant comes from, the language he speaks and the language of the text requiring interpretation and finally the quality of translations from English into target language. In addition, the research areas identified for these reasons are indicated. Moreover, six hypotheses relating to each of these are proposed, and some ways of testing them are suggested.

Keywords: verbal probability expression, professional judgement, International Financial Reporting Standards, interpretation.

* Dr Sylwia Silska-Gembka, adiunkt, Uniwersytet Gdański, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, sylwiasilaska@wp.pl

** Projekt został sfinansowany ze środków Narodowego Centrum Nauki, na podstawie decyzji numer DEC-2012/07/B/HS4/03012.



Wprowadzenie

Język Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) musi być na tyle uniwersalny, aby mógł być zrozumiały w różnych częściach świata, dzięki czemu podane w tym języku informacje zostaną tak samo zinterpretowane. Tymczasem budowa tego języka, czyli jego oparcie na tzw. generalnych zasadach, jego częsta niejednoznaczność, a w konsekwencji fakt, że wymaga on od księgowych zastosowania profesjonalnego osądu może skutkować powstaniem rozbieżności interpretacyjnych. Taki osąd jest niezbędny chociażby do interpretacji wszechobecnych w MSSF tzw. słownych określeń prawdopodobieństwa, tj. np. „prawdopodobny”, „znikomy”, „możliwy” czy „wystarczająca pewność”, które wyznaczają granicę dla ujęcia różnych pozycji w sprawozdaniu finansowym. Z założenia subiektywny charakter profesjonalnego osądu powoduje, że sposób jego przeprowadzenia zależy od wielu czynników, które determinują percepcję i postawę osoby, która go dokonuje. Jeżeli zatem księgowi pochodzący z różnych części świata inaczej rozumieją wyrażenia, których używa „język biznesu”, to inaczej zinterpretują oni sens przekazu niesionego przez treść poszczególnych standardów. Konsekwencją takiego stanu rzeczy może być niejednolite zastosowanie tych regulacji i ograniczenie porównywalności sporządzanych na ich podstawie sprawozdań finansowych.

Ważne jest zatem ustalenie, co może takie różnice powodować i jaki jest ich zakres. Na potrzebę prowadzenia badań w tym obszarze zwraca uwagę sama Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, która jest zainteresowana badaniami pomagającymi jej zrozumieć, m.in. jak rozumiane są w różnych kręgach kulturowo-językowych użyte w MSSF sformułowania, które wymagają zastosowania subiektywnych osądów, oraz jaki wpływ na jednolite stosowanie MSSF mają czynniki lokalne (Research opportunities, 2014)

Mając powyższe na uwadze, celem niniejszego artykułu jest zidentyfikowanie możliwych przyczyn różnic w interpretacji słownych określeń prawdopodobieństwa oraz wskazanie, wynikających z tych przyczyn, obszarów rozbieżności interpretacyjnych, które mogą stanowić podstawę do przeprowadzenia badań naukowych.

Przyczyny różnic przedstawia się w części drugiej niniejszego artykułu, dzieląc je na cztery grupy czynników. Dotyczą one: niejednoznaczności słownych określeń prawdopodobieństwa, kultury, języka i tłumaczenia. W dalszej części artykułu każdy z tych czynników stanowi podstawę do wskazania możliwych obszarów badawczych i zaproponowania hipotez, które warto by zweryfikować.

Podstawowymi metodami badawczymi do osiągnięcia przyjętych celów są studia przede wszystkim zagranicznej literatury przedmiotu oraz analiza polskiej i angielskiej wersji językowej MSSF pod kątem występowania słownych określeń prawdopodobieństwa.

1. Występowanie słownych określeń prawdopodobieństwa w MSSF

Słowne określenia prawdopodobieństwa są dość powszechnie wykorzystywane w MSSF. Przykładowe sformułowania wraz ze wskazaniem standardu¹, w którym są one użyte zestawiono w tabeli 1. Punktem wyjścia do jej opracowania były angielskie terminy, którym przyporządkowano polskie odpowiedniki.

Tabela 1. Słowne określenia prawdopodobieństwa w MSSF

Angielskie określenie	MSR (MSSF)	Paragraf	Polski odpowiednik
<i>probable</i>	11	11b/13a/14a/21/23b/24a/ 27/ 28/32a/36	istnieje prawdopodobieństwo
		14b/33	prawdopodobnie / prawdopodobne
		15a	można oczekiwać
	12	14/24/27/28/29a/36b/37/3 9b/43/44/67	jest prawdopodobne / prawdopodobne jest / prawdopodobne
	16	7a	istnieje prawdopodobieństwo
	18	14d/20/27/29/ 18/22/34	
	23	9	istnieje prawdopodobieństwo
	37	13 a/24/30/34/35/43	prawdopodobne jest / jest prawdopodobny(e) / prawdopodobne
	38	21/55/57d/58/60/100b	
	40	16a	
	41	10b	istnieje prawdopodobieństwo
	(9)	5.4.1./5.7.1.Ab	
	(15)	9e/13	
<i>not probable</i>	11	34	nie istnieje prawdopodobieństwo
	12	36	nie jest prawdopodobne
	18	28	
	37	10/23	
<i>no longer probable</i>	12	56	
<i>highly probable</i>	39	78/80/86b/ 88c	wyoce prawdopodobne(a)(a)(e)
	(5)	7/8/11	
	(7)	23e	
	(9)	6.3.3.3/6.3.4./6.3.5/6.3.6/ 6.5.2b	
	(15)	56/57	istnieje wysokie prawdopodobieństwo

¹ Nie uwzględniono załączników do poszczególnych standardów.

