



فصلنامه علمی پژوهشی  
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت  
دوره ۱۵ / شماره ۴ (پیاپی ۶۰) / زمستان ۱۴۰۵  
صفحه ۲۱۱ تا ۲۲۷

## تحلیل محتوا و مقایسه خوانایی و قابلیت فهم استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران در میان استفاده کنندگان با استفاده از شاخص کلوز و فلش

فرامرز خاکبازیان

دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد بین‌المللی کیش، دانشگاه آزاد اسلامی، جزیره کیش، ایران  
f.khakbazian@yahoo.com

محمد رضا مهربان پور

دانشیار گروه حسابداری و مدیریت مالی دانشگاه تهران (نویسنده مسئول)  
mehrabanpour@ut.ac.ir

زهره حاجیها

استاد گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران  
drzhajiha@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۱۲/۱۷ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۲/۱۰

### چکیده

هدف پژوهش تحلیل محتوا و مقایسه خوانایی و قابلیت فهم استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران در میان استفاده کنندگان با استفاده از روش کلوز و فلش است. این پژوهش از نظر هدف کاربردی بوده و به شیوه تحلیل محتوا انجام شد. جامعه آماری شامل کل کلمات و جملات موجود در متن (۱۴) استاندارد حسابداری بخش عمومی منتشر شده توسط سازمان حسابرسی است و نمونه آماری شامل سه متن از بخش‌های اول، وسط و آخر هر استاندارد می‌باشد که به صورت تصادفی ساده انتخاب شده است. به علاوه برای اجرای روش کلوز، نیاز به سنجش سطح خوانایی فراگیران و مخاطبان است که ابزار آن یک آزمون محقق ساخته با تعدادی جای خالی از متون استاندارد با انتخاب یک نمونه به صورت تصادفی ساده از هر گروه (دانشجویان، اساتید، حسابرسان و ذی‌حسابان) و در زمستان ۱۴۰۲ انجام شده است. نتایج نشان داد طبق روش سنجش خوانایی فلش، اغلب استانداردهای حسابداری بخش عمومی از لحاظ سطح خوانایی و قابلیت درک و فهم در مرتبه خیلی دشوار قرار دارند. همچنین بر اساس روش کلوز متن این استانداردها برای اغلب مخاطبان و افرادی که بطور مستقیم از استانداردهای حسابداری بخش عمومی استفاده می‌کنند در سطح فشار روانی و ناامیدی است و بیانگر این است که استفاده کنندگان قادر به درک صحیح مطالب و یادگیری آنها نمی‌باشند. همچنین از نظر خوانایی و قابلیت فهم متون گروه‌های مختلف (دانشجویان، اساتید، حسابرسان و ذی‌حسابان) از نظر سادگی و دشواری استانداردهای حسابداری بخش عمومی (استاندارد شماره ۱ و ۳) با میانگین جامعه تفاوت معناداری وجود دارد.

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

## ۱- مقدمه

تحقیقات در زمینه خوانایی گزارشگری مالی و آگاهی بخشی قیمت سهام (احمدی و همکاران، ۱۴۰۱) حساسیت سرمایه‌گذار به استفاده از اطلاعات حسابداری (باقری ارغندی و همکاران، ۱۳۹۷)، ارزیابی قابلیت فهم و استانداردهای حسابداری (سروی و همکاران، ۱۳۹۷)، خوانایی گزارشگری مالی و گزارشگری مالی متقلبانه رضائی پسته نوئی و همکاران، ۱۳۹۷؛ تأثیر خوانایی گزارشگری مالی بر معیارهای ریسک پروژه حسابرسی (کاظمی علوم و همکاران، ۱۳۹۹) و ... انجام شده است.

همان‌طور که بر اساس این مطالعات مشخص است، در حوزه حسابداری عمومی، تحقیقات کمتری انجام شده است؛ اما ارزیابی خوانایی و قابلیت درک و فهم استانداردهای حسابداری بخش عمومی به دلایل زیادی دارای اهمیت می‌باشد. نخست اینکه - در ایران - استانداردهای حسابداری بخش عمومی قوانین و مقررات و دستورالعمل‌های لازم‌الاجرای هستند که کلیه واحدهای گزارشگر مکلفاند از ابتدای سال ۱۳۹۵ آنها را طراحی و به‌کارگیرند. برای طراحی و اجرای صحیح این استانداردها، استفاده‌کنندگان باید قادر به درک درست آنها باشند. موضوع مهم دیگر کاربرد استانداردهای حسابداری بخش عمومی توسط حسابرسان دیوان محاسبات کشور و همچنین سایر حسابرسان دستگاه‌های نظارتی است. حسابرسان مسئول ارزیابی و اظهارنظر حرفه‌ای در مورد به‌کارگیری صحیح استانداردها توسط واحدهای گزارشگر هستند. پس خود حسابرسان باید قادر به درک صحیح مفاهیم و مبانی نظری استانداردهای حسابداری بخش عمومی باشند. همچنین دانشجویان و اساتید برای آموزش در رشته حسابداری نیز جزء گروه‌های مهمی می‌باشند که نیازمند درک صحیح استانداردهای حسابداری بخش عمومی هستند. این گروه‌ها هم به‌منظور آموزش درست مفاهیم نظری، رویه‌ها، دستورالعمل‌ها و همچنین سرفصل‌های درسی که بر مبنای متن اصلی استانداردهای حسابداری بخش عمومی آموزش داده می‌شوند و هم برای آماده شدن برای ورود به حرفه و بازار کار باید قادر به درک درستی از این استانداردها باشند.

اما نکته مهم در این زمینه تفاوت خوانایی و قابلیت فهم متون به لحاظ سادگی و دشواری استانداردهای حسابداری بخش عمومی میان گروه‌های مختلف (دانشجویان، ذی‌حسابان، حسابرسان و اساتید) است. شافر و همکاران<sup>۱۰</sup> (۱۹۹۳) معتقدند چنانچه استانداردهای حسابداری تدوین شده توسط مراجع سیاست‌گذار در حسابداری از قابلیت درک و خوانایی لازم

همواره یکی از بااهمیت‌ترین منابع اطلاعاتی برای تصمیم‌گیری مشارکت‌کنندگان بازار سرمایه، گزارش‌های مالی سالانه شرکت‌ها است. نکته حائز اهمیت در این بخش آن است که اطلاعات در صورتی برای استفاده‌کنندگان سودمند خواهند بود که از نظر آنها به آسانی قابل فهم باشند (فرامرزی و همکاران، ۱۴۰۲). تحت تأثیر این اهمیت، یکی از ساختارهای مهم در ادبیات مالی در حال ظهور در مورد تجزیه و تحلیل متن، مفهوم خوانایی<sup>۱</sup> و قابلیت فهم است؛ بنابراین، از آنجایی که افشای روایی بخشی جدایی‌ناپذیر از بسته ارتباطی کلی است، برای مدیران بسیار مهم است که این کار را به شیوه‌ای واضح و قابل درک انجام دهند تا خوانندگان گزارش سالانه اطلاعات را به اشتباه درک نکنند (ما نکایی و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۳)؛ اما بر اساس فرضیه مدیریت مبهم<sup>۳</sup>، انگیزه مدیران می‌تواند موجب مبهم سازی و پنهان کردن اطلاعات از طریق افشاهای با شفافیت کمتر و پنهان کردن اطلاعات از طریق افشاهای با شفافیت کمتر شود. مدیران می‌توانند اطلاعاتی را که به افشای آنها تمایل ندارند، پنهان کرده و موجب درک دشواری گزارشگری مالی شوند (کاظمی علوم و همکاران، ۱۳۹۹). در این حالت مدیران با افشای پیچیده و طولانی، برخی از اطلاعات مدنظر را از دید سرمایه‌گذاران و دیگر ذینفعان مخفی می‌کنند (احمدی و قائمی، ۱۳۹۷).

در تحقیقات قبلی به اثرات متنوع خوانایی گزارشگری مالی در اعتماد سرمایه‌گذاران (رنکامپ و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۲)؛ اهمیت آن در تجزیه و تحلیل اطلاعات (بکر و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۹)، اطلاع‌رسانی آتی (کاشانی پور و همکاران، ۱۳۹۸)، بهبود درک و تقویت تسلط پردازش متناسب با عملکرد کمی شرکت (فغفور مغربی و همکاران، ۱۳۹۹) و... اشاره شده است. اغلب تحقیقات قبلی در مورد خوانایی گزارشگری مالی، خوانایی افشاهای روایی شرکت را به عنوان یک متغیر وابسته تحت تأثیر عملکرد شرکت، تمایل به برجسته کردن اخبار خوب یا پنهان کردن اخبار بد، قرار گرفتن در معرض ریسک و یا به عنوان یک متغیر مستقل که بر تصمیم سرمایه‌گذاران تأثیر می‌گذارد، (مانند اثرات آن بر نقد شوندگی سهام، کارایی سرمایه‌گذاری و...) بررسی کرده‌اند. به‌عنوان مثال در تحقیقاتی مانند جانادا و ویلوس<sup>۶</sup> (۲۰۲۱)، پاسکو و همکاران<sup>۷</sup> (۲۰۲۰) بوبکر و همکاران<sup>۸</sup> (۲۰۱۹)، دسوزا و همکاران<sup>۹</sup> (۲۰۱۹) به بررسی اثرات خوانایی گزارشگری مالی در بورس اوراق بهادار پرداخته شده است. در سطح داخلی نیز

