



بررسی قابلیت فهم استانداردهای حسابداری بخش عمومی با استفاده از روش کلوز؛ مقایسه بین گروه‌های مختلف استفاده‌کنندگان

مختار کیوان‌فر^۱

گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

دکتر آریتا جهانشاد^۲

گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

(تاریخ دریافت: ۱۷ تیر ۱۳۹۸؛ تاریخ پذیرش: ۱۱ دی ۱۳۹۸)

چنانچه استانداردهای حسابداری بخش عمومی تدوین شده توسط مراجع سیاست‌گذار در حسابداری از قابلیت درک و خوانایی لازم برخوردار نباشد، به‌کارگیری آن‌ها نیز توسط گروه‌های گوناگون استفاده‌کننده با مشکل و تناقض مواجه خواهد بود. در این بین، اندازه‌گیری خوانایی متون یکی از ابزارهایی است که به سنجش درجه پیچیدگی یا دشواری زبانی متن می‌پردازد. این پژوهش از نظر هدف کاربردی و به شیوه تحلیل محتوا انجام می‌شود. روش‌های اصلی مورد استفاده، شاخص خوانایی فلش و شاخص کلوز هستند که به‌منظور دستیابی به پاسخ سؤالات، به‌کار گرفته شده‌اند. جامعه آماری شامل کلیه دانشجویان، مدرسان حسابداری، حسابداران و حسابرسان فعال که نمونه مورد بررسی، با توجه به فرمول کوکران در سطح خطای پنج درصد، ۳۸۴ نفر در نظر گرفته شده است. نتایج نشان داد، استاندارد حسابداری شماره هفت (دارایی‌های نامشهود) با سطح خوانایی ۲۸/۲۱۱ در دشوارترین سطح و استاندارد حسابداری شماره سیزده (آثار تغییر در نرخ تبدیل ارز) با سطح خوانایی ۵۱/۲۶۷ در پایین‌ترین سطح (قدری دشوار) قرار دارد. همچنین طبق روش فلش، تمامی استانداردهای حسابداری نتایج بررسی‌های صورت گرفته نشان دادند که حسابرسان و مدرسان دارای سطوح بالاتر درک خوانایی از متون استانداردها بوده‌اند و حسابداران و دانشجویان، درک پایین‌تری از خوانایی متون استانداردها داشته‌اند. همچنین، حسابرسان دارای درک مناسبی از متون استانداردها هستند و برای درک خوانایی استاندارد، برای آنان تفاوتی بین ساده‌ترین و دشوارترین استاندارد وجود ندارد.

¹ m.keivanfar62@yahoo.com

² az_jahanshad@yahoo.com

۱۱۰ کارکردهای گسترده‌ی حرف "واو"

واژه‌های کلیدی: استانداردهای حسابداری بخش عمومی، قابلیت فهم، اندازه‌گیری خوانایی، شاخص
فلش، شاخص کلوز.

مقدمه

در نهادهای بخش عمومی با توجه به چارچوب‌های نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخ‌گویی حاکم بر این بخش، گزارش‌ها باید به نحوی تهیه شوند که به ارتقای مسئولیت پاسخ‌گویی منجر شود. مسئولیت پاسخ‌گویی مستلزم آن است که دولت‌ها و نهادهای بخش عمومی در قبال مردم و نمایندگان آن‌ها پاسخ‌گو بوده و به آن‌ها توضیح دهند. ابزار این مسئولیت پاسخ‌گویی، انواع گزارشگری بخش عمومی است [۱].

از سوی دیگر، پیشرفت‌های سریع فعالیت‌های واحدهای انتفاعی در دهه‌های اخیر به همراه پیچیدگی‌های نظام‌های اطلاعاتی و اطلاع‌رسانی، لزوم تهیه و ارائه اطلاعات مالی مربوط، کامل و درخور اتکا را از سوی واحدهای انتفاعی تشدید کرده است. نبود اطلاعات یا وجود اطلاعات گمراه‌کننده، باعث تصمیم‌گیری اقتصادی نامطلوب و در نتیجه اتلاف منابع اقتصادی، تخریب بازارهای سرمایه و سرانجام عقب‌ماندگی و فقر اقتصادی و کاهش سطح رفاه عمومی می‌شود. بنابراین وجود اطلاعات مربوط، درخور اتکا و درخور فهم یکی از ابزار اصلی توسعه اقتصادی کشورها است. یکی از مهم‌ترین الزام‌های تهیه و ارائه اطلاعات مالی با ویژگی‌های مزبور، تدوین استانداردهای حسابداری و رعایت آن در عمل است [۲].

گزارش‌های مالی برای رفع نیازهای استفاده‌کنندگان مختلف با میزان آگاهی متفاوت از فعالیت‌های واحد گزارشگر تهیه می‌شود. از این‌رو، اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی عموماً بر اساس این فرض تهیه می‌شود که استفاده‌کنندگان از آگاهی متعارفی در مورد فعالیت‌های واحد گزارشگر و نحوه حسابداری برخوردارند و همچنین توانایی مطالعه اطلاعات و تمایل به انجام این کار را داشته باشند. درعین حال، اطلاعات پیچیده‌ای که جهت رفع نیازهای استفاده‌کنندگان، مربوط تلقی می‌شود نباید به بهانه مشکل بودن درک آن توسط برخی استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی حذف شود، گرچه این‌گونه اطلاعات نیز باید تا حد امکان به‌گونه‌ای ساده ارائه شود [۸]. این در حالی است که ویژگی قابل‌فهم بودن، موجب می‌شود اطلاعات برای استفاده‌کنندگان قابل‌درک باشد. گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی واحدهای بخش عمومی باید اطلاعات را به نحوی ارائه دهد که پاسخ‌گوی نیازها و متناسب با دانش پایه‌ای استفاده‌کنندگان آن‌ها و بیانگر ماهیت اطلاعات ارائه شده باشد. به این ترتیب، در مطالعه حاضر تلاش شد تا قابلیت فهم استانداردهای حسابداری بخش عمومی از نظر گروه‌های مختلف دانشجویان، مدرسان، حسابداران و حسابرسان مورد بررسی و ارزیابی قرار گیرد.

مروری بر پیشینه

استانداردهای حسابداری در چارچوب استانداردهای بین‌المللی حسابداری و با توجه به نیازهای داخلی و شرایط حاکم بر محیط اقتصادی کشور تدوین می‌شود. برخی از استانداردها به منظور هماهنگی بیشتر با استانداردهای بین‌المللی تجدیدنظر شده است [۸]. برای به‌کارگیری صحیح یک استاندارد، استفاده-کنندگان باید قادر به درک آن باشند. به‌علاوه حسابرسان مسئول ارزیابی و اظهارنظر در مورد به‌کارگیری صحیح استانداردها توسط واحدهای اقتصادی هستند. بنابراین خود حسابرسان نیز باید قادر به درک صحیح مفهوم استانداردهای حسابداری باشند. همچنین دانشجویان و آموزش‌دهندگان 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 می‌شوند و هم‌جهت آماده شدن برای ورود به حرفه و بازار کار باید قادر به درک درستی از استانداردها باشند [۱۴]. 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 تأثیر بسیاری دارد و این در واقع همان سطح خوانایی یا خوانش متن است [۷]. 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 برنامه‌ریزان 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 (سجادی و همکاران، ۱۳۹۶). استانداردهای حسابداری و خوانا بودن آن‌ها برای گروه‌های مختلف استفاده‌کننده از قبیل دانشجویان، آموزش‌دهندگان حسابداران و حساب‌رسان، قانون‌گذاران و تدوین‌کنندگان استاندارد اهمیت دارد [۱۴]. چنانچه استانداردهای حسابداری تدوین شده توسط مراجع سیاست‌گذار در حسابداری از قابلیت درک و خوانایی لازم برخوردار نباشد به کارگیری آن‌ها نیز توسط گروه‌های مختلف استفاده‌کننده با مشکل و تناقض مواجه خواهد بود و در نتیجه از هدف اصلی بازمی‌ماند. شافر و همکاران (۱۹۹۳) که به ارزیابی خوانایی استاندارد شماره ۱۱ که یکی از مهمترین استانداردهای عمومی حسابداری دولتی 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 توسط استفاده‌کنندگان خوانا نباشد نخواهد توانست نقش ارتباطی بین اصول حسابداری دولتی را به خوبی ایفا کند. استد (۱۹۹۷)، با استفاده از فرمول فلش به این نتیجه رسید که اغلب بیانی‌ها برای خواندن بسیار مشکل هستند. وی همچنین با استفاده از روش کلوز تفاوت‌های خوانایی را بین گروه‌های دانشجویان حسابداری و غیر حسابداری مورد بررسی قرار داد. نتایج وی نشان داد که دانشجویان حسابداری در استفاده و درک متون بیانی‌ها تواناتر از دانشجویان غیر حسابداری هستند.

