



فصلنامه علمی پژوهشی  
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت  
سال هشتم / شماره ۳۲ / زمستان ۱۳۹۸

## مطالعه استانداردهای حسابداری از منظر قابلیت فهم آن ها توسط مخاطبان: تحلیل محتوا و سنجش خوانایی

### اعظم سروی

دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران.  
azam\_sarvi@giau.ac.ir

### قدرت‌اله طالب‌نیا

دانشیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)  
Gh\_talebnia@yahoo.com

### زهرا پورزمانی

دانشیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی، تهران، ایران.  
Zahra.poorzamani@yahoo.com

### آزینا جهانشاد

دانشیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی، تهران، ایران.  
Az\_jahanshad@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۷/۰۷/۱۲ تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۹/۲۱

### چکیده

استانداردهای حسابداری قواعدی لازم الاجرا هستند که واحدهای گزارشگر برای کسب نظر مقبول حسابرس باید آنها را بکارگیرند. برای بکارگیری صحیح یک استاندارد، استفاده کنندگان باید قادر به درک آن باشند. حسابرسان برای ارزیابی و اظهار نظر در مورد بکارگیری صحیح استانداردها توسط واحدهای اقتصادی باید قادر به درک صحیح مفهوم استانداردهای حسابداری باشند. همچنین دانشجویان و آموزش دهندگان حوزه حسابداری نیز هم به منظور آموزش درست مفاهیم و سرفصل‌های درسی که بر مبنای متن اصلی استانداردهای حسابداری آموزش داده می‌شوند و هم جهت آماده شدن برای ورود به حرفه و بازار کار باید قادر به درک درستی از استانداردها باشند. مساله پیش روی پژوهش حاضر ارزیابی خوانایی و قابلیت فهم استانداردهای حسابداری توسط گروه‌های مختلف استفاده کننده است. چرا که اگر استانداردهای حسابداری توسط استفاده کنندگان خوانا نباشد نتوانست نقش خود را در گزارشگری مطلوب ایفا نماید. در این پژوهش با استفاده از روش کلوز سنجش خوانایی دو استاندارد نمونه در میان چند گروه اصلی مخاطب استانداردهای حسابداری یعنی دانشجویان، اساتید، حسابداران و حسابرسان صورت گرفته و نتایج از جنبه‌های مختلف مورد مقایسه و تحلیل قرار گرفته است. نتایج نشان داد سطح خوانایی متن استانداردها در بین اغلب گروه‌ها و میانگین کل آن در سطح نامیدی و فشار روانی و فاقد قابلیت درک است. بنابراین ضرورت دارد مراجع تدوین استاندارد در تجدید نظر استانداردهای موجود و یا تدوین استانداردهای جدید به این موضوع توجه داشته باشند که متون استانداردها امکان یادگیری را برای همه گروه‌های استفاده کننده فراهم آورد.

واژه‌های کلیدی: استانداردهای حسابداری، تحلیل محتوا، خوانایی.

## ۱- مقدمه

توسط حسابرسان است. حسابرسان مسئول ارزیابی و اظهار نظر در مورد بکارگیری صحیح استانداردها توسط واحدهای اقتصادی هستند. بنابراین خود حسابرسان نیز باید قادر به درک صحیح مفهوم استانداردهای حسابداری باشند. همچنین دانشجویان و آموزش دهندگان حوزه حسابداری نیز از گروههای مهمی هستند که نیازمند درک صحیح استانداردهای حسابداری هستند. این گروه ها هم به منظور آموزش درست مفاهیم و سرفصل های درسی که بر مبنای متن اصلی استانداردهای حسابداری آموزش داده می شوند و هم جهت آماده شدن برای ورود به حرفه و بازار کار باید قادر به درک درستی از استانداردها باشند.

در نتیجه استانداردهای حسابداری و خوانا بودن آنها برای گروه های مختلف استفاده کننده از قبیل دانشجویان، آموزش دهندگان، حسابداران و حسابرسان، قانون گذاران و تدوین کنندگان استاندارد اهمیت دارد. (شافر و همکاران، ۱۹۹۳، ۲۶۰)

چنانچه استانداردهای حسابداری تدوین شده توسط مراجع سیاستگذار در حسابداری از قابلیت فهم و خوانایی لازم برخوردار نباشد بکارگیری آنها نیز توسط گروه های مختلف استفاده کننده با مشکل و تناقض مواجه خواهد بود و در نتیجه از هدف اصلی باز می ماند

موضوع این پژوهش مرتبط با یکی از ابزارهای تحلیل محتوا و مفهومی بنام خوانایی است. تحلیل محتوا از کاربردی ترین روشهای پژوهشی در علوم انسانی، اجتماعی و رفتاری است. این روش برای توصیف عینی، منظم و کمی محتوای ارتباطات، برای تفسیر و پی بردن به نگرش درونی به کار برده می شود و در صدد است با شناخت چرایی، اهداف و سبک های ارائه پیام، نظر یا عقیده ای خاص را، که محور اصلی هر نوشته یا اثری است، با استفاده از مدل های عملکردی ارتباطی، توصیف و تبیین کند که در این راستا، خوانایی متن بیش از هر چیزی مد نظرش است. تأکید بر خوانا بودن به معنی روش تخمین احتمال موفقیت خواننده در خواندن و درک یک متن یا نوشته است که در تحلیل محتوا به ویژه در بررسی منابع مکتوب ارتباطی اعم از کتابها، نشریات، سخنرانی ها، اخبار و اسناد و مدارک کاربرد بیشتری دارد (فضل اللهی و ملکی توانا، ۸۹، ۷۱). واژه "خوانایی" به معنای تخمینی از احتمال موفقیت خواننده در خواندن و درک متن یا نوشته است. اندازه گیری خوانایی متون یکی از ابزارهایی است که به سنجش درجه پیچیدگی یا دشواری زبانی متن می پردازد. این موضوع در حوزه هایی چون مدیریت آموزشی کاربرد داشته و یکی از تکنیک های تحلیل محتوا محسوب می شود. برخی مقالات خارجی در حوزه

استانداردهای حسابداری قواعدی هستند که واحدهای اقتصادی به منظور گزارشگری منصفانه ملزم به رعایت و استفاده از آنها هستند. (شافر و همکاران، ۱۹۹۳، ۲۶۰). رعایت استانداردهای حسابداری موجب می گردد که قابلیت مقایسه صورت های مالی واحدهای تجاری مختلف فراهم آید زیرا به موجب الزامات مندرج در استانداردها واحدهای تجاری مختلف باید برای حسابداری معاملات و رویدادهای مشابه از رویه های مشابهی استفاده کنند. در واقع استانداردهای حسابداری مجموعه ای از رهنمودهای کلی و خط مشی های مشخصی است که واحدهای اقتصادی باید در فرایند شناخت، اندازه گیری و گزارشگری اطلاعات مالی رعایت کنند. ماهیت این استانداردها در هر کشور با توجه به نظام اقتصادی، ارزشهای فرهنگی و وضعیت اجتماعی متفاوت است. در واقع استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی که رعایت آن زمینه ساز تحقق اهداف صورتهای مالی یعنی تامین نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان می باشد باید با توجه به شرایط و ویژگی های محیطی تدوین شود (مجتهدزاده و مددی، ۱۳۸۴، ۱۱۷)

سازمان حسابرسی در طول دو دهه گذشته برای پیشبرد، توسعه و تعمیم فرهنگ به کارگیری استانداردهای حسابداری و حسابرسی در کشور و هماهنگی با ساز و کارهای جهانی، اقدامات گوناگون و متعددی را در زمینه ترجمه و انتشار استانداردهای بین المللی حسابداری و حسابرسی، تهیه و انتشار کتابهای درسی مبتنی بر استانداردهای حسابداری و حسابرسی کشورهای پیشرفته، تدوین دستورالعملهای حسابداری و حسابرسی برای موضوعات خاص و تدوین و انتشار رهنمودهای حسابداری و حسابرسی به اجرا گذاشت.

درک صحیح و بکارگیری درست استانداردهای حسابداری علاوه بر اینکه برای واحدهای اقتصادی از جهت الزامات گزارشگری و کسب اظهارنظر مقبول حسابرس حایز اهمیت است، برای سایر گروههای استفاده کننده از قبیل حسابرسان جهت ارزیابی صورتهای مالی واحدهای اقتصادی، دانشجویان و مدرسین دانشگاهها، حسابداران و تحلیلگران مالی دارای اهمیت است.

ارزیابی خوانایی استانداردهای حسابداری به دلایل مختلفی دارای اهمیت است. موضوع اول اینکه استانداردهای حسابداری قواعدی لازم الاجرا هستند که واحدهای گزارشگر برای کسب نظر مقبول حسابرس باید آنها را بکارگیرند. برای بکارگیری صحیح یک استاندارد، استفاده کنندگان باید قادر به درک آن باشند. مورد دیگر مربوط به کاربرد استانداردهای حسابداری

بی بدیل توسعه و رشد اقتصادی است. اگرچه اطلاعات مالی از منبع مختلف قابل استخراج است اما در حال حاضر صورتهای مالی هسته اصلی منابع اطلاعات مالی را تشکیل می دهد و بنابراین باید از کیفیت مطلوبی برخوردار باشد. صورت های مالی زمانی از کیفیت مطلوب برخوردار خواهد بود که بر اساس ضوابط معتبر یعنی استانداردهای حسابداری تهیه شده باشد.

اگر چه حسابداری و گزارشگری مالی، همانند علوم فیزیکی بر اساس قوانین طبیعی شکل نگرفته است؛ اما باید مبتنی بر مجموعه ای از قواعد و استانداردهایی باشد که برای نیل به اهداف مورد انتظار از حسابداری و گزارشگری مالی، طراحی شده اند. طی هفتاد سال گذشته، فرایند رسمی تدوین استانداردهای حسابداری به وجود آمده است. بسیاری از کشورها خود به تدوین استانداردهای حسابداری پرداختند؛ هر چند که به تازگی بیشتر آن ها استانداردهای بین المللی را پذیرفته اند. (مجتهدزاده و مددی، ۱۳۸۴، ۱۱۵)

استانداردهای حسابداری ضوابط شناسایی و اندازه گیری دارایی ها، بدهی ها، سرمایه، درآمدها و هزینه ها را مشخص می کند و در نتیجه دارای آثار و تبعات اقتصادی است. از این رو باید توسط مراجع مربوط و مسئولی تدوین شود. (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۳۸۹)

استانداردهای حسابداری قواعدی هستند که واحدهای اقتصادی به منظور گزارشگری منصفانه ملزم به رعایت و استفاده از آنها هستند. (شافر و همکاران، ۱۹۹۳، ۲۶۰). رعایت استانداردهای حسابداری موجب می گردد که قابلیت مقایسه صورتهای مالی واحدهای تجاری مختلف فراهم آید زیرا به موجب الزامات مندرج در استانداردها واحدهای تجاری مختلف باید برای حسابداری معاملات و رویدادهای مشابه از رویه های مشابهی استفاده کنند. در واقع استانداردهای حسابداری مجموعه ای از رهنمودهای کلی و خط مشی های مشخصی است که واحدهای اقتصادی باید در فرایند شناخت، اندازه گیری و گزارشگری اطلاعات مالی رعایت کنند. ماهیت این استانداردها در هر کشور با توجه به نظام اقتصادی، ارزشهای فرهنگی و وضعیت اجتماعی متفاوت است. در واقع استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی که رعایت آن زمینه ساز تحقق اهداف صورتهای مالی یعنی تامین نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان می باشد باید با توجه به شرایط و ویژگی های محیطی تدوین شود. (مجتهدزاده و مددی، ۱۱۷، ۱۳۸۴)

حسابداری، توجه به ارزیابی خوانایی و اهمیت چنین مفهومی در زمینه متون و بویژه استانداردهای حسابداری را نشان می دهد. طبق بررسی های انجام شده، در کشور ما پژوهشی که در حوزه استانداردهای حسابداری به بررسی خوانایی پرداخته باشد یافت نشد.

انتخاب واژگان در یک نوشته یا سند، عاملی است که بر خوانایی تاثیر می گذارد. لغات کوتاه تر و آشنا تر، برای خواندن آسان تر هستند در حالی که لغات طولانی تر و دشوارتر یک متن یا سند را برای خواندن، سخت تر می کند. لغات یک جمله معیاری از پیچیدگی جمله است. یک جمله بلندتر، امکان برداشت مفهوم جمله را برای خواننده مشکل تر می کند. هم چنین خواندن فرایندی از رمزگشایی پیامی است که از طریق زبان نوشتاری و با بکارگیری دانش واژگان و لغات و قواعد نحوی و ساختاری ترکیب آنها رمزگذاری شده است. آدلبرگ و زرک (۱۹۸۴، ۱۱۱) چنین استنتاج کردند که خواندن، از یک منظر روانشناختی، یک کنش ارتباطی در جریان است که رمزگشا، از سیستم سخنان و نشانه های اضافه در یک زبان برای کاهش ابهام و در نتیجه استخراج معنی صفحه چاپی استفاده می کند. خواندن یک پیام دارای قابلیت پیش بینی بالا آسان است (ری، ۱۹۸۲، ۲۸). چنانچه قابلیت پیش بینی افزایش و ابهام کاهش یابد رمز گشا در فهم پیام توانا تر خواهد بود. بنابراین ادراک و فهم را می توان بطور غیرمستقیم با اندازه گیری خوانایی ارزیابی کرد. (دروز، برایان و شلیفر، ۱۹۹۳، ۲۷)

بنابر این مساله پیش روی پژوهش حاضر ارزیابی خوانایی استانداردهای حسابداری تدوین شده و مورد استفاده توسط گروه های مختلف استفاده کننده است. چرا که اگر استانداردهای حسابداری توسط استفاده کنندگان خوانا نباشد نخواهد توانست نقش موثر خود را در گزارشگری مطلوب و استفاده اثربخش از گزارشگری ایفا نماید. در صورت عدم خوانایی استانداردهای حسابداری، به طور ویژه قانون گذاران این حوزه باید در امر تدوین و نگارش متون استانداردهای حسابداری تجدیدنظر نمایند تا اهداف مورد نظر از تدوین و بکارگیری استانداردهای لازم الاجرا بنحو مطلوب تری محقق گردد.