<sup>6</sup> Jugnandan, & Willows

<sup>7</sup> Pasko

<sup>8</sup> Boubaker

<sup>9</sup> de Souza

<sup>10</sup> Schafer

<sup>1</sup> Readability

<sup>2</sup> Mankayi

<sup>3</sup> Management Obfuscation Hypothesis

<sup>4</sup> Rennekamp

<sup>5</sup> Boubaker

برخوردار نباشد به کارگیری آنها نیز توسط گروه‌های مختلف استفاده‌کننده با مشکل و تناقض مواجه خواهد بود و در نتیجه از هدف اصلی باز می‌ماند. بر این اساس در این تحقیق به تحلیل محتوا و مقایسه خوانایی و قابلیت فهم استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران در زمستان ۱۴۰۲ میان استفاده‌کنندگان با استفاده از شاخص کلوز و فلش پرداخته می‌شود.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

گزارش‌های سالانه شرکت‌ها همواره یکی از مهم‌ترین منابع برای تصمیم‌گیری دست‌اندرکاران بازار سرمایه بوده است. همان‌طور که گفته شد مدیریت یا هیئت‌مدیره به نمایندگی از صاحبان شرکت‌ها اطلاعات بیشتری نسبت به خوانندگان یا استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی دارند. در این حالت مدیریت شرکتی که مشکلات مالی یا چالش‌های مشابهی را تجربه می‌کند ممکن است عمداً اظهارات مالی را مبهم کند تا مشکلات مالی را از خوانندگان یا ذینفعان متعددی که از لحاظ خوانایی با مشکل مواجه هستند، پنهان کند. از این‌رو مطالعات حسابداری بر اهمیت خوانایی این‌گونه گزارش‌ها و پرهیز از تهیه گزارش‌های پیچیده، طولانی و مبهم تأکید کرده‌اند تا به راحتی توسط سرمایه‌گذاران قابل‌درک و قابل‌دسترسی باشند. (الدوسری و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۳) علاوه بر این، بسیاری از نهادها و تنظیم‌کننده‌های حرفه‌ای در سراسر جهان، مانند کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا و سازمان بازار سرمایه فرانسه دستورالعمل‌هایی را برای بهبود شفاف‌سازی و خوانایی بیشتر افشاهای مالی صادر کرده‌اند (آبرناتی و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۸).

اگرچه تعریف روشنی برای مفهوم خوانایی یک گزارش خاص وجود ندارد، اما برخی از مطالعات تلاش کردند تا با تمرکز بر ویژگی‌های خاص، خوانایی را تعریف کنند. به همین دلیل در ۲۰ سال گذشته، تعداد فزاینده‌ای از تحقیقات حسابداری و مالی (جنتسکوف<sup>۳</sup>، ۲۰۱۹؛ دونوان و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۲۱؛ فرانکل و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۲۲)، محتوای اطلاعاتی افشای متنی مانند مدیریت لحن، خوانایی و قابلیت فهم را بررسی کرده‌اند (یو و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۲۲). در یک تعریف ساده، یک متن خوانا متنی است که خواننده بتواند آن را به راحتی بخواند و مفهوم آن را درک کند بنابراین، گزارش‌های مالی منتشره از سوی سازمان‌ها هنگامی از درجه مطلوبیت برخوردارند که به آسانی برای

خوانندگان حرفه‌ای و حتی غیرحرفه‌ای درک پذیر باشند (وفایی پور و همکاران، ۱۴۰۰). همچنین اصطلاح خوانایی، به معنی روش تخمینی احتمال موفقیت خواننده در خواندن و درک یک متن یا نوشته است؛ یعنی باید به نوشتار و اشکال دیگر متعهد باشد به گونه‌ای که درک آنها برای همگان آسان باشد (فرامرز و همکاران، ۱۴۰۲). از نظر سوپریانتو و همکاران<sup>۷</sup> (۲۰۲۰) خوانایی عبارت است از سهولت درک یا درک محتوای یک گزارش خاص به دلیل نحوه نگارش آن و به دلیل الزام‌آور بودن، سازگاری و نحوه سازمان‌دهی اجزای آن. نوح<sup>۸</sup> (۲۰۲۱) نیز خوانایی را به عنوان توانایی سرمایه‌گذاران مالی و تحلیلگران برای درک اطلاعات مربوط به ارزیابی افشای مالی تعریف کرد.

همان‌طور که در مقدمه ذکر شد در این تحقیق خوانایی و قابلیت فهم استانداردهای حسابداری بخش عمومی مورد توجه است. به‌طور کلی تحقیقات مربوط به حسابداری بخش عمومی به عنوان یک زمینه فعال که به‌شدت بر حسابداری، بودجه‌ریزی، حسابرسی، گزارشگری و عملکرد متکی است؛ در سال‌های اخیر مورد توجه قرار گرفته است و محققان حسابداری و مدیریت دولتی در زمینه‌هایی اندازه‌گیری عملکرد، پاسخگویی، به دنبال یکپارچگی بیشتر بین دیدگاه‌های مدیریت دولتی و حسابداری هستند (گروسی و همکاران<sup>۹</sup>، ۲۰۲۳)؛ بنابراین فرآیند هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی، در دو سطح ملی و بین‌المللی، سرعت اجرای استاندارد را در سال‌های اخیر افزایش داده است (بروسکا و همکاران<sup>۱۰</sup>، ۲۰۲۱) بیشتر تحقیقات در سطح جهانی، ویژگی‌های واحدهای گزارشگر و بحث و بررسی در محدوده استانداردسازی بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را مورد توجه قرار داده‌اند (لیما و همکاران<sup>۱۱</sup>، ۲۰۲۲)؛ که با هدف ایجاد یک زبان مشترک برای نهادهای بخش دولتی در سراسر جهان برای تولید داده‌های قابل‌مقایسه با کیفیت بالا برای تقویت سیاست‌های مشترک و بازارهای مشترک، تسهیل دسترسی به بازارهای مالی و بهبود پاسخگویی مالی و عمومی انجام شده است (بیسوگنو و همکاران<sup>۱۲</sup>، ۲۰۲۲).

در زمینه خوانایی، نکته مهم در این زمینه این است که استانداردهای حسابداری بخش عمومی چارچوبی را فراهم می‌کند تا طبق آن واحد گزارشگر بخش عمومی رویدادهای مالی خود را شناسایی و ثبت نمایند. کینرسل و فلیشمن (۲۰۰۱) بیان می‌کنند که یکی از مهم‌ترین وظایف گزارشگری مالی هم

<sup>7</sup> Soepriyanto

<sup>8</sup> Noh

<sup>9</sup> Grossi

<sup>10</sup> Brusca

<sup>11</sup> Lima

<sup>12</sup> Bisogno et al

<sup>1</sup> Aldoseri

<sup>2</sup> Abernathy

<sup>3</sup> Gentzkow

<sup>4</sup> Donovan

<sup>5</sup> Frankel

<sup>6</sup> Yu

آموزش‌دهندگان حوزه حسابداری نیز از گروه‌های مهمی هستند که نیازمند درک صحیح استانداردهای حسابداری بخش عمومی هستند. این گروه‌ها هم به‌منظور آموزش درست مفاهیم و سرفصل‌های درسی که بر مبنای متن اصلی استانداردهای حسابداری آموزش داده می‌شوند و هم جهت آماده شدن برای ورود به حرفه و بازار کار باید قادر به درک درستی از استانداردها باشند. (شافر، ۱۹۹۳) بر این اساس می‌توان گفت که میان ذینفعان مختلف برای خوانایی و قابلیت فهم استانداردهای حسابداری بخش عمومی نیز تفاوت‌هایی وجود دارد.

### پیشینه پژوهش

ما نکایی و همکاران (۲۰۲۳) در پژوهشی با عنوان تحلیلی از خوانایی گزارش رئیس در آفریقای جنوبی با استفاده از شاخص فوگ نشان دادند که خواندن اظهارات رئیس برای شرکت‌های منتخب و شرکت‌های آفریقای جنوبی دشوار است. رامبو و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۲) در بررسی گزارش‌های یکپارچه ۲۲۱ شرکت چندملیتی برای دوره مالی ۲۰۲۰، با استفاده از شاخص اندازه‌گیری خوانایی فلش، نشان دادند که خواندن گزارش‌های یکپارچه دشوار است و خوانایی گزارش‌های یکپارچه نیز با اندازه و اهرم شرکت همبستگی مثبت داشت بدوای و همکاران (۲۰۱۹) در تحقیقی با عنوان اندازه‌گیری خوانایی افشای متنی شرکت‌ها، با در نظر داشتن شاخص‌های فوگ و فلش نشان می‌دهند که اگرچه این تکنیک‌های زبان‌شناختی محاسباتی ممکن است برای اهدافی که برای آن توسعه داده شده‌اند مناسب باشند، ممکن است هنگام استفاده در زمینه افشای مالی، چندین نقص داشته باشند. فاخ فاخ (۲۰۱۵) در بررسی مسائل زبان‌شناسی مرتبط با گزارش حسابرس مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی حسابرسی نشان دادند که با وجود الزامات متناقض استانداردهای حسابرسی در مقابل مسائل زبان‌شناسی، حسابرسان مستقل باید ارائه گزارش‌های خود را بهبود بخشند شافر و همکاران (۱۹۹۳) به ارزیابی خوانایی استاندارد شماره (۱۱) به عنوان یکی از مهم‌ترین استانداردهای عمومی حسابداری دولتی پرداختند. آنها با استفاده از روش کلوز به این نتیجه رسیدند که این استاندارد مهم، توسط دانشجویان خوانا و قابل‌درک نیست و در نتیجه اگر این استاندارد و سایر استانداردهای حسابداری توسط استفاده‌کنندگان خوانا نباشد نخواهد توانست نقش ارتباطی بین اصول حسابداری دولتی را به‌خوبی ایفا کند. استد<sup>۲</sup> (۱۹۹۷)، با استفاده از فرمول فلش به این نتیجه رسید که اغلب بیانیه‌ها برای خواندن بسیار مشکل هستند. وی همچنین با

در بخش عمومی و هم خصوصی، ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری به استفاده‌کنندگان از 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.