در این رابطه، مطالعاتی در سطح ملی و بین‌المللی صورت گرفته است که در این رابطه می‌توان به موارد زیر اشاره کرد. شیخ ابوبکر و امیر^۱ (۲۰۱۰) در پژوهش خود با عنوان خوانایی اعلامیه‌های مسئولیت اجتماعی شرکتی در مالزی 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 نشان دهنده رابطه مثبت با سودآوری، نقدینگی و کیوتوبین است. این

^۱ Sheikh Abu Bakr and Amir

نتایج نشان می‌دهد شرکت‌های دارای عملکرد مالی خوب اعلامیه‌های مسئولیت اجتماعی شرکتی خود را به نحوی گزارش می‌کنند که درک آنها آسان است، با به‌کارگیری کلمات و جملات ساده‌تر و اصطلاحات فنی کمتر نسبت به شرکت‌های دارای عملکرد مالی ضعیف‌تر. به‌علاوه یافته‌ها نشان می‌دهد شرکت‌های دارای عملکرد بالا (پایین) برحسب سودآوری، نقدینگی و رشد، امتیاز خوانایی بالا (پایین) در افشای مسئولیت اجتماعی شرکتی به دست 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. فاخ فاخ^۱ (۲۰۱۵) نیز به بررسی مسائل زبان‌شناسی مرتبط با گزارش حسابرسان مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی حسابداری پرداخته است. نتایج نشان داد که با وجود الزامات متناقض استانداردهای حسابداری در مقابل مسائل زبان‌شناسی، حسابرسان مستقل باید ارائه گزارش‌های خود را بهبود بخشند. لی‌فنگ^۲ (۲۰۱۷) نیز به این نتیجه رسید که گزارش‌های سالانه شرکت‌های دارای سود پایین‌تر برای خواندن مشکل‌تر است و دیگر این‌که شرکت‌هایی که گزارش‌های سالانه آنها برای خواندن ساده‌تر است دارای پایداری سود مثبت‌تری هستند.

در ایران، ولی‌پور (۱۳۹۱) بررسی نمود که آیا شرکت‌ها با عملکرد بهتر گزارش‌های خواناتری ارائه کرده‌اند یا خیر. نتایج نشان داده است بین عملکرد شرکت‌ها با خوانایی گزارش‌های مالی آنها رابطه وجود دارد. یعنی بین خوانایی و قابلیت فهم گزارشگری مالی با عملکرد و اندازه شرکت به ترتیب همبستگی مثبت و منفی وجود دارد. صفری گرایلی و رضایی پیتونه‌نونی (۱۳۹۷) به بررسی توانایی مدیریت و خوانایی گزارشگری مالی: آزمون نظریه علامت‌دهی پرداختند. مطابق با پیش‌بینی نظریه علامت‌دهی نتایج نشان می‌دهد که توانایی مدیریت موجب بهبود خوانایی گزارشگری مالی شرکت‌ها می‌گردد. همچنین نتایج تجزیه و تحلیل اضافی حاکی از آن است که در شرکت‌های بزرگتر، رابطه بین توانایی مدیریت و خوانایی گزارشگری مالی قوی‌تر است. طالب‌نیا و همکاران (۱۳۹۷) در تحقیقی با عنوان ارزیابی خوانایی و قابلیت فهم استانداردهای حسابداری از منظر حسابداران و حسابرسان با استفاده از شاخص‌های فلش و کلوز پرداختند. 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، بر اساس روش کلوز متن استانداردها برای حسابداران و حسابرسان در سطح فشار روانی و بیانگر عدم قابلیت درک و یادگیری آنها است که این موضوع می‌تواند موجب عدم به‌کارگیری درست استانداردها و در نتیجه کاهش کیفیت گزارشگری مالی شود. پورزمانی و همکاران (۱۳۹۹) به "ارزیابی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) از منظر قابلیت فهم توسط استفاده‌کنندگان: با تأکید بر نقش نگرش فلسفی" با استفاده از

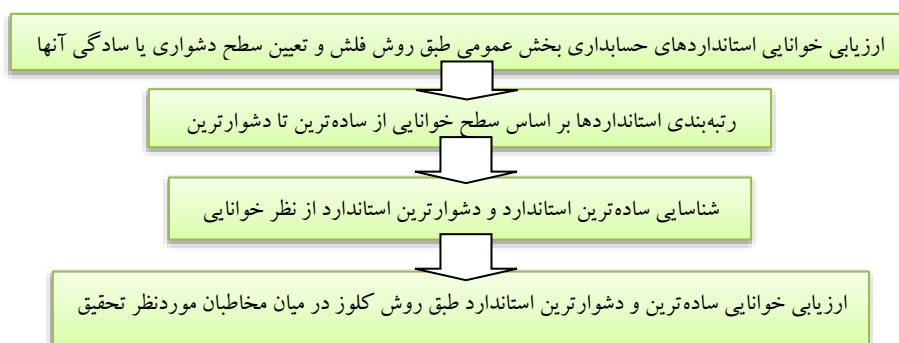
¹ Fakhfakh

² Li Feng

شاخص ارزیابی خوانایی فلش و شاخص کلوز پرداختند. نتایج به دست آمده بر اساس روش فلش نشان داد که اکثر مطلق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، در سطح دشوار هستند و تنها دو استاندارد در سطح قدری دشوار می‌باشند. همچنین طبق نتایج روش کلوز، خوانایی متن استانداردها بین افراد حرفه‌ای در گروه دارای نگرش فلسفی، بیشتر از گروه فاقد نگرش فلسفی است و در بین افراد آکادمیک، خوانایی متن استانداردها متأثر از نگرش فلسفی نیست. محمدی و پورزمانی (۱۴۰۰) به بررسی خوانایی قانون مالیات‌های مستقیم و لزوم بازنگری در آن از منظر قابلیت فهم توسط استفاده‌کنندگان پرداختند. نتایج بررسی‌ها نشان داد که طبق روش فلش از میان فصول منتخب قانون مالیات‌های مستقیم، فصل معافیت‌ها دشوارترین و فصل ترتیب رسیدگی ساده‌ترین فصول قانون از نظر خوانایی متن می‌باشند. همچنین مطابق نتایج شاخص کلوز، برای حساب‌رسان مالیاتی خوانایی فصل معافیت‌ها در سطح متوسط (سطح آموزشی) و فصل ترتیب رسیدگی در سطح ساده (آموزش مستقل) و برای مدیران مالی هر دو فصل مذکور در سطح متوسط و آموزشی می‌باشند.

با توجه به بررسی‌های انجام شده و پیشینه داخلی به دست آمده، خلاء مطالعاتی در حوزه تحلیل محتوا، ارزیابی خوانایی و قابلیت فهم متون در حوزه حسابداری و گزارشگری مالی در یخش دولتی، بالاخص استانداردهای حسابداری بخش عمومی کاملاً مشهود است. نتایج تحقیق حاضر نشان می‌دهد استانداردهای حسابداری در چه سطحی از خوانایی هستند و آیا نیازمند تجدیدنظر و تدوین مجدد می‌باشند یا خیر. لذا تدوین‌کنندگان استانداردها می‌توانند این موضوع را برای تجدیدنظر در استانداردهای مصوب و نیز تدوین استانداردهای جدید مورد لحاظ قرار دهند تا گام بزرگی در راستای دستیابی به اهداف حسابداری در بخش عمومی برداشته شود.