## ۲- مبانی نظری

### ۲-۱- نقش و اهمیت استانداردهای حسابداری در

#### گزارشگری مالی

وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه رکن مهم پاسخگویی و تصمیم گیری های اقتصادی آگاهانه و از ملزومات

## ۲-۲- مخاطبان و استفاده کنندگان از استانداردهای حسابداری

استانداردهای حسابداری قواعدی لازم الاجرا هستند که واحدهای گزارشگر برای کسب نظر مقبول حسابرس باید آنها را بکارگیرند. برای بکارگیری صحیح یک استاندارد، استفاده کنندگان باید قادر به درک آن باشند.

یکی از موارد کاربرد استانداردهای حسابداری، توسط حسابرسان است. حسابرسان مسئول ارزیابی و اظهار نظر در مورد بکارگیری صحیح استانداردها توسط واحدهای اقتصادی هستند. بنابراین خود حسابرسان نیز باید قادر به درک صحیح مفهوم استانداردهای حسابداری باشند.

همچنین دانشجویان و آموزش دهندگان حوزه حسابداری نیز از گروههای مهمی هستند که نیازمند درک صحیح استانداردهای حسابداری هستند. این گروهها هم به منظور آموزش درست مفاهیم و سرفصلهای درسی که بر مبنای متن اصلی استانداردهای حسابداری آموزش داده می شوند و هم جهت آماده شدن برای ورود به حرفه و بازار کار باید قادر به درک درستی از استانداردها باشند.

بنابراین درک صحیح و بکارگیری درست استانداردهای حسابداری علاوه بر اینکه برای واحدهای اقتصادی از جهت الزامات گزارشگری و کسب اظهار نظر مقبول حسابرس حایز اهمیت است، برای سایر گروههای استفاده کننده از قبیل حسابرسان جهت ارزیابی صورتهای مالی واحدهای اقتصادی، دانشجویان و مدرسین دانشگاهها دارای اهمیت است.

## ۳-۲- قابلیت فهم

تئوری بنیادین ارتباطات، ارتباط را بعنوان یک فرایند سه مرحله ای تعریف می کند که یک منبع پیام معنی دار و مشخصی را انتخاب می کند و آن را برای انتقال از طریق یک کانال ارتباطی رمزگذاری می کند. دریافت کننده پیام رمزگذاری شده، باید آن را رمزگشایی کند قبل از اینکه بتوان آن را درک کرد (شانون و ویور ۱۹۴۹). در این زمینه رمزگشایی به معنی احیا و بازسازی پیام است. اندازه ای که این پیام احیا شده، پیام مشخص و اصلی را نشر دهد، بویژه زمانی که بصورت نوشتاری تکثیر و منتشر می شود، به میزانی که منبع و دریافت کننده در یک تجربه مشترک سهیم می شوند بستگی دارد. به عبارت دیگر "...منبع می تواند رمزگذاری کند و مقصد می تواند رمزگشایی کند تنها به اندازه تجربیاتی که هر یک داشته اند." (شرام، ۱۹۵۴، ۶). تهیه کنندگان باید به شیوه ای پیام معنی دار خود را مخابره کنند که استفاده کننده قادر به افشای مفهوم یا رمزگشایی آن باشد. توانایی استفاده کننده در

درک و فهم یک پیام معین، چنانچه او نتواند بخشی از پیام را بخواند کاهش می یابد. (کینرسل و فلیشمن، ۲۰۰۱)

درک مخاطبان، هدف اصلی تولیدکنندگان منابع است. درک مخاطب فرآیندی است که برای رسیدن به آن باید ویژگیهای یادگیری و درک در انسان مورد توجه قرار گیرد. براساس تئوری شناختی یادگیری، برای یادگیری سه مرحله وجود دارد:

(۱) ورود و ثبت اطلاعات؛

(۲) پردازش یا رمزگذاری و ذخیره اطلاعات؛

(۳) بازیابی اطلاعات

در مرحله اول، ورود و ثبت اطلاعات یک فرآیند حسی است. دریافت کننده های حسی محرکهای ورودی و اطلاعات متفاوت را درک می کنند و به طور مؤثر به مراکز بالاتر منتقل می کنند. درک محرکها در اولین مرحله پردازش اطلاعات به نتایج جدیدی برای مراحل بعدی پردازش منجر خواهد شد. محرکهایی که به اندازه کافی ثبت نشده اند نمی توانند رمزگذاری، ذخیره و یا بازیابی شوند. در دومین و سومین مرحله (رمزگذاری و ذخیره و بازیابی اطلاعات) برخی تغییرات عصبی شیمیایی درون سیستم عصبی مرکزی اتفاق می افتد. اطلاعاتی که با مهارت خوانندگان همخوانی ندارد، در مغز ثبت نمی شود. بدون ثبت اطلاعات، مرحله دوم و سوم فرآیند درک اطلاعات انجام نمی شود. اگر فرد متنی را بخواند ولی نتواند اطلاعات آن را پردازش کند، مفهوم آن را درک نمی کند. بنابراین ضرورت دارد که این منابع برای مخاطبان قابل درک و فهم باشد. (احمدزاده، ۱۳۹۴، ۶۴)

## ۴-۲- تحلیل محتوی

محتوی به عنوان " دانش، مهارت ها، گرایش ها و ارزش هایی تعریف می گردد که می بایست یاد گرفته شود. (فضل اللهی، ۱۳، ۷۶). به نظر زایس (۱۹۹۶) محتوا شامل دانش (حقایق، تبیین ها، اصول و تعاریف، مهارت ها، فرایندها (خواندن، نوشتن، حساب کردن، تفکر منطقی تصمیم گیری) و ایجاد ارتباط و ارزش هاست. (قادری مقدم و سبحانی نژاد، ۴۵، ۹۵)

تحلیل بطور کلی به معنای عمل بررسی یا بازبینی است. از نظر معنای اصلی، تحلیل از فعل یونانی (Analutis) با همان تلفظ (Analysis) به معنای جدا کردن هر چیزی به اجزای یا عناصر تشکیل دهنده اش است، و به معنای دقیق تر، تحلیل شامل "خرد کردن" و یا تجزیه یک کل به اجزای تشکیل دهنده اش برای پیدا کردن یا شناختن ماهیت، نسبت، عمل و روابط اجزاء است. (فضل اللهی، ۱۴، ۷۴)

می رود. در طی جنگ جهانی اول، آلیس و انگلند، تعداد انواع مختلف سرودهای اجرا شده در ایستگاه‌های مختلف رادیویی اروپا را به عنوان معیاری است تغییرات در علائق سربازان آلمانی مورد شمارش و ارزیابی قرار دادند (سایمون، ۱۹۶۹). لاسول و همکاران (۱۹۴۹) محتوای روزنامه را از نظر مطلوب یا نامطلوب بودن محتوای سیاسی آنها تجزیه و تحلیل کردند. هلند و استند (۱۹۷۲) از تحلیل محتوا برای مطالعه تضاد مورد بحث در بین دانشمندان و مهندسان ناسا استفاده کردند. مانلی (۱۹۷۴) مجله روانشناسی مشاوره را برای تعیین گروه‌ها و ویژگیهای روش شناسی محتوای تحقیق مورد تجزیه و تحلیل قرار داد. (استد، ۲۵)

تحلیل محتوا در پژوهش‌های علوم انسانی اهمیت قابل توجهی یافته چرا که می تواند در نظم دهی و تحلیل یافته های پنهان و زیرین پدیده های مرتبط با موضوع پژوهش موثر باشد. از ابعاد خاص تحلیل محتوا به کارگیری آن در تحلیل محتوای کتاب های درسی است که با توجه به هدف پژوهش در اشکال متفاوتی صورت می پذیرد. یکی از معیارهای برنامه ریزی درسی تناسب محتوا با میزان رشد عمومی فراگیران آن گروه سنی، ساختار دانش آن رشته و میزان رشد فراگیران و تجربه ها، علاقه ها و انگیزه های آنان است. اگر محتوای انتخاب شده مشکل تر از سطح توانایی یادگیرندگان باشد آنان مفاهیم و مهارت های ارائه شده را درک نکرده و اگر محتوا پایین تر از سطح توانایی یادگیرندگان باشد رغبت لازم برای مطالعه به وجود نمی آید. جایگاه تحلیل سطح خوانایی در فرایند برنامه ریزی درسی را می توان در مرحله ارزشیابی اهداف و محتوا دانست. (قادری مقدم و سبحانی نژاد، ۴۵، ۹۵).

تأکید بر خوانا بودن به معنی روش تخمین احتمال موفقیت خواننده در خواندن و درک یک متن یا نوشته است که در تحلیل محتوا به ویژه در بررسی منابع مکتوب ارتباطی اعم از کتابها، نشریات، سخنرانی ها، اخبار و اسناد و مدارک کاربرد بیشتری دارد. (فضل الهی و ملکی توانا، ۷۱، ۸۹)

## ۲-۵- خوانایی

### ۲-۵-۱- تعریف و مفهوم خوانایی

خوانایی در عام ترین مفهوم خود در بسیاری از متون به معنای شاخصی برای بررسی میزان سادگی یک متن نوشتاری بکار رفته است. آنچه به شکل گیری و رشد این حوزه پژوهش کمک کرد باور پژوهشگران به این بوده است که می توان درجه دشواری یک متن را از طریق شاخص های مشخص و با استفاده از متغیرهای مستخرج از متن مورد بررسی محاسبه کرد و با استفاده از نتایج به سطح بندی متون پرداخت. شاخص

تحلیل محتوا، اصطلاحی است که در مورد تحلیل محتوای ارتباطات به کار می رود. مطالعه روش شناختی تحلیل محتوا و تکنیک های علمی و عملی کاربردی آن، به همراه مراحل و فرایند اجرا، علاوه بر ارتقای مهارت های ارتباطی و تحلیل پیام های تعاملی، نقد و ارزشیابی اصولی آنها، راه را برای افزایش اثربخشی پیام ها و ایجاد اشتراک فکری، به ویژه در ساختار اجتماعی یک فرهنگ را مهیا می سازد. (فضل الهی و ملکی توانا، ۸۹، ۷۲).

تحلیل محتوی، موضوع اصلی علمی است که درباره انسان بحث می کنند. استعداد سخن گفتن، برجسته ترین ویژگی انسان است و زبان جزء جدایی ناپذیر تفکر منطقی، احساسات و همه عناصر مشخصه زندگی درونی اوست. اگر درست نگریسته شود تحلیل محتوی مسئله مرکزی مطالعات انسانی است و کوشش در این راه می تواند علوم اجتماعی و رفتاری را به شکل اساسی تغییر دهد.

تحلیل محتوا از کاربردی ترین روشهای پژوهشی در علوم انسانی، اجتماعی و رفتاری است. این روش برای توصیف عینی، منظم و کمی محتوای ارتباطات، برای تفسیر ویی بردن به نگرش درونی به کار برده می شود و در صدد است با شناخت چرایی، اهداف و سبک های ارائه پیام، نظر یا عقیده ای خاص را، که محور اصلی هر نوشته یا اثری است، با استفاده از مدلهای عملکردی ارتباطی، توصیف و تبیین کند که در این راستا، خوانایی متن بیش از هر چیزی مد نظرش است. (فضل الهی و ملکی توانا، ۸۹، ۷۱). سه ویژگی بارز برای تحلیل محتوا ذکر شده است: تحلیل محتوا روشی نظام مند است بنابراین محتوای مورد ارزیابی باید بر اساس قواعدی روشن و ثابت برگزیده شود. تحلیل محتوا روشی عینی است پس ساخته های ذهنی پژوهشگر نباید در آن دخالت داشته باشد و تحلیل محتوا روشی کمی است بر این اساس بازنمایی دقیق پیام هاست. (قادری مقدم و سبحانی نژاد، ۴۵، ۹۵)

استد به نقل از برسلون (۱۹۵۲) تحلیل محتوا را چنین تعریف می کنند: "یک فن تحقیقی برای توصیف عینی، سیستماتیک و کمی محتوای بیانیه های ارتباطی". تحلیل محتوا برای تعیین اهمیت نسبی یا تکرار پدیده های ارتباطی مختلف به کار می رود: تبلیغات، رویدادها، سبکها، تغییرات در محتوا و خوانایی (کرلینگر، ۱۹۶۴). این روش تحقیق دشوار است چرا که نیازمند انواع مختلف شمارش لغات، موضوعات، ویژگی ها، عناصر یا معیارهای زمانی و مکانی است. انتخاب طبقات و گروهها برای نمایش مفاهیم مورد اندازه گیری، مهم است زیرا این گروه ها متغیرهای فرضیه های تحقیق را تشکیل می دهند. تحلیل محتوا به صورت انواع مختلف تحقیق به کار

تعاریف بسیاری را برای خوانایی و معانی آن ارائه می کند. این تعاریف توسط نویسندگان و کارشناسان مختلفی که به طور مداوم در حوزه قابلیت درک کار می کنند ایجاد شده است. بر طبق دویی (۲۰۰۴) خوانایی چیزیست که سبب می شود برخی از متون برای خواندن ساده تر از سایرین باشد. این نوع خوانایی<sup>۶</sup>، اغلب با نوعی از خوانایی<sup>۷</sup> که مربوط به نوع ظاهر تایپی (مثل بولد و...) و صفحه آرایی و طرح بندی نوشته است مخلوط می شود. کلر (۱۹۶۳) خوانایی را به عنوان سهولت در درک و فهم به دلیل سبک نوشتار تعریف می کند. این تعریف بر سبک نوشتاری جدای از موضوع آن مثل محتوا، ارتباط و سازمان آن تمرکز می کند. (فاخ فاخ، ۲۰۱۳، ۱۱)