همچنین این استانداردها چارچوبی را برای گزارشگری مالی بخش عمومی در قالب صورت‌های مالی فراهم می‌کند. (نظام حسابداری بخش عمومی، ۱۳۹۴) 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؛ اما برای به‌کارگیری صحیح یک استاندارد، استفاده -کنندگان باید قادر به درک آن باشند. به علاوه 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 به‌منظور آموزش درست مفاهیم و سرفصل‌های درسی که بر مبنای متن اصلی استانداردهای حسابداری آموزش داده می‌شوند و هم جهت آماده شدن برای ورود به حرفه و بازار کار باید قادر به درک درستی از استانداردها باشند. استانداردهای حسابداری بخش عمومی در چارچوب استانداردهای بین‌المللی حسابداری و با توجه به نیازهای داخلی و شرایط حاکم بر محیط اقتصادی کشور تدوین می‌شود. برخی از استانداردها به‌منظور هماهنگی بیشتر با استانداردهای بین‌المللی تجدیدنظر شده است. بعلاوه 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

<sup>2</sup> Stead

<sup>1</sup> Raimo

**سوال اول:** استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران از نظر خوانایی و قابلیت درک و فهم طبق روش فلش / دیانی در چه سطحی از دشواری قرار دارند؟

**سوال دوم:** آیا بین گروه‌های مختلف از نظر خوانایی و قابلیت درک و فهم متون استانداردهای حسابداری بخش عمومی تفاوت معناداری وجود دارد؟

**سوال سوم:** آیا از نظر خوانایی و قابلیت درک و فهم استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین گروه‌های مختلف تفاوت معناداری وجود دارد؟

**سوال چهارم:** آیا امتیاز خوانایی و قابلیت درک و فهم استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین گروه‌های مختلف با میانگین جامعه تفاوت معناداری وجود دارد؟

**سوال پنجم:** آیا امتیاز خوانایی و قابلیت فهم گروه‌های مختلف از نظر سادگی و دشواری با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد؟

نظر به اینکه پاسخ به سوال اول نیازمند اندازه‌گیری خوانایی و قابلیت درک و فهم به‌روش‌های فلش و کلوز می‌باشد، طرح فرضیه‌ای برای آن ضرورتی ندارد. همچنین از آنجاکه بکارگیری روش کلوز مستلزم طراحی فرمی که توسط پژوهشگر تهیه و تکمیل آن توسط گروه‌های مختلف آزمودنی صورت می‌گیرد و امکان توزیع و جمع‌آوری آن برای همه استانداردهای حسابداری بخش عمومی در عمل مقدور نمی‌باشد. 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 عنوان دشوارترین و ساده‌ترین استاندارد ارزیابی شود انتخاب می‌گردند. جهت پاسخ به سوال دیگر با هدف مقایسه و تحلیل ارزیابی جامع‌تر خوانایی و قابلیت درک و فهم بر مبنای روش کلوز، سه فرضیه اصلی به شرح زیر ارائه می‌شوند:

**فرضیه اول:** از نظر خوانایی و قابلیت فهم متون به لحاظ سادگی و دشواری استانداردهای حسابداری بخش عمومی در گروه‌های مختلف تفاوت معناداری وجود دارد.

**فرضیه (۱-۱):** از نظر خوانایی و قابلیت فهم متن دشوارترین استاندارد حسابداری بخش عمومی در دو گروه دانشجویان حسابداری و اساتید حسابداری تفاوت معناداری وجود دارد.

**فرضیه (۲-۱):** از نظر خوانایی و قابلیت فهم متن دشوارترین استاندارد حسابداری بخش عمومی در دو گروه دانشجویان حسابداری و ذی‌حسابان تفاوت معناداری وجود دارد.

**فرضیه (۳-۱):** از نظر خوانایی و قابلیت فهم متن دشوارترین استاندارد حسابداری بخش عمومی در دو گروه دانشجویان حسابداری و حسابرسان تفاوت معناداری وجود دارد.

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 بیانیه‌ها توانا تر از دانشجویان غیر حسابداری هستند.

فرامرز و همکاران (۱۴۰۲) در تحقیقی با عنوان ارائه شاخصی جامع برای سنجش خوانایی گزارشگری مالی، با استفاده از نظرات خبرگان، شاخصی ارائه دادند که می‌تواند درک و دانش سرمایه‌گذاران و پژوهشگران حوزه بازار سرمایه را افزایش دهد و در پرتو آن شاید بتوان به شناسایی عوامل دیگری که توانایی تشریح تغییرات خوانایی گزارشگری مالی را داشته باشند دست یافت. احمدی و همکاران (۱۴۰۱) در بررسی تأثیر سبک حسابرس بر رابطه بین خوانایی گزارشگری مالی و آگاهی‌بخشی قیمت سهام نشان دادند سبک حسابرس و خوانایی گزارشگری مالی (شاخص فوگ و شاخص طول متن) بر آگاهی‌بخشی قیمت سهام، تأثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین بر اساس نتایج، سبک حسابرس بر رابطه بین خوانایی گزارشگری مالی و آگاهی‌بخشی قیمت سهام، به‌طور مثبت و معنادار تأثیر دارد. کیان و همکاران (۱۳۹۹) در بررسی ارتباط بین محافظه‌کاری حسابداری و خوانایی گزارش‌های مالی در شرکت‌های دولتی نشان دادند که محافظه‌کاری شرطی و غیرشرطی ارتباط منفی و معناداری با خوانایی گزارش‌های مالی دارند که تأثیر محافظه‌کاری شرطی بیشتر بوده است سروی و همکاران (۱۳۹۷) در بررسی ارزیابی خوانایی و قابلیت فهم استانداردهای حسابداری از منظر حسابداران و حسابرسان با استفاده از شاخص‌های فلش و کلوز، نشان دادند 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 آنهاست که این موضوع می‌تواند موجب عدم به‌کارگیری درست استانداردها و در نتیجه کاهش کیفیت گزارشگری مالی شود.

### ۳- سوالات و فرضیه‌های پژوهش

هدف از این پژوهش، تحلیل محتوا و ارزیابی خوانایی و قابلیت درک و فهم استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران است که در راستای سنجش لزوم بهبود تدوین و بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی و در نتیجه بهبود گزارشگری مالی و نظارت بر عملکرد بخش عمومی مفید واقع شود. برای این منظور ۵ سوال به شرح زیر مطرح شده است:

**فرضیه (۲-۴):** از نظر خوانایی و قابلیت فهم ساده‌ترین و دشوارترین استاندارد حسابداری بخش عمومی در حساب‌برسان تفاوت معناداری وجود دارد.

**فرضیه سوم:** امتیاز خوانایی و قابلیت فهم گروه‌های مختلف از نظر سادگی و دشواری با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.

**فرضیه (۳-۱):** امتیاز خوانایی و قابلیت فهم دانشجویان حسابداری برای دشوارترین استاندارد حسابداری بخش عمومی با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.

**فرضیه (۳-۲):** امتیاز خوانایی و قابلیت فهم اساتید حسابداری برای دشوارترین استاندارد حسابداری بخش عمومی با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.

**فرضیه (۳-۳):** امتیاز خوانایی و قابلیت فهم ذی‌حسابان واحدهای گزارشگر برای دشوارترین استاندارد حسابداری بخش عمومی با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.

**فرضیه (۳-۴):** امتیاز خوانایی و قابلیت فهم حساب‌برسان برای دشوارترین استاندارد حسابداری بخش عمومی با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.

**فرضیه (۳-۵):** امتیاز خوانایی و قابلیت فهم دانشجویان حسابداری برای ساده‌ترین استاندارد حسابداری بخش عمومی با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.

**فرضیه (۳-۶):** امتیاز خوانایی و قابلیت فهم اساتید حسابداری برای ساده‌ترین استاندارد حسابداری بخش عمومی با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.

**فرضیه (۳-۷):** امتیاز خوانایی و قابلیت فهم ذی‌حسابان واحدهای گزارشگر برای ساده‌ترین استاندارد حسابداری بخش عمومی با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.

**فرضیه (۳-۸):** امتیاز خوانایی و قابلیت فهم حساب‌برسان برای ساده‌ترین استاندارد حسابداری بخش عمومی با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.

#### ۴- روش تحقیق

این پژوهش از نوع اکتشافی است و برای جمع‌آوری اطلاعات از روش آمیخته استفاده شده است. در گام نخست از رویکرد تحلیل محتوا برای بررسی و دستیابی به پاسخی برای سؤالات مطرح شده، کمک گرفته می‌شود و به‌منظور آزمون سؤالات پژوهش، از پرسشنامه استفاده می‌شود. در این پژوهش به دو روش و در دو مرحله به ارزیابی خوانایی و قابلیت فهم بودن متون استانداردهای حسابداری بخش عمومی پرداخته می‌شود. مراحل اجرایی تحقیق به این گونه است که ابتدا خوانایی و قابلیت فهم بودن استانداردهای حسابداری بخش عمومی به تفکیک هر استاندارد

**فرضیه (۱-۴):** از نظر خوانایی و قابلیت فهم متن دشوارترین استاندارد حسابداری بخش عمومی در دو گروه ذی‌حسابان و اساتید حسابداری تفاوت معناداری وجود دارد.

**فرضیه (۱-۵):** از نظر خوانایی و قابلیت فهم متن دشوارترین استاندارد حسابداری بخش عمومی در دو گروه ذی‌حسابان و حساب‌برسان تفاوت معناداری وجود دارد.

