



## ارزیابی خوانایی و قابلیت فهم استانداردهای حسابداری از منظر حسابداران و حسابرسان با استفاده از شاخص‌های فلش و کلوز

اعظم سروی\*، قدرت‌اله طالب‌نیا\*\*، زهرا پورزمانی\*\*\*، آرزیتا جهانشاد\*\*\*\*

### چکیده

این مقاله با هدف تحلیل محتوایی استانداردهای حسابداری ایران و بررسی قابلیت فهم و درک آن‌ها توسط دو گروه اصلی استفاده‌کننده از استانداردها انجام شده است. تحلیل محتوا با رویکرد سنجش خوانایی یکی از شیوه‌های ارزشیابی قابلیت فهم پیام‌های متنی است. در این پژوهش از روشهای فلش و کلوز برای ارزیابی خوانایی استفاده شده است. جامعه آماری شامل همه کلمات و جملات موجود در متن استانداردهای حسابداری منتشر شده توسط سازمان حسابداری است و نمونه آماری شامل سه متن از بخش‌های اول، وسط و آخر هر استاندارد می‌باشد که بصورت تصادفی انتخاب شده است. هم‌چنین برای اجرای روش کلوز، نیاز به سنجش سطح خوانایی فراگیران و مخاطبان است که ابزار آن یک آزمون محقق‌ساخته و تکمیل آن توسط حسابداران و حسابرسان انجام شده است. نتایج تحقیق نشان داد طبق روش سنجش خوانایی فلش/دیانی اغلب استانداردهای حسابداری از لحاظ سطح خوانایی در مرتبه بسیار دشوار یا دشوار قرار دارند. هم‌چنین براساس روش کلوز متن استانداردها برای حسابداران و حسابرسان در سطح فشار روانی و بیانگر عدم قابلیت درک و یادگیری آنهاست که این موضوع می‌تواند موجب عدم بکارگیری درست استانداردها و در نتیجه کاهش کیفیت گزارشگری مالی شود.

**واژه‌های کلیدی:** استانداردهای حسابداری، قابلیت فهم، خوانایی، شاخص فلش، شاخص کلوز.

\*دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، علوم و تحقیقات تهران تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۰۵/۰۶

\*\*دانشیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، علوم و تحقیقات تهران تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۱۲/۲۲

\*\*\*دانشیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران مرکزی

\*\*\*\*دانشیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران مرکزی

نویسنده مسئول: قدرت‌اله طالب‌نیا Gh\_talebniya@yahoo.com

## مقدمه

استانداردهای حسابداری قواعدی هستند که واحدهای اقتصادی به منظور گزارشگری منصفانه ملزم به رعایت و استفاده از آنها هستند. (شافر و همکاران، ۱۹۹۳). استانداردهای حسابداری ضوابط شناسایی و اندازه‌گیری دارایی‌ها، بدهی‌ها سرمایه، درآمدها و هزینه‌ها را مشخص می‌کند و در نتیجه دارای آثار و تبعات اقتصادی است و از این رو باید توسط مراجع مربوط و مسئولی تدوین شود. (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۳۸۹) مرجع تدوین استانداردهای حسابداری در ایران سازمان حسابرسی است. تجدید نظر در استانداردهای موجود و تدوین استانداردهای جدید بر مبنای استانداردهای بین‌المللی حسابداری و متناسب با محیط داخلی و اقتصادی کشور صورت می‌گیرد. 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 استفاده‌کننده از قبیل حسابرسان جهت ارزیابی صورتهای مالی واحدهای اقتصادی دانشجویان و مدرسین دانشگاه‌ها حسابداران و تحلیلگران مالی دارای اهمیت است. ارزیابی خوانایی و قابلیت فهم استانداردهای حسابداری به دلایل مختلفی دارای اهمیت است. موضوع اول اینکه استانداردهای حسابداری قواعدی لازم‌الاجرا هستند که واحدهای گزارشگر هم به جهت گزارشگری منصفانه و هم برای کسب نظر مقبول حسابرس باید آنها را بکار گیرند. برای بکارگیری صحیح یک استاندارد حسابداران واحدهای اقتصادی باید قادر به درک درستی از مفهوم استاندارد باشند.

مورد دیگر مربوط به 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.

چنانچه استانداردهای حسابداری تدوین شده توسط مراجع سیاستگذار در حسابداری از قابلیت درک و خوانایی لازم برخوردار نباشد بکارگیری آنها نیز توسط گروه‌های مختلف استفاده‌کننده با مشکل و تناقض مواجه خواهد بود و در نتیجه گزارشگری مالی از هدف اصلی خود بازمی‌ماند.

هدف این پژوهش تحلیل محتوا و ارزیابی خوانایی استانداردهای حسابداری ایران است که انتظار می‌رود در راستای توسعه مبانی نظری تحقیق، ارزیابی قابلیت فهم استانداردها و در صورت لزوم، بهبود تدوین و بکارگیری استانداردهای حسابداری و در نتیجه بهبود گزارشگری مالی مفید واقع گردد.

### مبانی نظری و پیشینه

متون استانداردهای حسابداری باید دارای قابلیت فهم و یادگیری باشد تا امکان کاربرد صحیح را برای همه گروه‌های استفاده‌کننده فراهم آورد. برای این منظور مراجع تدوین‌کننده استاندارد می‌توانند قابلیت فهم و خوانایی استانداردها را نیز با توجه به مخاطبان پیش‌آزمون کنند. این مرحله به آنها کمک می‌کند تا مطمئن شوند که متن‌ها به شکل و زبان مناسب ارائه شده است. ارزیابی مرتبط با سنجش خوانایی و قابلیت فهم استانداردها به‌ویژه روش‌هایی که بطور مستقیم یادگیری مخاطبان را می‌سنجد کمک می‌کند تا مراجع تدوین‌کننده نسبت به کاربرد صحیح و دستیابی به اهداف مورد نظر از تدوین استانداردهای جدید و یا اصلاح استانداردهای موجود اطمینان بیشتری یابند. در این بخش ادبیات پژوهشی مرتبط با موضوع اصلی پژوهش تشریح شده است. ابتدا مفاهیم مرتبط با قابلیت فهم متون و ارتباط آن با خوانایی تبیین شده و سپس ادبیات نظری و پیشینه کاربرد این مفاهیم در پژوهش‌های حسابداری مطرح و در ادامه مبانی نظری و نحوه سنجش خوانایی متون بر مبنای روش‌های فلش و کلوز ارائه شده است.

### قابلیت فهم و خوانایی

یکی از الزامات دستیابی به اهداف مرتبط با انتقال و بکارگیری درست مفاهیم یک پیام اطمینان از برداشت صحیح و میزان قابلیت فهم آن توسط استفاده‌کنندگان است که در این راستا تحلیل محتوا با رویکرد سنجش خوانایی یکی از راه‌های ارزیابی قابلیت فهم پیام‌های متنی به‌شمار می‌رود. 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. دریافت‌کننده‌های حسی محرک‌های ورودی و اطلاعات متفاوت را درک می‌کنند و به‌طور مؤثر به مراکز بالاتر منتقل می‌کنند. درک محرک‌ها در اولین مرحله پردازش اطلاعات به نتایج جدیدی برای مراحل بعدی پردازش منجر خواهد شد. محرک‌هایی که به اندازه کافی ثبت نشده‌اند نمی‌توانند 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 می‌افتد. اطلاعاتی که با مهارت خوانندگان همخوانی ندارد، در مغز ثبت نمی‌شود. بدون ثبت اطلاعات، مرحله دوم و سوم فرآیند درک اطلاعات انجام نمی‌شود. اگر فرد متنی را بخواند ولی نتواند اطلاعات آن را پردازش کند، مفهوم آن را درک نمی‌کند، بنابراین ضرورت دارد که این منابع برای مخاطبان قابل درک و فهم باشد. (احمدزاده، ۱۳۹۴)

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 گونه‌ای که درک آنها آسان باشد. سرمقاله روزنامه ممکن است مهم‌ترین اظهارنظر جهان باشد، اما اگر به گونه‌ای تدوین گردد که برای فهم آن تحصیلات دانشگاهی مورد نیاز باشد، تاثیری در ذهن ۸۰ درصد مردم نخواهد داشت. همین مسئله در تبلیغ مجلات، گزارش‌های خبری مقاله‌ها پیام‌های صوتی و تصویری رادیو و تلویزیون نیز صادق است. بنابراین، شناخت عواملی که درک نوشته‌ای را دشوار یا ساده می‌کند و اندازه‌گیری دشواری درک نوشته‌ها از مسائل مهمی است که بخشی از پژوهش‌های تحلیل محتوایی به آن پاسخ می‌دهد. سنجش خوانایی در حوزه‌های مختلف، از جمله ارزشیابی کتاب‌های درسی، تحلیل ارتباطات جمعی و گروهی، روزنامه‌ها و خبرگزاری‌ها، داستان‌ها، اخبار رادیو و تلویزیون، آگهی تجاری، گزارش‌های سالیانه شرکت‌ها، موافقت‌نامه‌ها و اسناد، بیمه نامه‌ها، سطح سواد و سطح درک و فهم فراگیران کاربرد دارد. (فضل‌اللهی و ملکی توانا، ۱۳۸۹).

طبق نظر شانون و ویور (۱۹۴۹) خوانایی یک پیام نوشتاری برای قابل فهم بودن آن ضروری است. تئوری بنیادین ارتباطات، ارتباط را بعنوان یک فرایند سه مرحله‌ای تعریف می‌کند که یک منبع پیام معنی‌دار و مشخصی را انتخاب می‌کند و آن را برای انتقال از طریق یک کانال ارتباطی رمزگذاری می‌کند. دریافت‌کننده پیام رمزگذاری شده باید آن را رمزگشایی کند قبل از اینکه بتوان آن را درک کرد. در این زمینه رمزگشایی به معنی احیا و بازسازی پیام است. اندازه‌ای که این پیام احیا شده، پیام مشخص و اصلی را نشر دهد، به‌ویژه زمانی که بصورت نوشتاری تکثیر و منتشر می‌شود. به میزانی که منبع و دریافت‌کننده در یک تجربه مشترک سهیم می‌شوند بستگی دارد. به عبارت دیگر "منبع می‌تواند رمزگذاری کند و مقصد می‌تواند رمزگشایی کند تنها به اندازه تجربیاتی که هر یک داشته‌اند". (شرام، ۱۹۵۴).