اندازه گیری خوانایی متون یکی از ابزارهایی است که به سنجش درجه پیچیدگی یا دشواری زبانی متن می پردازد. واژه "خوانایی" یا "Readability" به معنای تخمینی از احتمال موفقیت خواننده در خواندن و درک متن یا نوشته است. همچنین در تعریف سطح خوانایی آمده است: " هنگام مطالعه هر متن برای خواننده حسی درباره میزان پیچیدگی یا سادگی متن ایجاد می شود که در فهم مطلب تاثیر بسیاری دارد و این در واقع همان سطح خوانایی یا خوانش متن است" (قادری مقدم و سبحانی نژاد، ۱۳۹۵، ۴۵)

عابد (۱۳۹۳)، خوانایی را مقیاسی برای نشان دادن میزان سهولت خواندن و فهمیدن نوشته ها تعریف کرده است و متنی را خوانا می داند که خواننده آن بتواند به صورت روان آن را بخواند و به آسانی مفهوم آن را درک کند. (صدیق فر و همکاران، ۱۳۹۶، ۱۰۹). جرج کلیر (۱۹۶۳) خوانایی را " آسانی تفهیم و درک متن به سبب ویژگی های سبکی نگارش متن " می داند و گریچن هرچیس و همکارانش خوانایی را "سهولت خواندن واژگان و جملات" می دانند. (قرشی و امیرزاده، ۱۳۹۱، ۸۱)

## ۲-۵-۲- قابلیت فهم و خوانایی

واژه خوانا بودن، به معنای روش تخمینی احتمال موفقیت خواننده در خواندن و درک یک متن یا نوشته است. وسیله ارتباط جمعی که تلاش دارد به پرشمارترین مخاطب دست یابد، باید به نوشتار و اشکال دیگر متعهد باشد به گونه ای که درک آنها آسان باشد. سرمقاله روزنامه ممکن است مهم ترین اظهار نظر جهان باشد، اما اگر به گونه ای تدوین گردد که برای فهم آن تحصیلات دانشگاهی مورد نیاز باشد، تاثیری در ذهن ۸۰ درصد مردم نخواهد داشت. همین مسئله در تبلیغ مجلات، گزارش های خبری، مقاله ها، پیام های صوتی و تصویری رادیو و تلویزیون نیز صادق است. بنابراین، شناخت عواملی که درک نوشته ای را دشوار یا ساده می کند و اندازه گیری دشواری درک

های خوانایی با تجزیه و تحلیل محتوای یک نوشته یا متن، به اندازه گیری درجه خوانایی آن متن می پردازند. در این تجزیه و تحلیل به خصوص بر کلمه ها، عبارت ها و پاراگراف های یک نوشته تاکید و با شمارش کلمه ها و جمله ها و استفاده از شاخصی خاص، میزان دشواری متن تعیین می شود (غلامی احمدی و همکاران، ۱۳۹۵، ۳۴۴).

هارگیس و همکاران (۱۹۹۰) بیان می کنند که خوانایی سهولت خواندن کلمات و جملات است و مشخصی از وضوح و شفافیت است. مک لافلین (۱۹۶۹) خوانایی را به عنوان درجه برای اینکه گروه مشخصی از افراد موضوع خواندنی خاصی را قابل فهم و درک می یابند تعریف می کنند. این تعریف بر کنش متقابل میان متن و گروهی از خوانندگان دارای ویژگی های شناخته شده از قبیل مهارت خواندن، دانش قبلی و انگیزه تاکید دارد. خوانایی شامل مجموعه عواملی است که با یکدیگر در تعامل هستند تا سهولت در درک و فهم یک نوشته را میسر کنند. (فاخ فاخ، ۲۰۱۳، ۱۲)

جرج کلر<sup>۱</sup> (۱۹۶۳) خوانایی را چنین تعریف می کند: " سهولت درک یا فهم به سبب سبک نوشتار ". این تعریف بر سبک نوشته جدا از موضوعاتی از قبیل محتوا، هماهنگی و ارتباط مطالب و سازماندهی آن تمرکز دارد. به شیوه ای مشابه گرچن هارگیس<sup>۲</sup> و همکارانش (۱۹۹۸) چنین بیان می کنند که خوانایی "یعنی سهولت خواندن لغات و جملات"، یکی از ویژگی های شفافیت و وضوح متن است. جی. هری مک لافین<sup>۳</sup> (۱۹۶۹) خالق فرمول خوانایی SMOG، خوانایی را چنین تعریف می کند: " درجه ای که یک گروه یا طبقه مشخصی از افراد تشخیص و درک مشخصی از موضوع متن خواندنی را دریافت و برداشت می کنند. " این تعریف بر کنش بین متن و گروهی از خوانندگان دارای ویژگی های شناخته شده و معین مثل مهارت های خواندن، دانش قبلی و انگیزه تاکید دارد. تعریف ادگار دیل<sup>۴</sup> و جین چال<sup>۵</sup> (۱۹۴۹) جامع تر است: "مجموعه کل (شامل همه کنش های) همه عناصر درون تکه مشخصی از موضوع منتشر شده که بر موفقیت گروهی از خوانندگان تاثیر می گذارد. موفقیت عبارت است از مقداری که آنها متن را می فهمند، با سرعت مطلوب و بهینه آن را می خوانند و برایشان جالب توجه و دلچسب است." (دویی، ۲۰۰۴، ۳)

خوانایی مشخصه ای اساسی است که همواره در فنون نوشتاری و تئوری های ارتباطات بر آن تصریح می شود. این مشخصه، یک مولفه اصلی در ابزارهای تحلیل کننده متن است. اغلب تحلیلگران متون، چندین شاخص آماری را ارائه می کنند که خوانایی اسناد را اندازه گیری می کند. ادبیات زبان شناختی

نوشته ها ، از مسائل مهمی است که بخشی از پژوهش های تحلیل محتوایی به آن پاسخ می دهد . سنجش خوانایی درحوزه های مختلف، از جمله ارزشیابی کتا بهای درسی، تحلیل ارتباطات جمعی و گروهی، روزنامه ها و خبرگزاری ها ، داستان ها ، اخبار رادیو و تلویزیون ، آگهی های تجاری، گزارش های سالیانه شرکت ها، موافقت نامه ها و اسناد، بیمه نامه ها، سطح سواد و سطح درک و فهم فراگیران کاربرد دارد.(فضل‌اللهی و ملکی توانا، ۱۳۸۹، ۷۱)

از منظر عابدی(۱۳۹۳)، سنجش خوانایی یکی از حوزه های پژوهشی مطالعات خواندن و در پی یافتن احتمال موفقیت خواننده در خواندن و درک یک نوشته است که در این راستا، عوامل مؤثر در موفقیت خواننده شدن و فهمیده شدن متن را بررسی می کند . عابدی اضافه می کند که هرچند مطابق نظر تسیکو، گرین لی، هورویتس، و شونباخ، خواندن مهارتی بسیار پیچیده است؛ اما به گفته رینر و پولچک (۱۹۷۸) ، افرادی که از عهده خواندن بر می آیند، آن را امری نسبتاً بدیهی فرض می کنند و نویسندگان هم تصور نادرستی از سطح آمادگی خواندن مردم دارند. لذا متون تولیدشده تناسب چندانی با سطح مخاطبان خود ندارند. درواقع، خروجی نهایی برای مخاطب به سادگی قابل فهم نیست و سرانجام، هنگامی که یک متن از سطح توانایی خواندن فرد دشوارتر باشد، خواننده از خواندن آن دست می کشد.(صدیق فرو همکاران، ۱۳۹۶، ۱۰۹)

خوانایی یک پیام نوشتاری برای قابل فهم بودن آن ضروری است.تئوری بنیادین ارتباطات،ارتباط را بعنوان یک فرایند سه مرحله ای تعریف می کند که یک منبع پیام معنی دارو مشخصی را انتخاب می کند و آن را برای انتقال از طریق یک کانال ارتباطی رمزگذاری می کند.دریافت کننده پیام رمزگذاری شده ، باید آن را رمزگشایی کند قبل از اینکه بتوان آن را درک کرد(شانون و ویور،۱۹۴۹). تهیه کنندگان باید به شیوه ای پیام معنی دار خود را مخابره کنند که استفاده کننده قادر به افشای مفهوم یا رمزگشایی آن باشد.توانایی استفاده کننده در درک و فهم یک پیام معین ، چنانچه او نتواند بخشی از پیام را بخواند کاهش می یابد.(کینرسلی و فلیشمن، ۲۰۰۱)

انتخاب واژگان در یک نوشته یا سند، عاملی است که بر خوانایی تاثیر می گذارد. لغات کوتاه تر و آشنا تر، برای خواندن آسان تر هستند در حالی که لغات طولانی تر و دشوارتر یک متن یا سند را برای خواندن ، سخت تر می کنند. لغات یک جمله معیاری از پیچیدگی جمله است.یک جمله بلندتر، امکان برداشت مفهوم جمله را برای خواننده مشکل تر می کند.هم چنین خواندن فرایندی از رمزگشایی پیامی است که از طریق زبان نوشتاری و با بکارگیری دانش واژگان و لغات و قواعد

نحوی و ساختاری ترکیب آنها رمزگذاری شده است.آدلبرگ و زرک(۱۱۱،۱۹۸۴) چنین استنتاج کردند که خواندن، از یک منظر روانشناختی ، یک کنش ارتباطی درجریان است که رمزگشا، از سیستم سخنان و نشانه های اضافه در یک زبان برای کاهش ابهام و در نتیجه استخراج معنی صفحه چاپی استفاده می کند.خواندن یک پیام دارای قابلیت پیش بینی بالا آسان است(ری، ۲۸،۱۹۸۲).چنانچه قابلیت پیش بینی افزایش و ابهام کاهش یابد رمز گشا در فهم پیام توانا تر خواهد بود.ینابر این ادراک و فهم را می توان بطور غیرمستقیم با اندازه گیری خوانایی ارزیابی کرد.(دروز، برایان و شلیفر، ۲۷،۱۹۹۳).

در تعریف سطح خوانایی آمده است: " هنگام مطالعه هر متن برای خواننده حسی درباره میزان پیچیدگی یا سادگی متن ایجاد می شود که در فهم مطلب تاثیر بسیاری دارد و این در واقع همان سطح خوانایی یا خوانش متن است"(قادری مقدم و سبحانی نژاد، ۹۵،۴۵).

پیام نوشتاری باید جذاب بنظر برسد تا با بسیاری از تصاویر جذابی که افراد به آنها نگاه می کنند رقابت کند. خوانایی به نویسنده و خواننده بستگی دارد. خوانندگان نیازمند کسب اطلاعات و رفتاری دوستانه و هم چنین دارای توانایی های متفاوتی برای مطالعه موثر هستند. به همین علت نویسندگان باید به توانایی ها و نیازهای خوانندگان حساس باشند. نویسندگان باید این نیازها را تامین کنند. نویسندگان چه فنونی را می توانند بکارگیرند تا پیام خود را خوانا و قابل مطالعه کنند؟(فیلدینگ، ۲۰۰۶، ۱۹۹):

- اهداف کاملاً معینی داشته باشند
- نیازهای مخاطب را بدقت تعیین و تبیین کنند
- لغات صحیح را انتخاب کنند
- جملات و پاراگرافها را کوتاه بنویسند
- از سیستم شماره بندی و عنوان بندی استفاده کنند
- پیام را با فضای سفید کافی شروع کنند
- فهرست های توضیحی را بدرستی بکار گیرند.

نویسنده باید موارد زیر را تامین کند:

- نیازهای هیجانی خوانندگان که باید به روشی دوستانه و مهربانانه با آنها رفتار شود. خوانندگان دوست ندارند احساس کنند که مثل ماشین با آنها برخورد می شود.
- خوانندگان نیازمند کسب اطلاعات از یک پیام هستند. بنابراین پیام باید واضح و روشن و آسان باشد.بعلاوه نویسنده بر توانایی خوانندگان برای خواندن موثر و فهم پیام تاکید دارد. (فیلدینگ، ۲۰۰۶، ۲۰۰)

دیگر برای سطح خوانایی متن هاست. برای تعیین سطوح خوانایی کتابهای درسی ابتدایی، متوسطه و حتی دانشگاه از فرمول های ریاضی گوناگونی استفاده می شود. در مجموع سطح خوانایی، در واقع درجه پیچیدگی زبانی متن است. (جعفری هرنندی و میرشاه جعفری، ۱۳۸۹، ۱۰۳)

طبق دویی (۲۰۰۴) آغاز اولیه مطالعات خوانایی مربوط به قرن گذشته در آمریکا است. مطالعات توانایی خواندن بزرگسالان و خوانایی متون به صورت همزمان توسعه یافت. مطالعات سواد بزرگسالان، تفاوت های مهم و بزرگ در مهارت های خواندن بزرگسالان را در آمریکا و مفاهیم آن را در جامعه مورد کشف و بررسی قرار می دهند. مطالعات کلاسیک خوانایی مطالعات اولیه خوانایی که در اواخر قرن ۱۹ آغاز شده را بررسی می کند و با انتشار فرمول معروف فلش<sup>۸</sup> و دیل چال<sup>۹</sup> در ۱۹۴۰ پایان می یابد در این دوره ناشران، مربیان و معلمان علاقه مند به کشف روش های عملی برای تطابق متن ها با مهارت های خوانندگان، دانش آموزان و بزرگسالان بودند. مطالعات نوین خوانایی نیز در آغاز ۱۹۵۰، موجب پیشرفت های جدید مطالعات خوانایی شد. شامل یک آزمون جدید از درک و فهم خواندن و مشارکت علم زبان شناسی و روان شناسی شناختی. محققان پی بردند که چگونه علاقه، انگیزه و دانش قبلی خواننده بر خوانایی تاثیر می گذارد. این مطالعات موجب ایجاد انگیزه برای خلق و ایجاد فرمول های صحیح تر و جدید تر شد.