**فرضیه (۱-۶):** از نظر خوانایی و قابلیت فهم متن دشوارترین استاندارد حسابداری بخش عمومی در دو گروه اساتید حسابداری و حساب‌برسان تفاوت معناداری وجود دارد.

**فرضیه (۱-۷):** از نظر خوانایی و قابلیت فهم متن ساده‌ترین استاندارد حسابداری بخش عمومی در دو گروه دانشجویان حسابداری و اساتید حسابداری تفاوت معناداری وجود دارد.

**فرضیه (۱-۸):** از نظر خوانایی و قابلیت فهم متن ساده‌ترین استاندارد حسابداری بخش عمومی در دو گروه دانشجویان حسابداری و ذی‌حسابان تفاوت معناداری وجود دارد.

**فرضیه (۱-۹):** از نظر خوانایی و قابلیت فهم متن ساده‌ترین استاندارد حسابداری بخش عمومی در دو گروه دانشجویان حسابداری و حساب‌برسان تفاوت معناداری وجود دارد.

**فرضیه (۱-۱۰):** از نظر خوانایی و قابلیت فهم متن ساده‌ترین استاندارد حسابداری بخش عمومی در دو گروه ذی‌حسابان و اساتید حسابداری تفاوت معناداری وجود دارد.

**فرضیه (۱-۱۱):** از نظر خوانایی و قابلیت فهم متن ساده‌ترین استاندارد حسابداری بخش عمومی در دو گروه ذی‌حسابان و حساب‌برسان تفاوت معناداری وجود دارد.

**فرضیه (۱-۱۲):** از نظر خوانایی و قابلیت فهم متن ساده‌ترین استاندارد حسابداری بخش عمومی در دو گروه اساتید حسابداری و حساب‌برسان تفاوت معناداری وجود دارد.

**فرضیه دوم:** از نظر خوانایی و قابلیت فهم ساده‌ترین و دشوارترین استانداردهای حسابداری بخش عمومی در گروه‌های مختلف تفاوت معناداری وجود دارد.

**فرضیه (۲-۱):** از نظر خوانایی و قابلیت فهم ساده‌ترین و دشوارترین استاندارد حسابداری بخش عمومی در دانشجویان حسابداری تفاوت معناداری وجود دارد.

**فرضیه (۲-۲):** از نظر خوانایی و قابلیت فهم ساده‌ترین و دشوارترین استاندارد حسابداری بخش عمومی در اساتید حسابداری تفاوت معناداری وجود دارد.

**فرضیه (۲-۳):** از نظر خوانایی و قابلیت فهم ساده‌ترین و دشوارترین استاندارد حسابداری بخش عمومی در ذی‌حسابان سازمان‌های دولتی تفاوت معناداری وجود دارد.

گرایشهای مختلف از دانشگاههای علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی واحدهای تهران مرکز، واحد کیش، واحد تهران جنوب و ... صورت گرفته است.

### فرآیند و مراحل ارزیابی خوانایی و قابلیت فهم در روش فلش

فرمول روش، بر اساس دو عامل زبانی، یعنی طول متوسط جمله و تعداد هجاها طراحی شده است. فرآیند و مراحل ارزیابی و تعیین سطح خوانایی یعنی درجه سادگی مطالب درسی، به ترتیب زیر می‌باشد:

- ۱) انتخاب سه نمونه یک صد کلمه‌ای از بخش‌های ابتدایی، وسطی و انتهایی کتاب درسی به صورت تصادفی
  - ۲) تعیین طول کلمات از طریق شمارش تعداد سیلاب‌ها در کلمه‌های انتخاب‌شده
  - ۳) شمارش تعداد جملات موجود در یک صد کلمه اول، دوم و سوم
  - ۴) تعیین طول متوسط جملات از طریق تقسیم تعداد کلمات به تعداد جملات کامل هر متن یک‌صد کلمه‌ای
  - ۵) محاسبه میانگین طول کلمات و میانگین طول متوسط جملات سه متن یک‌صد کلمه‌ای
  - ۶) ضرب میانگین طول کلمات (تعداد هجاها) در عدد ثابت ۰/۸۴۶
  - ۷) کسر کردن حاصل ضرب بند (۶) از عدد ثابت ۲۰۶/۸۳۵
  - ۸) ضرب کردن متوسط طول جملات در عدد ۱/۰۱۵
  - ۹) کم کردن حاصل ضرب از باقیمانده محاسبات بند (۷)
  - ۱۰) عدد به‌دست‌آمده را در جدول شماره (۱) قرار داده و درجه سادگی یا دشواری کتاب را تعیین می‌کنیم.
- البته بر اساس جدول می‌توان تحلیل‌های مختلفی به صورت جداگانه برای هر متن از کتاب انجام داد. در جدول شماره (۱) (سادگی/دشواری) بر اساس شاخص فلش را ملاحظه می‌کنید.

بر طبق روش فلش ارزیابی شده و استانداردهای حسابداری بخش عمومی طبق نتایج بدست آمده بر حسب ساده‌ترین به مشکل‌ترین استاندارد از نظر خوانایی و قابلیت فهم رتبه‌بندی می‌شوند. پس از مشخص شدن ساده‌ترین و مشکل‌ترین استاندارد طبق نتایج قبلی، با استفاده از روش کلوز در ارزیابی خوانایی و قابلیت فهم که به‌طور مستقیم مخاطب و خواننده را در فرآیند اندازه‌گیری خوانایی بکار می‌گیرد، سنجش خوانایی دو استاندارد منتخب در میان چند گروه اصلی خواننده استانداردهای حسابداری بخش عمومی یعنی دانشجویان حسابداری، اساتید حسابداری، حسابرسان و ذی‌حسابان صورت گرفته و نتایج مورد مقایسه و تحلیل قرار می‌گیرد. همچنین جامعه آماری شامل کل کلمات و جملات موجود در متن (۱۴) استاندارد حسابداری بخش عمومی منتشر شده توسط سازمان حسابداری است و نمونه آماری شامل چهارده بخش و هر بخش شامل سه متن از بخش‌های اول، وسط و آخر هر استاندارد می‌باشد که در مجموع دارای ۸۵ جای خالی است و هر کدام از جاهای خالی دارای ارزش مساوی برای پژوهش است که به صورت تصادفی ساده انتخاب شده است. به علاوه برای اجرای روش کلوز، نیاز به سنجش سطح خوانایی فراگیران و مخاطبان است که ابزار آن یک آزمون محقق ساخته با تعدادی جای خالی از متون استانداردها با انتخاب یک نمونه به صورت تصادفی ساده از هر گروه (دانشجویان، اساتید، حسابرسان و ذی‌حسابان) جمع‌آوری شده است. نمونه‌های مورد مطالعه برای تعداد هشتاد نفر از هر گروه شامل: ذیحساب و حسابرسان سازمانهای دولتی از جمله وزارتخانه‌ها، موسسات دولتی، شرکتهای دولتی و موسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی و حسابرسان سازمان حسابداری، حسابرسان دیوان محاسبات کشور، حسابرسان سازمان بازرسی کل کشور و حسابرسان داخلی سازمانهای دولتی می‌باشند. و همچنین دانشجویان رشته حسابداری در مقطع کارشناسی، کارشناسی ارشد و دکتری و اساتید با مدرک کارشناسی ارشد و دکتری رشته حسابداری و مدیریت با

جدول ۱- سادگی / دشواری شاخص فلش

توصیف سبک	تعداد کلمات در هر جمله	معدل تمام هجاها در ۱۰۰ کلمه	درجه سادگی متن یا نوشته
بسیار ساده	کمتر از ۹	کمتر از ۱۲۴	۹۰-۱۰۰
ساده	۱۱	۱۳۱	۸۰-۹۰
قدری ساده	۱۴	۱۳۹	۷۰-۸۰
معمولی	۱۷	۱۴۷	۶۰-۷۰
قدری دشوار	۲۱	۱۵۵	۵۰-۶۰
دشوار	۲۵	۱۶۷	۳۰-۵۰
بسیار دشوار	۲۹ یا بیشتر	۹۲ یا بیشتر	۰-۳۰

۵) جمع‌آوری و تصحیح اوراق و دادن نمره به آنها و تبدیل به درصد.

۶) نتیجه‌گیری از روی درصد نمرات

اگر میانگین پاسخ‌های صحیح بین ۴۰ - ۰ 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 ۶۰ - ۴۰ درصد باشد، متن موردنظر در سطح آموزشی است و فراگیران قادر به درک مطالب با کمک معلم هستند. اگر میانگین پاسخ‌ها صحیح بین ۱۰۰-۶۰ درصد باشد متن موردنظر در سطح مستقل است و فراگیران بدون کمک دیگران قادر به یادگیری آن هستند. (فضل الهی و توانا، ۱۳۸۹).