ciąg dalszy tabeli 1

Angielskie określenie	MSR (MSSF)	Paragraf	Polski odpowiednik
<i>no longer highly probable</i>	(9)	6.5.12	prawdopodobieństwo wystąpienia nie jest już wysokie
<i>remote</i>	17	4	mało prawdopodobnego
	37	23/86	jest znikoma
<i>reasonably possible</i>	(4)	39A	potencjalnie możliwe
	(7)	40a	
	(9)	27c	racjonalnych możliwych
	(9)	3.2.8	racjonalnie prawdopodobną
<i>reasonably certain</i>	17	93	racjonalnie możliwych
		4	wystarczająco pewne
<i>reasonably assurance</i>	20	10	wystarczająca pewność
		7/10	
<i>expected</i>	12	8	istnieje uzasadnione przekonanie
		28/47/49	
	16	29a	według przewidywań
		76	jest oczekiwane
	17	4	się oczekuje
		28	według przewidywań
		31d/35d b	przewidywanego
	18	27	przewiduje się
	26	27	spodziewa się
	29	23/30/	oczekiwanych(a)
	3c		
	36	12f	prawdopodobne jest
		33b	zgodnie z oczekiwaniami
	37	53/74	oczekuje się
	38	88	można się spodziewać
8		według przewidywań	
39	7b/24/83	oczekuje / oczekuje się	
40	28/52/60		
		40	można oczekiwać
		50d	oczekiwane/oczekiwana(ych) / jest oczekiwane
	41	20/21/57c	
	(2)	124b	oczekiwanego
	(5)	41	
	(7)	8/17	oczekiwać / oczekuje się
	(9)	23a	
		6.5.12a/6.6.1c	

ciąg dalszy tabeli 1

Angielskie określenie	MSR (MSSF)	Paragraf	Polski odpowiednik
	(15)	9d	można oczekiwać
		52a	istnieje oczekiwanie
		95c	spodziewa się
<i>not expected/ no expected</i>	20	14a	nie oczekuje się
	41	24b	
	(9)	6.5.11c	nie jest spodziewane
		6.5.15b	nie oczekuje się
(15)	57b		
<i>no longer expected</i>	(7)	23b	
	(9)	6.5.12b	
<i>likely</i>	11	34c	prawdopodobnie
	19	99	istnieje prawdopodobieństwo
		15/63	jest prawdopodobne / prawdopodobne jest / prawdopodobne
	34	12c/16b/21	
	37	16b	
	38	20	prawdopodobieństwo(a)
	39	22/59	
	(4)	25b	możliwe jest
(9)	3.2.8.	prawdopodobieństwo	
<i>not likely</i>	19	134	nie było prawdopodobne
<i>more likely than not</i>	37	15/16a	bardziej prawdopodobne niż jego brak
<i>highly likely</i>	40	79d	z dużym prawdopodobieństwem
		78c	najprawdopodobniej
	41	54c	
<i>unlikely</i>	12	36c	jest mało prawdopodobne / mało prawdopodobne
	19	81	
	26	30	nie jest prawdopodobne
	34	16a, b	
	37	74	nie można uznać za prawdopodobne
	38	15	nie jest prawdopodobne
	(5)	8	jest mało prawdopodobne
<i>is highly unlikely</i>	40	31	jest bardzo mało prawdopodobne
	(4)	29/43	jest mało prawdopodobne
<i>if possible</i>	40	79e	jeżeli istnieje taka możliwość
		78c	w miarę możliwości
	41	54c	

ciąg dalszy tabeli 1

Angielskie określenie	MSR (MSSF)	Paragraf	Polski odpowiednik
<i>not possible</i>	36	66	nie jest możliwe / nie być możliwe
	39	59	
	(2)	11	
		12	niemożliwe
<i>virtually certain</i>	19	116	prawie pewne
	37	22/33/35/50/53/56	praktycznie pewne(a)(ą)

Źródło: opracowanie własne na podstawie angielskiej i polskiej wersji językowej standardów przyjętych do stosowania w Unii Europejskiej publikowanych w jej dziennikach urzędowych.

Określenia prawdopodobieństwa występują prawie we wszystkich standardach, w częściach dotyczących definicji, kryteriów ujęcia, pomiaru oraz prezentacji danej pozycji w sprawozdaniu finansowym, a także w załącznikach. Z ich pomocą wyznacza się granicę skutkującą obowiązkiem rozpoznania m.in.: przychodów (np. MSR 11 par. 23, MSR 18 par. 22), rezerw (MSR 37 par. 14), aktywów (np. MSR 12 par. 24 i par. 36; MSR 16 par. 7, MSR 38 par. 57), czy odpisów z tytułu utraty wartości (MSR 36 par. 12).

Najczęściej używane jest sformułowanie „prawdopodobny”, które występuje zarówno w formie twierdzącej, jak i przeczącej. Przykładowo MSR 12 par. 36 podaje, że „nie ujmuje się składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku w zakresie, w jakim nie jest prawdopodobne uzyskanie zysku do opodatkowania, od którego będzie można odpisać nierozliczone straty podatkowe lub niewykorzystane ulgi podatkowe” (MSSF, 2014, s. 795). W większości przypadków wyrażenia te mają jednak zabarwienie pozytywne jak np. prawdopodobny, możliwy, oczekiwany, praktycznie pewny.

Co istotne, znaczenie słów określających prawdopodobieństwo zmienia się poprzez użycie przysłówków (np. *mało* prawdopodobne), przedrostków (*naj* – prawdopodobniej), czy partykuły „nie” (np. *niemożliwe*, *nie* jest prawdopodobne). Ponadto użycie przysłówka „bardzo” przesuwają znaczenie stopnia prawdopodobieństwa, opisywanego przez dane wyrażenia, w kierunku wartości ekstremalnych (Diez, Druzdzel, 2009). I tak „bardzo mało prawdopodobne” oznacza mniejsze prawdopodobieństwo niż „mało prawdopodobne”, co z kolei jest mniej prawdopodobne niż „prawdopodobne”.

Wszecobecność oraz szeroki zakres występowania słownych określeń prawdopodobieństwa w MSSF powodują, że nie można lekceważyć ich ewentualnego wpływu na dane prezentowane w sprawozdaniu finansowym. O ile ich użycie w przyjętych w standardach definicjach może mieć jedynie pośredni wpływ na interpretację i stosowanie standardów rachunkowości, to już terminy wykorzystane do opisu kryteriów ujęcia, wyceny i dokonania ujawnień mogą mieć tutaj decydujący i bezpośredni wpływ (Teixeira, Silva, 2009).

2. Przyczyny różnic w interpretacji słownych określeń prawdopodobieństwa

2.1. *Niejednoznaczność słownych określeń prawdopodobieństwa*

Niejednoznaczność słownych określeń prawdopodobieństwa stwarza wiele problemów w procesie komunikacji, które wynikają m.in. z faktu, że sposób ich interpretacji zależy od kontekstu, w jakim są one użyte (McGlone i in., 1994). Prawdopodobieństwo przypisywane wyrażeniu „prawdopodobne” może być bowiem inne w zależności od tego, czy odnosi się ono do możliwości pojawienia się opadów śniegu w grudniu, czy w październiku. Zatem, im bardziej prawdopodobne jest dane zdarzenie, tym z wyższym stopniem prawdopodobieństwa kojarzy się określenia, które je opisują (Hamm, 1991).