#### ۲-۵-۴- شاخص خوانایی کلوز<sup>۱۰</sup>

به نظر ویلیام دوبای ارزیابی تاثیر توانایی خوانش مخاطب و هم چنین خوانایی متن، موجب تسهیل در تولید و ترجمه متن برای مخاطبان می شود. (قرشی و امیرزاده، ۱۳۹۱، ۸۲)

ویلسون تیلور (۱۹۵۳) در دانشگاه ایلی نویز مقاله ای با عنوان "روش کلوز: ابزاری جدید برای اندازه گیری خوانایی" را منتشر کرد. او چندین اشکال برای فرمول های کلاسیک خوانایی از قبیل فرمول فلش و دیل چال ذکر کرد. تیلور استدلال می کند که لغات بهترین معیار برای اندازه گیری مشکل بودن نیست بلکه چگونگی ارتباط آنها با یکدیگر مهم است. او پیشنهاد استفاده از انجام آزمون های حذفی که آن را آزمون های کلوز می نامد را برای اندازه گیری فهم و درک یک فرد از یک متن ارائه کرد. آزمون کلوز بر این تئوری مبتنی است که توانایی خوانندگان برای پر کردن جاهای خالی حذف شده در صورت بهبود مهارت های خواندن بهتر می شود. (دویی، ۲۰۰۴، ۲۶)

طبق ادبیات زبان شناختی چندین اصل وجود دارد که خواندن متون را تسهیل می کند. اغلب این اصول مرتبط با عناصری از قبیل نحو (ترکیب)، واژگان، معنا (علم معانی) و فن بیان (علائم و نشانه های رمزی) هستند. معمولاً این عناصر ترکیب می شوند تا خوانایی را مشخص کنند (فاخ فاخ، ۲۰۱۳، ۱۱).

#### ۲-۵-۳- تاریخچه و کاربرد خوانایی

اولین کوشش ها برای خوانا بودن متون را معلمان در گزینش نوشته ها برای کودکان و بزرگسالان انجام داده اند. لیولی و پرسی (۱۹۲۳)، از پیشگامان شناسایی خوانا بودن متون به شمار می روند. شرمین (۱۹۲۱) و کیتسون (۱۸۸۸) اولین تحقیقات را در خصوص طول جمله، که غالباً در دستورهای بعدی خوانایی مورد استفاده قرار گرفت، انجام دادند. نشریات را از جهت تعداد هجاها در کلمه ها و طول جمله ها مقایسه کردند. بعدها، لورج (۱۹۳۵) و رودلف فلش (۱۹۴۳) این فرایند را توسعه دادند و زمینه را برای توسعه و ایجاد تکنیک های سنجش خوانایی آماده کردند. (فضل الهی و ملکی توانا، ۱۳۸۹، ۸۲)

در سال ۱۹۲۳ نخستین فرمول سنجش خوانایی مطرح شد که با استقبال ناشران روبرو گردید و در مدت کوتاهی پس از آن، بیش از ۲۰۰ فرمول دیگر با مؤلفه های مختلف پدید آمد. در پی انتقاداتی نیز به این فرمولها وارد شد و در نتیجه سنتز آنها، آزمون های کلوز، عوامل برو ن متنی، مفهوم بازدهی خواندن، چگالی متن، سطح بندی متن و فرمولهای جدید خوانایی مطرح گردید. همزمان نهضت های زبان ساده، ساده نویسی و ... نیز به وجود آمدند. نتایج این مطالعات به سرعت در زمینه ارتباطات جمعی، منابع آموزشی، خدمات عمومی، اسناد حقوقی و غیره کاربردهای خود را نشان داد. مطالعات کلاسیک این حوزه در دهه ۱۹۳۰ با هدف تطبیق سطح متن با مخاطبان دانشجو و بزرگسال انجام شد که به تحلیل های آماری ادبیات، ظهور فهرست های تکرار واژگان و تدوین فرمول های کلاسیک خوانایی انجامید. (صدیق فر و همکاران، ۱۳۹۶، ۱۰۹)

هنگام مطالعه هر متن (کتاب)، برای خواننده حسی درباره ی میزان پیچیدگی یا سادگی متن ایجاد می شود که در فهم مطالب تاثیر بسیاری دارد. این درواقع، همان سطح خوانایی (خوانش) متن است. تجربه نشان داده هرچه پیچیدگی متن کمتر باشد، میزان درک آن بالاتر است. واژه ها، طول جمله ها، ساختار جمله ها، طول بندها، و سطح انتزاع مفهومی هر کتاب، خوانش یا خوانایی آن را تعیین می کند. "سطح شناختی"، "سطح درک مطلب" و "سطح دشواری" سه اصطلاح متداول



فلوری و همکارانش بیان می‌کنند که چون رویه کلوز بر مبنای قابلیت درک و فهم مخاطبان خاص است نسبت به فرمول‌های خوانایی سازگاری و قابلیت مقایسه ای کمتری دارد. با این حال صرف نظر از محدودیت‌های این روش، دقیقاً به همین دلیل که رویه کلوز مبتنی بر قابلیت‌های درک و فهم مخاطبان هدف است بنابراین، این روش معیاری کارا و معتبر از خوانایی است. برای مثال فرض کنید موضوع این است که آیا دانشجویان یک دانشگاه خاص قادر به خواندن متن مشخصی از کتاب میانه هستند. رویه کلوز سطح دشواری را در مورد مخاطب واقعی هدف (مثل دانشجویان یک دانشگاه خاص) تعیین می‌کند تا به میزان درک و فهم موضوع خواندن پی ببرد. از طرف دیگر فرمول‌های خوانایی مبتنی بر خواننده موهوم، نا مشخص و متوسط هستند. رویه کلوز نمونه ای از خوانندگان را از کل مخاطبان هدف و متن‌هایی که به صورت تصادفی از موضوع خواندن انتخاب شده است به کار می‌گیرد. اساساً اجرای روش کلوز به طور ساده مستلزم حذف هر پنج لغت از حداقل سه متن است که به طور تصادفی از موضوع مورد مطالعه انتخاب شده و لازم است تا مخاطبان لغات حذف شده را حدس بزنند. هرچه لغات صحیح بیشتری توسط خوانندگان پیش بینی شود درک و فهم آنها از موضوع بهتر است. امتیاز ۵۷ درصد یا بیشتر در پیش بینی لغات صحیح نشان می‌دهد که خوانندگان قادر هستند ۹۰ درصد یا بیشتر از موضوع مورد نظر را در رده سنی بزرگسالان درک کنند. در واقع اجرای این روش زمان بر است. با این حال به نظر می‌رسد این روش به ویژه برای ارزیابی خوانایی متون دانشگاهی که در آن اساتید، مخاطبان (دانشجویان)، زمان کلاس و متون درسی را در اختیار دارند مناسب است. فلوری و همکاران نتیجه گرفتند که "مشکل" اجرای روش کلوز شاید به این دلیل است که تحقیقات قبلی خوانایی، تعداد نسبتاً کمی از متون را انتخاب کردند. به نظر می‌رسد این نتیجه گیری تا حدی غیر صادقانه است چراکه راب و همکاران (۱۹۸۴) به طور مشخص بیان کردند که تحقیقات آماری قبلی نشان می‌دهد حداقل سه متن انتخاب شده به صورت تصادفی از موضوع مورد نظر، معرف و نمونه کافی و مناسبی این موضوع را فراهم می‌کند. بنابراین دلیلی برای انتخاب بیشتر از سه نمونه برای تجزیه و تحلیل وجود ندارد که اجرای آن را "مشکل" کند بلکه در عوض از لحاظ آماری مناسب است. (استیونس و همکاران، ۱۹۹۳، ۲۸۹)

مزایای روش کلوز عبارتست از:

✓ آزمون کلوز آسان و از لحاظ آماده سازی، کنترل و امتیازبندی توجیه پذیر است.

هدف اصلی آن به عنوان یک رویکرد کل نگر و یک روش گشتالتی ارزیابی متون کتاب‌های درسی از نظر آموزش مستقل، سطح فشار روانی و سطح آموزشی است. به عبارت دیگر، با این روش می‌توان به سطح متون کتابها پی برد و مشخص نمود که آیا مطالب برای فراگیران، بدون کمک معلم قابل یادگیری است؟ یا نیاز به معلم و تدریس دارد؟ آیا متن کتاب برای فراگیران دشوار بوده و یادگیری آنها همراه با فشار و استرس روانی است؟ (فضل‌اللهی و ملکی توانا، ۱۳۸۹، ۸۵)

روش کلوز که از رویکردهای سنتی در مورد قابلیت فهم، انحرافی اساسی پیدا کرد بر محدودیت‌های موجود فائق آمد. در این روش ابتدا متن را با برداشتن کلمه پنجم هفتم، دهم یا... ناقص کرده و سپس از خواننده می‌خواهند که جای خالی جملات را پر کند. این روش یکی از روش‌های موفق بوده است. به طور کلی از سال‌های ۱۹۳۵ تا ۱۹۶۰ تقریباً ۶۰ مدل برای این منظور به وجود آمد که هر کدام از یک زاویه خاصی به متن می‌نگریست (فضل‌اللهی، ۱۳۷۶، ۴).

ویلسون تیلور، روش "کلوز" را معرفی کرد که تا کنون نتایج آن به شدت با امتیازهای فلش مرتبط است. واژه "کلوز" ترکیبی از مفهوم گشتالتی است-تمایل به ادراک رمزگشایی مشاهده کنندگان برای جایگذاری یا تکمیل فرمهای آشنا که درباره پدیده‌های فیزیکی و عینی، به صورت ناقص یا مبهم هستند. بسیاری از محققین خوانایی بر وزن لغات و طول جملات تاکید دارند اما روش کلوز به جنبه معنایی، ارتباطی، دستوری و نحوی رفتار شفاهی حساس است که بعد رمزگذاری توسط یک منبع و رمزگشایی توسط یک دریافت کننده تاثیر می‌گذارد. تحقیق تیلور بر مبنای دو مفهوم قبلی توسعه یافته است. (استد، ۲۷)

این شاخص خوانایی عبارت است از مجموع یا درصد جاهای خالی که توسط خوانندگان به طور صحیح پر شده است. خواننده از اطلاعات موجود در متن برای پیش بینی آنچه حذف شده استفاده می‌کند. موفقیت هرچه بیشتر خوانندگان منجر به کسب امتیاز بالاتری برای آنها می‌شود. (استد، ۲۹) اگر میانگین پاسخهای صحیح بین ۰-۴۰ درصد باشد می‌توان نتیجه گرفت که متن مورد نظر در سطح فشار روانی و ناامیدی است و فراگیران توان مطالعه و درک صحیح مطالب را ندارند. همچنین اگر میانگین پاسخ‌های صحیح بین ۴۰-۶۰ درصد باشد، متن مورد نظر در سطح آموزشی است و فراگیران قادر به درک مطالب با کمک معلم هستند. اگر میانگین پاسخ‌ها صحیح بین ۶۰-۱۰۰ درصد باشد متن مورد نظر در سطح مستقل است و فراگیران بدون کمک معلم و دیگران قادر به یادگیری آن هستند. (فضل‌اللهی و توانا، ۱۳۸۹، ۸۵)

های مالی، گزارش حسابرسی سالانه شرکت ها و گزارش های هیات مدیره.

رویکرد فلش در ادبیات حسابداری توسط ویت<sup>۱۱</sup> مورد توجه قرار گرفت. ویت (۱۹۷۲) به " هنر نوشتن خوانا" توسط فلش اشاره می کند که به عنوان یک منبع مبنای نوشتن متون حسابداری در دسترس است. معیارهای خوانایی توسط محققین گذشته درباره ادبیات حسابداری به کار گرفته شده است. (فلش ۱۹۴۸، لامبیو ۱۹۴۷، پاشالیان و کریزلی ۱۹۵۰، سوپر و دلفین ۱۹۶۴، اسمیت و اسمیت ۱۹۷۰). این محققین بر گزارش های سالانه شرکت ها تمرکز داشتند. (استد، ۲۶). استیونس و همکاران (۱۹۹۳) فرمول های خوانایی را با رویه کلوز مقایسه و بررسی کردند که چرا متخصصان و کارشناسان خوانایی نه تنها فرمول های خوانایی را برای ارزیابی درک و فهم خواندن در بزرگسالان مناسب نمی دانند بلکه چرا روش کلوز، رویه مناسب برای ارزیابی خوانایی بزرگسالان است. نتایج تحقیق آنها بر استفاده از رویه کلوز به جای فرمول های خوانایی به منظور ارزیابی خوانایی تاکید دارد.

سلطانی (۱۳۹۶) در پژوهش به تعیین تاثیر مدیریت سود بر خوانایی گزارش های سالانه هیات مدیره در بازه زمانی ۹۰-۹۴ و در میان ۹۶ شرکت بوسیله پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد مدیریت سود تاثیر معناداری بر خوانایی گزارش های هیات مدیره ندارد. ولی پور (۱۳۹۱) در پژوهشی در بازه زمانی سالهای ۸۸-۸۹ بررسی کرده که آیا شرکت ها با عملکرد بهتر گزارش های خواناتری ارائه کرده اند یا خیر. نتایج نشان داده است بین عملکرد شرکت ها با خوانایی گزارشهای مالی آنها رابطه وجود دارد. یعنی بین خوانایی و قابلیت فهم گزارشگری مالی با عملکرد و اندازه شرکت بترتیب همبستگی مثبت و منفی وجود دارد.