#### ۵- یافته‌های پژوهش

برای پاسخ به سؤال اول پژوهش، امتیاز خوانایی و قابلیت فهم هر کدام از استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر طبق روش فلش ارزیابی شده است. این روش با دو عامل زبانی یعنی طول متوسط جمله و تعداد جاهای موجود در هر یک صد کلمه، به دنبال بررسی سطح سادگی یا دشواری متون است. نتایج حاصل از آن به شرح جدول (۲) ارائه می‌گردد:

جدول ۲- امتیاز و سطح خوانایی استانداردهای حسابداری بخش عمومی طبق مدل فلش / دبانی

شماره استاندارد	عنوان استاندارد	امتیاز فلش	سطح خوانایی
۳	درآمد حاصل از عملیات غیر مبادله‌ای (مالیات و انتقالات)	۲۵/۷۶۰۱	خیلی دشوار
۱۳	آثار تغییر در نرخ تبدیل ارز	۲۶/۷۵۶۷	خیلی دشوار
۱۰	رویدادهای حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات	۲۷/۵۵۷۵	خیلی دشوار
۹	حسابداری مخارج تأمین مالی	۲۸/۷۷۸۳	خیلی دشوار
۴	درآمدهای حاصل از عملیات مبادله‌ای	۳۵/۶۷۰۹	دشوار
۸	ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارائی‌های احتمالی	۳۸/۷۳۵۶	دشوار
۶	موجودی‌ها	۴۱/۷۲۴۴	دشوار
۵	دارایی‌های ثابت مشهود	۴۷/۲۲۴۲	دشوار
۱۱	افشای اطلاعات اشخاص وابسته	۵۴/۱۰۵۰	قدری دشوار
۷	دارائی‌های نامشهود	۵۷/۷۴۷۸	قدری دشوار
۱۲	مزایای بازنشستگی کارکنان	۵۹/۳۱۶۲	قدری دشوار
۲	نحوه ارائه اطلاعات بودجه‌ای در صورت‌های مالی	۶۲/۰۴۰۱	معمولی
۱۴	رویدادهای پس از تاریخ گزارشگری	۶۸/۱۴۴۳	معمولی
۱	نحوه ارائه صورت‌های مالی	۷۴/۴۹۹۶	قدری ساده
	میانگین امتیازات خوانایی کل استانداردهای حسابداری بخش عمومی	۴۶/۲۹۰۰	دشوار

شماره ۳، ۱۳، ۱۰ و ۹ از لحاظ سطح خوانایی و قابلیت فهم، خیلی دشوار، استانداردهای حسابداری بخش عمومی شماره ۴،

برای بومی‌سازی و اعتبار فرمول فلش در زبان فارسی، عدد ثابت ۲۶۲/۸۳۵ را بجای عدد ۲۰۶/۸۳۵ که در فرمول فلش بکار رفته است پیشنهاد کرده‌اند. (قادری مقدم و سبحانی نژاد، ۱۳۹۵) در پژوهش حاضر از فرمول خوانایی فلش بر طبق عدد بومی‌سازی شده آن یعنی (۲۶۲/۸۳۵) به شکل زیر استفاده شده است.

#### فرمول (۱)

(میانگین طول متوسط جملات) / ۰.۱۵ - ۱ (میانگین طول کلمات) / ۰.۸۴۶ - ۲۶۲/۸۳۵ = شاخص خوانایی فلش/دبانی

#### فرآیند و مراحل ارزیابی خوانایی در روش کلوز

مراحل کار ارزیابی متون با روش کلوز به شرح زیر می‌باشد:

- انتخاب چندین متن از قسمت‌های مختلف کتاب
- اولین جمله هر متن انتخاب‌شده را به حالت اولیه به صورت کامل می‌نویسید.
- خالی گذاشتن یا پاک کردن پنجمین کلمه هر یک از متن‌ها و نقطه‌چین گذاری آن. تعداد جاهای خالی بر اساس میزان توانایی فراگیران می‌تواند از ۲۰ تا ۲۵، ۵۰، ۷۰ و ۱۰۰ در نوسان باشد.
- توزیع متن‌های نقطه‌چین شده بین جامعه آماری، برای نوشتن مناسب‌ترین محل مفهوم در جاهای خالی

بر اساس نتایج جدول شماره (۲) - مطابق با توضیحات ارائه‌شده در مورد امتیازبندی - استانداردهای حسابداری بخش عمومی

استفاده‌کنندگان از این استانداردها آسان نبوده و از خوانایی و قابلیت فهم پایینی برخوردار می‌باشند.

### نتایج یافته‌ها بر اساس روش کلوز

برای پاسخگویی به سؤال دوم و نیز ارزیابی فرضیه‌های پژوهش، از روش سنجش خوانایی و قابلیت فهم کلوز استفاده شده است. از آنجایی که روش ارزیابی کلوز مستلزم طراحی فرم ساخته‌شده توسط پژوهشگر است که تکمیل آن توسط گروه‌های آزمودنی صورت می‌گیرد، امکان توزیع و جمع‌آوری فرم ارزیابی کلوز برای همه استانداردهای حسابداری بخش عمومی در عمل مقدور نمی‌باشد. به همین دلیل و به جهت مقایسه نتایج حاصل از روش ارزیابی فلش و کلوز، تنها دو استاندارد حسابداری بخش عمومی که بر مبنای روش فلش به‌عنوان دشوارترین (استاندارد شماره ۳) و آسان‌ترین (استاندارد شماره ۱) ارزیابی‌شده بودند انتخاب شده و فرم کلوز برای متون این دو استاندارد طراحی گردیده و در اختیار گروه‌های آزمودنی قرار داده شده است. امتیاز خوانایی کلوز برای هر پاسخگو محاسبه و میانگین امتیازات شاخص کلوز کلیه پاسخگویان در هر گروه از آزمودنی‌ها شامل: دانشجویان و اساتید رشته حسابداری ذی‌حسابان دستگاه‌های اجرایی و حسابرسان دیوان محاسبات و سازمان حسابرسی، محاسبه شد. نتایج حاصل از روش ارزیابی کلوز و سطح دشواری متون استاندارد حسابداری بخش عمومی به شرح جدول شماره (۳) می‌باشد.

۸ و ۶ در سطح دشوار، استانداردهای حسابداری بخش عمومی شماره ۱۱، ۷ و ۱۲ در سطح قدری دشوار، استانداردهای حسابداری بخش عمومی شماره ۲ و ۱۴ در سطح معمولی و استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱ در سطح خوانایی و قابلیت فهم، قدری ساده قرار دارند. همچنین پایین‌ترین درجه خوانایی و قابلیت فهم، یعنی دشوارترین استاندارد حسابداری بخش عمومی طبق روش فلش، مربوط به استاندارد شماره ۳ با عنوان "درآمد حاصل از عملیات غیر مبادله‌ای (مالیات و انتقالات)" و بالاترین درجه خوانایی و قابلیت فهم یعنی آسان‌ترین استاندارد حسابداری بخش عمومی، مربوط به استاندارد شماره ۱ با عنوان "نحوه ارائه صورت‌های مالی" است؛ که این دو استاندارد مبنای اصلی و قابل‌توجه برای ادامه فرآیند تحقیق یعنی ارزیابی شاخص خوانایی و قابلیت فهم کلوز قرار خواهند گرفت. نتایج حاصل از پژوهش بر اساس یافته‌های فوق نشان می‌دهد که علاوه بر چهار استاندارد که از لحاظ سطح خوانایی و قابلیت فهم در رده خیلی دشوار هستند، اغلب استانداردهای حسابداری بخش عمومی یعنی تعداد ۸ استاندارد از ۱۴ استاندارد در سطح خوانایی خیلی دشوار و یا دشوار قرار دارند. بعلاوه میانگین کل امتیاز سطح خوانایی و قابلیت فهم استانداردهای حسابداری بخش عمومی نیز ۴۶/۲۹۰۰ می‌باشد که نشان‌دهنده سطح خوانایی دشوار برای این استانداردها می‌باشد؛ که نشان‌دهنده این واقعیت است که متون بکار رفته شده در استانداردهای حسابداری بخش عمومی برای

جدول ۳- امتیاز و سطح خوانایی کلوز بدست آمده از گروه‌های مورد مشاهده برای استانداردهای شماره (۳ و ۱)

گروه نمونه	دانشجویان		ذی‌حسابان		اساتید		حسابرسان		کل گروه‌ها	
استاندارد نمونه	۱	۳	۱	۳	۱	۳	۱	۳	۱	۳
میانگین امتیاز کلوز	۰/۱۲۸	۰/۱۱۹	۰/۵۳۵	۰/۵۰۹	۰/۱۴۴	۰/۱۱۶	۰/۲۲۲	۰/۱۷۶	۰/۲۳۶	۰/۲۱۱
سطح خوانایی	روانی و ناامیدی	روانی و ناامیدی	آموزشی	آموزشی	روانی و ناامیدی	روانی و ناامیدی	روانی و ناامیدی	روانی و ناامیدی	روانی و ناامیدی	روانی و ناامیدی
توضیحات	عدم توان مطالعه و درک صحیح مطالب	عدم توان مطالعه و درک صحیح مطالب	قادر به درک مطالب با کمک معلم	قادر به درک مطالب با کمک معلم	عدم توان مطالعه و درک صحیح مطالب	عدم توان مطالعه و درک صحیح مطالب	عدم توان مطالعه و درک صحیح مطالب	عدم توان مطالعه و درک صحیح مطالب	عدم توان مطالعه و درک صحیح مطالب	عدم توان مطالعه و درک صحیح مطالب

از ۴۰ درصد می‌باشد یعنی متن این استانداردها در سطح ناامیدی و فشار روانی بوده و استفاده‌کنندگان قادر به مطالعه و درک صحیح مطالب نیستند؛ اما امتیاز کلوز بدست آمده برای

همان‌طور که در جدول (۳) مشاهده می‌شود امتیاز خوانایی و قابلیت فهم کلوز بدست آمده از گروه‌های دانشجویان، اساتید حسابداری و حسابرسان برای هر دو استاندارد شماره ۱ و ۳ کمتر

همانگونه که در جدول شماره چهار مشاهده می گردد، مقدار میانگین امتیازات برای گروه ذی حسابان سازمانهای دولتی در مورد استاندارد شماره یک ( ساده ترین استاندارد ) ۰/۱۴۴ است، که این مقدار برای استاندارد شماره سه ( دشوارترین استاندارد ) ۰/۱۱۶ می باشد. و همچنین مقدار میانه برای این گروه در استاندارد شماره یک ۰/۱۲۲ و برای استاندارد شماره سه ۰/۰۹۹ می باشد. احتمال مربوط به آزمون جارکیو - برا نشان دهنده سطح معناداری جهت ارزیابی آزمون نرمال بودن داده هاست . یعنی اگر بیشتر از ۵ درصد باشد داده ها نرمال هستند و در غیر اینصورت فرض نرمال بودن رد می شود. طبق جدول مشاهدات مربوط به گروه اساتید رشته حسابداری برای هر دو استاندارد حسابداری بخش عمومی ( استاندارد شماره ۱ و ۳ ) و گروه ذی حسابان و حسابرسان برای استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۳ از توزیع نرمال برخوردار هستند و سایر داده ها غیر نرمال می باشند . اما از آنجا که تعداد مشاهدات زیاد است فرض نرمال بودن قابل چشم پوشی است.