Badania w obszarze rachunkowości wskazują, że księgowi i audytorzy preferują posługiwanie się słownymi, niż bardziej od nich precyzyjnymi numerycznymi, określeniami prawdopodobieństwa, co wynika z faktu, że często trudno jest im przewidzieć skutki danej transakcji (Amer i in., 1994). Jednocześnie w sytuacji, gdy sami stają przed koniecznością ich interpretacji, to przyznają, że sprawia im to trudność (Seo, Thomson, 2016). Nie dziwi więc fakt, że wyniki wielu badań potwierdzają, że księgowi nie interpretują i nie stosują tych określeń w ten sam sposób².

2.2. *Kultura*

Procesy formowania sądów w rachunkowości opierają się – według teorii A. Belkaouiego (1990, za L. Evans, 2004, s. 221) – na funkcjach poznawczych, a procesy poznawcze na schematach myślowych, na które mają wpływ m.in. czynniki kulturowe i językowe. Koncepty i zasady rachunkowości mają bowiem tylko z pozoru charakter uniwersalny. Dla księgowych pochodzących z różnych części świata charakterystyczny jest indywidualny sposób ich interpretacji, typowy dla wartości kulturowych podzielanych przez dane społeczeństwo. Wartości kulturowe determinują bowiem skłonność księgowych do konserwatyzmu³ i poufności⁴, które zdaniem S.J. Graya⁵ (1988, s. 8) stanowią tę wartość subkultury rachunkowości, która najmocniej wpływa na ich podejście do wyceny i dokonywania ujawnień w sprawozdaniu finansowym. Co więcej, konserwatyzm wyraźnie różnicuje krajowe modele rachunkowości, poczynając od mocno

² Problem interpretacji określeń prawdopodobieństwa występujących w MSSF podjęto w następujących badaniach: Doupnik, Richter, 2003, 2004; Doupnik, Riccio, 2006; Chand, 2008; Teixeira, Silva, 2009; Salleh i in., 2011a, Salleh i in., 2011b; Chand i in., 2012; Hu i in., 2013; Gierusz i in., 2016; Seo, Thomson, 2016.

³ Konserwatyzm w przeciwieństwie do optymizmu oznacza ostrożną wycenę majątku i kapitału.

⁴ Poufność w przeciwieństwie do jawności oznacza duży poziom dyskrecji i ograniczenie w ujawnianiu informacji.

⁵ Autor ten – na podstawie wymiarów kulturowych wyodrębnionych przez G. Hofstede (1980) – jako pierwszy zdefiniował cechy kulturowe odnoszące się do rachunkowości.

konserwatywnych właściwych krajom arabskim, romańskim czy Japonii, poprzez jego niższe natężenie w krajach germańskich do optymizmu charakteryzującego rachunkowość anglosaską i skandynawską. Analogiczne różnice zauważa się w tendencji do poufności (Silska-Gembka, 2013). W konsekwencji konserwatyzm wraz z poufnością odgrywają niezamierzoną rolę w procesie interpretacji standardów rachunkowości (Silska-Gembka, 2016).

Pokreślenia wymaga fakt, że interpretację używanych w rachunkowości czysto technicznych terminów uważa się za mniej zależną od wpływów kulturowych, aniżeli określeń, które mają bardziej ogólne znaczenie, czyli również określeń prawdopodobieństwa (Huerta i in., 2013).

2.3. Język

Nieodłącznym elementem kultury danego kraju jest jego język, posiada on cechy charakterystyczne dla kultury, w której jest używany (Humboldt, 2001). Co więcej, zauważa się istnienie związku między językiem, jakim posługuje się komunikator, a sposobem postrzegania przez niego otaczającego go świata. Zgodnie z hipotezą Sapira-Whorfa język nie jest narzędziem do wyrażania myśli, lecz narzędziem, który je kształtuje. Służy bowiem do odzwierciedlenia świata, determinuje sposób myślenia posługujących się nim osób, dlatego osoby mówiące różnymi językami charakteryzują się odmiennymi sposobami myślenia (Key, Kempton, 1984).

Hipoteza Sapira-Whorfa stała się również podstawą do podziału języków na wysokokontekstowe i niskokontekstowe. W przypadku tych wysokokontekstowych, znaczenie słów zależy od kontekstu, w którym są one używane. Ważna jest tutaj forma komunikacji, szczególnie niewerbalna, gdyż informacji nie przekazuje się wprost. Z kolei w językach niskokontekstowych słowa traktowane są dosłownie, stąd ich znaczenie jest bardziej precyzyjne (Zięba, 2008).

Zdaniem L. Evans (2004, s. 239) można zatem przyjąć, że również interpretacja koncepcji rachunkowości przez księgowych posługujących się innymi językami może być inna.

2.4. Tłumaczenie

Nie bez znaczenia dla jednolitej interpretacji słownych określeń prawdopodobieństwa pozostaje proces ich tłumaczenia z języka angielskiego na języki poszczególnych krajów. Kluczowe jest tutaj zapewnienie interpretacji najbardziej zbliżonej do wynikającej z oryginalnej wersji językowej. Różne przekłady – jak zauważa Ch. Nobs (2006, s. 237) – mogą bowiem prowadzić do odmiennych praktyk rachunkowych.

R. Baskerville i L. Evans (2011, s. 37) źródeł trudności w przekładzie MSSF upatrują m.in. w używaniu w nich określeń odnoszących się do prawdopodobieństwa

i niepewności. Ponadto, E. Huerta i in. (2013, s. 4) uważają tego typu zwroty⁶ za trudniejsze do przetłumaczenia, w porównaniu do terminów, których znaczenie ogranicza się wyłącznie do rachunkowości.

3. Obszary badawcze w interpretacji słownych określeń prawdopodobieństwa występujących w MSSF

3.1. Niejednoznaczność słownych określeń prawdopodobieństwa

Niejednoznaczność analizowanych określeń wymaga od księgowych zastosowania subiektywnych osądów. W sytuacji, gdy prawdopodobieństwo wystąpienia jakiegoś zdarzenia opisane jest za pomocą takich zwrotów, księgowy staje przed koniecznością oceny zarówno stopnia prawdopodobieństwa, który wyraża dane określenie, jak i faktów i okoliczności, które determinują, że prawdopodobieństwo to zostało osiągnięte.