تهیه‌کنندگان باید به شیوه‌ای پیام معنی‌دار خود را مخابره کنند که استفاده‌کننده قادر به افشای مفهوم یا رمزگشایی آن باشد. توانایی استفاده‌کننده در درک یک پیام معین چنانچه او نتواند بخشی از پیام را بخواند کاهش می‌یابد. (کینر سلی و فلیشمن، ۲۰۰۱) انتخاب واژگان در یک نوشته یا سند، عاملی است که بر خوانایی تاثیر می‌گذارد. لغات کوتاه‌تر و آشنا‌تر، برای خواندن آسان‌تر هستند در حالی که لغات طولانی‌تر و دشوارتر یک متن یا سند را برای خواندن سخت‌تر می‌کنند. لغات یک جمله، معیاری از پیچیدگی جمله است. یک جمله بلند، امکان برداشت مفهوم جمله را برای خواننده مشکل‌تر می‌کند. هم‌چنین 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) چنین استنتاج کردند که خواندن، از یک منظر روانشناختی یک کنش ارتباطی در جریان است که رمزگشا، از سیستم سخنان و نشانه‌های اضافه در یک زبان برای کاهش ابهام و در نتیجه استخراج معنی صفحه چاپی استفاده می‌کند. خواندن یک پیام دارای قابلیت پیش‌بینی بالا آسان است (ری ۱۹۸۲). دروز، برایان و شلیفر (۱۹۹۳) معتقدند چنانچه قابلیت پیش‌بینی افزایش و ابهام کاهش یابد رمزگشا در فهم پیام توان‌تر خواهد بود. بنابراین ادراک و فهم را می‌توان بطور غیرمستقیم با اندازه‌گیری خوانایی ارزیابی کرد.

اندازه‌گیری خوانایی متون یکی از ابزارهایی است که به سنجش درجه پیچیدگی یا

دشواری زبانی متن می‌پردازد. 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 می‌شود که در فهم مطلب تاثیر بسیاری دارد و این در واقع همان سطح خوانایی یا خوانش متن است" (قادری مقدم و سبحانی نژاد، ۱۳۹۵).

ملکی (۱۳۸۰). قابلیت خوانایی و یادگیری محتوا را از نکات مهم در فرایند آموزش دانسته و عنوان می‌کند که اگر محتوا فاقد چنین قابلیت‌هایی باشد، فراگیر مطالب را بدون درک، فقط حفظ خواهد کرد و پس از آزمون آنها را به فراموشی خواهد سپرد. از نظر ملکی، چنین محتوایی به سرخوردگی فراگیر و عدم اعتماد به نفس در وی منجر می‌شود ملکی در جای دیگر به تجربیات وسیع برنامه ریزان درسی در انتخاب محتوا اشاره می‌کند و می‌گوید در صورت عدم انتخاب مناسب محتوای درسی، اگرچه ممکن است یادگیرنده چنین محتوایی را فراگیرد، لیکن یادگیری او در همان اندازه لفظی و سطحی باقی خواهد ماند؛ حال آنکه محتوا وسیله‌ای برای تحقق اهداف تعریف شده است (صدیقی فر و همکاران، ۱۳۹۵).

اولین کوشش‌ها برای خوانا بودن متون را معلمان در گزینش نوشته‌ها برای کودکان و بزرگسالان انجام داده‌اند. لیولی و پرسی (۱۹۲۳)، از پیشگامان شناسایی خوانا بودن متون به شمار می‌روند. شرم (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 کلمه‌ها و طول جمله‌ها مقایسه کردند. بعدها، لورج (۱۹۳۵) و رودلف فلش (۱۹۴۳) این فرآیند را توسعه دادند و زمینه را برای توسعه و ایجاد تکنیک‌های سنجش خوانایی آماده کردند. (فضل‌اللهی و ملکی توانا، ۱۳۸۹).

در سال ۱۹۲۳ نخستین فرمول سنجش خوانایی مطرح شد که با استقبال ناشران روبرو گردید و مدت کوتاهی پس از آن، بیش از ۲۰۰ فرمول دیگر با مؤلفه‌های مختلف پدید آمد. در پی انتقاداتی نیز به این فرمول‌ها وارد شد و در نتیجه سنتز آنها، آزمونهای کلوز، عوامل برون متنی، مفهوم بازدهی خواندن، چگالی متن، سطح بندی متن و فرمولهای جدید خوانایی مطرح گردید. هم‌زمان نهضت‌های زبان ساده، ساده‌نویسی 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 دانشجوی و بزرگسال انجام شد که به تحلیل‌های آماری ادبیات، ظهور فهرست‌های تکرار واژگان و تدوین فرمول‌های کلاسیک خوانایی انجامید. (صدیق فر و همکاران ۱۳۹۶).

### قابلیت فهم و ارزیابی خوانایی متون در ادبیات حسابداری

اگرچه حسابداری و گزارشگری مالی، همانند علوم فیزیکی بر اساس قوانین طبیعی شکل نگرفته است؛ اما باید مبتنی بر مجموعه‌ای از قواعد و استانداردهایی باشد که برای نیل به اهداف مورد انتظار از حسابداری و گزارشگری مالی طراحی شده‌اند. طی هفتاد سال گذشته، فرایند رسمی تدوین استانداردهای حسابداری به وجود آمده است، بسیاری از کشورها خود به تدوین استانداردهای حسابداری پرداختند، هر چند به تازگی بیشتر آن‌ها استانداردهای بین‌المللی را پذیرفته‌اند. (مجتهدزاده و مددی، ۱۳۸۴). در کشور ما تدوین استانداردهای حسابداری جدید و تجدیدنظر در استانداردهای موجود به‌منظور هماهنگی بیشتر با استانداردهای بین‌المللی صورت می‌گیرد. چنانچه استانداردهای حسابداری تدوین شده توسط مراجع سیاستگذار در حسابداری از قابلیت درک و خوانایی لازم برخوردار نباشد بکارگیری آنها نیز توسط گروه‌های مختلف استفاده‌کننده با مشکل تناقض مواجه خواهد بود و در نتیجه گزارشگری مالی از هدف اصلی خود باز می‌ماند.

استانداردهای حسابداری و خوانا بودن آنها نیز برای گروه‌های مختلف استفاده‌کننده از قبیل دانشجویان، آموزش‌دهندگان، حسابرسان و مقرران‌گذاران و تدوین‌کنندگان استاندارد اهمیت دارد. (شافر و همکاران، ۱۹۹۳).

تأکید بر خوانا بودن به معنی روش تخمین احتمال موفقیت خواننده در خواندن و درک یک متن یا نوشته است که در تحلیل محتوا به‌ویژه در بررسی منابع مکتوب ارتباطی اعم از کتابها، نشریات، سخنرانی‌ها، اخبار و اسناد و مدارک کاربرد بیشتری دارد. (فضل‌اللهی و ملکی‌توانا، ۱۳۸۹). خوانایی به عنوان موفقیت خواننده در تفسیر یک پیام نوشتاری تعریف می‌شود. خوانایی به همه عناصر یک متن که به خوانندگان کمک

می‌کند تا از عهده آن متن برآیند و متن را به راحتی بخوانند، اشاره دارد. (فیلدینگ، ۲۰۰۶). مطابق تعریف پژوهشگران دیگر همچون کارل (۱۹۸۷) و گراشر و همکاران (۲۰۱۴)، خوانایی به میزان سطح دشواری یا سهولت یک متن در درک خواننده اطلاق می‌گردد. از نظر لوری دو عامل بر خوانایی یک متن تأثیر می‌گذارد: ۱- واژگان، ۲- دستور از نظر وی، انتخاب واژگان معین و شیوهٔ چینش آنها در درون جملات میتواند بر میزان دشواری متن تأثیر بگذارد. مارنل (۲۰۰۸)، خوانایی را در بافت زبانی مطرح کرده و بر این باور است که منظور از خوانایی، قابل درک بودن یا قابل فهم بودن متن است و چن (۲۰۱۲) خوانایی را میزان آسان فهمیده شده نوشته می‌داند. (صدیق فر و همکاران، ۱۳۹۶).

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 گزارش‌های سالانه شرکت‌ها تمرکز داشتند. رویکرد فلش در ادبیات حسابداری توسط ویت مورد توجه قرار گرفت. ویت (۱۹۷۲) به "هنر نوشتن خوانا" توسط فلش اشاره می‌کند که به عنوان یک منبع مبنای نوشتن متون حسابداری در دسترس است. (استد)

شافر و همکاران (۱۹۹۳) که به ارزیابی خوانایی استاندارد شماره ۱۱ که یکی از مهمترین استانداردهای عمومی حسابداری دولتی است 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 توسط استفاده کنندگان خوانا نباشد نخواهد توانست نقش ارتباطی بین اصول حسابداری دولتی را بخوبی ایفا کند.

بت‌ان‌استد به این نتیجه رسید که اغلب بیانیه‌ها برای خواندن بسیار مشکل هستند. وی همچنین با استفاده از روش کلوز تفاوت‌های خوانایی را بین گروه‌های دانشجویان حسابداری و غیر حسابداری مورد بررسی قرارداد. نتایج نشان داد که دانشجویان حسابداری در استفاده و درک متون بیانیه‌ها تواناتر از دانشجویان غیر حسابداری هستند.