مراحل اجرایی این تحقیق، مطابق با مراحل اجرایی مورد استفاده در پژوهش‌های طالب نیا و همکاران و پورزمانی و همکاران و با استفاده از شاخص‌های ارزیابی خوانایی یکسان (شاخص ارزیابی خوانایی فلش و کلوز) انجام شده است. علت این امر (استفاده از مراحل اجرایی و شاخص‌های خوانایی یکسان) این است که اولاً "این شاخص‌ها از نظر روایی و اعتبار مورد تأیید محققان قرار گرفته‌اند؛ ثانیاً امکان قابل مقایسه بودن این پژوهش‌ها برای تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری، محققان و اندیشمندان علاقمند به حوزه حسابداری وجود داشته باشد. مدل مفهومی جهت اجرای این پژوهش به شکل زیر می‌باشد:



روش پژوهش

روش‌شناسی، مربوط به منطق تحقیق اجتماعی است. به عبارتی، روش‌شناسی درگیر این سؤال است که چگونه ما معرفت و دانش خودمان را اعتباریابی می‌کنیم. هدف اصلی از پژوهش حاضر، بررسی قابلیت فهم استانداردهای حسابداری بخش عمومی از نظر گروه‌های مختلف دانشجویان، مدرسان، حسابداران و حسابرسان است. در همین راستا، می‌توان بیان کرد که پژوهش حاضر، پژوهش اکتشافی است و به دنبال این است که با بهره‌گیری از رویکرد صحیح و مورد قبول به سؤالات خود پاسخ دهد. یکی از بهترین روش‌ها برای پژوهش اکتشافی، روش آمیخته است. در پژوهش حاضر، از روش تحقیق آمیخته^۱ بهره برده می‌شود. روش تحقیق آمیخته، متکی بر چالش اصلی دو رویکرد کمی گرا و کیفی گرا^۲ که ریشه در منازعات پارادایمی میان اثباتیون و غیراثباتیون درباره مفروضات هستی‌شناختی، معرفت‌شناختی و روش‌شناختی دانش‌های اجتماعی داشت، شکل گرفت. این روش که دنبال ایجاد نوعی هم‌گرایی در رهیافت‌های دوگانه کمی و کیفی بود به‌عنوان جنبش سوم روش‌شناسی^۳ مطرح شد و به اعتقاد برخی از اندیشمندان به محدودیت‌های رویکردهای دوگانه پاسخ داد. روش تحقیق ترکیبی، از منظر هستی‌شناختی به پیچیدگی و ترکیب نظم و سیالیت هم‌زمان واقعیت اجتماعی، از منظر معرفت‌شناختی به تفهم و تبیین متوازن و از منظر روش‌شناختی به ترکیب هم‌زمان دو شیوه نظارت و غوطه‌وری در پدیده‌های اجتماعی باور دارد. نسبت رویکرد کمی و کیفی در پژوهش‌های آمیخته و تقدم و تأخر هر رویکرد در قالب دو شیوه هم‌زمان^۴ و متوالی^۵ شکل یافته است.

در این مطالعه، در گام نخست از رویکرد تحلیل محتوا برای بررسی و دستیابی به پاسخی برای سؤالات مطرح شده، کمک گرفته می‌شود. این در حالی است که به‌منظور آزمون سؤالات پژوهش، از پرسشنامه استفاده می‌شود. پرسشنامه‌های موردنظر، مبتنی بر استانداردهای حسابداری بخش عمومی و به‌صورت تشریحی مورد استفاده قرار می‌گیرد. لازم به ذکر است مراحل اجرایی تحقیق به این صورت است که ابتدا خوانایی استانداردهای حسابداری بخش عمومی طبق نتایج به‌دست آمده از تحلیل محتوا (خوانایی استانداردهای حسابداری به تفکیک هر استاندارد بر طبق روش فلش ارزیابی می‌شوند.)، برحسب

¹ Mixed Methods Research

^۲ رویکرد کمی از دهه ۱۹۵۰ تا اواسط دهه ۱۹۷۰ مرجعیت داشت و رویکرد کیفی از اواسط دهه ۱۹۷۰ که به عنوان دوره چرخش نظری معروف است تا دهه ۱۹۹۰ ادامه یافت. در جنبش کمی‌گرا محققانی جای گرفتند که در بستر سنت اثباتی و پسااثباتی به تحلیل‌های آماری و عددی اهتمام داشتند. در جنبش کیفی‌گرا محققانی حضور داشتند که در سنت تفسیرگرایی، بر ساخت‌گرایی و انتقادی تأکید بر تحلیل‌های متنی و روایتی می‌کردند.

³ Third Methodological Movement

⁴ Concurrent

⁵ Sequential

ساده‌ترین به مشکل‌ترین استاندارد از نظر خوانایی رتبه‌بندی می‌شوند. پس از گزینش ساده‌ترین و مشکل‌ترین استاندارد طبق نتایج قبلی، با استفاده از روش کلوز در ارزیابی خوانایی، سنجش خوانایی دو استاندارد منتخب در میان چند گروه اصلی خواننده استانداردهای حسابداری دولتی صورت گرفته و نتایج، مورد مقایسه و تحلیل قرار می‌گیرد.

سؤالات تحقیق

با توجه به توضیحات ارائه شده، در تحقیق حاضر این پرسش‌ها مطرح شدند که (۱) آیا بین گروه‌های مختلف از نظر خوانایی متن استانداردها تفاوت معناداری وجود دارد؟ و (۲) آیا از نظر خوانایی بین ساده‌ترین و دشوارترین استانداردها در گروه‌های مختلف تفاوت معناداری وجود دارد؟

جامعه و نمونه آماری

در مورد جامعه و نمونه آماری، لازم به توضیح است که جامعه آماری عبارت است از کلیه دانشجویان، مدرسان حسابداری، حسابداران (شامل ذی‌حسابان و حسابداران) و حساب‌برسان (شامل حساب‌برسان سازمان حسابداری و دیوان محاسبات) فعال و از آنجایی که تعداد مدرسان و دانشجویان می‌تواند بسیار گسترده باشد، نمونه با توجه به فرمول کوکران در سطح خطای پنج درصد و برابر با ۳۸۴ نفر در نظر گرفته شده است (برای هر یک از گروه‌های مدرسان و دانشجویان). گفتنی است برای نمونه‌گیری از روش نمونه‌گیری در دسترس استفاده گردید و لذا مدرسان شاغل و دانشجویان در استان تهران در اولویت بوده‌اند. برای انتخاب حساب‌برسان نیز از حساب‌برسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران استفاده گردید. در این مورد نیز از نمونه‌گیری در دسترس، فرمول کوکران در سطح خطای پنج درصد و بنابراین، ۳۸۴ نفر از اعضای جامعه حسابداران رسمی حاضر در استان تهران استفاده شد. در راستای انتخاب حسابداران عضو جامعه و نمونه آماری نیز مشابه موارد پیشین، از نمونه‌گیری در دسترس، فرمول کوکران در سطح خطای پنج درصد و بنابراین، ۳۸۴ نفر از حسابداران فعال در استان تهران استفاده گردید.

یافته‌های پژوهش

روش‌های اصلی مورد استفاده در مطالعه حاضر، عبارتند از محاسبه شاخص خوانایی فلش به‌منظور شناسایی ساده‌ترین و دشوارترین استانداردها و شاخص کلوز که به‌منظور دستیابی به پاسخ سؤالات مطرح شده، به‌کار گرفته شده است. به این ترتیب، در گام نخست، درجه خوانایی هر استاندارد بر طبق روش فلش، ارزیابی شد. برای انجام این بررسی، سه نمونه صد کلمه‌ای از بخش‌های ابتدایی، میانی و انتهایی هر استاندارد، انتخاب و تعداد جمله‌ها و هجاهای هر نمونه شمارش گردید. سپس مطابق با فرایند استاندارد روش فلش، امتیاز فلش یا همان درجه خوانایی هر استاندارد، محاسبه شد. مهم‌ترین دلایل استفاده از فرمول فلش، اول اینکه پرکاربردترین تکنیک در مطالعات قبلی خوانایی است [۱۶]. دوم به دلیل این حقیقت که روشی است که به‌طور 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 و سطح پایین‌تر، نشان‌دهنده دشواری متن برای خواندن است [۱۵].

برای انجام این تحقیق، ابتدا متن هر ۱۴ استاندارد حسابداری بخش عمومی که در مجمع عمومی سازمان حسابداری تصویب و ابلاغ شده‌اند تهیه گردید. از هر استاندارد سه نمونه (متن) صد کلمه‌ای از بخش‌های ابتدایی، میانی و انتهایی آن به منظور تعمیم موضوع به کل استاندارد انتخاب گردید و برای هر نمونه (متن) انتخابی، تعداد جمله‌ها و تعداد هجاها شمارش و بر اساس آنها متوسط طول جمله‌ها و همچنین متوسط طول کلمه‌های هر نمونه محاسبه شده است. سپس مطابق با فرمول ارائه شده برای روش فلش/دیانی، امتیاز فلش برای هر نمونه محاسبه و میانگین امتیاز فلش هر سه نمونه، امتیاز فلش آن استاندارد در نظر گرفته شده، سطح خوانایی هر استاندارد تعیین شد. نتایج حاصل از آن نشان داد تمامی استانداردهای حسابداری دولتی، در سطح دشوار هستند و هیچ استاندارد معمولی یا ساده‌ای در استانداردهای حسابداری دولتی وجود ندارد. به این ترتیب، استاندارد حسابداری شماره هفت (دارایی‌های نامشهود) در دشوارترین سطح قرار دارد (با سطح خوانایی ۲۸/۲۱۱) و استاندارد حسابداری شماره سیزده (اثر تغییر در نرخ تبدیل ارز)، در پایین‌ترین سطح دشواری (قدری دشوار) قرار دارد (با سطح خوانایی ۵۱/۲۶۷). به این ترتیب، استانداردهای حسابداری دولتی شماره هفت و شماره سیزده، برای انجام مراحل بعدی بررسی‌ها و آزمون‌های آماری مورد استفاده قرار گرفتند.