Przykładowo, skoro według MSR 18 par. 22 „przychody ujmuje się tylko wtedy, jeżeli uzyskanie przez jednostkę korzyści ekonomicznych, związanych z przeprowadzoną transakcją, jest prawdopodobne”, to księgowy musi w pierwszej kolejności ocenić, czy „jest prawdopodobne” oznacza prawdopodobieństwo rzędu np. powyżej 50% czy może 70%. Następnie musi ustalić, czy w odniesieniu do konkretnej transakcji ta granica została osiągnięta. Tym samym różny sposób interpretacji samego określenia – nawet w obliczu identycznych okoliczności – może spowodować inne decyzje odnośnie do ujęcia danej pozycji w sprawozdaniu finansowym. Potwierdza to badanie przeprowadzone przez J. Jiambalva i N. Wilnera (1985), które miało na celu wskazanie, czy zastosowane osądy dotyczące dokonania ujawnień w informacji dodatkowej są spójne z prawdopodobieństwem kojarzonym przez badanych z poszczególnymi określeniami. Autorzy ci ustalili, że brak spójności w szacowaniu prawdopodobieństwa przypisywanego badanym słowom prowadził do różnic w decyzjach odnośnie do ujawnień.

Ponadto, biorąc pod uwagę fakt, że analizowane określenia wykorzystuje się do wyznaczenia granicy dla wykazania pozycji skutkujących: rozpoznanem aktywów i wzrostem wyniku finansowego, ujęciem zobowiązań, odpisów z tytułu utraty wartości aktywów i spadkiem wyniku finansowego oraz dokonaniem ujawnień w informacji dodatkowej, to należy mieć świadomość, jaki wpływ może mieć ich interpretacja na kształt sprawozdania finansowego. Księgowy, który kojarzy dane określenie z niższym stopniem prawdopodobieństwa, może szybciej wykazać skutki danej transakcji, stąd potencjalnie zwiększy liczbę transakcji lub zdarzeń skutkujących ujęciem w sprawozdaniu finansowym w stosunku do osoby, dla której prawdopodobieństwo to jest wyższe.

⁶ Wymieniają tu m.in. następujące słowa: *probable, reasonable certain, virtually certain, uncertain, possibility* (Huerta i in., 2013, s. 4).

Wziąwszy pod uwagę wszechobecność występowania słownych określeń prawdopodobieństwa w MSSF, wagę zagadnień, których dotyczą oraz fakt, że wyznaczają granicę ujęcia pozycji wpływających bezpośrednio na kształt sprawozdania finansowego, zasadnym wydaje się przeprowadzenie badań opierających się na następującej hipotezie:

H1: interpretacja słownych określeń prawdopodobieństwa ma wpływ na obraz jednostki prezentowany w sprawozdaniu finansowym.

Jak już zauważono w części 2.1. niniejszego artykułu, niejednoznaczność tych sformułowań powoduje, że są one różnie rozumiane przez osoby zajmujące się rachunkowością, które przypisują tym określeniom różny stopień prawdopodobieństwa. Sposób interpretacji wybranych sformułowań – korzystając z dotychczas przeprowadzonych w tym zakresie badań – przedstawiono w tabeli 2⁷.

Tabela 2. Interpretacja słownych określeń prawdopodobieństwa przez praktyków rachunkowości według przeprowadzonych badań*

Angielskie określenie	Średni stopień prawdopodobieństwa (w %)**				
	Reimers (1992)	Amer i in. (1994)	Laswad i Mak (1997)	Simon (2002)	Douppnik i Richter (2003)
<i>Virtually certain</i>	–	–	96	94	92
<i>Highly probable</i>	84	87	–	–	–
<i>Expected</i>	84	–	72	79	80
<i>Reasonably certain</i>	–	–	79	85	–
<i>Probable</i>	78	79	65	73	71
<i>Likely</i>	78	75	67	74	71
<i>Reasonably possible</i>	58	59	43	51	–
<i>Possible</i>	52	49	33	42	–
<i>Unlikely</i>	–	20	18	18	27
<i>Highly unlikely</i>	14	–	–	–	–
<i>Remote</i>	9	12	7	6	16

* Wyniki dotyczą: księgowych – w przypadku badania przeprowadzonego przez T. Douppnika i M. Richtera (2003) oraz osób zaangażowanych w proces stanowienia standardów rachunkowości w przypadku F. Laswada i Y. Maka (1997). W przypadku pozostałych autorów podano wyniki dla audytorów.

** Wyniki zaokrąglono do pełnych liczb.

Źródło: opracowanie własne.

⁷ Mając na uwadze możliwy wpływ kultury, języka i tłumaczenia na sposób interpretacji tych określeń, zestawione w tabeli wyniki dotyczą wyłącznie anglojęzycznych respondentów (pochodzących z USA, Wielkiej Brytanii i Nowej Zelandii), którzy interpretowali te sformułowania w języku angielskim.

Badania te koncentrują się na ustaleniu, z jakim stopniem prawdopodobieństwa – wyrażonym najczęściej przy użyciu skali 0–100%⁸ – kojarzone są poszczególne zwroty.

Warto podkreślić, że określenia, które wydają się być najbardziej spójnie interpretowane, to te kojarzone z najbardziej ekstremalnym stopniem prawdopodobieństwa tj. najwyższym jak *virtually certain* oraz najniższym jak *remote*. Z kolei największa rozbieżność interpretacyjna dotyczy sformułowań *reasonably possible* oraz *possible*.

Co więcej, wiele z tych zwrotów jest traktowanych jako synonimy, gdyż przypisuje się im taki sam stopień prawdopodobieństwa. Dotyczy to np. określenia *probable* interpretowanego jak *likely*, *highly probable* rozumianego jak *expected*. Potwierdzają to również wyniki rankingu tych sformułowań zaprezentowanego w tabeli 3.

Tabela 3. Ranking słownych określeń prawdopodobieństwa według przypisywanego im stopnia prawdopodobieństwa⁹

Angielskie określenie	Reimers (1992)	Amer i in. (1994)	Laswad i Mak (1997)	Simon (2002)	Douplik i Richter (2003)
<i>Virtually certain</i>			1	1	1
<i>Highly probable</i>	1	1			
<i>Expected</i>	1		3	3	2
<i>Reasonably certain</i>			2	2	
<i>Probable</i>	2	2	4	4	3
<i>Likely</i>	2	2	4	4	3
<i>Reasonably possible</i>	3	3	5	5	
<i>Possible</i>	4	4	6	6	
<i>Unlikely</i>		5	7	7	4
<i>Highly unlikely</i>	5				
<i>Remote</i>	6	6	8	8	5

Źródło: opracowanie własne.