کینرسل و فلیشمن (۲۰۰۱) بیان می‌کنند که یکی از مهم‌ترین وظایف گزارشگری مالی هم در بخش عمومی و هم خصوصی ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری به



استفاده‌کنندگان صورتهای مالی شامل سرمایه‌گذاران فعلی و بالقوه اعتباردهندگان و سایرین است. تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان صورتهای مالی باید مفهوم مشابهی را از اطلاعات مالی مخابره شده برداشت کنند. آنها باید گزارش‌های مالی را "بفهمند" تا برایشان مفید باشد. بنابراین تهیه‌کنندگان باید به شیوه‌ای پیام معنی‌دار خود را مخابره کنند که استفاده‌کننده قادر به افشای مفهوم یا رمزگشایی آن باشد. توانایی استفاده‌کننده در درک و فهم یک پیام معین چنانچه او نتواند بخشی از پیام را بخواند کاهش می‌یابد. برطبق کورتیس (۱۹۹۵) این باور وجود دارد که بهبود خوانایی موجب افزایش قابلیت فهم اطلاعات مالی می‌شود. ارتباط بین خوانایی و قابلیت فهم به دفعات برای ارزیابی ارتباطات مالی مورد استفاده قرار گرفته‌است (جونز، ۱۹۸۸). خوانایی گزارش سالانه در استرالیا و سویس و همکاران ۱۹۸۶ پارکر ۱۹۸۲، پاوند ۱۹۸۱، نیوزیلند (هلی ۱۹۷۵)، هنگ‌کنگ (کور تیس ۱۹۹۵)، کانادا (کورتیس ۱۹۸۶)، انگلستان (جونز ۱۹۸۸، اسمیت، تافلر ۱۹۹۲، استیل ۱۹۷۲)، و امریکا (شرودر و گیسون ۱۹۹۰، اسمیت و اسمیت ۱۹۷۱، سوپر و دلفین ۱۹۶۴، پاشالیان و کریسی ۱۹۵۲) بررسی شده است. نتایج بصورت هماهنگ نشان می‌دهد پیام‌های گزارشی نوشتاری از لحاظ سطح خوانایی بسیار دشوار و فراتر از مهارتهای ادراکی حدود نود درصد از جامعه بزرگسالان و چهل درصد از جامعه سرمایه‌گذاران هستند. (ویلیامز و همکاران، ۲۰۰۲)

ولی‌پور (۱۳۹۱) نشان داده‌است بین عملکرد شرکتهای 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. سلطانی (۱۳۹۶) به تعیین تاثیر مدیریت سود بر خوانایی گزارش‌های سالانه هیات مدیره در بازه زمانی ۹۰-۹۴ و در میان ۹۶ شرکت بورسی پرداخت نتایج پژوهش وی نشان داد مدیریت سود تاثیر معناداری بر خوانایی گزارش‌های هیات مدیره ندارد.

ابوبکر و امیر (۲۰۱۰) نشان دادند که در نمونه شرکت‌های مالزیایی مورد بررسی آنها اعلامیه‌های مسئولیت اجتماعی شرکتی بر مبنای فرمول خوانایی برای خواندن بسیار دشوار

است. از پنج فرضیه مورد آزمون آنها که برای رابطه بین خوانایی اعلامیه‌های مسئولیت اجتماعی شرکتی با عملکرد شرکت شکل گرفت سه مورد پشتیبانی شد که نشان‌دهنده رابطه مثبت با سودآوری، نقدینگی و کیوتوین است. این نتایج نشان می‌دهد شرکت‌های دارای عملکرد مالی خوب اعلامیه‌های مسئولیت اجتماعی شرکتی خود را به نحوی گزارش می‌کنند که درک آنها آسان است. با بکارگیری کلمات و جملات ساده‌تر و اصطلاحات فنی کمتر نسبت به شرکت‌های دارای عملکرد مالی ضعیف‌تر علاوه یافته‌ها نشان می‌دهد شرکت‌های دارای عملکرد بالا (پایین) برحسب سودآوری، نقدینگی و رشد، امتیاز خوانایی بالا (پایین) در افشای مسئولیت اجتماعی شرکتی بدست آوردند. آنها می‌گویند یافته‌هایشان دلالت بر این دارد که با وقوع عملکرد شرکتی ضعیف مدیریت گزارش افشای مسئولیت اجتماعی شرکت را طولانی‌تر یا دارای ساختاری پیچیده‌تر می‌کند تا سعی کند اخبار بد را پنهان نماید. بنابراین افشای مسئولیت اجتماعی شرکتی که مختصر و از لحاظ ساختاری ساده‌تر باشد می‌تواند نشان‌دهنده این باشد که عملکرد شرکت خوب بوده است. بنظر می‌رسد چنین رفتاری را می‌توان نتیجه موقعیت و جایگاه مدیر به عنوان نماینده یا کارگزار که پاداش و ثروت او بستگی به عملکرد شرکت دارد، دانست. گاراو کومار (۲۰۱۴) تاثیر پراکندگی مالکیت و سودآوری را بر خوانایی گزارش‌های سالانه شرکت‌های آسیایی بررسی کردند نتیجه نشان داد که شرکت‌های دارای مالکیت پراکندگی بیشتر گزارش‌های سالانه خواناتری تهیه می‌کنند. اما فرضیه مربوط به سودآوری رد شد. لی فنگ (۲۰۱۷) به این نتیجه رسید که گزارش‌های سالانه شرکت‌های دارای سود پایین‌تر برای خواندن مشکل‌تر است و دیگر این که شرکت‌های که گزارش‌های سالانه آنها برای خواندن ساده‌تر است دارای پایداری سود مثبت‌تری هستند.

کتاب‌های حسابداری اولین ابزار آموزشی برای انتقال اطلاعات به دانشجویان هستند (جونز ۱۹۹۷). طبق پژوهش آدلبرگ و رازک ادبیات حسابداری نشان دهنده چگونگی استفاده از روش کلوز برای ارزیابی خوانایی کتاب‌های دانشگاهی است. مطالعه چهار کتاب حسابداری میانه نشان داد که خوانایی متن کتاب‌ها دارای تفاوت معنادار است و

اینکه یکی از کتاب‌ها خواناتر از سایر آن‌ها است. (ویلیامز و همکاران، ۲۰۰۲). نتایج تحقیق ویلیامز و همکاران (۲۰۰۲) نشان داد تفاوت معناداری بین خوانایی متن کتاب‌ها و تاثیر پس‌زمینه زبانی دانشجویان بر نتایج وجود داشت. شیانگ وی و همکاران (۲۰۰۸) به بررسی خوانایی کتاب‌های اصول حسابداری مالی پرداخته‌اند. نتایج تحقیق آنها نشان داد سطح خوانایی بین کتاب‌های مختلف متفاوت است. اما سطح خوانایی بخش‌های مختلف یک کتاب تقریباً ثابت است. چین چی پنگ (۲۰۱۵) به بررسی تاثیر خوانایی کتاب‌های درسی بر عملکرد دانشجویان مالی پرداخت. نتایج نشان داد بر خلاف تصور او انتخاب کتاب‌های خواناتر، عملکرد دانشجویان را بهبود نبخشید. فلوری و همکاران (۱۹۹۲) به بررسی چند کتاب درسی حسابداری میانه به منظور تعیین وجود تفاوت میان سطح خوانایی آن‌ها پرداختند. آن‌ها از شاخص‌های خوانایی فلش و گانینگ فاگ برای تعیین سطح خوانایی کتاب‌ها استفاده کردند. نتایج نشان داد تفاوت معناداری بین خوانایی کتاب‌ها وجود نداشت که با نتایج روش کلوز در تحقیق آدلبرگ و رازک (۱۹۸۴) تناقض داشت اما با نتایج رازک و همکاران (۱۹۸۲) سازگار بود.

### شاخص‌های سنجش خوانایی متون

یارمحمدیان (۱۳۷۹) استفاده از فرمول‌های خوانایی سنجی متن را به‌عنوان یکی از روش‌های معروف معرفی کرده است که از آن برای تعیین میزان پیچیدگی زبانی متن استفاده می‌کنند. از مشهورترین و کاربردی‌ترین فرمول‌های خوانایی سنجی، فرمول رادولف فلش، شاخص خوانایی رابرت گانینگ فوگ و فرای است. (صدیق‌فر و همکاران، ۱۳۹۶)

به نظر ویلیام دوبای ارزیابی تاثیر توانایی خوانش مخاطب و هم‌چنین خوانایی متن موجب تسهیل در تولید و ترجمه متن برای مخاطبان می‌شود. او به معرفی اهمیت فرمول‌های سنجش خوانایی پرداخته‌است. در دهه ۱۹۲۰ آموزش یاران با محاسبه طول واژگان و جملات دشوار به پیش‌بینی سطح خوانش متن پرداختند. آنان این محاسبات را از

طریق اعمال فرمول‌های خوانایی انجام می‌دادند که با گذشت هشتاد سال از کاربردشان هم چنان ارزشمند مانده‌اند. (قرشی و امیرزاده، ۱۳۹۱)

فرمول‌های متعدد خوانایی به طور تجربی برای تجزیه و تحلیل انواع مختلف موضوعات توسعه یافتند. شاید مشهورترین و پرکاربردترین فرمول مورد استفاده فرمولی است که توسط رادولف فلش ایجاد شد. اولین فرمول در سال ۱۹۴۳ معرفی شد. سایر محققین اولین فرمول را مورد تجزیه و تحلیل قرار دادند و سپس فرمول‌های خوانایی جدیدی ایجاد شد (استد).

طبق دیدگاه کورتیس (۱۹۹۸)، فرمول خوانایی روشی کمیبرای پیش‌بینی این است که آیا مخاطب هدف قادر به خواندن پیام نوشتاری هست. این موضوع در فرمول خوانایی فلش دیده می‌شود چراکه دو متغیر مهم تاثیرگذار بر سبک و شیوه نوشتار را مورد توجه قرار می‌دهد: طول جمله و طول کلمه. (ابوبکر و امیر، ۲۰۱۰).

ویلیام دوبای در دفاع از کارایی فرمول‌های خوانایی چنین می‌گوید: "منتقدان فرمول‌های خوانایی اگرچه بدرستی ادعا کرده‌اند این فرمول‌ها از ویژگی‌های سطحی متن استفاده می‌کنند و دیگر ویژگی‌ها از قبیل محتوا و سازماندهی متن را نادیده می‌گیرند، اما همین محققان نشان داده‌اند که این ویژگی‌های سطحی متغیرهای خوانایی بهترین پیش‌بینی‌کننده خوانایی متن می‌باشند. (قرشی و امیرزاده، ۱۳۹۱) در ادامه دو شاخص پرکاربرد فلش و کلوز معرفی می‌شود.