شاخص خوانایی کلوز

فرمول پرکاربرد دیگر موسوم به روش "کلوز" است که توسط ویلسون تیلور^۱ ارائه گردید که تاکنون نتایج آن به شدت با امتیازهای فلش مرتبط است. روش کلوز به عنوان یک روش آزموده شده، معیار معتبری است برای اینکه آیا خواننده موضوع را درک می‌کند و می‌فهمد. رویه کلوز از طریق انواع تحقیقات محکم و قوی، پشتیبانی شده و یکی از فراگیرترین و پیشرفته‌ترین روش‌های آزمون قابل فهم بودن یک متن است.

مزایای روش کلوز عبارتست از:

۱. آزمون کلوز آسان و از لحاظ آماده‌سازی، کنترل و امتیازبندی توجیه‌پذیر است.
۲. عناصر کلوز در خود متن جاسازی و تعبیه شده و از تأثیرات پژوهشگر در اجرای آزمون به دور است.
۳. آزمون کلوز به عنوان معیاری از خوانایی نسبی موضوع متن از لحاظ امتیازبندی خوانایی و اعتبار، قوی است.
۴. پاسخ‌ها می‌تواند ساده و به‌طور عینی امتیازبندی شود [۱۹].

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 برده‌اند که خوانندگان با امتیاز کلوز بالاتر (پایین‌تر) در آزمون‌های استاندارد شده درک خواندن نیز امتیاز بالاتر (پایین‌تری) دارند. در واقع امتیازات

^۱ Taylor, W. L

کلوز آنقدر با امتیازات درک مطلب همبسته است که می‌تواند معیاری برای استناد به درک مطلب باشد. آزمون رویه کلوز نشان می‌دهد که این روش "معیاری بسیار قابل اتکا و عینی" برای درک مطلب است. لذا با توجه به همبستگی شدید، ویژگی‌ها و مزیت‌های گفته شده، روایی و پایایی آنها برای سنجش خوانایی متون توسط محققان مورد تأیید قرار گرفته است.

هدف اصلی این روش به‌عنوان یک رویکرد کل‌نگر ارزیابی متون از نظر آموزش مستقل، سطح فشار روانی و سطح آموزشی است. به عبارت دیگر، با این روش می‌توان به سطح متون از نظر سادگی یا دشواری پی برد و مشخص نمود که مطالب برای فراگیری در چه سطحی هستند. مراحل کار ارزیابی و تحلیل محتوا در این شاخص، تابع مراحل و فرایند زیر است:

۱. انتخاب چندین متن از قسمت‌هایی که کمتر دیده شده‌اند.
 ۲. نوشتن اولین جمله هر متن به‌صورت کامل و اولیه.
 ۳. خالی گذاشتن یک کلمه از هر پنج کلمه در متون انتخاب شده به‌صورت نقطه‌چین. تعداد جاهای خالی بر اساس میزان توانایی فراگیران می‌تواند از ۲۰، ۲۵، ۵۰، ۷۵ و ۱۰۰ در نوسان باشد.
 ۴. توزیع متن‌های نقطه‌چین شده بین مخاطبان مربوطه، برای نوشتن مناسب‌ترین مفهوم در جاهای خالی.
 ۵. جمع‌آوری و تصحیح اوراق و دادن نمره به آن‌ها و تبدیل به درصد.
 ۶. امتیاز به‌دست آمده به‌عنوان معیاری از میزان فهم متن توسط مخاطبان است.
- بر این اساس، اگر میانگین پاسخ‌های صحیح بین صفر تا چهل درصد باشد، می‌توان نتیجه گرفت که متن موردنظر در سطح فشار روانی و ناامیدی است و فراگیران توان مطالعه و درک صحیح مطالب را ندارند. همچنین اگر میانگین پاسخ‌های صحیح بین چهل و یک تا شصت درصد باشد، متن موردنظر در سطح متوسط و میانه است و فراگیران قادر به درک مطالب با کمک راهنما هستند، اگر میانگین پاسخ‌ها صحیح بین شصت و یک تا صد درصد باشد، متن موردنظر در سطح مستقل است و فراگیران بدون کمک راهنما، قادر به یادگیری آن هستند.

تعیین سطح خوانایی متن بر اساس امتیاز شاخص کلوز

امتیاز خوانایی کلوز	سطح خوانایی متن	توضیح
بین (۰ - ۴۰) درصد	متن در سطح فشار روانی و ناامیدی	فراگیران توان مطالعه و درک صحیح مطالب را ندارند
بین (۴۱ - ۶۰) درصد	متن در سطح متوسط و میانه	فراگیران قادر به درک مطالب با کمک راهنما هستند
بین (۶۱ - ۱۰۰) درصد	متن در سطح مستقل	فراگیران بدون کمک راهنما، قادر به یادگیری آن هستند

لازم به توضیح است که با توجه به شاخص‌های ذکر شده برای بررسی خوانایی متن استانداردهای حسابداری، ضروری است متغیرهای موردنیاز برای بررسی و تعیین سطح خوانایی متون که عبارتند از هجاها، کلمات (واژه‌ها) و جمله‌ها را نیز تعریف نماییم.

- هجا: کوچکترین مجموعه واحد گفتار است که با یک دم زدن بی‌فاصله و بدون قطع ادا می‌شود.
- کلمه (واژه): مجموعه حروفی است که یک واحد گفتار را تشکیل می‌دهد. هر فعل، اسم، صفت، عدد یا حرف اضافه‌ای که دو حرف یا بیشتر دارد، کلمه محسوب می‌شود.
- جمله: مجموعه واژه‌های بین دو سکوت طولانی (. و ؟ و ! و ؛) است و دست‌کم یک پیام با معنی کامل را می‌رساند.

نتایج روش کلوز

برای پاسخ‌گویی به سؤالات پژوهش، از روش سنجش خوانایی کلوز استفاده شده است. از آنجاکه روش کلوز، مستلزم طراحی فرم محقق ساخته و تکمیل آن توسط گروه‌های آزمودنی است، امکان توزیع و جمع‌آوری فرم کلوز برای همه استانداردهای حسابداری بخش دولتی در عمل مقدور نبوده است. به همین دلیل و به جهت مقایسه نتایج حاصل از روش فلش و کلوز، تنها دو استاندارددهای که بر مبنای روش فلش به‌عنوان دشوارترین و آسان‌ترین استاندارد ارزیابی شده بودند، انتخاب شده و فرم کلوز، مطابق با فرایند ارائه شده، برای متون این دو استاندارد طراحی و در اختیار گروه‌های آزمودنی قرار داده شد. لازم به ذکر است که از آنجا که آزمودنی‌های این پژوهش را بزرگسالان و افراد دارای سطح تحصیلات بالا تشکیل می‌دهند، ضمن مشاوره و کسب راهنمایی از مدرسان و کارشناسان رشته مدیریت آموزشی و متخصصان تهیه فرم کلوز و همچنین راهنمایی‌های مدرسان راهنما و مشاور، در تهیه فرم کلوز، موارد زیر در نظر گرفته شده است:

۱. از فاصله‌های ده‌تایی برای جاهای خالی استفاده شد.
 ۲. سعی شد لغات حذف شده از نوع واژه‌ها و اصطلاحات تخصصی باشد.
 ۳. 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 رابطه به همراه دارد و از طرف دیگر، کم بودن آن موجب می‌شود ارزیابی ساده و غیرقابل اتکا گردد، برای هر استاندارد ۴۰ جای خالی مطلوب تشخیص داده شد.
 ۴. از آنجا که برخی اصطلاحات تخصصی مانند بهای تمام شده یا عناوین صورت‌های مالی مثل جریان وجوه نقد به‌عنوان یک واژه در نظر گرفته و حذف شده است. جهت جلوگیری از گمراهی پاسخ‌گو، جدولی حاوی همه لغات حذف شده از متن به‌صورت نامنظم در اختیار آنان قرار داده شد.
 ۵. حداکثر زمان لازم برای تکمیل فرم، معادل دو برابر متوسط زمان خواندن متن تعیین شد.
- پس از جمع‌آوری و تصحیح فرم‌ها، امتیاز کلوز هر فرد، محاسبه و میانگین امتیازات کلوز کلیه پاسخ‌گویان در هر گروه از آزمودنی‌ها شامل دانشجویان، مدرسان، حسابداران و حسابرسان، محاسبه شد. بدین منظور برای تهیه فرم کلوز، از متن استانداردهای حسابداری هفت و سیزده سه نمونه (متن)

به صورت تصادفی از هر استاندارد انتخاب گردید. نمونه‌های (متون) انتخابی در پرسشنامه به صورت جای خالی در نظر گرفته شد که برای هر استاندارد، تعداد جاهای خالی هر سه نمونه انتخاب شده از آن (مجموع جاهای خالی نمونه اول، دوم و سوم)، مجموعاً ۴۰ عدد می‌باشد. پس از جمع‌آوری و تصحیح پرسشنامه‌های توزیع شده، نتایج روش کلوز مربوط به هر گروه آزمودنی به شرح جداول شماره یک و دو قابل بیان می‌باشد.