ذی حسابان در حدفاصل ۶۰ - ۴۰ درصد قرار می گیرند که نشان می دهد متن این استانداردها برای این گروه از آزمودنیها مناسب بوده و در سطح آموزشی است و آنان قادر به درک مطالب بوده اند. همچنین علیرغم تفاوت نتایج با روش فلش از جهت آسانی و دشواری دو استاندارد بررسی شده، مقایسه بین دو استاندارد در هر گروه نشان می دهد در همه گروهها (به تفکیک و در کل)، امتیاز کلوز برای استاندارد شماره ۱ (آسانترین استاندارد طبق روش فلش) کمتر از استاندارد شماره ۳ (دشواریترین استاندارد طبق روش فلش) بوده که از این جهت با روش فلش هماهنگی دارد یعنی استاندارد شماره ۳ دشوارتر از استاندارد شماره ۱ بوده است. میانگین کل امتیاز همه گروهها برای استاندارد شماره ۱، ۰/۲۳۶۷۶ و برای استاندارد شماره ۳، ۰/۲۱۱۰۵ است که هر دو در بازه کمتر از ۰/۴ قرار گرفته اند و نشان می دهند که متن این استانداردها به طور میانگین و برای کل نمونه در سطح ناامیدی و فشار روانی هستند و توانایی مطالعه و درک صحیح مطالب برای استفاده کنندگان وجود ندارد.

#### آمار توصیفی امتیازات کلوز در گروههای نمونه

آماره های توصیفی امتیازات کلوز بدست آمده از گروههای آزمودنی به تفکیک هر گروه و نیز کل نمونهها در جدول (۴) به شرح زیر ارائه شده است.

جدول ۴- آماره های توصیفی امتیازات کلوز بدست آمده از گروههای مورد مشاهده برای استانداردهای شماره ۱ و ۳

کل گروهها		حسابرسان		ذی حسابان		اساتید		دانشجویان		گروه نمونه
۳	۱	۳	۱	۳	۱	۳	۱	۳	۱	استاندارد نمونه
۰/۲۱۱	۰/۲۳۶	۰/۱۷۶	۰/۲۲۲	۰/۱۱۶	۰/۱۴۴	۰/۵۰۹	۰/۵۳۵	۰/۱۱۹	۰/۱۲	میانگین
۰/۱۳۸	۰/۱۷۱	۰/۱۳۹	۰/۲۱۶	۰/۰۹۹	۰/۱۲۲	۰/۴۴۶	۰/۵۳۹	۰/۰۹۹	۰/۰۹۷	میانه
۱/۰۰۰	۰/۹۷۶	۰/۴۹۹	۰/۵۰۵	۰/۳۲۹	۰/۳۳۸	۱/۰۰۰	۰/۹۷۶	۰/۳۸۳	۰/۳۸۶	بیشینه
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۲۳	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۲۳	۰/۱۱۹	۰/۱۴۲	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	کمینه
۰/۲۰۲	۰/۲۰۹	۰/۱۲۲	۰/۱۱۵	۰/۰۷۱	۰/۰۸۶	۰/۲۳۲	۰/۲۴۹	۰/۰۸۳	۰/۰۸۲	انحراف معیار
۱/۸۴۰	۱/۷۱۷	۱/۰۸۵	۱/۶۵۹	۰/۹۴۸	۰/۴۶۱	۰/۵۰۶	۰/۱۴۵	۱/۰۲۴	۱/۰۴۸	چولگی
۶/۳۱۷	۵/۶۳۷	۳/۲۹۹	۳/۵۵۵	۳/۸۲۱	۲/۳۵۶	۲/۴۸۶	۱/۹۲۵	۳/۷۴۰	۳/۸۵	کشیدگی
۱۵۹/۵	۱۲۱/۸	۶/۸۰۱	۲/۹۰۲	۷/۳۰۰	۱/۱۶۴	۱/۷۲۰	۱/۶۵۲	۹/۶۹۳	۱۰/۴۶	جارکیو - برا
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۲۳	۰/۲۳۴	۰/۰۲۵	۰/۳۳۸	۰/۴۲۳	۰/۴۳۷	۰/۰۰۸	۰/۰۰۵	احتمال
۱۹۰	۱۹۰	۳۴	۳۴	۷۵	۷۵	۳۲	۳۲	۴۹	۴۹	تعداد مشاهدات

### آزمون فرضیه اول پژوهش

متن هر دو استاندارد شماره ۳ و ۱ برای سایر گروه‌های زوجی دارای تفاوت معناداری بوده است؛ یعنی امتیاز خوانایی و قابلیت فهم هر یک از استانداردهای شماره ۳ و ۱ بین دانشجویان با اساتید حسابداری و حسابرسان و بین ذی‌حسابان با اساتید حسابداری و حسابرسان و بین اساتید حسابداری با حسابرسان تفاوت معناداری وجود دارد.

طبق نتایج بدست آمده از جدول (۵)، به‌استثنای دانشجویان و ذی‌حسابان که بین امتیاز خوانایی و قابلیت فهم آنها با یکدیگر در مورد هر دو استاندارد ۳ و ۱ (فرضیه‌های فرعی ۱ - ۲ و ۱ - ۸) تفاوت معناداری مشاهده نشد، سطح خوانایی و قابلیت فهم

### جدول ۵- آزمون فرضیه اول پژوهش

فرضیه اول: از نظر خوانایی و قابلیت فهم متون به لحاظ سادگی و دشواری استانداردهای حسابداری بخش عمومی در گروه‌های مختلف تفاوت معناداری وجود دارد.			
نتیجه	احتمال	آماره	عنوان فرضیه
تائید	۰/۰۰۰	۱۰/۷۴۷	از نظر خوانایی و قابلیت فهم متن دشوارترین استاندارد حسابداری بخش عمومی (استاندارد شماره ۳) در دو گروه دانشجویان و اساتید حسابداری تفاوت معناداری وجود دارد.
رد	۰/۸۷۱	-۰/۱۶۲	از نظر خوانایی و قابلیت فهم متن دشوارترین استاندارد حسابداری بخش عمومی (استاندارد شماره ۳) در دو گروه دانشجویان و ذی‌حسابان تفاوت معناداری وجود دارد.
تائید	۰/۰۱۴	۲/۴۹۶	از نظر خوانایی و قابلیت فهم متن دشوارترین استاندارد حسابداری بخش عمومی (استاندارد شماره ۳) در دو گروه دانشجویان و حسابرسان تفاوت معناداری وجود دارد.
تائید	۰/۰۰۰	۱۰/۲۱۹	از نظر خوانایی و قابلیت فهم متن دشوارترین استاندارد حسابداری بخش عمومی (استاندارد شماره ۳) در دو گروه ذی‌حسابان و اساتید حسابداری تفاوت معناداری وجود دارد.
تائید	۰/۰۰۰	۷/۳۴۴	از نظر خوانایی و قابلیت فهم متن دشوارترین استاندارد حسابداری بخش عمومی (استاندارد شماره ۳) در دو گروه حسابرسان و اساتید حسابداری تفاوت معناداری وجود دارد.
تائید	۰/۰۱۱	۲/۵۹۹	از نظر خوانایی و قابلیت فهم متن دشوارترین استاندارد حسابداری بخش عمومی (استاندارد شماره ۳) در دو گروه ذی‌حسابان و حسابرسان تفاوت معناداری وجود دارد.
تائید	۰/۰۰۰	۱۰/۵۸۸	از نظر خوانایی و قابلیت فهم متن ساده‌ترین استاندارد حسابداری بخش عمومی (استاندارد شماره ۱) در دو گروه دانشجویان و اساتید حسابداری تفاوت معناداری وجود دارد.
رد	۰/۳۷۰	۰/۹۰۱	از نظر خوانایی و قابلیت فهم متن ساده‌ترین استاندارد حسابداری بخش عمومی (استاندارد شماره ۱) در دو گروه دانشجویان و ذی‌حسابان تفاوت معناداری وجود دارد.
تائید	۰/۰۰۰	۴/۳۰۸	از نظر خوانایی و قابلیت فهم متن ساده‌ترین استاندارد حسابداری بخش عمومی (استاندارد شماره ۱) در دو گروه دانشجویان و حسابرسان تفاوت معناداری وجود دارد.
تائید	۰/۰۰۰	۹/۳۴۸	از نظر خوانایی و قابلیت فهم متن ساده‌ترین استاندارد حسابداری بخش عمومی (استاندارد شماره ۱) در دو گروه ذی‌حسابان و اساتید حسابداری تفاوت معناداری وجود دارد.
تائید	۰/۰۰۰	۶/۶۰۰	از نظر خوانایی و قابلیت فهم متن ساده‌ترین استاندارد حسابداری بخش عمومی (استاندارد شماره ۱) در دو گروه ذی‌حسابان و اساتید حسابداری تفاوت معناداری وجود دارد.
تائید	۰/۰۰۱	۳/۳۲۲	از نظر خوانایی و قابلیت فهم متن ساده‌ترین استاندارد حسابداری بخش عمومی (استاندارد شماره ۱) در دو گروه ذی‌حسابان و حسابرسان تفاوت معناداری وجود دارد.