#### شاخص خوانایی فلش

اغلب مطالعات مرتبط با خوانایی فرمول‌های خوانایی بویژه فرمول خوانایی فلش را به عنوان فاکتور سنجش خوانایی بکار برده‌اند. بعلاوه اغلب آنها نشان می‌دهد که گزارش‌های سالانه در دسته‌های "بسیار دشوار" و یا "دشوار" توسط خوانندگان متوسط طبقه‌بندی می‌شود. فرمول فلش پرکاربردترین فرمول مورد استفاده در مطالعات خوانایی است. (ابوبکر و امیر، ۲۰۱۰)

فرمول‌های متعدد خوانایی به طور تجربی برای تجزیه و تحلیل انواع مختلف موضوعات توسعه یافتند. شاید مشهورترین و پرکاربردترین فرمول مورد استفاده فرمولی است که

توسط رادولف فلش ایجاد شد. اولین فرمول در سال ۱۹۴۳ معرفی شد. سایر محققین اولین فرمول را مورد تجزیه و تحلیل قرار دادند و سپس فرمول‌های خوانایی جدیدی ایجاد شد (استد).

طبق نظر کورتیس (۱۹۹۵) بیش از هشتاد عنصر در نوشتار، با درک و فهم خوانندگان ارتباط دارد از قبیل محتوا، شکل، سازماندهی و سبک و شیوه نگارش با این وجود تنها دو متغیر بعنوان شاخص‌های مناسب برای برآورد دشواری خوانایی برجسته شده است: طول کلمات و طول جملات. (ابوبکر و امیر، ۲۰۱۰)

در مطالعه ابوبکر و امیر (۲۰۱۰) امتیاز خوانایی فلش به عنوان معیار اندازه‌گیری خوانایی افشاهای صورتهای مالی استفاده شده است. چرا که طبق نظر آنها این فرمول همان دو متغیر مهم را در نظر می‌گیرد.

امتیاز خوانایی فوق مفید است زیرا می‌تواند بین موضوع متن و سطح آموزشی بزرگسالان و سطوح مجلات ارتباط برقرار کند. با استفاده از ارقام آماری به نظر می‌رسد این روشی برای تعیین این که چگونه بسیاری از بزرگسالان امریکایی توان یادگیری برخی از انواع مختلف موضوعات را دارند باشد. رویکرد فلش در ادبیات حسابداری توسط ویت مورد توجه قرار گرفت. ویت (۱۹۷۲) به "هنر نوشتن خوانا" توسط فلش اشاره می‌کند که به عنوان یک منبع مبنای نوشتن متون حسابداری در دسترس است (استد).

این شاخص در سال ۱۹۴۸ به منظور تعیین سطح سادگی یا دشواری و ضریب سادگی مطالب درسی توسط رادولف اف فلش ارائه گردید. این فرمول، براساس دو عامل زبانی یعنی طول متوسط جمله و تعداد هجاها طراحی شده است. (فضل‌اللهی و ملکی توانا، ۱۳۸۹)

امتیاز خوانایی ارائه شده بر مبنای فرمول فلش به شرح زیر است: (فلش، ۱۹۶۰)

(فرمول ۱) (متوسط طول جملات)  $1/0.15$  - (متوسط طول کلمات)  $206/835 - 0/846$  = امتیاز خوانایی فلش

متوسط طول جملات: تعداد کلمات تقسیم بر تعداد جملات

متوسط طول کلمات: تعداد سیلاب‌ها تقسیم بر تعداد کلمات

برای بومی‌سازی و اعتبار در زبان فارسی، دیانی و یارمحمدیان عدد ثابت ۲۶۲/۸۳۵ را پیشنهاد کرده‌اند. در فرمول فلش این عدد ۲۰۶/۸۳۵ است (قادری‌مقدم و سبحانی نژاد، ۱۳۹۵، ۴۶). در نتیجه فرمول خوانایی فلش را بر طبق عدد بومی‌سازی شده می‌توان به این شکل نوشت:

(فرمول ۲) (متوسط طول جملات) ۱/۰۱۵ - (متوسط طول کلمات) ۰/۸۴۶ - ۲۶۲/۸۳۵ = امتیاز خوانایی فلش/دیانی

طبق امتیاز بدست آمده از این شاخص درجه سادگی / دشواری بشرح زیر است: ۰-۳۰ خیلی دشوار، ۳۰-۵۰ دشوار، ۵۰-۶۰ قدری دشوار، ۶۰-۷۰ معمولی، ۷۰-۸۰ قدری ساده، ۸۰-۹۰ ساده و ۹۰-۱۰۰ خیلی ساده (فضل‌اللهی و ملکی توانا، ۱۳۸۹).

این فرمول به دلایل زیر انتخاب شده است: اول اینکه پرکاربردترین تکنیک در مطالعات قبلی خوانایی است (کورتیس ۱۹۸۶ و ۱۹۹۸ و ۲۰۰۴، شرودر و گیسن ۱۹۹۵ و ۱۹۹۲، اسمیت و تافلر ۱۹۹۲، سابرامانیا ۱۹۹۳، اسمیت ۲۰۰۶). دوم به دلیل این حقیقت که روشی است که بطور گسترده مورد پذیرش است و امکان مقایسه یافته‌ها با نتایج تحقیقات قبلی وجود دارد. سوم این فرمول یک امتیاز خوانایی را بر مبنای رتبه‌بندی صفر تا صد ایجاد می‌کند. سطح امتیاز بالاتر نشان‌دهنده آسان‌تر بودن متن برای خواندن است در حالی که در سطح امتیاز پایین‌تر، دشواری خواندن بیشتر است. (ابوبکر و امیر، ۲۰۱۰). هم‌چنین در این پژوهش یکی از روش‌های سنجش خوانایی محسوب می‌شود که بر مبنای ساختار زبان فارسی بومی‌سازی شده است.

فلش هم‌چنین توضیح می‌دهد که نتایج تحقیق نشان می‌دهد که مردم در هر سطح آموزشی به سمت موضوعاتی با کمترین دشواری تمایل دارند، نه صرفاً به خاطر سرگرمی، بلکه در مورد کسب اطلاعات هم همین‌طور است. (استد)

شاخص خوانایی کلوز

این روش توسط ویلسون تایلر در سال ۱۹۵۳ در دانشگاه ایلی نویز ارائه گردید. هدف اصلی آن به عنوان یک رویکرد کل‌نگر 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)

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. به‌طور 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).

ویلسون تیلور، روش "کلوز" را معرفی کرد که تاکنون نتایج آن به شدت با امتیازهای فلش مرتبط است. او چندین اشکال برای فرمول‌های کلاسیک خوانایی از قبیل فرمول فلش و دلیل چال ذکر کرد. تیلور استدلال می‌کند که لغات بهترین معیار برای اندازه‌گیری مشکل بودن نیست، بلکه چگونگی ارتباط آنها با یکدیگر مهم است. او پیشنهاد استفاده از انجام آزمون‌های حذفی که آن را آزمون‌های کلوز می‌نامد را برای اندازه‌گیری 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 حذف‌شده در صورت بهبود مهارت‌های خواندن بهتر می‌شود. (دویی، ۲۰۰۴)

استیونس و همکاران (۱۹۹۳) فرمول‌های خوانایی را با رویه کلوز مقایسه و بررسی کردند که چرا متخصصان و کارشناسان خوانایی فرمول‌های خوانایی را برای ارزیابی درک و فهم خواندن در بزرگسالان مناسب نمی‌دانند و چرا روش کلوز، رویه مناسب برای ارزیابی خوانایی در بزرگسالان است. نتایج تحقیق آنها بر استفاده از رویه کلوز به جای فرمول‌های خوانایی به‌منظور ارزیابی خوانایی تاکید دارد.

واژه "کلوز" ترکیبی از مفهوم گشتالتی است - تمایل به ادراک رمزگشایی مشاهده‌کنندگان 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 دریافت‌کننده تاثیر می‌گذارد. تحقیق تیلور بر مبنای دو مفهوم قبلی توسعه یافته است. شانون با بکارگیری چندین روش پی‌برد که زوائد در متون انگلیسی حدود ۵۰ درصد است. زوائد در تئوری اطلاعات دارای تعریف ریاضیاتی دقیق است. کاربرد آن در اینجا گستره عمومی‌تری از این مفهوم دارد. در این مورد زوائد به حوزه‌ای اشاره دارد که یک واحد زبانی مشخص توسط واحدهای مجاور تعیین میشود. همبستگی امتیاز کلوز با معیار تئوری اطلاعات از زوائد، ۸۷ درصد بود به عبارت دیگر به طور کلی معیاری ساده از درصد صحیح جایگذاری شده به شدت با شاخصی از کاهش در عدم اطمینان نسبی در متن همبسته است. (استد)

آزمون کلوز یک متن را با لغاتی که به‌طور منظم حذف شده‌اند (معمولاً در هر ۵ لغت یک کلمه حذف شده) بکار می‌گیرد و از مخاطبان می‌خواهد که جاهای خالی را پر کنند. درصد لغاتی که به‌طور صحیح وارد شود امتیاز کلوز را نشان می‌دهد. امتیاز پایین‌تر نشان‌دهنده مشکل‌تر بودن متن است. (دوبی، ۲۰۰۴، ۲۶). این شاخص خوانایی عبارت است از مجموع یا درصد جاهای خالی که توسط خوانندگان به‌طور صحیح پر شده است. خواننده از اطلاعات موجود در متن برای پیش‌بینی آنچه حذف شده استفاده می‌کند. موفقیت هرچه بیشتر خوانندگان منجر به کسب امتیاز بالاتری برای آنها می‌شود. (استد)

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،

۸۹)

### فرضیه‌ها

هدف این تحقیق، تحلیل محتوا و ارزیابی خوانایی استانداردهای حسابداری ایران است که در راستای سنجش لزوم بهبود تدوین و بکارگیری استانداردهای حسابداری و در نتیجه بهبود گزارشگری مالی بتواند مفید واقع شود. برای این منظور سوالات زیر مطرح شده‌است: سوال اول: استانداردهای حسابداری ایران از نظر خوانایی طبق روش فلش/دیانی در چه سطحی از دشواری قرار دارد؟

سوال دوم: استانداردهای حسابداری ایران از نظر خوانایی توسط حسابداران و حسابرسان طبق روش کلوز در چه سطحی قرار دارد؟

بر مبنای نتایج روش کلوز، در جهت تحلیل مطلوب‌تر از جنبه مقایسه بین مخاطبان با توجه به نوع فعالیت حرفه‌ای و ارتباط آنها با استانداردهای حسابداری مقایسه نتایج روش فلش با کلوز و نیز سطح‌بندی بهتر نتایج کلوز بر مبنای گروه‌های آزمودنی سوال‌های سوم و چهارم و پنجم مطرح گردید.