جدول ۱. امتیاز کلوز به تفکیک هر استاندارد، هر متن نمونه و هر گروه از آزمودنی‌ها

امتیاز هر گروه					نمونه (متن) انتخاب شده از متن استاندارد	شماره استاندارد
کل آزمودنی‌ها	دانشجویان	مدرسان	حسابداران	حسابرسان		
۰/۶۳۲	۰/۳۲۱	۰/۸۰۲	۰/۵۸۱	۰/۸۲۲	اول	۷
۰/۵۶۶	۰/۳۳۲	۰/۶۹۲	۰/۵	۰/۷۴	دوم	
۰/۵۵۸	۰/۲۸۹	۰/۶۶۴	۰/۵۳۲	۰/۷۴۶	سوم	
۰/۵۸۶	۰/۳۱۴	۰/۷۲۲	۰/۵۳۹	۰/۷۷۱	کل	
%۵۸/۱۶	%۳۱/۴	%۷۲/۲	%۵۳/۹	%۷۷/۱	امتیاز کلوز (درصد)	
۰/۶۴۹	۰/۴۰۲	۰/۷۶	۰/۶۶۶	۰/۷۷	اول	۱۳
۰/۶۶۹	۰/۴	۰/۷۹۸	۰/۶۴۴	۰/۸۳۴	دوم	
۰/۶۴۴	۰/۴۰۹	۰/۷۴۱	۰/۶۶۶	۰/۷۶	سوم	
۰/۶۵۶	۰/۴۰۳	۰/۷۷	۰/۶۵۷	۰/۷۹۴	کل	
%۶۵/۱۶	%۴۰/۳	%۷۷	%۶۵/۷	%۷۹/۴	امتیاز کلوز (درصد)	

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول ۲. امتیاز و سطح خوانایی کلوز به دست آمده از گروه‌ها برای استانداردها

توضیح	سطح خوانایی	امتیاز خوانایی کلوز (میانگین امتیازات)	استاندارد نمونه	گروه نمونه
فراگیر قادر به آموزش مستقل است	متن ساده است	۰/۷۷۱	۷	حساب رسان
فراگیر قادر به آموزش مستقل است	متن ساده است	۰/۷۹۴	۱۳	حساب ران
فراگیر قادر به درک مطالب است	متن خوب است و در سطح آموزشی	۰/۵۳۹	۷	

گروه نمونه	استاندارد نمونه	امتیاز خوانایی کلوز (میانگین امتیازات)	سطح خوانایی	توضیح
	۱۳	۰/۶۵۷	متن ساده است	فراگیر قادر به آموزش مستقل است
مدرس آن	۷	۰/۷۲۵	متن ساده است	فراگیر قادر به آموزش مستقل است
	۱۳	۰/۷۷	متن ساده است	فراگیر قادر به آموزش مستقل است
دانشجو یان	۷	۰/۳۱۴	متن در سطح ناامیدی و فشار روانی	فراگیر توان مطالعه و درک صحیح مطالب را ندارد
	۱۳	۰/۴۰۳	متن خوب است و در سطح آموزشی	فراگیر قادر به درک مطالب است
کل گروه‌ها	۷	۰/۵۸۷	متن خوب است و در سطح آموزشی	فراگیر قادر به درک مطالب است
	۱۳	۰/۶۵۶	متن ساده است	فراگیر قادر به آموزش مستقل است

منبع: یافته‌های پژوهش

طبق روش کلوز اگر میانگین نمرات بین صفر تا چهل درصد باشد، بیانگر دشواری مطالب و باعث ایجاد نوعی استرس، ناامیدی و فشار روانی است که و فراگیران، توان مطالعه و درک صحیح مطالب را ندارند. اگر میانگین نمرات بین چهل تا شصت درصد باشد، بیانگر این است که مطالب خوب است و سطح نسبتاً مناسبی برای فراگیران داشته است و در سطح آموزشی است و اگر بین شصت تا صد درصد باشد، بیانگر ساده بودن مطالب و عدم نیاز به معلم و آموزش است که از آن به آموزش مستقل یاد می‌شود.

همان‌طور که در جدول شماره (۲) مشاهده می‌شود:

- امتیاز خوانایی کلوز، برای هر دو استاندارد در گروه‌های حسابرسان و مدرسان، بالای شصت درصد (۶۰٪) است، لذا از نظر سطح خوانایی، متن ساده است و افراد مذکور، قادر به آموزش مستقل هستند.
 - امتیاز خوانایی کلوز، در گروه حسابداران برای استاندارد هفت (بین ۴۱-۶۰٪) است، از نظر سطح خوانایی متن خوب و در سطح آموزشی و برای استاندارد سیزده (بین ۶۱-۱۰۰٪) است، متن از نظر سطح خوانایی ساده بوده و قادر به آموزش مستقل هستند.
 - امتیاز خوانایی کلوز، برای دانشجویان برای استاندارد شماره سیزده (بین ۴۱-۶۰٪)، از نظر سطح خوانایی متن خوب و در سطح آموزشی است و تنها استاندارد شماره هفت (بین ۰-۴۰٪) برای دانشجویان، از نظر سطح خوانایی متن در سطح ناامیدی و فشار روانی قرار دارد.
- این در حالی است که در جمع‌بندی کلی، متن استاندارد شماره هفت خوب است و در سطح آموزشی است و متن استاندارد شماره سیزده، ساده است. گرچه سطح دشواری برآوردی در روش فلش یا نتایج

به‌دست آمده در روش کلوز، منطبق نیست اما همچنان این نتیجه که استاندارد شماره هفت، دشوارتر از استاندارد شماره سیزده است، پایدار می‌باشد و در هر دو روش فلش و کلوز، یکسان است. آماره‌های توصیفی امتیازات کلوز به‌دست آمده از گروه‌های آزمودنی به تفکیک هر گروه و نیز کل نمونه در جدول شماره سه ارائه شده است.

جدول ۳. آمار توصیفی امتیازات کلوز به‌دست آمده از گروه‌ها برای استانداردها

گروه نمونه	استاندارد نمونه	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
حسابرسان	۷	۰/۷۷۱	۰/۷۵	۱/۰۰۰	۰/۵۷۵	۰/۱۲۵	۰/۵۴۸	۲/۴۱۲
	۱۳	۰/۷۹۴	۳۶۷۳۹	۱/۰۰۰	۰/۵۷۵	۰/۱۰۷	۰/۲۶۶	۲/۸۱۸
حسابداران	۷	۰/۵۳۹	۰/۵۲۵	۰/۷۵	۰/۳۷۵	۰/۰۶۷	۰/۹۰۸	۴/۶۴۷
	۱۳	۰/۶۵۷	۰/۶۵	۳۶۷۳۹	۳۶۶۴۷	۰/۰۷۶	۳۶۵۸۶	۲/۸۸۳
مدرسان	۷	۰/۷۲۵	۰/۷۲۵	۰/۸۷۵	۳۶۶۴۷	۰/۰۸۱	-۰/۱۵	۳/۰۸۲
	۱۳	۰/۷۷	۰/۷۷۵	۰/۸۷۵	۰/۶۵	۰/۰۵۷	-۰/۳۵	۲/۲۱۴
دانشجویان	۷	۰/۳۱۴	۰/۳۲۵	۰/۴۷۵	۰/۱۷۵	۰/۰۶۵	۰/۱۹۷	۲/۷۱۸
	۱۳	۰/۴۰۳	۳۶۶۱۷	۰/۵۷۵	۰/۲۵	۰/۰۸۶	۰/۱۹	۲/۴۵۹
کل گروه‌ها	۷	۰/۵۸۷	۰/۵۸۷	۰/۶۶۸	۰/۵۱۸	۰/۰۳۶	۰/۱۲۵	۲/۲۲۷
	۱۳	۰/۶۵۶	۰/۶۵	۳۶۷۳۹	۰/۵۸۱	۰/۰۴۷	۰/۶۷۹	۳/۵۱۷