لی فنگ (۲۰۱۷) در تحقیقی به این نتیجه رسید که گزارشهای سالانه شرکت های دارای سود پایین تر برای خواندن مشکل تر است و دیگر این که شرکت هایی که گزارشهای سالانه آنها برای خواندن ساده تر است دارای پایداری سود مثبت تری هستند. آجینا و همکاران (۲۰۱۶) با هدف بررسی تاثیر مدیریت سود بر خوانایی گزارش سالانه در فرانسه مشاهده کردند نتایج آن ها در در زمینه های مختلف با ایالات متحده مشابه نیست که مسلماً تفاوت هایی در محیط و ساختار نهادی کشورها وجود دارد. نتایج نشان دهنده وجود رابطه مثبت و معنادار بین سطح تعدیلات اختیاری حسابداری و خوانایی گزارش های سالانه است. این نتایج با بکارگیری دو معیار مدیریت سود تایید شده است. شرکت هایی که از فنون مدیریت سود استفاده می کنند شاخص فوگ بالاتر (خوانایی

✓ عناصر کلوز در خود متن جاسازی و تعبیه شده و از تاثیرات پژوهشگر در اجرای آزمون به دور است.  
 ✓ آزمون کلوز بعنوان معیاری از خوانایی نسبی موضوع متن از لحاظ امتیازبندی خوانایی و اعتبار، قوی است.  
 ✓ پاسخ ها می تواند ساده و بطور عینی امتیاز بندی شود. (ویلیامز و همکاران، ۲۰۰۲، ۱۰).

روش کلوز تنها معیاری برای قابلیت خواندن موضوع نوشته نیست بلکه به عنوان یک روش آزموده شده، معیار معتبری است برای اینکه آیا خواننده آن موضوع را درک می کند و می فهمد. رویه کلوز از طریق انواع تحقیقات محکم و قوی، پشتیبانی شده و یکی از فراگیرترین و پیشرفته ترین روش های آزمون قابل فهم بودن یک متن است. روش کلوز از طریق مقایسه امتیازهای خوانایی کلوز با امتیازهای استاندارد شده درک مطلب از موضوعات یکسان برای خوانندگان یکسان اعتبار یافته است. محققین پی برده اند که خوانندگان با امتیاز کلوز بالاتر (پایین تر) در آزمون های استاندارد شده درک خواندن نیز امتیاز بالاتر (پایین تر) دارند. مطالعات نشان می دهد که پاسخ به فرم در آزمون های کلوز موارد زیر را فراهم می کند: (۱) معیارهای معتبری از توانایی های درک و فهم خوانندگان (۲) معیارهای معتبری از مشکلات درک و فهم پیام ها. در واقع تحقیقات نشان می دهد که امتیازات کلوز آنقدر با امتیازات درک مطلب همبسته است که می تواند معیاری برای استناد به درک مطلب باشد. آزمون رویه کلوز نشان می دهد که این روش " معیاری بسیار قابل اتکا و عینی " برای درک مطلب است (استیونس و همکاران، ۱۹۹۳، ۲۹۰).

### ۳- پیشینه پژوهش

طبق بررسی های انجام شده، پژوهش های انجام شده در داخل کشور در حوزه حسابداری و خوانایی بسیار محدود و تنها پژوهش مرتبط با خوانایی گزارش های سالانه انجام شده و تا کنون پژوهشی در زمینه ارزیابی قابلیت فهم استانداردهای حسابداری صورت نگرفته است. با توجه به بررسی های انجام شده و پیشینه داخلی بدست آمده، خلاء مطالعاتی در حوزه تحلیل محتوا و ارزیابی خوانایی و قابلیت فهم متون در حوزه حسابداری و گزارشگری مالی کاملاً مشهود است. اما پژوهش های خارجی در سه زمینه به موضوع خوانایی در حسابداری پرداخته اند. یکی خوانایی متون کتاب های درسی و حوزه آموزش حسابداری، دوم خوانایی استانداردهای حسابداری و حسابرسی و دیگر خوانایی گزارش های شرکتی مثل گزارش

قادر به درک صحیح مفهوم استانداردهای حسابداری باشند. همچنین دانشجویان و آموزش دهندگان حوزه حسابداری نیز از گروه های مهمی هستند که نیازمند درک صحیح استانداردهای حسابداری هستند. این گروه ها هم به منظور آموزش درست مفاهیم و سرفصل های درسی که بر مبنای متن اصلی استانداردهای حسابداری آموزش داده می شوند و هم جهت آماده شدن برای ورود به حرفه و بازار کار باید قادر به درک درستی از استانداردها باشند. (شافر و همکاران، ۱۹۹۳، ۲۶۰). شافر و همکاران (۱۹۹۳) که به ارزیابی خوانایی استاندارد شماره ۱۱ که یکی از مهمترین استانداردهای عمومی حسابداری دولتی (GASB) است پرداختند با استفاده از روش کلوز به این نتیجه رسیدند که این استاندارد مهم، توسط دانشجویان خوانا و قابل درک نیست و در نتیجه اگر این استاندارد و سایر استانداردهای حسابداری GASB توسط استفاده کنندگان خوانا نباشد نخواهد توانست نقش ارتباطی بین اصول حسابداری دولتی را بخوبی ایفا کند. بت ان استد، با استفاده از فرمول فلش به این نتیجه رسید که اغلب بیانیه های APB برای خواندن بسیار مشکل هستند. وی همچنین با استفاده از روش کلوز تفاوت های خوانایی را بین گروه های دانشجویان حسابداری و غیر حسابداری مورد بررسی قرار داد. نتایج نشان داد که دانشجویان حسابداری در استفاده و درک متون بیانیه ها توانا تر از دانشجویان غیر حسابداری هستند.

#### ۴- روش شناسی

این پژوهش از نظر هدف کاربردی بوده و به شیوه تحلیل محتوا انجام شده است. در این تحقیق از روش تحلیل محتوا برای ارزیابی و سنجش خوانایی استانداردهای حسابداری ایران استفاده شده است. تأکید بر خوانا بودن به معنی روش تخمین احتمال موفقیت خواننده در خواندن و درک یک متن یا نوشته است که در تحلیل محتوا به ویژه در بررسی منابع مکتوب ارتباطی اعم از کتاب ها، نشریات، سخنرانی ها، اخبار و اسناد و مدارک کاربرد بیشتری دارد. (فضل‌اللهی و ملکی توانا، ۸۹، ۷۱) مراحل اجرایی تحقیق به این گونه است که با استفاده از روش کلوز در ارزیابی خوانایی که بطور مستقیم مخاطب و خواننده را در فرایند اندازه گیری خوانایی بکار می گیرد، سنجش خوانایی دو استاندارد منتخب در میان چند گروه اصلی خواننده استانداردهای حسابداری یعنی دانشجویان، اساتید، حسابداران و حسابرسان صورت گرفته و نتایج مورد مقایسه و تحلیل قرار می گیرد.

برای اجرای روش کلوز، نیاز به سنجش سطح خوانایی فراگیران و مخاطبان است که ابزار آن یک آزمون محقق ساخته

کومتر) دارند. این نتایج تایید می کند زمانی که مدیران از افت و سقوط نتایج با خبر می شوند تلاش می کنند سودهای آتی را از طریق افزایش پیچیدگی صورت های مالی خود پنهان نمایند. هدف آن ها تعدیل و تغییر ریسک انتقال ثروت از شرکت است. در این زمینه آن ها مجبورند تلاش کنند تا این رفتار را با افزایش پیچیدگی گزارش سالانه پنهان کنند. به گفته وی این تحقیق اهمیت خوانایی گزارش های سالانه را تایید می کند و مسیولین باید قوانین و اصلاحات مربوط به خوانایی اسناد مالی را افزایش دهند. در تشخیص کیفیت اطلاعات، خوانایی باید در نظر گرفته شود. خوانایی می تواند اعتماد و اطمینان بیشتری نسبت به بازارهای سهام و جذب سرمایه گذاران ایجاد کند. بعلاوه حوزه جذابی از پژوهش ها بر تاثیر خوانایی گزارش های سالانه بر نقدشوندگی بازار سهام متمرکز است. فاخ (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی مسایل زبان شناسی مرتبط با گزارش حسابرس مبتنی بر استانداردهای بین المللی حسابرسی پرداخته است. نتایج نشان داد که با وجود الزامات متناقض استانداردهای حسابرسی در مقابل مسایل زبان شناسی، حسابرسان مستقل باید ارائه گزارش های خود را بهبود بخشند. چین چی پنگ (۲۰۱۵) به بررسی تاثیر خوانایی کتابهای درسی بر عملکرد دانشجویان کلاسهای مالی پرداخت. نتایج نشان داد بر خلاف تصور او، انتخاب کتابهای خوانا تر عملکرد دانشجویان را بهبود بخشید. گاروا کومار (۲۰۱۴) تاثیر پراکندگی مالکیت و سودآوری را بر خوانایی گزارش های سالانه شرکت های آسیایی بررسی کردند. نتیجه نشان داد که شرکت های دارای مالکیت پراکندگی بیشتر گزارش های سالانه خوانا تر تهیه می کنند. اما فرضیه مربوط به سودآوری رد شد. لو و همکاران (۲۰۱۴) به دنبال کشف چگونگی تغییرات در خوانایی گزارش های سالانه در هنگام مدیریت سود بودند. آنها با به کارگیری شاخص فوگ برای اندازه گیری خوانایی (لی، ۲۰۰۸) و تمرکز بر بخش تحلیل و بحث مدیریت در گزارش سالانه (MD&A)، پی بردند که احتمالاً اغلب شرکت هایی که مدیریت سود را برای پنهان کردن سود های سال قبل انجام می دهند گزارش های MD&A شان برای خواندن دشوارتر است. به علاوه آن ها پی بردند با بکارگیری مدل F-Score دیچاو و همکاران (۲۰۱۱)، خوانایی قدرت کم اما افزایش یافته در پیش بینی ارائه نادرست مالی دارد.

برای بکارگیری صحیح یک استاندارد، استفاده کنندگان باید قادر به درک آن باشند. بعلاوه حسابرسان مسئول ارزیابی و اظهار نظر در مورد بکارگیری صحیح استانداردها توسط واحدهای اقتصادی هستند. بنابراین خود حسابرسان نیز باید

- ۱-۳- از نظر خوانایی متن استاندارد ۲ در دو گروه دانشجویان و حسابرسان تفاوت معناداری وجود دارد.
- ۱-۴- از نظر خوانایی متن استاندارد ۲ در دو گروه حسابداران و اساتید تفاوت معناداری وجود دارد.
- ۱-۵- از نظر خوانایی متن استاندارد ۲ در دو گروه حسابرسان و اساتید تفاوت معناداری وجود دارد.
- ۱-۶- از نظر خوانایی متن استاندارد ۲ در دو گروه حسابداران و حسابرسان تفاوت معناداری وجود دارد.
- ۱-۷- از نظر خوانایی متن استاندارد ۳ در دو گروه دانشجویان و اساتید تفاوت معناداری وجود دارد.
- ۱-۸- از نظر خوانایی متن استاندارد ۳ در دو گروه دانشجویان و حسابداران تفاوت معناداری وجود دارد.
- ۱-۹- از نظر خوانایی متن استاندارد ۳ در دو گروه دانشجویان و حسابرسان تفاوت معناداری وجود دارد.
- ۱-۱۰- از نظر خوانایی متن استاندارد ۳ در دو گروه حسابداران و اساتید تفاوت معناداری وجود دارد.
- ۱-۱۱- از نظر خوانایی متن استاندارد ۳ در دو گروه حسابرسان و اساتید تفاوت معناداری وجود دارد.
- ۱-۱۲- از نظر خوانایی متن استاندارد ۳ در دو گروه حسابداران و حسابرسان تفاوت معناداری وجود دارد.

- ۲) از نظر خوانایی بین استانداردهای ۲ و ۳ در گروه های مختلف تفاوت معناداری وجود دارد.
- ۲-۱- از نظر خوانایی استانداردهای ۲ و ۳ در گروه دانشجویان حسابداری تفاوت معناداری وجود دارد.
- ۲-۲- از نظر خوانایی استانداردهای ۲ و ۳ در گروه اساتید حسابداری تفاوت معناداری وجود دارد.
- ۲-۳- از نظر خوانایی استانداردهای ۲ و ۳ در گروه حسابداران تفاوت معناداری وجود دارد.
- ۲-۴- از نظر خوانایی استانداردهای ۲ و ۳ در گروه حسابرسان تفاوت معناداری وجود دارد.
- ۳) امتیاز خوانایی گروه های مختلف با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.
- ۳-۱- امتیاز خوانایی دانشجویان حسابداری برای استاندارد ۲ با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.
- ۳-۲- امتیاز خوانایی اساتید حسابداری برای استاندارد ۲ با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.
- ۳-۳- امتیاز خوانایی حسابداران برای استاندارد ۲ با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.

با تعدادی جای خالی از متون استانداردها بصورت انتخاب نمونه آماری شامل سه متن از بخشهای اول، وسط و آخر هر استاندارد که بطور تصادفی ساده انتخاب شده و تکمیل آن توسط مخاطبان هدف که با انتخاب یک نمونه بصورت تصادفی ساده از هر گروه (دانشجویان، اساتید، حسابداران و حسابرسان) جمع آوری شده است.