سوال سوم: آیا بین گروه‌های مختلف از نظر خوانایی متن استانداردها تفاوت معناداری وجود دارد؟

سوال چهارم: آیا از نظر خوانایی بین استانداردهای مختلف در هر گروه تفاوت معناداری وجود دارد؟

سوال پنجم: آیا امتیاز خوانایی گروه‌های مختلف با میانگین جامعه تفاوت معناداری

دارد؟

با توجه به اینکه پاسخ به سوال‌های اول و دوم نیازمند اندازه‌گیری خوانایی به روش‌های فلش/دیانی و کلوز بوده‌است. طرح فرضیه‌ای برای آنها ضرورت ندارد. همچنین از آنجا که روش کلوز مستلزم طراحی فرم محقق ساخته و تکمیل آن توسط گروه‌های آزمودنی است امکان توزیع و جمع‌آوری فرم کلوز برای همه استانداردهای حسابداری در عمل مقدور نیست. به‌همین دلیل و به جهت مقایسه نتایج حاصل از روش فلش و کلوز و سایر تحلیل‌ها تنها دو استاندارد که بر مبنای روش فلش به عنون دشوارترین و آسان‌ترین ارزیابی شود انتخاب می‌گردد. جهت پاسخ به سوال‌های سوم و چهارم و پنجم با هدف مقایسه و تحلیل خوانایی بر مبنای روش کلوز و ارزیابی جامع‌تر، نتایج ۳ فرضیه اصلی که شامل ۸ فرضیه فرعی است مطرح و مورد آزمون قرار گرفته‌است. این فرضیه‌ها به‌شرح زیر است.

فرضیه اصلی ۱: بین حسابداران و حسابرسان از نظر خوانایی متن استانداردها تفاوت معناداری وجود دارد.

هدف این فرضیه بررسی این است که آیا امتیازهای کلوز بدست‌آمده و به عبارت دیگر سطح خوانایی و قابلیت فهم متن هر یک از استانداردها برای یک گروه با گروه دیگر با توجه به نوع فعالیت حرفه‌ای هر گروه و ارتباط آنها با استانداردهای حسابداری دارای تفاوت معناداری هست یا خیر. بنابراین از آن جا که دو گروه نمونه و دو استاندارد مورد ارزیابی وجود دارد این فرضیه اصلی در قالب ۲ فرضیه فرعی به شکل زیر تدوین گردید:

فرضیه ۱-۱: از نظر خوانایی متن دشوارترین استاندارد بین حسابداران و حسابرسان تفاوت معناداری وجود دارد.

فرضیه ۱-۲: از نظر خوانایی متن آسان‌ترین استاندارد بین حسابداران و حسابرسان تفاوت معناداری وجود دارد.

فرضیه اصلی ۲: از نظر خوانایی بین آسان‌ترین و دشوارترین استانداردها در گروه حسابداران و گروه حسابرسان تفاوت معناداری وجود دارد.

هدف این فرضیه بررسی این موضوع است که آیا استانداردهایی که طبق روش فلش در دو سطح متفاوت از لحاظ دشواری متن قرار گرفته اند. طبق روش کلوز نیز بین امتیاز خوانایی یا سطح دشواری این دو استاندارد در هر گروه تفاوت معناداری وجود دارد. از آنجا که دو گروه نمونه بررسی می‌گردد، برای هر گروه یک فرضیه فرعی به منظور مقایسه خوانایی دو استاندارد مورد آزمون مطرح شده است.

فرضیه ۱-۲: از نظر خوانایی بین آسان‌ترین و دشوارترین استانداردها در گروه حسابداران تفاوت معناداری وجود دارد.

فرضیه ۲-۲: از نظر خوانایی بین آسان‌ترین و دشوارترین استانداردها در گروه حساب‌برسان تفاوت معناداری وجود دارد.

فرضیه اصلی ۳: امتیاز خوانایی حسابداران و حساب‌برسان با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.

از آنجا که امتیاز کلوز محاسبه شده حاصل از نمونه‌های انتخابی از جامعه اصلی خواهد بود. طبق مشورت با کارشناسان آمار، فرضیه سوم با هدف بررسی معناداری مقایسه نتایج نمونه با آستانه‌های امتیازبندی کلوز به عنوان معیاری از میانگین جامعه جهت رده‌بندی صحیح‌تر سطوح خوانایی طرح شده است. از آن جا که در آستانه‌های تشخیصی کلوز حد مساوی برای حدود بالا و پایین مشخص نشده و ارقام  $0/4$  و  $0/6$  در هر دو دامنه وجود دارد (به این معنی که مثلاً آیا امتیازهای  $0/4$  را باید جزء دامنه اول سطح خوانایی کلوز یا جزء دامنه دوم آن در نظر گرفت)، در این پژوهش طبق تحقیق واعظی و همکاران (۱۳۹۴)، این حدود برای دامنه قبلی در نظر گرفته شده است. بنابراین  $0-40$  درصد دامنه اول (سطح ناامیدی فشار روانی). بالاتر از  $40$  درصد تا  $60$  درصد دامنه دوم (سطح آموزشی) و بالاتر از  $60$  تا صد درصد دامنه سوم (سطح مستقل) است. برای این مقایسه با توجه به دو گروه نمونه و دو استاندارد چهار فرضیه فرعی تدوین شده و مورد آزمون قرار گرفته است.

فرضیه ۳-۱ امتیاز خوانایی حسابداران برای دشوارترین استاندارد با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.

فرضیه ۳-۲ امتیاز خوانایی حساب‌برسان برای دشوارترین استاندارد با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.

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

فرضیه ۳-۴ امتیاز خوانایی حساب‌برسان برای آسان‌ترین استاندارد با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.

### روش‌شناسی

این پژوهش از نظر هدف کاربردی است و از نظر اجرایی توصیفی است و به شیوه تحلیل محتوا انجام می‌شود. از آنجا که برای یافتن پاسخ پرسش‌های پژوهش نیاز به سنجش خوانایی بوده‌است، لذا برای سنجش خوانایی و میزان دشواری، از روش فلش/دیانی و روش کلوز استفاده شده است. هرچند در این سال‌ها فرمول‌های دیگری نیز پا به عرصه خوانایی‌سنجی گذاشته‌اند، اما این روش‌ها هم چنان از پرکاربردترین و معروف‌ترین فرمول‌ها در این زمینه به شمار می‌روند. یکی از روش‌های سنجش اعتبار فرمول‌های سنجش سطح خوانایی، مقایسه نتایج حاصل از بررسی روش‌هاست. در مطالعات خوانایی جامعه آماری شامل کل کلمات و جملات موجود در متن‌های مورد بررسی است که در این پژوهش متون ۳۲ استاندارد حسابداری منتشر شده است که طبق پژوهش فضل‌اللهی (۱۳۸۹) نمونه آماری با انتخاب سه متن صد کلمه‌ای از بخش‌های اول، وسط و آخر هر استاندارد بصورت تصادفی ساده انتخاب شده است. برای اجرای روش فلش/دیانی پس از شمارش تعداد جملات و هجاهای هر نمونه امتیاز فلش هر نمونه مطابق با شاخص خوانایی فلش/دیانی که بومی‌سازی شده برای زبان فارسی است (فرمول ۲) محاسبه و میانگین امتیاز فلش سه نمونه به عنوان امتیاز فلش هر استاندارد ارزیابی شده‌است. از آنجا که روش کلوز مستلزم طراحی فرم محقق‌ساخته و تکمیل آن توسط گروه‌های آزمودنی است امکان توزیع و جمع‌آوری فرم کلوز برای همه استانداردهای حسابداری در عمل مقدور نبوده‌است. به همین دلیل و به جهت مقایسه نتایج حاصل از روش فلش و کلوز

و سایر تحلیل‌ها، تنها دو استاندارد که بر مبنای روش فلش به عنون دشوارترین و آسان‌ترین ارزیابی شد انتخاب گردیده و فرم کلوز برای سه نمونه از ابتدا میانه و انتهای این دو استاندارد طراحی و در اختیار گروه‌های آزمودنی یعنی حسابداران و حسابرسان قرار داده شد. لازم به ذکر است از آنجا که آزمودنی‌های این تحقیق را بزرگسالان و افراد دارای سطح تحصیلات تخصصی و فعالیت حرفه‌ای تشکیل می‌دهند. ضمن مشاوره و کسب راهنمایی از اساتید کارشناسان و متخصصان تهیه فرم کلوز در تهیه فرم کلوز موارد زیر در نظر گرفته شده است:

۱ - از فاصله‌های ده تایی برای جاهای خالی استفاده شد.

۲ - لغات حذف شده از نوع واژه‌ها و اصطلاحات تخصصی بوده‌است.

هرچه تعداد جاهای خالی بیشتر باشد ارزیابی دقیق‌تر است، اما از آنجا که زیاد بودن آن مشکلات مربوط به خستگی، عدم مشارکت و بی‌دقتی در پاسخگویی را به همراه دارد و از طرف دیگر کم بودن آن موجب می‌شود ارزیابی ساده و غیر قابل اتکا گردد. برای هر استاندارد حدود ۴۰ جای خالی مطلوب تشخیص داده شد.