### نتایج آزمون فرضیه دوم

دارای تفاوت معناداری با یکدیگر نیستند و به‌عبارت‌دیگر هر دو استاندارد حسابداری بخش عمومی از لحاظ سطح خوانایی و قابلیت فهم کلوز با یکدیگر برابرند. از طرف دیگر نتایج آزمودنی تکمیلی (برای کل مشاهدات) نیز چنین نتیجه‌ای را تأیید کرد. در این مورد نتایج حاصل از روش فلش با روش کلوز متفاوت بوده است.

نتایج جدول (۶) نشان داد علیرغم امتیازات حاصل از روش فلش، باوجوداینکه طبق روش کلوز امتیاز خوانایی و قابلیت فهم استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱ در همه گروه‌ها بالاتر از استاندارد شماره ۳ است اما سطح خوانایی و قابلیت فهم استانداردهای شماره ۳ با ۱ در هیچ‌یک از گروه‌های آزمودنی

## جدول ۶- خلاصه نتایج آزمون فرضیه دوم

فرضیه دوم: از نظر خوانایی و قابلیت فهم متون به لحاظ سادگی و دشواری استانداردهای حسابداری بخش عمومی (استاندارد شماره ۱ و ۳) در گروه‌های مختلف تفاوت معناداری وجود دارد.			
نتیجه	احتمال	آماره	عنوان فرضیه
رد	۰/۵۸۲	۰/۵۵۲	از نظر خوانایی و قابلیت فهم ساده‌ترین و دشوارترین استانداردهای حسابداری بخش عمومی (استانداردهای شماره ۱ و ۳) در دانشجویان حسابداری تفاوت معناداری وجود دارد.
رد	۰/۶۶۵	۰/۴۳۴	از نظر خوانایی و قابلیت فهم ساده‌ترین و دشوارترین استانداردهای حسابداری بخش عمومی (استانداردهای شماره ۱ و ۳) در اساتید حسابداری تفاوت معناداری وجود دارد.
رد	۰/۱۱۴	۱/۵۹۶	از نظر خوانایی و قابلیت فهم ساده‌ترین و دشوارترین استانداردهای حسابداری بخش عمومی (استانداردهای شماره ۱ و ۳) در ذی‌حسابان تفاوت معناداری وجود دارد.
رد	۰/۱۱۴	۱/۶۰۰	از نظر خوانایی و قابلیت فهم ساده‌ترین و دشوارترین استانداردهای حسابداری بخش عمومی (استانداردهای شماره ۱ و ۳) در حسابرسان تفاوت معناداری وجود دارد.
رد	۰/۲۷۱	۱/۱۰۲	از نظر خوانایی و قابلیت فهم بین ساده‌ترین و دشوارترین استانداردهای حسابداری بخش عمومی (استانداردهای شماره ۱ و ۳) تفاوت معناداری وجود دارد.
			آزمون تکمیلی برای کل مشاهدات

## آزمون فرضیه سوم

حاصل نشان داد که تمام فرضیه‌های فرعی مورد تأیید قرار گرفت و امتیازات خوانایی و قابلیت فهم کلوز نمونه‌ها با حدود تعیین شده در سطوح دشواری یا سادگی کلوز هماهنگی دارد. به عبارت دیگر سطوح خوانایی و قابلیت فهم تشخیص داده شده بر مبنای امتیازات بدست آمده از نمونه‌ها، قابل تأیید و تعمیم است. همچنین این موضوع در مورد آزمون تکمیلی انجام شده برای کل مشاهدات و در مورد هر دو استاندارد حسابداری بخش عمومی نیز تأیید گردیده است؛ بنابراین خوانایی و قابلیت فهم متون استانداردهای شماره ۱ و ۳ برای دانشجویان، اساتید حسابداری و حسابرسان در سطح ناامیدی، استرس و فشار روانی بوده و آنان قادر به مطالعه و درک صحیح مطالب متون این استانداردها را نمی‌باشند و برای ذی‌حسابان در سطح آموزشی است و آنان قادر به درک و فهم و یادگیری متون این استانداردها می‌باشند.

از آنجایی که سطح خوانایی و قابلیت فهم استانداردهای حسابداری بخش عمومی برای نمونه‌های دانشجویان رشته حسابداری، ذی‌حسابان دستگاه‌های اجرایی و حسابرسان در سطح ناامیدی و فشار روانی بین (۴۰ - ۰) درصد و برای نمونه اساتید حسابداری در سطح آموزشی و هستند (۶۰ - ۴۰) درصدی بدست آمده بود در این فرضیه به بررسی وجود یا عدم وجود اختلاف معنادار بین امتیازات بدست آمده از نمونه‌ها با شاخص‌های فوق‌الذکر پرداخته شده است. برای این منظور امتیازات نمونه‌های دانشجویان حسابداری، ذی‌حسابان و حسابرسان با شاخص ۰/۴ و امتیازات نمونه اساتید حسابداری یک بار با شاخص ۰/۴ و یک بار با شاخص ۰/۶ مورد آزمون قرار گرفته است. از آنجاکه در آستانه‌های تشخیصی کلوز، حد مساوی برای حدود بالا و پایین مشخص نشده و ارقام ۰/۴ و ۰/۶ در هر دو دامنه وجود دارد (به این معنی که مثلاً آیا امتیازی معادل ۰/۶ را باید جزء دامنه دوم سطح خوانایی و قابلیت فهم کلوز یا جزء دامنه سوم آن در نظر گرفت)، در این پژوهش، این حدود برای دامنه قبلی در نظر گرفته شده است؛ بنابراین ۴۰ - ۰ درصد دامنه اول (سطح فشار روانی و ناامیدی)، بالاتر از ۴۰ درصد تا ۶۰ درصد، دامنه دوم (در سطح آموزشی) و بالاتر از ۶۰ درصد تا ۱۰۰ درصد دامنه سوم (سطح مستقل) است.

از آنجایی که امتیاز محاسبه شده کلوز، حاصل از نمونه‌های انتخابی از جامعه اصلی بوده است، این فرضیه با هدف بررسی معناداری مقایسه نتایج نمونه با شاخص‌های استاندارد امتیاز کلوز به‌عنوان معیاری از میانگین جامعه طرح شده است. نتایج

جدول ۷- خلاصه نتایج آزمون فرضیه سوم

فرضیه سوم: از نظر خوانایی و قابلیت فهم متون گروه‌های مختلف از نظر سادگی و دشواری استانداردهای حسابداری بخش عمومی (استاندارد شماره ۱ و ۳) با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.				
نتیجه	احتمال	آماره	عنوان فرضیه	
تائید	۰/۰۰۰	-۲۳/۴۷۵	امتیاز خوانایی و قابلیت فهم دانشجویان حسابداری برای دشوارترین استاندارد حسابداری بخش عمومی (استاندارد شماره ۳) با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.	
تائید	۰/۰۳۴	-۲/۲۱۰	امتیاز خوانایی و قابلیت فهم اساتید حسابداری برای دشوارترین استاندارد حسابداری بخش عمومی (استاندارد شماره ۳) با میانگین جامعه (۰/۶) تفاوت معناداری دارد.	
تائید	۰/۰۱۲	۲/۶۵۷	امتیاز خوانایی و قابلیت فهم اساتید حسابداری برای دشوارترین استاندارد حسابداری بخش عمومی (استاندارد شماره ۳) با میانگین جامعه (۰/۴) تفاوت معناداری دارد.	
تائید	۰/۰۰۰	-۲۵/۲۳۵	امتیاز خوانایی و قابلیت فهم ذی‌حسابان برای دشوارترین استاندارد حسابداری بخش عمومی (استاندارد شماره ۳) با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.	
تائید	۰/۰۰۰	-۱۰/۶۴۷	امتیاز خوانایی و قابلیت فهم حسابرسان برای دشوارترین استاندارد حسابداری بخش عمومی (استاندارد شماره ۳) با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.	
تائید	۰/۰۰۰	-۲۳/۱۱۴	امتیاز خوانایی و قابلیت فهم دانشجویان برای ساده‌ترین استاندارد حسابداری بخش عمومی (استاندارد شماره ۳) با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.	
رد	۰/۱۵۳	-۱/۴۶۴	امتیاز خوانایی و قابلیت فهم اساتید حسابداری برای ساده‌ترین استاندارد حسابداری بخش عمومی (استاندارد شماره ۳) با میانگین جامعه (۰/۶) تفاوت معناداری دارد.	
تائید	۳/۰۶۸	-۰/۰۰۴	امتیاز خوانایی و قابلیت فهم اساتید حسابداری برای ساده‌ترین استاندارد حسابداری بخش عمومی (استاندارد شماره ۳) با میانگین جامعه (۰/۴) تفاوت معناداری دارد.	
تائید	۰/۰۰۰	-۱۸/۹۸۳	امتیاز خوانایی و قابلیت فهم ذی‌حسابان برای ساده‌ترین استاندارد حسابداری بخش عمومی (استاندارد شماره ۳) با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.	
تائید	۰/۰۰۰	-۸/۹۴۶	امتیاز خوانایی و قابلیت فهم حسابرسان برای ساده‌ترین استاندارد حسابداری بخش عمومی (استاندارد شماره ۳) با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.	
تائید	۰/۰۰۰	-۱۱/۶۳۷	امتیاز خوانایی و قابلیت فهم دشوارترین استاندارد حسابداری بخش عمومی (استاندارد شماره ۳) با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.	
تائید	۰/۰۰۰	-۹/۷۵۳	امتیاز خوانایی و قابلیت فهم ساده‌ترین استاندارد حسابداری بخش عمومی (استاندارد شماره ۱) با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.	