⁸ Gdzie 100% oznacza pewność.

⁹ Gdzie 1 oznacza najwyższe prawdopodobieństwo. Jeżeli różnice pomiędzy średnim prawdopodobieństwem podanym w tabeli 2 wynosiły nie więcej jak 5 punktów procentowych, to poszczególnym wyrażeniom przypisano takie samo miejsce w rankingu.

O ile wyniki przedstawione w tabeli 2 dowodzą istnienia różnic w interpretacji poszczególnych określeń przez różne grupy badawcze, to już zestawienie w postaci rankingu wskazuje na spójność interpretacji, jeśli chodzi o gradację stopnia prawdopodobieństwa przypisywanego tym terminom. Istnieje zgodność co do tego, że przez określenie *virtually certain* rozumie się wyższe prawdopodobieństwo niż przez *expected*, które to jest z kolei „silniejsze” aniżeli sformułowania *probable* czy *likely*, którym natomiast przypisuje się większy stopień prawdopodobieństwa niż wyrażeniu *reasonably possible*. Ponadto, określenie *possible* utożsamia się z niższym stopniem pewności niż *reasonably possible*, ale z wyższym niż *unlikely*, które oznacza z kolei wyższe prawdopodobieństwo aniżeli *remote*.

Warto by zatem zainicjować badania, które miałyby na celu zidentyfikowanie, w jaki sposób słowne określenia prawdopodobieństwa są rozumiane przez polskich praktyków rachunkowości. Pozwoliłoby to nie tylko na ustalenie, czy sposób ich interpretacji odpowiada temu, który niesie za sobą język angielski, ale również zweryfikowanie czy sformułowania te są przez nich jednolicie rozumiane. Biorąc pod uwagę wcześniejsze rozważania można by przyjąć następującą hipotezę badawczą:

H2: Słowne określenia prawdopodobieństwa są niejednolicie interpretowane przez polskich praktyków rachunkowości.

Zasadne byłoby również ustalenie, czy sposób rozumienia znaczenia tych słów przekłada się na ich późniejszą interpretację, gdy zostają one użyte w konkretnych standardach, gdzie występują w różnych kontekstach. Jak bowiem wynika z badań, sposób ich interpretacji przez księgowych zależy od kontekstu, w którym zostały użyte (Doupnik, Richter, 2004, Du, Stevens, 2010). Również wyniki badań zestawionych w tabeli 4 wskazują na możliwy wpływ kontekstu, na średni stopień prawdopodobieństwa przypisywany określeniu „prawdopodobne” (*probable*), któremu w większości analizowanych w tabeli przypadków przypisuje się wyższy stopień prawdopodobieństwa w sytuacji, gdy wyznacza ono granicę dla ujęcia pozycji skutkujących zwiększeniem wyniku finansowego aniżeli jego zmniejszeniem. Zasadne byłoby zatem przeprowadzenie szczegółowych badań, pozwalających na ustalenie wpływu kontekstu na interpretację tych terminów. Hipoteza badawcza mogłaby w tym przypadku brzmieć następująco:

H3: Sposób interpretacji słownych określeń prawdopodobieństwa zależy od kontekstu ich użycia w MSSF.

Tabela 4. Interpretacja słownych określeń prawdopodobieństwa w kontekście MSSF – przegląd badań

Określenie	MSR /Par.	Średni stopień prawdopodobieństwa (w %)															
		Doupnik i Richter (2004)		Doupnik i Récio (2006)		Chand (2008)		Teixeira i Silva (2009)		Salleh i in. (2011)		Hu i in. (2013)		Huerta i in. (2016)		Gierusz i in. (2016)	
		USA	Niemcy	Brazylia	USA	Chiny	Australia	Portugalia	Chiny	Anglia	Chiny	Australia	Chiny	Australia	USA	Meksyk	USA
Skutkujące ujęciem składnika aktywów lub zwiększeniem wyniku finansowego																	
<i>probable</i>	11/23	74,5	74,3	77,6	74,9	64,1	65,4	–	69,2	68,2	–	–	70,6	66,7	61,2		
	12/34	67,5	71,6	76,6	72,0	66,2	63,6	75	–	–	–	–	68,4	59,6	–		
	16/7	71,4	73,4	–	–	69,6	61,9	–	69,6	69,7	68,4	59,3	–	–	67,8		
	18/22	76,3	69,3	78,4	73,6	68,2	66,5	–	–	–	66,3	59,1	72,1	66,8	64,4		
<i>reasonable certainty</i>	17/27	–	–	76,3	78,9	–	–	–	–	–	62,8	55,6	–	–	–		
<i>reasonable assurance</i>	20/7	77,3	76,7	–	–	66,0	69,2	–	–	–	–	–	–	–	–		
Skutkujące zmniejszeniem wyniku finansowego																	
<i>probable</i>	11/36	65,6	74,1	73,2	71,6	61,8	61,7	65	72,7	71,1	–	–	60,4	55,2	56,5		
<i>remote</i>	–	–	–	23,9	12,7	–	–	–	–	–	–	–	31,9	20,5	–		

Źródło: opracowanie własne.

3.2. *Kultura*

Jak wynika z badań, w przypadku interpretacji słownych określeń prawdopodobieństwa wpływ kultury zauważa się w odniesieniu do księgowych pochodzących z Niemiec i z USA. W większości przypadków Niemcy są bardziej konserwatywni od Amerykanów (Doupnik, Richter, 2004). Również chińscy studenci rachunkowości, interpretując analizowane zwroty, wykazują większą skłonność do konserwatywności niż ich australijscy koledzy (Hu i in., 2013). Podobnie brazylijskich księgowych i biegłych rewidentów charakteryzuje bardziej konserwatywne – niżeli Amerykanów – podejście do oceny stopnia prawdopodobieństwa w przypadku określeń wyznaczających granicę dla ujęcia pozycji skutkujących wzrostem wyniku finansowego (Doupnik, Riccio, 2006).

Podejmowane w tym zakresie badania opierają się na założeniu, że księgowi pochodzący z krajów o konserwatywnym modelu rachunkowości potrzebują wyższego stopnia pewności do wykazania pozycji skutkujących zwiększeniem wyniku finansowego w stosunku do księgowych funkcjonujących w modelach uznawanych za bardziej optymistyczne. W związku z tym stopień prawdopodobieństwa, który przypiszą słownym określeniom prawdopodobieństwa będzie wyższy. Jednocześnie konserwatywny księgowy potrzebuje niższego stopnia pewności do wykazania straty niżeli księgowy, którego charakteryzuje optymizm, stąd podane przez niego prawdopodobieństwo będzie niższe. Istnienie analogicznych różnic zakłada się w odniesieniu do poufności.