حداکثر زمان لازم برای تکمیل فرم معادل دو برابر متوسط زمان خواندن متن تعیین شد. پس از جمع‌آوری و تصحیح فرم‌ها، امتیاز کلوز (درصد پاسخ‌های صحیح) هر فرد محاسبه و میانگین امتیازات کلوز کلیه پاسخگویان در هر گروه از آزمودنی‌ها شامل حسابداران و حسابرسان محاسبه شد.

برای تشریح نتایج و تجزیه و تحلیل داده‌ها، از نتایج حاصل از اجرای روش فلش/دیانی، روش کلوز آمار توصیفی و آمار استنباطی جهت آزمون فرضیه‌ها استفاده می‌شود. در آمار استنباطی جهت بررسی آزمون فرضیه‌ها از آزمون مقایسه امتیاز کلوز بین گروه‌ها مقایسه امتیاز کلوز بین استانداردها و مقایسه امتیاز کلوز با میانگین جامعه استفاده شده است.

### یافته‌ها

در این بخش نتایج ارزیابی‌های حاصل از اجرای روش فلش و کلوز و آزمون فرضیه‌ها ارائه شده است.

### نتایج یافته‌های روش فلش

برای ارزیابی خوانایی هر استاندارد، سه نمونه یک‌کصد کلمه‌ای بصورت تصادفی از بخش‌های ابتدایی، وسطی و پایانی هر استاندارد انتخاب و تعداد جمله‌ها و هجاهای آن‌ها شمارش شده و طبق فرمول ۲ امتیاز فلش هر نمونه محاسبه و سپس میانگین امتیازات فلش سه نمونه بعنوان امتیاز خوانایی فلش محاسبه شده است که نتایج آن در جدول ۱ مشاهده می‌شود.

جدول ۱- امتیاز و سطح خوانایی استانداردهای حسابداری ایران طبق شاخص فلش/دیانی

شماره استاندارد	عنوان استاندارد	امتیاز فلش	سطح خوانایی
۲	صورت جبران وجوه نقد	۲۵/۵۷۹	خیلی دشوار
۲۷	طرح‌های مزایای بازنشستگی	۲۵/۷۲۲	خیلی دشوار
۳۱	داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده	۲۶/۶۰۰	خیلی دشوار
۱۷	دارایی‌های نامشهود	۳۱/۸۷۰	دشوار
۱۹	ترکیبهای تجاری	۳۵/۲۱۲	دشوار
۳۲	کاهش ارزش دارایی‌ها	۳۵/۶۷۰	دشوار
۱۵	حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها	۳۵/۷۴۹	دشوار
۱۰	حسابداری کمک‌های بلاعوض دولت	۳۶/۱۷۶	دشوار
۱۱	داراییهای ثابت مشهود	۳۷/۸۶۱	دشوار
۱۴	نحوه ارائه داراییهای جاری و بدهیهای جاری	۳۷/۸۷۰	دشوار
۲۴	گزارشگری مالی واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره برداری	۳۸/۲۷۹	دشوار
۲۱	حسابداری اجاره‌ها	۳۸/۷۰۰	دشوار
۴	ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی	۳۸/۸۵۴	دشوار
۲۰	سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته	۳۹/۵۱۹	دشوار

دشوار	۴۱/۳۸۸	رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه	۵
دشوار	۴۱/۷۲۴	فعالیت‌های بیمه عمومی	۲۸
دشوار	۴۲/۲۵۴	گزارشگری بر حسب قسمت‌های مختلف	۲۵
دشوار	۴۲/۷۳۵	نحوه ارایه صورتهای مالی	۱
دشوار	۴۶/۳۴۲	فعالیت‌های کشاورزی	۲۶
دشوار	۴۸/۲۲۴	گزارشگری مالی میان دوره ای	۲۲
دشوار	۴۸/۹۱۱	حسابداری موجودی مواد و کالا	۸
دشوار	۴۹/۲۶۳	حسابداری مخارج تامین مالی	۱۳
قدری دشوار	۵۲/۴۴۲	صورتهای مالی تلفیقی و ...	۱۸
قدری دشوار	۵۲/۶۷۰	افشای اطلاعات اشخاص وابسته	۱۲
قدری دشوار	۵۴/۳۲۹	گزارش عملکرد مالی	۶
قدری دشوار	۵۵/۱۰۲	آثار تغییر در نرخ ارز	۱۶
قدری دشوار	۵۷/۷۴۷	مزایای بازنشستگی کارکنان	۳۳
قدری دشوار	۵۹/۳۱۶	حسابداری پیمان‌های بلندمدت	۹
معمولی	۶۱/۰۴۰	حسابداری مشارکت‌های خاص	۲۳
معمولی	۶۴/۹۲۲	فعالیت‌های ساخت املاک	۲۹
معمولی	۶۵/۰۱۴	سودهر سهم	۳۰
قدری ساده	۷۲/۶۳۷	درآمد عملیاتی	۳
دشوار	۴۵/۰۲۵	میانگین امتیازات خوانایی کل استانداردهای حسابداری	

همان‌گونه که در جدول ۱ مشاهده می‌شود درجه خوانایی هر یک از استانداردهای حسابداری ایران طبق روش فلش/دیانی محاسبه شده و از کمترین امتیاز خوانایی به بیشترین امتیاز یعنی بر حسب دشوارترین به آسان‌ترین ارائه شده است.

بر طبق مدل فلش، اگر امتیاز خوانایی متن بین ۳۰-۰ باشد متن خیلی دشوار است، بین ۵۰-۳۰ دشوار، بین ۶۰-۵۰ قدری دشوار، بین ۷۰-۶۰ معمولی، بین ۸۰-۷۰ قدری ساده، بین ۹۰-۸۰ ساده و بین ۱۰۰-۹۰ خیلی ساده است. بنابراین طبق نتایج جدول ۱، استانداردهای شماره ۲، ۲۷ و ۳۱ از لحاظ سطح خوانایی بسیار دشوار استانداردهای شماره ۱۷، ۱۹، ۳۲، ۱۵، ۱۱، ۱۴، ۲۴، ۲۱، ۴، ۲۰، ۲۵، ۲۸، ۵، ۱، ۲۶، ۲۲، ۸ و ۱۳ در سطح دشوار

استانداردهای شماره ۱۸، ۱۲، ۶، ۱۶، ۳۳ و ۹ در سطح قدری دشوار استانداردهای شماره ۲۳، ۲۹ و ۳۰ در سطح معمولی و استاندارد شماره ۳ در سطح قدری ساده قرار دارند. همچنین پایین‌ترین درجه خوانایی یعنی دشوارترین استاندارد طبق این روش مربوط به استاندارد حسابداری شماره ۲ با عنوان "صورت جریان وجوه نقد" و بالاترین درجه خوانایی یعنی آسان‌ترین استاندارد، مربوط به استاندارد حسابداری شماره ۳ با عنوان "درآمد عملیاتی" است. این دو استاندارد مبنای ادامه فرآیند تحقیق یعنی روش کلوز بوده است.

نتایج فوق نشان می‌دهد علاوه بر سه استاندارد که از لحاظ سطح خوانایی در رده بسیار دشوار هستند، اغلب استانداردهای حسابداری کشورمان یعنی تعداد ۱۹ استاندارد از ۳۲ استاندارد نیز در سطح خوانایی دشوار قرار دارند. به علاوه میانگین کل سطح خوانایی استانداردهای حسابداری نیز ۴۵/۰۲۴ بوده که نشان دهنده سطح خوانایی دشوار است.

### نتایج یافته‌های روش کلوز

از آنجا که امکان ارزیابی همه استانداردها بر طبق روش کلوز به دلیل لزوم مشارکت مخاطبان هدف مقدور نبود طبق نتایج روش فلش دشوارترین و آسانترین استانداردها که برترتیب استانداردهای شماره ۲ (صورت جریان وجوه نقد) و استاندارد شماره ۳ (درآمد عملیاتی) بدست آمد، مبنای ارزیابی در روش کلوز قرار گرفته است. برای این منظور از اول و وسط و آخر هر استاندارد سه نمونه بصورت تصادفی انتخاب شده سپس طبق فرآیند مطرح شده در بخش روش شناسی، فرم مربوطه طراحی و برای پاسخگویی در اختیار حسابداران و حسابرسان قرار داده شده است. پس از جمع آوری و تصحیح فرم‌ها، نسبت پاسخ‌های صحیح نشان دهنده امتیاز کلوز هر نمونه و میانگین سه نمونه بعنوان امتیاز کلوز آن استاندارد محسوب می‌شود. نتایج در جداول ۲ تا ۶ ارائه شده است.

جدول ۲- امتیاز و سطح خوانایی استانداردهای حسابداری ۲ و ۳ طبق شاخص کلوز

کل گروه‌ها		حسابرسان		حسابداران		گروه نمونه
استاندارد ۲	استاندارد ۳	استاندارد ۲	استاندارد ۳	استاندارد ۲	استاندارد ۳	استاندارد نمونه
۰/۱۴۴	۰/۱۷۹	۰/۱۷۶	۰/۲۲۲	۰/۱۱۷	۰/۱۴۵	امتیاز خوانایی کلوز (میانگین)



امتیازات)						
متن در سطح ناامیدی و فشار روانی	متن در سطح ناامیدی و فشار روانی	متن در سطح ناامیدی و فشار روانی	متن در سطح ناامیدی و فشار روانی	متن در سطح ناامیدی و فشار روانی	متن در سطح ناامیدی و فشار روانی	سطح خوانایی
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	توضیح

طبق روش کلوز اگر میانگین نمرات بین ۴۰-۰ درصد باشد بیانگر دشواری مطالب و باعث ایجاد نوعی استرس، ناامیدی و فشار روانی است و فراگیران توان مطالعه و درک صحیح مطالب را ندارند. اگر میانگین نمرات بین ۶۰-۴۰ درصد باشد بیانگر این است که مطالب خوب است و سطح نسبتاً 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 می‌شود.