منبع: یافته‌های پژوهش

میانگین مشاهدات، در واقع همان امتیاز کلوز است. میانگین، اصلی‌ترین و مهم‌ترین شاخص مرکزی به شمار می‌آید که نشان‌دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است. همان‌طور که در جدول شماره شش مشاهده می‌شود، مقدار میانگین امتیازات کلوز حسابرسان در مورد استفاده شماره هفت، ۰/۷۷۱ است. میانه نقطه‌ای است که یک نمونه را به دو قسمت مساوی تقسیم می‌نماید. به‌عبارتی دیگر، ۵۰ درصد مشاهدات قبل و ۵۰ درصد مشاهدات بعد از آن قرار دارند. همان‌طور که در جدول سه نشان داده شده است، مقدار میانه امتیازات کلوز حسابرسان در مورد استفاده شماره هفت، ۰/۷۵ است. به‌طور کلی، معیارهای پراکندگی، معیارهایی هستند که پراکندگی مشاهدات را حول میانگین بررسی و مقایسه می‌نمایند. یکی از مهم‌ترین معیارهای پراکندگی، انحراف معیار می‌باشد. با توجه به جدول فوق، این معیار برای امتیازات کلوز حسابرسان در مورد استفاده شماره هفت، ۰/۱۲۵ است. گفتنی است بیشترین مقدار امتیازات کلوز حسابرسان در مورد استفاده شماره هفت برابر با یک و کمترین مقدار آن برابر با ۰/۵۷۵ است. چولگی و کشیدگی متغیر مذکور نیز به ترتیب برابر ۰/۵۴۸ و ۲/۴۱۲ است.

آزمون سؤال اول تحقیق

در راستای آزمون سؤال اول تحقیق مبنی بر این که آیا بین گروه‌های مختلف از نظر خوانایی متن استانداردها تفاوت معناداری وجود دارد یا خیر، از آزمون t دونمونه‌ای استفاده می‌گردد. نتایج مربوط به این آزمون، در سطح دشوارترین استاندارد، در جدول شماره چهار ارائه گردیده است.

جدول ۴. آزمون t دونمونه‌ای - خوانایی متن دشوارترین استاندارد

گروه	میانگین	آزمون t برابری میانگین	
		آماره t	معناداری
دانشجویان	۰/۳۱۴	-۲۶/۰۴۳	۰/۰۰۰
مدرسان	۰/۷۲۵		
گروه	میانگین	آزمون t برابری میانگین	
دانشجویان	۰/۳۱۴	-۱۵/۵۷	۰/۰۰۰
حسابداران	۰/۵۳۹		
گروه	میانگین	آزمون t برابری میانگین	
دانشجویان	۰/۳۱۴	-۲۴/۳۶۹	۰/۰۰۰
حسابرسان	۰/۷۷۱		
گروه	میانگین	آزمون t برابری میانگین	
حسابداران	۰/۵۳۹	-۱۱/۷۶۹	۰/۰۰۰
مدرسان	۰/۷۲۵		
گروه	میانگین	آزمون t برابری میانگین	
حسابداران	۰/۵۳۹	-۱۱/۱۸	۰/۰۰۰
حسابرسان	۰/۷۷۱		

گروه	میانگین	آزمون t برابری میانگین	
		آماره t	معناداری
حسابرسان	۰/۷۷۱	۱/۸۹۲	۰/۰۶۴
مدرسان	۰/۷۲۵		

منبع: یافته‌های پژوهش

همچنین، نتایج مربوط به این آزمون، در سطح ساده‌ترین استاندارد، در جدول شماره پنج ارائه گردیده است.

جدول ۵. آزمون t دونمونه‌ای - خوانایی متن ساده‌ترین استاندارد

گروه	میانگین	آزمون t برابری میانگین	
		آماره t	معناداری
دانشجویان	۰/۴۰۳	-۲۴/۰۲۳	۰/۰۰۰
مدرسان	۰/۷۷		
گروه	میانگین	آزمون t برابری میانگین	
دانشجویان	۰/۴۰۳	-۱۶/۳۸۸	۰/۰۰۰
حسابداران	۰/۶۵۷		
گروه	میانگین	آزمون t برابری میانگین	
دانشجویان	۰/۴۰۳	-۲۲/۵۲۸	۰/۰۰۰
حسابرسان	۰/۷۹۴		
گروه	میانگین	آزمون t برابری میانگین	
حسابداران	۰/۶۵۷	-۸/۱۸۱	۰/۰۰۰
مدرسان	۰/۷۷		
گروه	میانگین	آزمون t برابری میانگین	
حسابداران	۰/۶۵۷	-۷/۳۴۳	۰/۰۰۰
حسابرسان	۰/۷۹۴		
گروه	میانگین	آزمون t برابری میانگین	

معناداری	آماره t		
۰/۱۲۸	۱/۵۵	۰/۷۹۴	حسابرسان
		۰/۷۷	مدرسان

منبع: یافته‌های پژوهش

همانطور که در نتایج جداول فوق مشخص است، در مقایسه دانشجویان و مدرسان، آماره آزمون بزرگتر از ۱/۹۶۵- و سطح معناداری آن کوچکتر از ۰/۰۵ است که در ناحیه رد فرض برابری میانگین‌ها قرار می‌گیرد. بنابراین، بین میانگین این دو گروه، تفاوت معناداری وجود دارد و با توجه به این که مقادیر میانگین مدرسان بزرگتر از دانشجویان است، سطح خوانایی از منظر مدرسان، بیشتر از دانشجویان است.

علاوه بر این، در مقایسه دانشجویان و حسابداران، آماره آزمون بزرگتر از ۱/۹۶۵- و سطح معناداری آن کوچکتر از ۰/۰۵ است که در ناحیه رد فرض برابری میانگین‌ها قرار می‌گیرد. بنابراین، بین میانگین این دو گروه، تفاوت معناداری وجود دارد و با توجه به این که مقادیر میانگین حسابداران بزرگتر از دانشجویان است، سطح خوانایی از منظر حسابداران، بیشتر از دانشجویان است. از سوی دیگر، در مقایسه دانشجویان و حسابرسان، آماره آزمون بزرگتر از ۱/۹۶۵- و سطح معناداری آن کوچکتر از ۰/۰۵ است که در ناحیه رد فرض برابری میانگین‌ها قرار می‌گیرد. بنابراین، بین میانگین این دو گروه، تفاوت معناداری وجود دارد و با توجه به این که مقادیر میانگین حسابرسان بزرگتر از دانشجویان است، سطح خوانایی از منظر حسابرسان، بیشتر از دانشجویان است. همانطور که در نتایج جداول فوق مشخص است، در مقایسه حسابداران و مدرسان، آماره آزمون بزرگتر از ۱/۹۶۵- و سطح معناداری آن کوچکتر از ۰/۰۵ است که در ناحیه رد فرض برابری میانگین‌ها قرار می‌گیرد. بنابراین، بین میانگین این دو گروه، تفاوت معناداری وجود دارد و با توجه به این که مقادیر میانگین مدرسان بزرگتر از حسابداران است، سطح خوانایی از منظر مدرسان، بیشتر از حسابداران است.

علاوه بر این، در مقایسه حسابداران و حسابرسان، آماره آزمون بزرگتر از ۱/۹۶۵- و سطح معناداری آن کوچکتر از ۰/۰۵ است که در ناحیه رد فرض برابری میانگین‌ها قرار می‌گیرد. بنابراین، بین میانگین این دو گروه، تفاوت معناداری وجود دارد و با توجه به این که مقادیر میانگین حسابرسان بزرگتر از حسابداران است، سطح خوانایی از منظر حسابرسان، بیشتر از حسابداران است. از سوی دیگر، در مقایسه حسابرسان و مدرسان، آماره آزمون کوچکتر از $\pm 1/965$ و سطح معناداری آن بزرگتر از ۰/۰۵ است که در ناحیه رد فرض برابری میانگین‌ها قرار نمی‌گیرد. بنابراین، بین میانگین این دو گروه، تفاوت معناداری وجود ندارد.

آزمون سؤال دوم تحقیق

در راستای آزمون سؤال دوم تحقیق مبنی بر این که آیا از نظر خوانایی بین ساده‌ترین و دشوارترین استانداردها در گروه‌های مختلف تفاوت معناداری وجود دارد یا خیر، از آزمون t دونمونه‌ای استفاده می‌گردد. نتایج مربوط به این آزمون، در جدول شماره شش ارائه گردیده است.