Mając na uwadze proces implementacji MSSF do sprawozdawczości finansowej krajów pochodzących z różnych kręgów kulturowych należy rozszerzać badania w tym zakresie o kolejne kraje, przyjmując za podstawę analiz np. następującą hipotezę:

H4: Kultura ma wpływ na sposób interpretacji słownych określeń prawdopodobieństwa występujących w MSSF.

Gdyby stosowne analizy przeprowadzić dla Polski, to w związku z tym, że jest to kraj o wyższym poziomie konserwatywności i poufności, niżeli ojczyzna MSSF – Wielka Brytania (Gierusz i in., 2014), zasadne byłoby sformułowanie następujących hipotez pomocniczych:

H4.1: Polscy księgowi ustalą wyższy – niżeli Brytyjczycy – stopień prawdopodobieństwa dla określeń wyznaczających granicę skutkującą wykazaniem pozycji zwiększających wynik finansowy.

H4.2: Polscy księgowi ustalą niższy – niżeli Brytyjczycy – stopień prawdopodobieństwa dla określeń wyznaczających granicę skutkującą wykazaniem pozycji zmniejszających wynik finansowy.

H4.3: Polscy księgowi ustalą wyższy – niżeli Brytyjczycy – stopień prawdopodobieństwa dla określeń wyznaczających granicę skutkującą dokonaniem ujawnień w informacji dodatkowej.

3.3. Język

Język, którym księgowi się posługują – jako nieodłączny element kultury – determinuje ich sposób myślenia. Może mieć zatem wpływ na dokonywanie przez nich subiektywnych osądów w zakresie oceny prawdopodobieństwa. Jak bowiem sugerują Douppnik i Richter (2003, s. 19) różnice w interpretacji określeń niepewności mogą istnieć pomiędzy krajami, należącymi do różnych kultur językowych. Przykładowo kraje anglojęzyczne charakteryzuje ta sama kultura językowa, pomimo istnienia różnic w ich kulturze narodowej. Tym samym, w przypadku osób pochodzących z krajów należących do tej samej kultury językowej różnice takie nie powinny wystąpić. Przeprowadzone przez nich badanie, które polegało na ocenie prawdopodobieństwa kojarzonego z poszczególnymi określeniami przez niemieckojęzycznych księgowych pochodzących z Niemiec, Szwajcarii oraz Austrii, potwierdziło te przypuszczenia. Nie zaobserwowano bowiem istotnych różnic interpretacyjnych pomiędzy tymi grupami.

Sz szczególnie interesujące z punktu widzenia wpływu języka na interpretację słownych określeń prawdopodobieństwa jest badanie osób dwukulturowych¹⁰. Okazuje się, że ich interpretacja jest uzależniona od języka, którym się w danym momencie posługują (Huerta i in. 2016)

Niewiele jest jednak badań próbujących zweryfikować wpływ języka na interpretację MSSF. Tymczasem słowne określenia prawdopodobieństwa, ze względu na swoją niejednoznaczność, mogą stanowić podstawę do przeprowadzenia takich analiz. Wpływ języka na interpretację tych zwrotów można by zaobserwować, poddając badaniu księgowych należących do tego samego kręgu kulturowego, których zadaniem byłaby interpretacja określeń podanych w dwóch różnych językach, np. polskim i angielskim. Ze względu na wcześniejsze rozważania oraz fakt, że język polski należy do języków wysokokontekstowych w przeciwieństwie do języka angielskiego uważanego za niskokontekstowy, można by przyjąć następującą hipotezę:

H5: Język, w jakim napisana jest treść Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej wpływa na sposób ich interpretacji.

3.4. Tłumaczenie

Jakość przekładu treści standardów na języki poszczególnych krajów, w których mają one zastosowanie jest niezwykle istotna z dwóch powodów. Po pierwsze, ludzie z założenia wolą posługiwać się językiem ojczystym, gdyż łatwiej jest im wówczas „wychwytać” subtelne różnice interpretacyjne. Po drugie, istnieją dowody na to, że

¹⁰ Dwukulturowy, czyli posiadający wartości, normy, informacje, doświadczenia i umiejętności dwóch grup kulturowych lub etnicznych. Zdarza się to w różnych okolicznościach (np. gdy rodzice pochodzą z dwóch grup etnicznych lub kulturowych, gdy osoba wzrasta w rodzinie należącej do jednej grupy kulturowej, a uczy się lub pracuje w społeczności należącej do innej grupy etnicznej lub kulturowej). *Encyklopedia psychologii*, http://linemed.pl/nhealth_guide/encyclopedia_details/id,138 (dostęp 26.11.2016).

przekład może mieć wpływ na sposób interpretacji i, w konsekwencji, zastosowania standardów.

Douppnik i Richter (2003, s. 30), którzy zbadali, jak niemieccy księgowi biegle znający język angielski rozumieją w oryginale i w tłumaczeniu wyrażenia odnoszące się do prawdopodobieństwa, ustalili, że w przypadku niektórych słów oryginał i przekład są interpretowane w odmienny sposób. W przypadku sformułowań oznaczających najwyższe i najniższe prawdopodobieństwo tłumaczenie z angielskiego na niemiecki miało zasadniczy wpływ na interpretację.

Należy pokreślić istnienie pewnych nieścisłości w przekładzie również polskiej wersji MSSF, które można zauważyć, analizując dane zestawione w tabeli 1. Dotyczą one następujących angielskich sformułowań:

- *probable* (MSR 11 par. 15a): przetłumaczonego jako „można oczekiwać”, podczas gdy w pozostałych standardach używa się określenia „prawdopodobne”, a „oczekiwać” jest wykorzystywane do przetłumaczenia określenia *expected*;
- *expected* (MSR 36 par. 12f): które zostało przetłumaczone jak „prawdopodobne”, czyli *probable*. Tymczasem jak wskazano w tabeli 3, przez wyrażenie *expected* osoby anglojęzyczne rozumieją wyższy stopień prawdopodobieństwa, aniżeli *probable*;
- *remote*: które tłumaczy się jako „jest znikoma” (MSR 37) oraz „mało prawdopodobne” (MSR 17 par. 4). Jako „mało prawdopodobne” tłumaczy się również wyrażenie *highly unlikely* (MSSF 4 par. 29 i 43), z którym osoby anglojęzyczne wiążą wyższy stopień prawdopodobieństwa aniżeli z określeniem *remote* (tab. 3);
- *reasonably possible*: tłumaczonego najczęściej jako „potencjalnie” lub „racjonalnie możliwe”, w przeciwieństwie do MSSF 9, gdzie użyto sformułowania „racjonalnie prawdopodobne”;
- *reasonably assurance* (MSR 20 par. 7): w tym przypadku angielski zwrot *until there is reasonable assurance* przetłumaczono jako „dopiero gdy nie istnieje wystarczająca pewność”. Użycie formy przeczącej zamiast twierdzącej nie zmienia w tym przypadku sensu przekazu, ale może mieć wpływ na interpretację;
- *likely* (MSSF 4 par. 25b): przetłumaczonego jako „możliwe jest”, tymczasem w pozostałych standardach, gdzie to określenie występuje, używa się sformułowania „prawdopodobne”, którego angielskim odpowiednikiem jest *probable*. Jak wskazano w tabeli 3, anglojęzyczni księgowi traktują *likely* i *probable* jak synonimy, ale już wyrażenie „możliwe” czyli *possible* utożsamiają z niższym prawdopodobieństwem;
- *unlikely*: tłumaczonego albo jako „mało prawdopodobne” albo jako „nie jest prawdopodobne”, tymczasem coś co jest mało prawdopodobne może być ciągle prawdopodobne;
- *highly unlikely*: przetłumaczonego w MSSF 4 jako „mało prawdopodobne”, a już w MSR 40 jako „bardzo mało prawdopodobne”, jednak użycie przysłowka „bardzo” czyni znaczenie danego słowa bardziej ekstremalnym;
- *virtually certain*: któremu w standardach odpowiadają dwa sformułowania: „prawie pewne” oraz „praktycznie pewne”.

Warto by zatem sobie zadać pytanie, czy polski księgowy, bazujący na polskiej wersji językowej standardów, zinterpretuje słowne określenia prawdopodobieństwa w taki sposób, w jaki wynikałoby to z ich oryginalnej wersji językowej. Zasadne wydawałoby się sformułowanie następującej hipotezy:

H6: Tłumaczenie słownych określeń prawdopodobieństwa z języka angielskiego na język polski ma wpływ na ich interpretację.

Podsumowanie

Jednym z dwóch celów niniejszego artykułu było zidentyfikowanie możliwych przyczyn różnic w interpretacji słownych określeń prawdopodobieństwa. Mogą one wynikać z ich niejednoznaczności, przez co każdy inaczej rozumie ich znaczenie, nie mówiąc już o osobach pochodzących z różnych części świata, tym bardziej że interpretacja tych określeń okazuje się być bardziej zależna od wpływów kulturowych, aniżeli używanych w rachunkowości czysto technicznych terminów. Powodem różnic w interpretacji może być również język, zarówno ten, którym księgowy się posługuje, jak i ten, w którym czyta on treść poszczególnych regulacji oraz jakość tłumaczenia z języka angielskiego na języki poszczególnych krajów, w których MSSF mają zastosowanie.

Drugim celem niniejszego artykułu było z kolei wskazanie, wynikających z tych przyczyn, obszarów rozbieżności interpretacyjnych, które mogłyby stanowić podstawę do podjęcia badań naukowych. Za podstawę do proponowanych badań najczęściej przyjmowano Polskę. Doprowadziło to do sformułowania sześciu hipotez, które warto zweryfikować. Zestawiono je w tabeli 5.

Tabela 5. Proponowane hipotezy badawcze

H1:	Interpretacja słownych określeń prawdopodobieństwa ma wpływ na obraz jednostki prezentowany w sprawozdaniu finansowym.
H2:	Słowne określenia prawdopodobieństwa są niejednolicie interpretowane przez polskich praktyków rachunkowości.
H3:	Sposób interpretacji słownych określeń prawdopodobieństwa zależy od kontekstu ich użycia w MSSF.
H4:	Kultura ma wpływ na sposób interpretacji przez słownych określeń prawdopodobieństwa występujących w MSSF.
H5:	Język, w jakim napisana jest treść Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej wpływa na sposób ich interpretacji.
H6:	Tłumaczenie słownych określeń prawdopodobieństwa z języka angielskiego na język polski ma wpływ na ich interpretację.

Źródło: opracowanie własne.

W niektórych przypadkach sugerowano również sposób weryfikacji przyjętych hipotez, a do hipotezy nr 4 sformułowano dodatkowo trzy hipotezy pomocnicze. Niektóre z nich można stosunkowo łatwo zweryfikować, inne wymagają pogłębionych badań. Niektóre z hipotez są ważniejsze od pozostałych, z punktu widzenia porównywalności sprawozdań finansowych. Ich waga jest uzależniona jednak od tego, jakie kraje przyjęto by do analizy. Co więcej, część z tych hipotez dobrze byłoby traktować łącznie, aby wyizolować wpływ innych czynników.

Wnioski z sugerowanych w niniejszym artykule badań mogłyby być cenną wskazówką dla gremiów stanowiących standardy rachunkowości, które miałyby podstawę do tego, aby przywrócić się używanym w MSSF określeniom i być może ograniczyć liczbę wykorzystywanych zwrotów, zastąpić je bardziej precyzyjnymi od nich liczbami, albo wprowadzić wskazówki, jak należy je interpretować. Mogłyby być również cenną wskazówką dla służb zaangażowanych w proces przekładu standardów rachunkowości, a także placówek edukacyjnych, które powinny w swoich programach edukacyjnych uwzględnić rozwój umiejętności niezbędnych do dokonywania subiektywnych osądów.