بنابراین هدف این پژوهش تحلیل محتوا و ارزیابی خوانایی استانداردهای حسابداری ایران است که در راستای لزوم بهبود تدوین و بکارگیری استانداردهای حسابداری و در نتیجه بهبود گزارشگری مالی ضروری و موثر خواهد بود. در این راستا به دنبال پاسخ پرسش های زیر بوده ایم :

- ۱) استانداردهای حسابداری ایران از نظر خوانایی توسط دانشجویان، اساتید، حسابداران و حسابرسان طبق روش کلوز در چه سطحی قرار دارد؟
- ۲) آیا بین گروه های مختلف مخاطبان از نظر خوانایی متن استانداردها تفاوت معناداری وجود دارد؟
- ۳) آیا از نظر خوانایی بین استانداردهای مختلف در گروه های مختلف تفاوت معناداری وجود دارد؟
- ۴) آیا امتیاز خوانایی گروه های مختلف با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد؟

از آنجا که روش کلوز، خوانایی متون را از طریق ارزیابی مستقیم خوانندگان و مخاطبان انجام می دهد و بدلیل عدم امکان ارزیابی همه استانداردهای حسابداری در چارچوب پژوهش حاضر، تنها خوانایی دو استاندارد مهم شماره ۲ و ۳ یعنی صورت جریان وجوه نقد و درآمد عملیاتی و در میان چهارگروه اصلی مخاطبان یعنی دانشجویان حسابداری، مدرسان حسابداری، حسابداران و حسابرسان مورد ارزیابی و مقایسه قرار گرفته و فرضیه های مرتبط با آن تدوین شده است. هم چنین با توجه به اینکه سوال اول تحقیق به اندازه گیری خوانایی می پردازد، فرضیه ای برای آن مطرح نمی گردد. اما جهت آزمون مقایسه و تحلیل خوانایی بر مبنای روش کلوز در سوال های ۲ و ۳ و ۴، سه فرضیه اصلی که شامل ۲۴ فرضیه فرعی است مطرح شده و مورد آزمون قرار گرفته است. فرضیه ها :

- ۱) از نظر خوانایی متن استانداردها در گروه های مختلف تفاوت معناداری وجود دارد.
- ۱-۱- از نظر خوانایی متن استاندارد ۲ در دو گروه دانشجویان و اساتید تفاوت معناداری وجود دارد.
- ۱-۲- از نظر خوانایی متن استاندارد ۲ در دو گروه دانشجویان و حسابداران تفاوت معناداری وجود دارد.

بین ۴۰-۶۰ درصد باشد بیانگر این است که مطالب خوب است و سطح نسبتا مناسبی برای فراگیران داشته و در سطح آموزشی است و اگر بین ۱۰۰-۶۰ درصد باشد بیانگر ساده بودن مطالب و عدم نیاز به معلم و آموزش است که از آن به آموزش مستقل یاد می شود.

همان طور که در جدول ۱ مشاهده می شود امتیاز خوانایی کلوز بدست آمده از گروه های دانشجویان ، حسابداران و حسابرسان برای هر دو استاندارد شماره ۲ و ۳ کمتر از ۴۰ درصد است یعنی متن این استانداردها در سطح نامیدی و فشار روانی بوده و فراگیران قادر به مطالعه و درک صحیح مطالب نیستند. اما امتیاز کلوز به دست آمده برای گروه مدرسان حسابداری در بازه ۴۰-۶۰ درصد قرار می گیرد که نشان می دهد متن این استانداردها برای این گروه از آزمودنی ها مناسب بوده و در سطح آموزشی است و آنان قادر به درک مطالب بوده اند.

همچنین میانگین کل امتیاز همه گروه ها برای استاندارد ۲ ، ۰/۲۱ و برای استاندارد ۳ ، ۰/۲۳ است که هر دو در بازه کمتر از ۰/۴ قرار گرفته و نشان می دهد متن این استانداردها بطور میانگین و برای کل نمونه در سطح نامیدی و فشار روانی است و توانایی مطالعه و درک صحیح مطالب وجود ندارد.

۳-۴- امتیاز خوانایی حسابرسان برای استاندارد ۲ با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.

۳-۵- امتیاز خوانایی دانشجویان حسابداری برای استاندارد ۳ با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.

۳-۶- امتیاز خوانایی اساتید حسابداری برای استاندارد ۳ با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.

۳-۷- امتیاز خوانایی حسابداران برای استاندارد ۳ با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.

۳-۸- امتیاز خوانایی حسابرسان برای استاندارد ۳ با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.

### ۵- یافته های پژوهش

پس از جمع آوری و تصحیح فرم ها ، امتیاز کلوز هر فرد محاسبه و میانگین امتیازات کلوز کلیه پاسخگویان در هر گروه از آزمودنی ها شامل دانشجویان حسابداری، اساتید حسابداری ، حسابداران و حسابرسان ، محاسبه شد. نتایج حاصل از روش کلوز و سطح دشواری متون استانداردهای حسابداری شماره ۲ و ۳ در جدول ۱ ارائه شده است. طبق روش کلوز اگر میانگین نمرات بین ۴۰-۰ درصد باشد بیانگر دشواری مطالب و باعث ایجاد نوعی استرس، نامیدی و فشار روانی است و فراگیران توان مطالعه و درک صحیح مطالب را ندارند. اگر میانگین نمرات

جدول ۱- امتیاز و سطح خوانایی کلوز بدست آمده از گروه های مورد مشاهده برای استانداردهای شماره ۲ و شماره ۳

گروه نمونه	دانشجویان		مدرسان		حسابداران		حسابرسان		کل گروه ها	
	استاندارد ۳	استاندارد ۲	استاندارد ۳	استاندارد ۲	استاندارد ۳	استاندارد ۲	استاندارد ۳	استاندارد ۲	استاندارد ۳	استاندارد ۲
امتیاز خوانایی کلوز (میانگین امتیازات)	۰,۱۲۸۷۶	۰,۱۱۹۵۱	۰,۵۳۵۳۷	۰,۵۰۹۱۷	۰,۱۴۴۷۷	۰,۱۱۶۸۲	۰,۲۲۲۳۱	۰,۱۷۶۰۰	۰,۲۳۶۷۶	۰,۲۱۱۰۵
سطح خوانایی	متن در سطح نامیدی و فشار روانی	متن در سطح نامیدی و فشار روانی	متن خوب است و در سطح آموزشی	متن خوب است و در سطح آموزشی	متن در سطح نامیدی و فشار روانی	متن در سطح نامیدی و فشار روانی	متن در سطح نامیدی و فشار روانی	متن در سطح نامیدی و فشار روانی	متن در سطح نامیدی و فشار روانی	متن در سطح نامیدی و فشار روانی
توضیح	فراگیر توان مطالعه و درک صحیح مطالب را ندارد	فراگیر توان مطالعه و درک صحیح مطالب را ندارد	فراگیر قادر به درک مطالب است	فراگیر قادر به درک مطالب است	فراگیر توان مطالعه و درک صحیح مطالب را ندارد	فراگیر توان مطالعه و درک صحیح مطالب را ندارد	فراگیر توان مطالعه و درک صحیح مطالب را ندارد	فراگیر توان مطالعه و درک صحیح مطالب را ندارد	فراگیر توان مطالعه و درک صحیح مطالب را ندارد	فراگیر توان مطالعه و درک صحیح مطالب را ندارد

مربوط به آزمون جارکیو برا نشان دهنده سطح معناداری جهت ارزیابی آزمون نرمال بودن داده هاست .یعنی اگر بیشتر از ۵ درصد باشد داده ها نرمال بوده و در غیر این صورت فرض نرمال بودن رد می شود. طبق جدول فوق مشاهدات مربوط به گروه

آماره های توصیفی امتیازات کلوز بدست آمده از گروه های آزمودنی به تفکیک هر گروه و نیز کل نمونه در جدول ۲ ارائه شده است. میانگین مشاهدات در واقع همان امتیاز کلوز است. میانگین مشاهدات ، در واقع همان امتیاز کلوز است. احتمال

اساتید برای هر دو استاندارد و گروه حسابداران و حسابرسان غیرنرمال است. اما از آن جا که تعداد مشاهدات زیاد است فرض برای استاندارد ۳ از توزیع نرمال برخوردار بوده و سایر داده ها نرمال بودن قابل چشم پوشی است.<sup>۱۲</sup>

**جدول ۲- آماره های توصیفی امتیازات کلوز بدست آمده از گروه های مورد مشاهده برای استانداردهای شماره ۲ و شماره ۳**

گروه نمونه	دانشجویان		مدرسان		حسابداران		حسابرسان		کل گروه ها	
	استاندارد ۳	استاندارد ۲	استاندارد ۳	استاندارد ۲	استاندارد ۳	استاندارد ۲	استاندارد ۳	استاندارد ۲	استاندارد ۳	استاندارد ۲
میانگین	۰/۱۲۸۷۶	۰/۱۱۹۵۱	۰/۵۳۵۳۷	۰/۵۰۹۱۷	۰/۱۴۴۷۷	۰/۱۱۶۸۲	۰/۲۲۲۳۱	۰/۱۷۶۰۰	۰/۲۳۶۷۶	۰/۲۱۱۰۵
میانه	۰/۰۹۷۰۷	۰/۰۹۹۲۰	۰/۵۳۹۳۷	۰/۴۴۶۸۲	۰/۱۲۲۷۱	۰/۰۹۹۲۰	۰/۲۱۶۱۱	۰/۱۳۹۶۸	۰/۱۷۱۲۴	۰/۱۳۸۸۸
بیشینه	۰/۳۸۶۴۴	۰/۳۸۳۳۳	۰/۹۷۶۱۹	۱/۰۰۰۰۰	۰/۳۳۸۸۲	۰/۳۲۹۳۶	۰/۵۰۵۴۹	۰/۴۹۹۲۰	۰/۹۷۶۱۹	۱/۰۰۰۰۰
کمینه	۰/۰۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰۰	۰/۱۴۲۸۵	۰/۱۱۹۰۴	۰/۰۲۳۸۱	۰/۰۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰۰	۰/۰۲۳۸۱	۰/۰۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰۰
انحراف معیار	۰/۰۸۲۱۴	۰/۰۸۳۶۳	۰/۲۴۹۵۸	۰/۲۳۲۴۱	۰/۰۸۶۰۸	۰/۰۷۱۸۵	۰/۱۱۵۸۱	۰/۱۲۲۶۶	۰/۲۰۹۰۳	۰/۲۰۲۷۸
چولگی	۱/۰۴۸۵۶	۱/۰۲۴۵۲	۰/۱۴۵۱۱	۰/۵۰۶۶۴	۰/۴۶۱۷۰	۰/۹۴۸۵۳	۰/۶۵۹۶۲	۱/۰۸۵۳۰	۱/۷۱۷۳۳	۱/۸۴۰۳۴
کشیدگی	۳/۸۵۱۸۹	۳/۷۴۰۹۱	۱/۹۲۵۲۹	۲/۴۸۶۸۸	۲/۳۵۶۱۶	۳/۸۲۱۳۴	۳/۵۵۵۴۹	۳/۲۹۹۰۰	۵/۶۳۷۱۰	۶/۳۱۷۰۵
جاریو-برا	۱۰/۴۶۰۷	۹/۶۹۳۰۰	۱/۶۵۲۳۰	۱/۷۲۰۰	۲/۱۶۴۸۳	۷/۳۰۰۵۵	۲/۹۰۲۷۶	۶/۸۰۱۳۳	۱۲۱/۸۸۳	۱۵۹/۵۷۷
احتمال	۰/۰۰۵۳۵	۰/۰۰۸۷۵	۰/۴۳۷۷۳	۰/۴۲۳۱۵	۰/۳۳۸۷۷	۰/۰۲۵۹۸	۰/۲۳۴۲۴	۰/۰۳۳۳۵	۰/۰۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰۰
تعداد مشاهدات	۴۹	۴۹	۳۲	۳۲	۴۱	۴۱	۳۴	۳۴	۱۵۶	۱۵۶

**۱-۵- نتایج یافته های فرضیه اول**

هدف از آزمون فرضیه اصلی اول بررسی این موضوع است که آیا امتیازهای کلوز بدست آمده و بعبارت دیگر سطح خوانایی و قابلیت فهم متن هر یک از استانداردهای ۲ و ۳، برای یک گروه با گروه دیگر دارای تفاوت معناداری هست. از آن جا که چهار گروه نمونه و دو استاندارد وجود دارد این فرضیه اصلی در قالب دوازده فرضیه فرعی به تفکیک هر استاندارد و مقایسه امتیاز خوانایی آن در بین هر دو گروه (فرضیه های فرعی ۱-۱ تا ۱۲-۱) مورد آزمون قرار گرفت. بطور کلی از لحاظ آماری در آزمون تمام فرضیه ها فرض صفر بیانگر عدم وجود تفاوت معنادار است و فرض مقابل، وجود تفاوت معنادار را نشان می دهد. چنانچه سطح معناداری

آزمون کوچکتر از ۰/۰۵ بدست آید تفاوت معنادار بوده و در غیر اینصورت تفاوت معناداری وجود ندارد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اصلی اول در جدول ۳ ارائه شده است. طبق نتایج بدست آمده به استثنای دانشجویان و حسابداران که بین امتیاز خوانایی آنها با یکدیگر در مورد هر دو استاندارد ۲ و ۳ تفاوت معناداری مشاهده نشد، سطح خوانایی متن هر دو استاندارد ۲ و ۳ برای سایر گروه های زوجی دارای تفاوت معنادار بوده است. یعنی امتیاز خوانایی هر یک از استانداردهای ۲ و ۳ بین دانشجویان با اساتید و حسابرسان، و بین اساتید با حسابداران و حسابرسان و بین حسابداران با حسابرسان تفاوت معناداری وجود دارد.