جدول ۶. آزمون t دونمونه‌ای - مقایسه خوانایی متن ساده‌ترین و دشوارترین استاندارد

آزمون t برابری میانگین		میانگین	گروه	دانشجویان
معناداری	آماره t			
۰/۰۰۲	-۳/۲۸۹	۰/۷۲۵	دشوارترین استاندارد	
		۰/۷۷	ساده‌ترین استاندارد	
آزمون t برابری میانگین		میانگین	گروه	حسابداران
معناداری	آماره t			
۰/۰۰۰	-۷/۳۰۸	۰/۵۳۹	دشوارترین استاندارد	
		۰/۶۵۷	ساده‌ترین استاندارد	
آزمون t برابری میانگین		میانگین	گروه	حسابرسان
معناداری	آماره t			
۰/۱	-۱/۶۷۴	۰/۷۷۱	دشوارترین استاندارد	
		۰/۷۹۴	ساده‌ترین استاندارد	
آزمون t برابری میانگین		میانگین	گروه	مدرسان
معناداری	آماره t			
۰/۰۰۰	-۶/۴۰۷	۰/۳۱۴	دشوارترین استاندارد	
		۰/۴۰۳	ساده‌ترین استاندارد	

منبع: یافته‌های پژوهش

همانطور که در نتایج جدول فوق مشخص است، در سه مورد، آماره‌های آزمون‌های t بزرگتر از ۱/۹۶۵- و سطوح معناداری آن‌ها کوچکتر از ۰/۰۵ است که در ناحیه رد فرض برابری میانگین‌ها قرار می‌گیرد. بنابراین، بین میانگین این دو گروه، تفاوت معناداری وجود دارد و تنها در یک مورد و از منظر حساب‌رسان، تفاوت معناداری مشاهده نمی‌شود. بنابراین می‌توان به‌طور کلی این‌طور نتیجه‌گیری کرد که در اکثر مطلق موارد، تفاوت قابل توجهی بین دشوارترین و ساده‌ترین استاندارد وجود دارد.

نتیجه‌گیری

به‌منظور دستیابی به پاسخی برای سؤالات تحقیق حاضر، از روش سنجش خوانایی کلوز استفاده شد. 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 بخش دولتی در عمل مقدور نبوده است. به‌همین دلیل و به جهت مقایسه نتایج حاصل از روش فلش و کلوز، تنها دو مورد از استانداردهایی که

بر مبنای روش فلش به عنوان دشوارترین و آسانترین استاندارد ارزیابی شده بودند، انتخاب شده و فرم کلوز، مطابق با فرایند ارائه شده، برای متون این دو استاندارد طراحی و در اختیار گروه‌های آزمودنی قرار داده شد. پس از جمع‌آوری و تصحیح فرم‌ها، امتیاز کلوز هر فرد، محاسبه و میانگین امتیازات کلوز کلیه پاسخ‌گویان در هر گروه از آزمودنی‌ها شامل دانشجویان، مدرسان، حسابداران و حسابرسان، محاسبه شد. امتیاز خوانایی کلوز به دست آمده از گروه‌های حسابرسان و مدرسان، بالای شصت بوده است و لذا بر اساس پاسخ‌های آنان، متن ساده است و افراد مذکور، قادر به آموزش مستقل هستند. همچنین، امتیاز خوانایی کلوز برای حسابداران برای استاندارد هفت، در سطح خوب و برای استاندارد سیزده، در سطح ساده می‌باشد. علاوه بر این، برای دانشجویان نیز استاندارد شماره سیزده در سطح خوب است و تنها استاندارد شماره هفت برای دانشجویان، در سطح ناامیدی و فشار روانی قرار دارد. این در حالی است که در جمع‌بندی کلی، متن استاندارد شماره هفت خوب است و در سطح آموزشی است و متن استاندارد شماره سیزده، ساده است. گرچه سطح دشواری برآوردی در روش فلش یا نتایج به دست آمده در روش کلوز، منطبق نیست اما همچنان این نتیجه که استاندارد شماره هفت، دشوارتر از استاندارد شماره سیزده است، پایدار می‌باشد و در هر دو روش فلش و کلوز، یکسان است. به‌طور کلی می‌توان گفت که طبق روش کلوز، از نظر پاسخ‌دهندگان تمامی استانداردها در سطح ساده و خوب هستند و تنها از دیدگاه دانشجویان، یکی از استانداردها در سطح ناامیدی و فشار روانی است. به این ترتیب، به‌صورت خلاصه، مشخصاً از نظر خوانایی متن استانداردها، حسابرسان و مدرسان در بالاترین سطح قرار دارند و حسابداران و دانشجویان در رده‌های بعدی قرار دارند. به‌عبارت دیگر، پایین‌ترین سطح خوانایی متعلق به دانشجویان است و حسابداران نیز وضعیت بسیار مطلوبی از لحاظ خوانایی استانداردها ندارند.

در این رابطه لازم به توضیح است که خوانایی به معنای تخمینی از احتمال موفقیت خواننده در خواندن و درک متن یا نوشته است. اندازه‌گیری خوانایی متون یکی از ابزارهایی است که به سنجش درجه پیچیدگی یا دشواری زبانی متن می‌پردازد. این موضوع در حوزه‌هایی چون مدیریت و برنامه‌ریزی آموزشی و علوم تربیتی و روان‌شناسی کاربرد داشته و یکی از تکنیک‌های تحلیل محتوا محسوب می‌شود. خواندن، مهارتی بسیار پیچیده است و افرادی که از عهده خواندن برمی‌آیند، آن را امری نسبتاً بدیهی فرض می‌کنند و نویسندگان هم تصور نادرستی از سطح آمادگی خواندن مردم دارند. لذا متون تولیدشده، تناسب چندانی با سطح مخاطبان خود ندارند. در واقع، 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 می‌کشد. انتخاب واژگان در یک نوشته یا سند، عاملی است که بر خوانایی تأثیر می‌گذارد. لغات کوتاه‌تر و آشناتر، برای خواندن، آسان‌تر هستند در حالی که لغات طولانی‌تر و دشوارتر، یک متن یا سند را برای خواندن، دشوارتر و سخت‌تر می‌کند. لغات یک جمله، معیاری از پیچیدگی جمله است. یک جمله بلندتر، امکان برداشت مفهوم جمله را برای خواننده مشکل‌تر می‌کند. همچنین، خواندن فرایندی از رمزگشایی پیامی است که از طریق زبان نوشتاری و با به‌کارگیری دانش واژگان و لغات و قواعد نحوی و ساختاری ترکیب آن‌ها رمزگذاری شده است. 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 و خواندن یک پیام دارای قابلیت پیش‌بینی بالا آسان است. چنانچه قابلیت پیش‌بینی افزایش و ابهام کاهش یابد، رمزگشا در فهم پیام، توانا تر خواهد بود. به‌کارگیری درست استانداردهای حسابداری بخش عمومی یا هدف گزارشگری مطلوب، مستلزم درک و قابلیت فهم و یادگیری نحوه استفاده از آن‌ها توسط استفاده‌کنندگان است. نتایج پژوهش حاضر به‌طور خلاصه و مختصر نشان داد که گرچه از لحاظ ساختاری، استانداردها دارای متونی دشوار هستند و هیچ استاندارد معمولی یا ساده‌ای در استانداردهای حسابداری دولتی وجود ندارد، پاسخ‌دهندگان عموماً درک خوانایی مناسبی از تمامی استانداردها داشته‌اند و تنها دانشجویان در برخی موارد، متون را دشوار ارزیابی کرده‌اند. همچنین، حسابرسان و مدرسان دارای سطوح بالاتر درک خوانایی از متون استانداردها بوده‌اند و حسابداران و دانشجویان، درک پایین‌تری از خوانایی متون استانداردها داشته‌اند.