Literatura

- Amer T., Hackenbrack K., Nelson M. (1994), *Between-Auditor Differences in the Interpretation of Probabilities Phrases*, *Auditing*, „A Journal of Practice and Theory”, 3 (1).
- Amer T., Hackenbrack K., Nelson M. (1995), *Context-Dependence of Auditors Interpretations of the SFAS N.º 5 Probability Expressions*, „Contemporary Accounting Research”, 12 (1).
- Belkaoui A. (1990), *Judgement in International Accounting*, Quorum Books, New York, NY/Westport/London, za: L. Evans (2004), *Language, translation and the problem of international accounting communication*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 17 (2).
- Baskerville R., Evans L. (2011), *The darkening glass: Issues for translation of IFRS*, The Institute of Chartered Accountants of Scotland, Edinburgh.
- Chand, P. (2008), *Factors Affecting Judgments of Professional Accountants: A Comparative Study of Australia and Fiji*, papers from Accounting Association of Australia and New Zealand Conference, Sydney, Australia http://www.afaanz.org/openconf/2008/modules/request.php?module=oc_proceedings&action=view.php&a=Accept+as+Forum&id=368 (dostęp 08.04.2017).
- Chand P., Cummings L., Patel C.H. (2012), *The Effect of Accounting Education an National Culture on Accounting Judgments: A Comparative Study of Anglo-Celtic an Chinese Culture*, „European Accounting Review”, 21 (1).
- Doupnik T., Riccio E. (2006), *The Influence of Conservatism and Secrecy on the Interpretation of Verbal Probability Expressions in the Anglo and Latin Cultural Areas*, „The International Journal of Accounting”, 41.
- Doupnik T., Richter M. (2003), *Interpretation of Uncertain Expressions: A Cross-National Study*, „Accounting, Organizations and Society”, 28.
- Doupnik T., Richter M. (2004), *The Impact of Culture on the Interpretation of “In Context” Verbal Probability Expressions*, „Journal of International Accounting Research”, 3 (1).
- Du N., Stevens K. (2011), *Numeric-to-verbal translation of probability expressions in SFAS 5*, „Managerial Auditing Journal”, 26 (3).
- Evans L. (2004), *Language, translation and the problem of international accounting communication*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 17 (2).

- Gierusz J., Koleśnik K., Silska-Gembka S. (2016), *The Interpretation of "in Context" Verbal Probability Expressions Used in IFRS – The Polish Case*, artykuł zaprezentowany na konferencji EAA, Maastricht.
- Gierusz J., Koleśnik K., Silska-Gembka S. (2014), *The impact of culture on interpreting International Financial Reporting Standards in Poland. A comparative analysis with Germany and Great Britain*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 78 (134).
- Gray J. (1988), *Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting System Internationally*, „Abacus”, 24.
- Hamm R.M. (1991), *Selection of Verbal Probabilities: A Solution for Some Problems of Verbal Probability Expression*, „Organizational Behavior and Human Decision Processes”, 48.
- Hofstede G., (1980), *Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values*, Sage Publications, Beverly Hills, CA.
- Hu C., Chand P., Evans E. (2013), *The Effect of National Culture, Acculturation, and Education on Accounting Judgments: A Comparative Study of Australian and Chinese Culture*, „Journal of International Accounting Research”, 12 (2).
- Huerta E., Petrides Y., Braunc G.P. (2016), *Interpretation of probability expressions in accounting: The effects of frame switching*, „Journal of International Accounting, Auditing and Taxation”, 27.
- Huerta E., Petrides Y., Braun G.P. (2013), *Translation of IFRS: Language as a barrier to comparability*, „Research in Accounting Regulation”, 25.
- Humboldt W. (2001), *Rozmaitość języków a rozwój umysłowy ludzkości*, Wydawnictwo KUL, Lublin.
- Jiambalvo J., Wilner N. (1985), *Auditor Evaluation of Contingent Claims*, „Auditing: A Journal of Practice and Theory”, 5 (1).
- Key P., Kempton W. (1984), *What Is the Sapir-Whorf Hypothesis?*, „American Anthropologist” 86.
- Laswad F., Mak Y. (1997), *Interpretations of probability expressions by New Zealand standard setters*, „Accounting Horizons”, 1114.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2013* (2014), SKwP, Warszawa.
- McGlone M S., Glucksberg S., Cacciari C. (1994), *Semantic productivity and idiom comprehension*, Discourse Processes, 17.
- Nobes Ch. (2006), *The survival of international differences under IFRS: towards a research agenda*, „Accounting and Business Research”, 36 (3).
- Reimers J. (1992), *Additional Evidence on the Need for Disclosure Reform*, „Accounting Horizons”, 6.
- Salleh S.I.M., Gardner J. C., Sulong Z., Carl B., McGowan C. B. (2011 a), *The Interpretation Of In Context Verbal Probability Expressions Used In International Accounting Standards: A Comparison Of English And Chinese Students Studying At English Speaking Universities*, „Journal of International Education Research”, 7 (2).
- Salleh S.I.M., Gardner J. C., Sulong Z., Carl B., McGowan C. B. (2011 b), *A Comparison Of The Interpretation Of "In Context Verbal Probability Expressions Used In International Accounting Standards By The Demographic Factors Of Students Studying At United Kingdom Universities*, „International Handbook of Academic Research and Teaching”, 17.
- Seo Y., Thomson A. (2016), *Accounting Judgments on Terms of Likelihood in IFRS: Korea and Australia*, Korea Accounting Standards Board, Australian Accounting Standards Board, [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/July_2016_\(KASB-AASB\)%20Accounting%20Judgments%20on%20Terms%20of%20Likelihood%20in%20IFR....pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/July_2016_(KASB-AASB)%20Accounting%20Judgments%20on%20Terms%20of%20Likelihood%20in%20IFR....pdf) (dostęp 03.03.2017).
- Simon J. (2002), *Interpretation of Probability Expressions by Financial Directors and Auditors of UK Companies*, „The European Accounting Review”, 11 (3).
- Silska-Gembka S. (2013), *Kulturowe uwarunkowania kwantyfikacji w rachunkowości*, [w:] B. Micherda, M. Andrzejewski (red.), *Sprawozdawczość i rewizja finansowa. Problemy kwantyfikacji wartości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.
- Silska Gembka S. (2016), *Kultura, język, tłumaczenie. Wybrane problemy interpretacji Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej*, „Zarządzanie i Finance”, 4.

- Teixeira C., Silva A.F. (2009), *The Interpretation of Verbal Probability Expressions Used in the IAS/IFRS: Some Portuguese Evidence*, „Revista de Estudos Politecnicos Polytechnical Studies Review”, 712.
- Zieba A. (2008), *Język a kultura. Komunikacja werbalna w wybranych polskich, brytyjskich i amerykańskich programach telewizyjnych*, „Investigationes Linguisticae, XVI.

Źródła internetowe

- Encyklopedia psychologii*, http://linemed.pl/nhealth_guide/encyclopedia_details/id,138 (dostęp 27.11.2016).
- Research opportunities (2014), IFRS, <http://www.ifrs.org/IFRS-Research/Research-opportunities/Documents/IASB-Research-opportunities-October-2014.pdf> (dostęp 14.03.2017).
- Słownik języka polskiego PWN*, <http://sjp.pwn.pl/sjp/interpretacja;2561831.html> (dostęp 14.04.2017).