**جدول ۳- نتایج آزمون فرضیه اصلی اول ( فرضیه های فرعی ۱-۱ تا ۱۲-۱)**

فرضیه اصلی اول: از نظر خوانایی متن استانداردها در گروه های مختلف تفاوت معناداری وجود دارد.			
نتیجه	احتمال	آماره	عنوان فرضیه
تایید	۰/۰۰۰	۱۰/۷۴۷	فرضیه فرعی ۱-۱ از نظر خوانایی متن استاندارد ۲ در دو گروه دانشجویان و اساتید تفاوت معناداری وجود دارد.
رد	۰/۸۷۱	-۰/۱۶۲	فرضیه فرعی ۲-۱ از نظر خوانایی متن استاندارد ۲ در دو گروه دانشجویان و حسابداران تفاوت معناداری معناداری وجود دارد
تایید	۰/۰۱۴	۲/۴۹۶	فرضیه فرعی ۳-۱ از نظر خوانایی متن استاندارد ۲ در دو گروه دانشجویان و حسابرسان تفاوت معناداری معناداری وجود دارد
تایید	۰/۰۰۰	۱۰/۲۱۹	فرضیه فرعی ۴-۱ از نظر خوانایی متن استاندارد ۲ در دو گروه حسابداران و اساتید تفاوت معناداری معناداری وجود دارد
تایید	۰/۰۰۰	۷/۳۴۴	فرضیه فرعی ۵-۱ از نظر خوانایی متن استاندارد ۲ در دو گروه حسابرسان و اساتید تفاوت معناداری معناداری وجود دارد
تایید	۰/۰۱۱	۲/۵۹۹	فرضیه فرعی ۶-۱ از نظر خوانایی متن استاندارد ۲ در دو گروه حسابداران و حسابرسان تفاوت معناداری معناداری وجود دارد

فرضیه اصلی اول: از نظر خوانایی متن استانداردها در گروه های مختلف تفاوت معناداری وجود دارد.				
نتیجه	احتمال	آماره	عنوان فرضیه	
تایید	۰/۰۰۰	۱۰/۵۸۸	از نظر خوانایی متن استاندارد ۳ در دو گروه دانشجویان و اساتید تفاوت معناداری معناداری وجود دارد.	
رد	۰/۳۷۰	۰/۹۰۱	از نظر خوانایی متن استاندارد ۳ در دو گروه دانشجویان و حسابداران تفاوت معناداری معناداری وجود دارد	
تایید	۰/۰۰۰	۴/۳۰۸	از نظر خوانایی متن استاندارد ۳ در دو گروه دانشجویان و حسابرسان تفاوت معناداری معناداری وجود دارد	
تایید	۰/۰۰۰	۹/۳۴۸	از نظر خوانایی متن استاندارد ۳ در دو گروه حسابداران و اساتید تفاوت معناداری معناداری وجود دارد	
تایید	۰/۰۰۰	۶/۶۰۰	از نظر خوانایی متن استاندارد ۳ در دو گروه حسابرسان و اساتید تفاوت معناداری معناداری وجود دارد	
تایید	۰/۰۰۱	۳/۳۲۲	از نظر خوانایی متن استاندارد ۳ در دو گروه حسابداران و حسابرسان تفاوت معناداری معناداری وجود دارد	

### ۵-۲- نتایج یافته های فرضیه دوم

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اصلی دوم در جدول ۴ ارائه شده است. نتایج نشان می دهد سطح خوانایی استانداردهای شماره ۲ با ۳ در هیچ یک از گروه های آزمودنی دارای تفاوت معنادار با یکدیگر نیست و عبارت دیگر هر دو استاندارد از لحاظ سطح خوانایی کلوز با یکدیگر برابرند. از طرف دیگر نتایج آزمون تکمیلی (برای کل مشاهدات) نیز چنین نتیجه ای را تایید کرد.

هدف از آزمون فرضیه اصلی دوم بررسی این موضوع بوده است که آیا طبق روش کلوز بین امتیاز خوانایی یا سطح دشواری این دو استاندارد در هر گروه تفاوت معناداری وجود دارد. از آنجا که چهار گروه نمونه بررسی شده ، برای هر گروه یک فرضیه فرعی (فرضیه های فرعی ۱-۲ تا ۴-۲) به منظور مقایسه خوانایی استاندارد ۲ با استاندارد ۳ مطرح شده است.

### جدول ۴- نتایج آزمون فرضیه اصلی دوم ( فرضیه های فرعی ۱-۲ تا ۴-۲)

فرضیه اصلی دوم: از نظر خوانایی بین استانداردها (استانداردهای ۲ و ۳) در گروه های مختلف تفاوت معناداری وجود دارد.				
نتیجه	احتمال	آماره	عنوان فرضیه	
رد	۰/۵۸۲	۰/۵۵۲	از نظر خوانایی استانداردهای ۲ و ۳ در گروه دانشجویان تفاوت معناداری وجود دارد.	
رد	۰/۶۶۵	۰/۴۳۴	از نظر خوانایی استانداردهای ۲ و ۳ در گروه اساتید تفاوت معناداری وجود دارد.	
رد	۰/۱۱۴	۱/۵۹۶	از نظر خوانایی استانداردهای ۲ و ۳ در گروه حسابداران تفاوت معناداری وجود دارد.	
رد	۰/۱۱۴	۱/۶۰۰	از نظر خوانایی استانداردهای ۲ و ۳ در گروه حسابرسان تفاوت معناداری وجود دارد.	
رد	۰/۲۷۱	۱/۱۰۲	از نظر خوانایی بین استانداردهای ۲ و ۳ تفاوت معناداری وجود دارد.	
			آزمون تکمیلی برای کل مشاهدات	

### ۵-۳- نتایج یافته های فرضیه سوم

در سطح آموزشی (بین ۴۰-۶۰ درصد) بدست آمده بود در این فرضیه به بررسی وجود یا عدم وجود اختلاف معنادار بین امتیازات بدست آمده از نمونه ها با شاخص های فوق پرداخته شده است. برای این منظور امتیازات نمونه های دانشجویان، حسابداران و حسابرسان با شاخص ۰/۴ و امتیاز نمونه اساتید (که بین ۴۰-۶۰ درصد مشاهده شد) یک بار با شاخص ۰/۴ و یک بار با شاخص ۰/۶ مورد آزمون قرار گرفته است. زیرا در آستانه های تشخیصی کلوز ، حد مساوی برای حدود بالا و پایین مشخص نشده و ارقام ۰/۴ و ۰/۶ در هر دو دامنه وجود دارد (به این معنی که مثلا آیا امتیازی معادل ۰/۶ را باید جزء دامنه دوم سطح خوانایی کلوز یا جزء دامنه سوم آن در نظر

از آنجا که امتیاز کلوز محاسبه شده ، حاصل از نمونه های انتخابی از جامعه اصلی بوده است ، این فرضیه با هدف بررسی معناداری مقایسه نتایج نمونه با شاخص های استاندارد امتیاز کلوز بعنوان معیاری از میانگین جامعه طرح شده است. برای مقایسه امتیاز هر یک از چهار گروه نمونه با میانگین جامعه و برای هر استاندارد ، هشت فرضیه فرعی (فرضیه های فرعی ۳-۱ تا ۳-۸) مورد آزمون قرار گرفته است. از آنجا که سطح خوانایی استانداردهای فوق برای نمونه های دانشجویان ، حسابداران و حسابرسان در سطح ناامیدی و فشار روانی (بین ۴۰-۴۰ درصد) و برای نمونه مدرسان حسابداری

سطوح خوانایی تشخیص داده شده بر مبنای امتیازات بدست آمده از نمونه ها که در جدول ۱ ارائه شده ، قابل تایید و تعمیم است.هم چنین این موضوع در مورد آزمون تکمیلی انجام شده برای کل مشاهدات و در مورد هر دو استاندارد نیز تایید گردید. بنابراین خوانایی متون استانداردهای ۲ و ۳ برای دانشجویان ، حسابداران و حسابرسان دارای استرس و فشار روانی بوده و آنان قادر به یادگیری و فهم مطالب نبوده و برای اساتید حسابداری در سطح آموزشی است و آنان قادر به درک و یادگیری متون این استانداردها می باشند.

گرفت، در این پژوهش طبق تحقیق واعظی و همکاران (۱۳۹۴)، این حدود برای دامنه قبلی در نظر گرفته شده است. بنابراین ۴۰-۰ درصد دامنه اول(سطح ناامیدی فشار روانی) ، بالاتر از ۴۰درصد تا ۶۰ درصد دامنه دوم(سطح آموزشی) و بالاتر از ۶۰ تا صد درصد دامنه سوم(سطح مستقل) است . نتایج حاصل از آزمون فرضیه اصلی سوم در جدول ۵ ارائه شده است. نتایج نشان داد که تمام فرضیه های فرعی مورد تایید است و امتیازات کلوز نمونه ها با حدود تعیین شده در سطوح دشواری یا سادگی کلوز هماهنگی دارد. به عبارت دیگر

جدول ۵- نتایج آزمون فرضیه اصلی سوم ( فرضیه های فرعی ۳-۱ تا ۳-۸)

فرضیه اصلی سوم: امتیاز خوانایی گروه های مختلف با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.			
نتیجه	احتمال	آماره	عنوان فرضیه
تایید	۰/۰۰۰	-۲۳/۴۷۵	فرضیه فرعی ۱-۳ امتیاز خوانایی دانشجویان حسابداری برای استاندارد ۲ با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.
تایید	۰/۰۳۴	-۲/۳۱۰	فرضیه فرعی ۲-۳ امتیاز خوانایی اساتید حسابداری برای استاندارد ۲ با میانگین جامعه(۰/۶) تفاوت معناداری دارد.
تایید	۰/۰۱۲	۲/۶۵۷	امتیاز خوانایی اساتید حسابداری برای استاندارد ۲ با میانگین جامعه(۰/۴) تفاوت معناداری دارد.
تایید	۰/۰۰۰	-۲۵/۲۳۵	فرضیه فرعی ۳-۳ امتیاز خوانایی حسابداران برای استاندارد ۲ با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.
تایید	۰/۰۰۰	-۱۰/۶۴۷	فرضیه فرعی ۴-۳ امتیاز خوانایی حسابرسان برای استاندارد ۲ با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.
تایید	۰/۰۰۰	-۲۳/۱۱۴	فرضیه فرعی ۵-۳ امتیاز خوانایی دانشجویان حسابداری برای استاندارد ۳ با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.
رد	۰/۱۵۳	-۱/۴۶۴	فرضیه فرعی ۶-۳ امتیاز خوانایی اساتید حسابداری برای استاندارد ۳ با میانگین جامعه(۰/۶) تفاوت معناداری دارد.
تایید	۰/۰۰۴	۳/۰۶۸	امتیاز خوانایی اساتید حسابداری برای استاندارد ۳ با میانگین جامعه(۰/۴) تفاوت معناداری دارد.
تایید	۰/۰۰۰	-۱۸/۹۸۳	فرضیه فرعی ۷-۳ امتیاز خوانایی حسابداران برای استاندارد ۳ با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.
تایید	۰/۰۰۰	-۸/۹۴۶	فرضیه فرعی ۸-۳ امتیاز خوانایی حسابرسان برای استاندارد ۳ با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.
تایید	۰/۰۰۰	-۱۱/۶۳۷	آزمون تکمیلی برای کل امتیاز خوانایی استاندارد ۲ با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.
تایید	۰/۰۰۰	-۹/۷۵۳	مشاهدات امتیاز خوانایی استاندارد ۳ با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.

۳- کمتر از ۰/۴ است که نشان می دهد متن استانداردهای مذکور برای این گروه از مخاطبان در سطح ناامیدی و فشار روانی بوده و آنان قادر به درک صحیح مطالب نیستند. امتیاز کلوز گروه مدرسان و اساتید حسابداری برای هر دو استاندارد ۲ و ۳ در بازه ۴۰-۶۰ درصد بدست آمد که نشان می دهد متن این دو استاندارد برای آنان مناسب بوده و در سطح آموزشی است و آنان قادر به درک مطالب این متون هستند. بنظر می رسد بالاتر بودن امتیاز کلوز در نمونه اساتید می تواند به کاربرد مستمر و آموزشی استانداردهای حسابداری توسط این گروه از مخاطبان باشد که البته این موضوع را می توان از طریق پژوهش های تکمیلی بررسی نمود. میانگین کل امتیاز کلوز برای کل نمونه(همه چهار گروه) برای استاندارد ۲ معادل ۰/۲۱ و برای استاندارد ۳ ، ۰/۲۳ است. بنابراین متن استانداردهای فوق بطور میانگین و برای کل نمونه در سطح ناامیدی و فشار روانی بوده که نشان می دهد آنان توان مطالعه و درک صحیح

۶- بحث و نتیجه گیری

به طور کلی سوال ها و فرضیه ها در ارتباط با مساله اصلی پژوهش یعنی بررسی خوانایی و قابلیت فهم استانداردهای حسابداری کشورمان مطرح شده است. به نظر می رسد پاسخگویی به این سوال ها می تواند در ارزیابی ضرورت اصلاح و بهبود کیفیت محتوایی استانداردهای حسابداری و تدوین آن ها به نحوی که قابلیت فهم و یادگیری توسط گروه های اصلی استفاده کننده از استانداردها افزایش یابد ، مفید و موثر واقع گردد.

شاخص خوانایی کلوز برای استانداردهای حسابداری شماره ۲ و ۳ و بر حسب چهار گروه اصلی استفاده کننده از استانداردهای حسابداری یعنی دانشجویان و مدرسان حسابداری، حسابداران و حسابرسان ارزیابی شد. نتایج حاصل از روش کلوز نشان داد امتیاز کلوز بدست آمده از گروه های دانشجویان، حسابداران و حسابرسان برای هر دو استاندارد ۲ و



مدیریت و برنامه ریزی آموزشی و علوم تربیتی و روانشناسی کاربرد داشته و یکی از تکنیک های تحلیل محتوا محسوب می شود.