همان طور که در جدول ۲ مشاهده می‌شود امتیاز خوانایی کلوز بدست آمده از گروه‌های حسابداران و حسابرسان برای هر دو استاندارد شماره ۲ و ۳ کمتر از ۴۰ درصد است، یعنی متن این استانداردها در سطح ناامیدی و فشار روانی بوده و فراگیران قادر به مطالعه و درک صحیح مطالب نیستند. همچنین علیرغم تفاوت نتایج با روش فلش از جهت سطح دشواری و آسانی دو استاندارد بررسی شده، مقایسه بین دو استاندارد در هر گروه نمونه نشان می‌دهد در هر دو گروه امتیاز کلوز برای استاندارد ۲ (دشووارترین طبق روش فلش) کمتر از استاندارد ۳ (آسانترین طبق روش فلش) بوده که نشان می‌دهد طبق ارزیابی کلوز نیز در گروه‌های نمونه استاندارد ۲ دشوار تر از استاندارد ۳ بوده است. میانگین کل امتیاز همه گروه‌ها برای استاندارد ۲/۱۴۰ و برای استاندارد ۳/۱۷۰ است که هر دو در بازه کمتر از ۴۰ قرار گرفته و نشان می‌دهد متن این استانداردها بطور میانگین و برای کل نمونه در سطح ناامیدی و فشار روانی است و توانایی مطالعه و درک صحیح مطالب وجود ندارد.

جدول ۳- آمار توصیفی امتیازات کلوز بدست آمده از گروه‌های مورد مشاهده برای استانداردهای شماره ۲ و ۳

کل گروه‌ها		حسابرسان		حسابداران		گروه نمونه
استاندارد ۲	استاندارد ۳	استاندارد ۲	استاندارد ۳	استاندارد ۲	استاندارد ۳	استاندارد نمونه
۰/۱۴۴	۰/۱۷۹	۰/۱۷۶۰	۰/۲۲۲	۰/۱۱۷	۰/۱۴۵	میانگین
۰/۱۱۹	۰/۱۶۸	۰/۱۳۹۶	۰/۲۱۶	۰/۰۹۹	۰/۱۲۲	میانه
۰/۴۹۹	۰/۵۰۵	۰/۴۹۹	۰/۵۰۵	۰/۳۲۹	۰/۳۳۸	بیشینه
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۲۴	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۲۳	کمینه
۰/۱۰۱	۰/۱۰۷	۰/۱۲۳	۰/۱۱۵	۰/۰۷۲	۰/۰۸۶	انحراف معیار
۷۵	۷۵	۳۴	۳۴	۴۱	۴۱	تعداد مشاهدات

طبق جدول ۳، میانگین مشاهدات در واقع همان امتیاز کلوز است که در مورد هر دو استاندارد، این امتیاز در گروه حسابرسان بالاتر از حسابداران بوده است. همچنین بالاترین امتیاز خوانایی (بیشینه مشاهدات) در مورد هر دو استاندارد توسط حسابرسان کسب شده است. در اینجا نیز امتیاز استاندارد ۳ (آسانترین استاندارد طبق روش قلش) بالاتر از استاندارد ۲ (دشواری استاندارد طبق روش فلش) بوده است. هر چند معناداری چنین تفاوتی بین این دو امتیاز در فرضیه دوم مورد آزمون قرار گرفته است که نتایج آن در بخش آمار استنباطی ارایه گردیده است.

### آزمون فرضیه‌ها

هدف فرضیه اول بررسی این موضوع بوده است که آیا امتیازهای کلوز بدست آمده و به عبارت دیگر سطح خوانایی و قابلیت فهم متن هر یک از استانداردهای ۲ و ۳ برای یک گروه با گروه دیگر با توجه به نوع فعالیت حرفه‌ای هر گروه دارای تفاوت معناداری هست یا خیر. از آن جا که دو گروه نمونه و دو استاندارد وجود دارد این فرضیه اصلی در قالب ۲ فرضیه فرعی به تفکیک هر استاندارد و مقایسه امتیاز خوانایی آن در بین هر دو گروه مورد آزمون قرار گرفته است. طبق نتایج ارائه شده در جدول ۴، از آنجا که سطح معنی‌داری آماره آزمون در هر دو فرضیه کوچکتر از ۵ درصد است، بنابراین می‌توان گفت در سطح اطمینان ۹۵ درصد بین امتیاز خوانایی حسابداران و حسابرسان در مورد هر دو استاندارد ۲ و ۳ تفاوت معناداری وجود دارد. این موضوع می‌تواند بیانگر این باشد که نوع فعالیت

حرفه‌ای افراد بر سطح خوانایی و قابلیت فهم استانداردها توسط آنها دارد. به عبارت دیگر با توجه به نتایج ارایه شده در جداول ۲ و ۳ مبنی بر بالاتر بودن امتیاز حسابرسان نسبت به حسابداران و معناداری این تفاوت طبق جدول ۴، حسابرسان در درک و فهم متن استانداردها توانا تر از حسابداران بوده اند.

**جدول ۴- خلاصه نتایج آزمون فرضیه اصلی اول (فرضیه‌های فرعی ۱-۱ و ۱-۲)**

فرضیه اصلی اول: بین حسابداران و حسابرسان از نظر خوانایی متن استانداردها تفاوت معناداری وجود دارد.				
نتیجه	احتمال	آماره	فرضیه	
تایید	۰/۰۱۱	۲/۵۹۹	از نظر خوانایی متن دشوارترین استاندارد (استاندارد ۲) بین حسابداران و حسابرسان تفاوت معناداری وجود دارد	فرضیه فرعی ۱-۱
تایید	۰/۰۰۱	۳/۳۲۲	از نظر خوانایی متن آسان ترین استاندارد (استاندارد ۳) بین حسابداران و حسابرسان تفاوت معناداری وجود دارد	فرضیه فرعی ۱-۲

هدف فرضیه دوم بررسی این موضوع است که آیا همان طور که طبق روش فلش استانداردهای ۲ و ۳ در دو سطح متفاوت از لحاظ دشواری متن قرار گرفته اند، طبق روش کلوز نیز بین امتیاز خوانایی یا سطح دشواری این دو استاندارد در هر گروه تفاوت معناداری وجود دارد. از آنجا که دو گروه نمونه بررسی شده برای هر گروه یک فرضیه فرعی به منظور مقایسه خوانایی استاندارد ۲ با استاندارد ۳ مطرح و نتایج در جدول ۵ ارایه شده است. نتایج آزمون فرضیه دوم در جدول ۵ نشان می‌دهد علی‌رغم امتیازات حاصل از روش فلش. با وجود اینکه طبق روش کلوز امتیاز خوانایی استاندارد ۳ در هر دو گروه بالاتر از استاندارد ۲ است اما از آنجا که سطح معنی داری آماره آزمون در هر دو فرضیه بزرگتر از ۵ درصد است می‌توان در سطح اطمینان ۹۵ درصد ادعا کرد سطح خوانایی استانداردهای شماره ۲ با ۳ در هیچ یک از گروه‌های آزمودنی دارای تفاوت معنادار با یکدیگر نیست و به عبارت دیگر هر دو استاندارد از لحاظ سطح خوانایی کلوز توسط مخاطبان با یکدیگر برابر بوده و هر دو در پایین ترین سطح خوانایی کلوز قرار دارند.

## جدول ۵- خلاصه نتایج آزمون فرضیه اصلی دوم (فرضیه‌های فرعی ۱-۲ و ۲-۲)

فرضیه اصلی دوم: از نظر خوانایی بین ساده‌ترین و دشوارترین استانداردها (استاندارد ۳ و ۲) در گروه حسابداران و گروه حسابرسان تفاوت معناداری وجود دارد.			
نتیجه	احتمال	آماره	عنوان فرضیه
رد	۰/۱۱۴	۱/۵۹۶	از نظر خوانایی بین ساده‌ترین و دشوارترین استانداردها در گروه حسابداران تفاوت معناداری وجود دارد.
رد	۰/۱۱۴	۱/۶۰۰	از نظر خوانایی بین ساده‌ترین و دشوارترین استانداردها در گروه حسابرسان تفاوت معناداری وجود دارد.

از آنجا که امتیاز کلوز محاسبه شده، حاصل از نمونه‌های انتخابی از جامعه حسابداران و حسابرسان بوده است. طبق مشورت با کارشناسان آمار، فرضیه سوم با هدف بررسی معناداری مقایسه نتایج نمونه با آستانه‌های امتیازبندی کلوز بعنوان معیاری از میانگین جامعه جهت سطح بندی کلوز طرح شده است. برای این مقایسه، با توجه به دو گروه نمونه و دو استاندارد چهار فرضیه فرعی تدوین شده و مورد آزمون قرار گرفته است. نتایج ارائه شده در جدول ۶، نشان می‌دهد از آنجا که سطح معنی‌داری آماره آزمون در هر چهار فرضیه کوچکتر از ۵ درصد است می‌توان در سطح اطمینان ۹۵ درصد ادعا کرد که فرضیه‌های فرعی مورد تایید است و امتیازات کلوز نمونه‌ها 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 نمونه‌ها که در جدول ۲ ارائه شده، قابل تایید و تعمیم است. بنابراین خوانایی متون استانداردهای ۲ و ۳ در رده اول سطح خوانایی کلوز است یعنی برای

حسابداران و حساب‌برسان دارای استرس و فشار روانی بوده و آنان قادر به یادگیری و فهم مطالب نیستند.