علاوه بر این، نتایج بررسی‌ها نشان داد که از نظر خوانایی بین ساده‌ترین و دشوارترین استانداردها در گروه‌های مختلف (به‌غیر از حسابرسان)، تفاوت معناداری وجود دارد. این نتیجه نشان می‌دهد که حسابرسان دارای درک مناسبی از متون استانداردها هستند و برای درک خوانایی استاندارد، برای آنان تفاوتی بین ساده‌ترین و دشوارترین استاندارد وجود ندارد. با توجه به نتایج به‌دست آمده، پیشنهاد‌های مطالعه حاضر به شرح زیر می‌باشند:

۱. با توجه به نتایج به‌دست آمده در مطالعه حاضر مبنی بر این‌که پاسخ‌دهندگان عموماً درک خوانایی مناسبی از تمامی استانداردها داشته‌اند و تنها دانشجویان در برخی موارد، متون را دشوار ارزیابی کرده‌اند، به دانشجویان رشته حسابداری و سایر رشته‌های مربوطه پیشنهاد می‌گردد که به‌منظور افزایش سطح درک خود از خوانایی استانداردهای حسابداری بخش عمومی، با تکرار و تمرین در زمینه مطالعه این استانداردها و همچنین سایر استانداردهای حسابداری، تلاش کنند که سطح درک خود از متون را به میزان قابل توجهی افزایش دهند تا به این طریق، به سطح درک متناسبی با حسابرسان، مدرسان و حسابداران نائل آیند. در همین رابطه، به مدرسان دانشگاه‌ها نیز پیشنهاد می‌شود که در راستای بهبود درک دانشجویان از متون و قابلیت خوانایی آن‌ها، تلاش بیشتری را برای جلب توجه دانشجویان به استانداردهای مصوب اعمال کنند و در نظر داشته باشند که نیاز است در بسیاری از موارد، به‌جای استفاده از متون خلاصه شده و مطالب فراوری شده، دانشجویان را به خود استانداردهای مصوب ارجاع دهند تا از این طریق، کیفیت درک آنان از استانداردهای حسابداری، بهبود یابد.
۲. نتایج بررسی‌های صورت گرفته در مطالعه حاضر نشان داد که سطح درک خوانایی متون استانداردهای حسابداری بخش عمومی در حسابداران، کمتر از حسابرسان و مدرسان است که این موضوع، ضرورت تلاش بیشتر حسابداران برای برقراری ارتباط با متن استانداردهای مصوب حسابداری و مطالعه و دقت نظر بیشتر در این استانداردها توسط آنان را به تصویر می‌کشد. به این ترتیب، به حسابداران پیشنهاد می‌شود که در موارد متعددی که در امور اجرایی و عملیاتی برای آنها به‌وقوع می‌پیوندد، رجوع به استانداردهای حسابداری و تجزیه و تحلیل دقیق متون آن‌ها را در برنامه خود قرار دهند.

۳. از آنجا که روش کلوز به‌طور مستقیم، مخاطب را در سنجش خوانایی به‌کار می‌گیرد و در این پژوهش، تنها دو مورد از استانداردهای حسابداری بخش عمومی به روش کلوز مورد ارزیابی قرار گرفتند، پیشنهاد می‌شود خوانایی و قابلیت فهم سایر استانداردها نیز با روش فوق، مورد ارزیابی قرار گرفته و نتایج، مقایسه شوند.

۴. تحلیل محتوا و ارزیابی خوانایی و قابلیت فهم متون تخصصی و درسی حسابداری در مقاطع مختلف کارشناسی، کارشناسی ارشد و دکتری و مقایسه آن‌ها با متون اصلی یا ترجمه شده با هدف شناسایی و کاربرد منابع درسی مناسب جهت آموزش، می‌تواند مفید و مؤثر باشد.

فهرست منابع

۱. باباجانی، جعفر. (۱۳۹۴). **حسابداری پیشرفته بخش عمومی**. تهران: انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی.
۲. باغومیان، رافیک و جوادی، نوید. (۱۳۹۴). "هماهنگ‌سازی استانداردها در کشورها و دلایل به کار گرفتن بخش‌هایی از استانداردها". **نشریه حسابرس**، ۸۰، ۷۰-۸۰.
۳. سجادی، شهره سادات؛ صدیقی فر، زهره و علوی مقدم، بهنام (۱۳۹۶). "خوانایی سنجی کتاب فارسی پایه هفتم سال تحصیلی ۹۵-۹۶ به سه شیوه فوگ، فرای و فلش". **فصلنامه نوآوری‌های آموزشی**، ۶۲ (۱۶)، ۱۰۵-۱۲۶.
۴. صفری گرایلی، مهدی و رضایی بیته‌نوئی، یاسر. (۱۳۹۷). "توانایی مدیریت و خوانایی گزارشگری مالی: آزمون نظریه علامت‌دهی". **دانش حسابداری**، ۹ (۲)، ۲۱۸-۱۹۱.
۵. طالب‌نیا، قدرت‌اله؛ سروی، اعظم؛ پورزمانی، زهرا و جهانشاد، آریتا. (۱۳۹۷). "ارزیابی خوانایی و قابلیت فهم استانداردهای حسابداری از منظر حسابداران و حسابرسان با استفاده از شاخص‌های فلش و کلوز". **پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی**، ۷ (۱۳)، ۲۷۴-۲۴۱.
۶. پورزمانی، زهرا؛ جهانشاد، آریتا و کوزه‌گر، پریناز. (۱۳۹۹). "ارزیابی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) از منظر قابلیت فهم توسط استفاده‌کنندگان: با تأکید بر نقش نگرش فلسفی". پایان‌نامه دکترا، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی، دانشکده اقتصاد و حسابداری.
۷. قادری مقدم، محمدابراهیم و سبحانی نژاد، ابراهیم (۱۳۹۵). "اعتبار سنجی روش‌های سنجش سطح خوانایی کتاب‌های درسی". **پژوهش در برنامه‌ریزی درسی**، ۲ (۲۱)، ۴۴-۵۵.
۸. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی. (۱۳۹۷). **استانداردهای حسابداری بخش عمومی**. انتشارات سازمان حسابرسی.

۹. محمدی، سعید و پورزمانی، زهرا (۱۴۰۰). "مطالعه خوانایی قانون مالیات‌های مستقیم و لزوم بازنگری در آن از منظر قابلیت فهم توسط استفاده کنندگان". **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، ۱۳(۵۱)، ۱۲۶-۱۱۱.
۱۰. ولی‌پور، هاشم. (۱۳۹۱). "رابطه عملکرد شرکت‌ها با خوانایی گزارش‌های مالی در بورس اوراق بهادار تهران". پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرودشت، دانشکده علوم تربیتی و روان‌شناسی.

11. 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
12. Flesch, R. A. (1960). "A new readability yardstick", **Journal of Applied Psychology**, Vol. 32, No. 3, pp. 221-233.
13. Li Feng, T. (2017). "Annual Report Readability, Current Earnings, and Earnings Persistence". **SSRN Electronic Journal**, 45(2), 221-247.
14. Schafer, R. B., Wickrama, K. A. S., & Keith, P. M. (1993). "Stress in Martial Interaction and Change in Depression: A Longitudinal Analysis". **Journal of Family Issues**, 19(5), 578-594.
15. Sheikh Abu Bakr, T. and Aamir, L. (2010). "Discourse and the translator". New York: Longman Inc.
16. Smith, M. (2006). "The chairman's statement in Malaysian companies", **Asian Review of Accounting**, No. 14, pp. 49-65.
17. Stead, A.B. (1997). "Content Analysis and Readability Formulas as Applied to the Accounting Principles Board Opinions". **University of Houston**. 24-34.
18. Taylor, W. L. (1953). "Cloze procedure: A new tool for measuring readability", **Journalism Quarterly**, No. 30, pp. 415-433
19. Williams, MV.; Baker, DW.; and JA. Gazmararian (2002). "Measuring readability in accounting: an application and evaluation of the cloze procedure", **Journal of the American Society for Information Science**, No. 92, pp. 1278-1283.



Investigating the Understandability of Public Sector Accounting Standards; Compare Different Groups

Mokhtar Keivanfar¹

Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

Azita Jahanshad (PhD)²©

Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

(Received: July 8, 2019; Accepted: January 1, 2020)

If the public sector accounting standards established by policy makers in accounting do not have the necessary intelligibility and readability, their application by various user groups will be difficult and inconsistent. In the meantime, measuring readability of texts is one of the tools used to measure the degree of complexity or difficulty of a text. The study is applied type in terms of goal and the research type is content analysis. Main method used, Flesch readability index and close index that were used to obtain answers to the questions. The statistical population consists of all active students, accounting instructors, accountants and auditors; according to Cochran's formula at 5% error level, the sample size is set at 384.

The result showed that accounting standard No, 7 (intangible assets) with readability level of 28/211 is the most difficult level and accounting standard No, 13 (effects of changes in exchange rates) with readability level of 51/267 is a little difficult. Also according to the Flesch method of all accounting standards, the results of studies showed that auditors and instructors have higher levels of readability comprehension of standards texts and accountants and students have lower levels of readability comprehension of standards texts. Understanding the readability of a standard for them. There is on difference between the simplest and the most difficult standard.

Keywords: Public Sector Accounting Standards, Intelligibility, Readability Measurement, Flesch index, Close index.

¹ m.keivanfar62@yahoo.com

² az_jahanshad@yahoo.com © (Corresponding Author)