مطابق نظر تسیکو، گرین لی، هورویتس، و شونباخ، خواندن مهارتی بسیار پیچیده است؛ اما به گفته رینر و پولچک (۱۹۷۸)، افرادی که از عهده خواندن بر می آیند، آن را امری نسبتاً بدیهی فرض می کنند و نویسندگان هم تصور نادرستی از سطح آمادگی خواندن مردم دارند. لذا متون تولیدشده تناسب چندانی با سطح مخاطبان خود ندارند. درواقع، خروجی نهایی برای مخاطب به سادگی قابل فهم نیست و سرانجام، هنگامی که یک متن از سطح توانایی خواندن فرد دشوارتر باشد، خواننده از خواندن آن دست می کشد. (سجادی و همکاران، ۱۳۹۶، ۱۰۹.)

بکارگیری درست استانداردهای حسابداری با هدف گزارشگری مطلوب، مستلزم درک و قابلیت فهم و یادگیری نحوه استفاده از آنها توسط استفاده کنندگان است. نتایج پژوهش حاضر نشان داد بر اساس روش کلوز متن استانداردها برای اغلب مخاطبان و افرادی که بطور مستقیم از استانداردهای حسابداری استفاده می کنند در سطح فشار روانی و بیانگر عدم قابلیت درک و یادگیری آن هاست. استانداردهای حسابداری در سطحی نوشته شده اند که درک و فهم آن برای بیشتر مخاطبان دشوار است. بنابراین نیاز است تا میزان خوانایی این منابع به گونه ای بهبود یابد که برای کاربران آن ها قابل درک باشد و با سطوح توان خواندن گروه های مخاطب متناسب شود. شافر و همکاران (۱۹۹۳) که به ارزیابی خوانایی استاندارد شماره ۱۱ که یکی از مهمترین استانداردهای عمومی حسابداری دولتی (GASB) است پرداختند با استفاده از روش کلوز به این نتیجه رسیدند که این استاندارد مهم، توسط دانشجویان خوانا و قابل درک نیست و در نتیجه اگر این استاندارد و سایر استانداردهای حسابداری GASB توسط استفاده کنندگان خوانا نباشد نخواهد توانست نقش ارتباطی بین اصول حسابداری دولتی را بخوبی ایفا کند. بت ان استد، با استفاده از فرمول فلش به این نتیجه رسید که اغلب بیانیه های APB برای خواندن بسیار مشکل هستند. وی همچنین با استفاده از روش کلوز تفاوت های خوانایی را بین گروه های دانشجویان حسابداری و غیر حسابداری مورد بررسی قرار داد. نتایج نشان داد که دانشجویان حسابداری در استفاده و درک متون بیانیه ها توانا تر از دانشجویان غیر حسابداری هستند.

طبق نظریه های متداول خوانایی متوسط طول جملات یک متن و طول کلمات (تعداد هجاها) رابطه معکوس با سطح

مطالب را ندارند. هدف بررسی فرضیه اول این موضوع است که آیا امتیازهای کلوز بدست آمده و عبارت دیگر سطح خوانایی و قابلیت فهم متن هر یک از استانداردهای ۲ و ۳، برای یک گروه با گروه دیگر دارای تفاوت معناداری هست. طبق نتایج بدست آمده به استثنای دانشجویان و حسابداران که بین امتیاز خوانایی آنها با یکدیگر در مورد هر دو استاندارد ۲ و ۳ تفاوت معناداری مشاهده نشد، سطح خوانایی متن هر دو استاندارد ۲ و ۳ برای سایر گروه های زوجی دارای تفاوت معنادار بوده است. یعنی امتیاز خوانایی هر یک از استانداردهای ۲ و ۳ بین دانشجویان با اساتید و حسابرسان، و بین اساتید با حسابداران و حسابرسان و بین حسابداران با حسابرسان تفاوت معناداری وجود دارد.

هم چنین هدف از سوال و فرضیه دوم بررسی این موضوع بوده است که آیا بین امتیاز خوانایی یا سطح دشواری این دو استاندارد در هر گروه تفاوت معناداری وجود دارد؟ نتایج نشان داد با وجود اینکه طبق روش کلوز امتیاز خوانایی استاندارد ۳ در همه گروه ها بالاتر از استاندارد ۲ است اما این سطح خوانایی استانداردهای شماره ۲ با ۳ در هیچ یک از گروه های آزمودنی دارای تفاوت معنادار با یکدیگر نیست و عبارت دیگر هر دو استاندارد از لحاظ سطح خوانایی کلوز در وضعیت مشابهی قرار دارند. از طرف دیگر نتایج آزمون تکمیلی (برای کل مشاهدات) نیز چنین نتیجه ای را تایید کرد.

از آنجا که امتیاز کلوز محاسبه شده، حاصل از نمونه های انتخابی از جامعه اصلی بوده است، فرضیه سوم با هدف بررسی معناداری مقایسه نتایج نمونه با شاخص های استاندارد امتیاز کلوز بعنوان معیاری از میانگین جامعه طرح شده است. نتایج نشان داد امتیازات کلوز نمونه ها با حدود تعیین شده در سطوح دشواری یا سادگی کلوز هماهنگی دارد. به عبارت دیگر سطوح خوانایی تشخیص داده شده بر مبنای امتیازات بدست آمده از نمونه ها که در جدول ۱ ارائه شده، قابل تایید و تعمیم است. هم چنین این موضوع در مورد آزمون تکمیلی انجام شده برای کل مشاهدات و در مورد هر دو استاندارد نیز تایید گردید. بنابراین خوانایی متون استانداردهای ۲ و ۳ برای دانشجویان، حسابداران و حسابرسان دارای استرس و فشار روانی بوده و آنان قادر به یادگیری و فهم مطالب نبوده و برای اساتید حسابداری در سطح آموزشی است و آنان قادر به درک و یادگیری متون این استانداردها می باشند.

"خوانایی" به معنای تخمینی از احتمال موفقیت خواننده در خواندن و درک متن یا نوشته است. اندازه گیری خوانایی متون یکی از ابزارهایی است که به سنجش درجه پیچیدگی یا دشواری زبانی متن می پردازد. این موضوع در حوزه هایی چون

- فلش دیانی. مجله اطلاع رسانی پزشکی نوین. دوره اول. شماره دوم.
- \* جعفری هرندی رضا و سید ابراهیم میرشاه جعفری (۱۳۸۹)، تبیین فرمول های خوانایی به عنوان روشی اساسی در تحلیل محتوای کتاب های درسی. فصلنامه علمی و پژوهشی " روش شناسی علوم انسانی ". سال ۱۶. شماره ۶۳.
- \* صدیق فر زهره، شهره سادات سجادی و سید بهنام علوی مقدم (۱۳۹۶) خوانایی سنجی کتاب فارسی پایه هفتم سال تحصیلی ۹۵ - ۹۶ به سه شیوه فوگ، فرای و فلش. فصلنامه نوآوری های آموزشی. شماره ۶۲.
- \* غلامی احمدی معصومه، محسن نوکاربیزی و اعظم صنعت جو (۱۳۹۵) تعیین سطح خوانایی مقاله های دانشنامه رشد با هدف شناسایی گروه مخاطب با استفاده از شاخص های گانینگ/دیانی، فلش/دیانی و فرای/دیانی. پژوهش نامه کتابداری و اطلاع رسانی. دانشگاه فردوسی مشهد. سال ۶. شماره ۱.
- \* فضل الهی، سیف اله و منصوره ملکی توانا (۱۳۸۹)، روش شناسی تحلیل محتوا با تاکید بر تکنیکهای خوانایی سنجی و تعیین ضریب درگیری متون. فصلنامه پژوهش، سال دوم، شماره اول.
- \* فضل الهی، سیف اله (۱۳۷۴) ارزشیابی و تحلیل محتوای کتاب زبان انگلیسی سال سوم راهنمایی براساس مدل های تحلیل محتوای و بررسی نگرش مدیران مربوطه، پایان نامه کارشناسی ارشد مدیریت آموزشی، دانشگاه آزاد اسلامی. واحد خوراسگان (اصفهان)
- \* قادری مقدم، محمد ابراهیم و مهدی سبحانی نژاد (۱۳۹۵)، اعتبار سنجی روش های سنجش سطح خوانایی کتاب های درسی. پژوهش در برنامه ریزی درسی. سال سیزدهم، دوره دوم، شماره ۲۱.
- \* قرشی محمدحسین و سیروان امیرزاده (۱۳۹۱)، مفهوم خوانایی در ترجمه ادبیات کودکان و نوجوانان و شیوه ارزیابی آن. مجله علمی پژوهشی مطالعات ادبیات کودک دانشگاه شیراز. سال سوم. شماره دوم.
- \* کمیته تدوین استانداردهای حسابداری (۱۳۸۹)، استانداردهای حسابداری، سازمان حسابرسی. نشریه ۱۶۰.
- \* مجتهد زاده، ویدا، فاطمه مددی نعمتی (۱۳۸۴). بررسی میزان اهمیت و اثربخشی استانداردهای حسابداری از دیدگاه حسابرسان مستقل. مجله علوم اجتماعی و انسانی، دوره بیست و دوم، شماره دوم.

خوانایی دارد یعنی هرچه طول جملات و طول کلمات یک متن بیشتر باشد سطح خوانایی آن پایین تر و در نتیجه سطح دشواری آن بالاتر است بنابراین پیشنهاد می شود در نگارش و ویراستاری متن استانداردها، نکات مربوط به کوتاه تر شدن طول جملات و کلمات بکارگرفته شده و سایر نکات کاربردی و محتوایی در مورد نگارش خوانا و قابل فهم مطالب در متون فارسی مورد توجه قرار گیرد. این امر به ویژه در مورد موضوع های جدید یا استفاده از استانداردهای غیربومی که بیشتر به شکل ترجمه واژگان یا اصطلاحات و افعال متون خارجی ممکن است در متن استانداردهای حسابداری گنجانده شود ضرورت می یابد.

انتظار می رود متن استانداردهای حسابداری طوری باشد که امکان مطالعه و یادگیری مستقل را برای استفاده کنندگان بوجود آورد. نتایج این پژوهش نشان داد طبق ارزیابی کلوز متن استانداردهای حسابداری فاقد چنین ویژگی است چرا که سطح خوانایی متن در بین اغلب گروه ها و میانگین کل آن در سطح ناامیدی و فشار روانی و فاقد قابلیت درک است و تنها امتیاز خوانایی نمونه مدرسان حسابداری در سطح آموزشی است که آن هم نشان دهنده امکان فهم و یادگیری متن به کمک آموزش است. بنابراین ضرورت دارد مراجع تدوین استاندارد در تجدید نظر استانداردهای موجود و یا تدوین استانداردهای جدید به این موضوع توجه داشته باشند که متون استاندارد دارای قابلیت یادگیری مستقل بوده و یا حداقل در سطح آموزشی باشد تا امکان یادگیری از طریق آموزش را برای همه گروه های استفاده کننده فراهم آورد. برای این منظور مراجع تدوین کننده استاندارد می توانند در کنار سایر ارزیابی های مربوط به مرحله نظرخواهی در فرآیند تدوین استانداردها، آن ها را با توجه به مخاطبان پیش آزمون کنند. این مرحله به آنها کمک می کند تا مطمئن شوند که متن ها به شکل و زبان مناسب ارائه شده است. ارزیابی مرتبط با سنجش خوانایی و قابلیت فهم استاندارد، بویژه روش کلوز که بطور مستقیم یادگیری مخاطبان را اندازه گیری می کند کمک می کند تا مراجع تدوین کننده استانداردها، نسبت به کاربرد صحیح و دستیابی به اهداف مورد نظر از تدوین و یا اصلاح استانداردها اطمینان بیشتری یابند.

#### فهرست منابع

- \* احمدزاده زیبا و خدیجه احمدزاده (۱۳۹۴)، اندازه گیری سطح خوانایی منابع آموزشی توزیع شده به بیماران در مراکز بهداشتی درمانی شهر شیراز با استفاده از شاخص

- \* Adelberg, A.H. & Razeq, J.R., 1984, The Cloze Procedure: A Methodology for Determining the Understandability of Accounting Textbooks, The Accounting Review, 59, No. 1: 109-122.
- \* Ann Stead ,B , Content Analysis And Readability Fomulas As Applued To The Accounting Principles Board Opinions", University of Houston.24-34
- \* Drews-Bryan, A. & Schleifer, L., 1993, A Note on Readability of Accounting Textbook Passages and Corresponding GAAP, Accounting and Finance, December, 24-40.
- \* Fakhfakh,M, 2013,The readability of Standardised ReportSBy The International Federation Of Accountants, Journal of Commerce & Accounting Research, , Vol.2 No.1,11–29
- \* Kinnersley, R. and Fleischman, G., 2001, The readability of government’s letter of transmittal relative to public company management’s discussion and analysis, Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management, Vol 13, Issue 1, 1-22.
- \* Rye, J., 1982, Cloze Procedures and the Teaching of Reading, Heinemann: London
- \* Shaffere,R, 1993,Assessing The Readability Of Government Accounting Standards: The Cloze Prosedurs, Tecnichal Writing And Communication, Vol. 23(3) 259-267
- \* Stevens, K.C., Stevens, K.T. & Stevens, W.P, 1993, A Response to “Measuring Readability: : A Comparison of Accounting Textbooks”, Journal of Accounting Education , Vol.11, 287-292
- \* Williams,J,2002, Measuring readability in Accounting: An application and evaluation of the cloze procedure, Working Paper No 21/02 July,1-30

## یادداشت‌ها

<sup>1</sup> George Klare

<sup>2</sup> Gretchen Hargis

<sup>3</sup> G.Harry Mclaughin

<sup>4</sup> Edgar Dale

<sup>5</sup> Jeanne Chall

<sup>6</sup> Readability

<sup>7</sup> Legibility

<sup>8</sup> Flesch

<sup>9</sup> Dale Chall

<sup>10</sup> Cloze Readability Index

<sup>11</sup> Witte

<sup>12</sup> وقتی حجم نمونه بزرگ است ( $n > 30$ ) نرمال بودن ضرورتی ندارد (رنجیران، ۳۱۰، ۸۷)