**جدول ۶- خلاصه نتایج آزمون فرضیه اصلی سوم (فرضیه‌های فرعی ۱-۳ تا ۴-۳)**

* فرضیه اصلی سوم: امتیاز خوانایی حسابداران و حساب‌برسان با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.				
نتیجه	احتمال	آماره	عنوان فرضیه	
تایید	۰/۰۰۰	-۲۵/۲۳۵	امتیاز خوانایی حسابداران برای دشوارترین استاندارد (استاندارد ۲) با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.	فرضیه فرعی ۳- ۱
تایید	۰/۰۰۰	-۱۰/۶۴۷	امتیاز خوانایی حساب‌برسان برای دشوارترین استاندارد (استاندارد ۲) با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.	فرضیه فرعی ۳- ۲
تایید	۰/۰۰۰	-۱۸/۹۸۳	امتیاز خوانایی حسابداران برای آسان‌ترین استاندارد (استاندارد ۳) با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.	فرضیه فرعی ۳- ۳
تایید	۰/۰۰۰	-۸/۹۴۶	امتیاز خوانایی حساب‌برسان برای آسان‌ترین استاندارد (استاندارد ۳) با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.	فرضیه فرعی ۳- ۴

**بحث و نتیجه‌گیری**

این تحقیق با هدف تحلیل محتوایی استانداردهای حسابداری ایران و بررسی قابلیت فهم و درک آن‌ها توسط مخاطبان و گروه‌های اصلی استفاده‌کننده از استانداردها جهت دستیابی مطلوب‌تر به اهداف گزارشگری مالی انجام شده است. تحلیل محتوا با رویکرد سنجش خوانایی یکی از شیوه‌های ارزشیابی قابلیت فهم پیام‌های متنی است. بکارگیری درست استانداردهای حسابداری با هدف گزارشگری مطلوب، مستلزم درک و قابلیت فهم و یادگیری نحوه استفاده از آنها توسط استفاده‌کنندگان است. نتایج پژوهش حاضر نشان داد طبق روش سنجش خوانایی فلش اغلب استانداردهای حسابداری کشورمان از لحاظ سطح خوانایی در مرتبه بسیار دشوار یا دشوار قرار دارند. هم‌چنین بر اساس روش کلوز متن استانداردها برای اغلب حسابداران و حساب‌برسان که بطور مستقیم از استانداردهای

حسابداری استفاده می‌کنند در سطح فشار روانی و بیانگر عدم قابلیت درک و یادگیری توسط آنهاست. بنابراین نیاز است تا میزان خوانایی این منابع به گونه‌ای بهبود یابد که برای کاربران آنها قابل درک باشد و با سطوح توان خواندن گروه مخاطب متناسب شود. همانطور که در فرایند محاسبه شاخص فلش و فرمول آن مشاهده شد متوسط طول جملات یک متن با ضریب تاثیر ۱/۰۱۵- و میانگین طول کلمات (تعداد هجاها) با ضریب تاثیر ۰/۸۴۶- رابطه معکوس با سطح خوانایی دارد یعنی هرچه طول جملات و طول کلمات یک متن بیشتر باشد سطح خوانایی آن پایین‌تر و در نتیجه سطح دشواری آن بالاتر است و از میان دو عامل فوق طول جملات تاثیر بیشتری دارد. بنابراین از آنجا که طبق نتایج روش فلش متن اغلب استانداردهای حسابداری در سطح خوانایی پایین یعنی بسیار دشوار یا دشوار هستند پیشنهاد می‌شود در نگارش و ویراستاری متن استانداردها به نکات مربوط به کوتاه‌تر شدن طول جملات و کلمات بکار گرفته 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 موضوعات 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 می‌یابد. هم چنین انتظار می‌رود متن استانداردهای حسابداری طوری باشد که امکان مطالعه و یادگیری مستقل را برای استفاده‌کنندگان بوجود آورد. نتایج این پژوهش نشان داد طبق ارزیابی کلوز متن استانداردهای حسابداری فاقد چنین ویژگی است، چرا که سطح خوانایی متن در بین گروه‌ها و میانگین کل آن در سطح ناامیدی و فشار روانی و فاقد قابلیت درک و یادگیری 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 باید دارای قابلیت یادگیری مستقل بوده و یا حداقل در سطح آموزشی باشد تا امکان یادگیری از طریق آموزش برای همه گروه‌های استفاده‌کننده فراهم شود. برای این منظور مراجع

تدوین‌کننده استاندارد می‌توانند در کنار سایر ارزیابی‌های مربوط به مرحله نظرخواهی در فرآیند تدوین استانداردها آن‌ها را با توجه به مخاطبان پیش‌آزمون کنند. این مرحله به آنها کمک می‌کند تا مطمئن شوند که متن‌ها 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 مورد سنجش قرار می‌دهد کمک می‌کند تا مراجع تدوین‌کننده، نسبت به کاربرد صحیح و دستیابی به اهداف مورد نظر از تدوین و یا اصلاح استانداردها اطمینان بیشتری یابند.

## منابع

- احمدزاده، زیبا و احمدزاده، خدیجه (۱۳۹۴)، اندازه‌گیری سطح خوانایی منابع آموزشی توزیع شده به بیماران در مراکز بهداشتی درمانی شهر شیراز با استفاده از شاخص فلش دیانی، *مجله اطلاع‌رسانی پزشکی نوین*، دوره اول، شماره دوم، ص ۶۴.
- سلطانی، مریم (۱۳۹۶)، بررسی رابطه بین مدیریت سود و خوانایی گزارش‌های سالانه شرکت‌ها، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد خمین.
- صدیق‌فر، زهره؛ سجادی، شهره سادات و علوی مقدم، سید بهنام (۱۳۹۶)، خوانایی سنجی کتاب فارسی پایه هفتم سال تحصیلی ۹۵-۹۶ به سه شیوه فوگ، فرای و فلش، *فصلنامه نوآوری‌های آموزشی*، شماره ۶۲، ص ۱۰۸-۱۰۹.
- غلامی احمدی، معصومه؛ نوکاریزی، محسن و صنعت‌جو، اعظم (۱۳۹۵)، تعیین سطح خوانایی مقاله‌های دانشنامه رشد با هدف شناسایی گروه مخاطب با استفاده از شاخص‌های گانینگ/دیانی، فلش/دیانی و فرای/دیانی. *پژوهش‌نامه کتابداری و اطلاع‌رسانی*. دانشگاه فردوسی مشهد، سال ۶، شماره ۱، ص ۳۴۶.
- فضل‌اللهی، سیف‌اله و ملکی توانا، منصوره (۱۳۸۹)، روش‌شناسی تحلیل محتوا با تاکید بر تکنیک‌های خوانایی سنجی و تعیین ضریب درگیری متون. *فصلنامه پژوهش*، سال دوم، شماره اول، ص ۸۲، ۷۱، ۸۳ و ۸۵.

فضل‌اللهی، سیف‌اله (۱۳۷۴)، ارزشیابی و تحلیل محتوای کتاب زبان‌انگلیسی سال سوم راهنمایی براساس مدل‌های تحلیل محتوای و بررسی نگرش مدیران مربوطه پایان‌نامه کارشناسی ارشد مدیریت آموزشی دانشگاه آزاد اسلامی واحد خوراسگان (اصفهان)، ص ۴  
 قادری مقدم، محمدابراهیم و سبحانی نژاد، مهدی (۱۳۹۵)، اعتبارسنجی روش‌های سنجش سطح خوانایی کتاب‌های درسی، پژوهش در برنامه‌ریزی درسی، سال سیزدهم، دوره دوم، شماره ۲۱، ص ۴۵.

قرشی، محمدحسین و امیرزاده، سیروان (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، ص ۸۲-۸۴.

کمپته تدوین استانداردهای حسابداری، (۱۳۸۹)، استانداردهای حسابداری (نشریه ۱۶۰)، سازمان حسابرسی.

مجتهدزاده، ویدا (۱۳۸۴)، بررسی میزان اهمیت و اثربخشی استانداردهای حسابداری از دیدگاه حسابرسان مستقل، مجله علوم اجتماعی و انسانی، دوره ۲۲، شماره ۲، ص ۱۷۷.  
 ولی‌پور، هاشم (۱۳۹۱)، رابطه عملکرد شرکت‌ها با خوانایی گزارش‌های مالی در بورس اوراق بهادار تهران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشکده علوم تربیتی و روانشناسی، دانشگاه آزاد اسلامی مرودشت.

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: ۱۱۱

Ann Stead ,B , Content Analysis And Readability Fomulas As Applied To The Accounting Principles Board Opinions", University of Houston.26,27,29

Chiang,W,(2008), Readability of Financial Accounting Principles Textbooks, *The Accounting Educators Journal* ,Volume XVIII pp.



47-80

Chih Peng,C,(2015), Textbook Readability and Student Performance in Online Introductory Corporate Finance Classes, *The Journal of Educators Online-JEO July* , Vol 13 Number 2,35-49

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, (2015),The Readability of International Illustration of Auditor's Report: An Advanced Reflection on the Compromise Between Normative Principles and Linguistic Requirements, *Journal of Economics, Finance and Administrative Science* 20 ,21-29

Flesch, R., (1948), A New Readability Yardstick, *Journal of Applied psychology*, 32, 309

Flory, S.M., Phillips, T.J. Jr., & Tassin, M.F., (1992), Measuring Readability: A Comparison of Accounting Textbooks, *Journal of Accounting Education*, 10, 290

Jones, M.J., (1997), Methodological Themes: Critical Appraisal of the Cloze procedure's Use in the Accounting Domain, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol.10 No.1,105-128.

Kumar,G,(2014), Determinants of Readability of Financial Reports of U.S.-Listed Asian Companies, *Asian Journal of Finance & Accounting*, Vol. 6, No. 2

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.

Li,F , (2008) , Annual Report Readability, Current Earnings, and Earnings Persistence, *Journal of Accounting and Economics* 45 ,221–247

Shannon, C. & Weaver, W., (1949), *The Mathematical Theory of Communication*, The University of Illinois Press: Urbana.

Shaffere,R, (1993),Assessing The Readability Of Government Accounting Standards: The Cloze Procedurs, Technical Writing And Communication, Vol. 23(3) 260-265

Soppier, E.J. and Dolphin, R., (1964), Readability and Corporate Annual Reports, *The Accounting Review*, 358-362.26

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

Taylor, W.L., (1953), Cloze Procedure: A New Tool for Measuring Readability, *Journalism Quarterly*, Fall, 415-433.

Taylor, W.L., (1956), Recent Developments in the Use of Cloze Procedure, *Journalism Quarterly*,33, 42-46, 99.

Williams,J,(2002), Measuring Readability in Accounting: An Application and Evaluation of the Cloze Procedure, Working Paper. No 21/02 July,8