#### ۶- بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش با هدف تحلیل محتوایی استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران و بررسی خوانایی و قابلیت فهم و درک آنها توسط مخاطبان و گروه‌های اصلی استفاده‌کننده (دانشجویان حسابداری، اساتید حسابداری، ذی‌حسابان واحدهای گزارشگر و حسابرسان) از این استانداردها جهت دستیابی مطلوب‌تر به اهداف نظارتی، آموزشی و گزارشگری مالی انجام شده است. خوانایی و قابلیت فهم به‌روش‌های مختلفی قابل ارزشیابی است که در پژوهش حاضر دو مورد از مهم‌ترین و کاربردی‌ترین آنها یعنی روش فلش و کلوز مورد استفاده قرار گرفته است؛ که در ابتدا با استفاده از روش فلش که مبتنی بر ارزیابی عامل زبانی، یعنی طول متوسط جملات و تعداد هجاهای متون، شاخص

خوانایی و قابلیت فهم و سطح دشواری یا سادگی متون تمام استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشورمان به تفکیک هر استاندارد محاسبه شده است. سپس از میان استانداردهای حسابداری بخش عمومی، دو مورد (ساده‌ترین و دشوارترین استاندارد طبق روش فلش) انتخاب و مطابق با روش کلوز که به‌طور مستقیم مخاطب را در فرآیند ارزیابی خوانایی و قابلیت فهم متون بکار می‌گیرد، در میان چهار گروه اصلی مخاطبین یعنی دانشجویان حسابداری، اساتید حسابداری، ذی‌حسابان واحدهای گزارشگر و حسابرسان انجام شد. همچنین به‌منظور ارزیابی جامع‌تر و کسب نتایج مفیدتر، ارزیابی‌های حاصل از روش کلوز در قالب سه فرضیه اصلی و به شیوه مقایسه نتایج در بین گروه‌ها و بین استانداردها و نیز مقایسه با میانگین جامعه مورد آزمون قرار گرفته است.

خوانایی و قابلیت فهم کلوز نمونه‌ها با حدود تعیین شده در سطوح دشواری یا سادگی کلوز هماهنگی دارد. به عبارت دیگر سطوح خوانایی و قابلیت فهم تشخیص داده شده بر مبنای امتیازات بدست آمده از نمونه‌ها، قابل تأیید و تعمیم است. همچنین این موضوع در مورد آزمون تکمیلی انجام شده برای کل مشاهدات و در مورد هر دو استاندارد حسابداری بخش عمومی نیز تأیید گردیده است؛ بنابراین خوانایی و قابلیت فهم متون استانداردهای شماره ۳ و ۱ برای دانشجویان، اساتید حسابداری و حسابرسان در سطح ناامیدی، استرس و فشار روانی بوده و آنان قادر به مطالعه و درک صحیح مطالب متون این استانداردها را نمی‌باشند و برای ذی‌حسابان در سطح آموزشی است و آنان قادر به درک و فهم و یادگیری متون این استانداردها می‌باشند.

اگرچه تحقیقات هم‌راستایی در این زمینه صورت نگرفته است، اما در مجموع می‌توان گفت از تیر تأیید دشوار بودن خوانایی متون، نتایج این تحقیق مطابق با یافته‌های تحقیقات بدای و همکاران (۲۰۱۹)، شافر و همکاران (۱۹۹۳)، استد (۱۹۹۷) و سروی و همکاران (۱۳۹۷) است.

با توجه به این نتایج و با عنایت به اینکه اکثریت قریب به اتفاق مخاطبان این پژوهش در حدی از تحصیلات (بیشتر آنها فوق‌لیسانس، دانشجوی دکتری و دکترا) هستند؛ پیشنهاد می‌شود تمهیدات لازم در خصوص نحوه نگارش متون استانداردهای حسابداری بخش عمومی اندیشیده شود. همچنین از آنجاکه طبق نتایج روش فلش، متن اغلب استانداردهای حسابداری بخش عمومی در سطح خوانایی و قابلیت درک و فهم پایین یعنی درجه دشواری آنها خیلی دشوار و یا دشوار هستند، پیشنهاد می‌گردد در نگارش و ویراستاری متون استانداردهای حسابداری بخش عمومی به نکات مربوط به کوتاه‌تر شدن طول جملات و کلمات بکار رفته شده و سایر نکات کلیدی و کاربردی و محتوایی در مورد نگارش خوانایی و قابلیت درک و فهم مطالب در متون فارسی توجه گردد. این امر به‌ویژه در مورد موضوعات جدید یا استفاده از استانداردهای حسابداری بخش عمومی غیربومی که بیشتر به شکل ترجمه واژگان یا اصطلاحات و افعال متون خارجی ممکن است در متن این استانداردها گنجانده شوند ضرورت می‌یابد. همچنین انتظار می‌رود متون استانداردهای حسابداری بخش عمومی به صورتی تهیه و تدوین شوند که امکان مطالعه و درک و یادگیری مستقل را برای استفاده‌کنندگان به وجود آورند؛ بنابراین ضرورت دارد مراجع تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی در خصوص تجدیدنظر این استانداردها و یا تدوین استانداردهای جدید به این موضوع توجه ویژه داشته باشند که متون استانداردهای بخش عمومی دارای قابلیت درک، فهم و یادگیری مستقل بوده و یا حداقل در سطح آموزشی باشند

نتایج سوال اول نشان داد که متن اغلب استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشورمان از تمام چهارده استاندارد حسابداری بخش عمومی، هشت استاندارد از لحاظ سطح خوانایی و قابلیت فهم در مرتبه خیلی دشوار و یا دشوار قرار دارند. مطابق با نتایج سوال دوم، متن استانداردهای حسابداری بخش عمومی به‌طور میانگین و برای کل گروه‌ها در سطح ناامیدی و فشار روانی بوده و آنها توان مطالعه و درک صحیح مطالب را ندارند. در نتیجه در نمونه کلی نیز خوانایی و قابلیت فهم دشوارترین استاندارد حسابداری بخش عمومی (استاندارد شماره ۳) که طبق روش فلش پایین‌ترین سطح خوانایی و قابلیت فهم را داشته و در رده خیلی دشوار بود، بر طبق روش کلوز نیز در پایین‌ترین بازه خوانایی و قابلیت فهم یعنی سطح دارای استرس و فشار روانی و عدم قابلیت فهم و درک توسط استفاده‌کنندگان است که از این جهت با روش فلش سازگاری دارد؛ اما خوانایی و قابلیت فهم ساده‌ترین استاندارد حسابداری بخش عمومی (استاندارد شماره ۱) که طبق روش فلش بالاترین سطح خوانایی و قابلیت فهم و درک را داشته و در رده قدری ساده قرار گرفت، بر طبق روش کلوز در پایین‌ترین بازه خوانایی و قابلیت فهم یعنی سطح دارای استرس و فشار روانی و عدم قابلیت فهم است که از این جهت با نتایج روش فلش مطابقت و هماهنگی ندارد.

مطابق با نتایج سوال سوم و فرضیه اول به‌استثنای دانشجویان و ذی‌حسابان که بین امتیاز خوانایی و قابلیت فهم آنها با یکدیگر در مورد هر دو استاندارد ۳ و ۱ (فرضیه‌های فرعی ۱-۲ و ۱-۸) تفاوت معناداری مشاهده نشد، سطح خوانایی و قابلیت فهم متن هر دو استاندارد شماره ۳ و ۱ برای سایر گروه‌های زوجی دارای تفاوت معناداری بوده است؛ یعنی امتیاز خوانایی و قابلیت فهم هر یک از استانداردهای شماره ۳ و ۱ بین دانشجویان با اساتید حسابداری و حسابرسان و بین ذی‌حسابان با اساتید حسابداری و حسابرسان و بین اساتید حسابداری با حسابرسان تفاوت معناداری وجود دارد. مطابق با نتایج سوال سوم و فرضیه دوم؛ علیرغم امتیازات حاصل از روش فلش، باوجود اینکه طبق روش کلوز امتیاز خوانایی و قابلیت فهم استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱ در همه گروه‌ها بالاتر از استاندارد شماره ۳ است اما سطح خوانایی و قابلیت فهم استانداردهای شماره ۳ با ۱ در هیچ‌یک از گروه‌های آزمودنی دارای تفاوت معناداری با یکدیگر نیستند و به عبارت دیگر هر دو استاندارد حسابداری بخش عمومی از لحاظ سطح خوانایی و قابلیت فهم کلوز با یکدیگر برابرند. از طرف دیگر نتایج آزمودنی تکمیلی (برای کل مشاهدات) نیز چنین نتیجه‌ای را تأیید کرد. در این مورد نتایج حاصل از روش فلش با روش کلوز متفاوت بوده است. مطابق با نتایج سوال پنجم و فرضیه سوم؛ امتیازات

فغفورمغربی، یگانه؛ سجادی، سید حسین؛ اثنی عشری، حمیده؛ رضاییان، علی (۱۳۹۹). تبیین اثر میانجی درک، تسلط پردازش و برداشت سرمایه‌گذاران از اعتبار افشا بر رابطه بین احساس زبانی، خوانایی، خبرگی و قضاوت و تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷ (۱)، ۸۷-۱۱۳

قادری مقدم، محمدابراهیم؛ و سبحانی نژاد، مهدی (۱۳۹۵). اعتبار سنجی روش‌های سنجش سطوح خوانایی کتاب‌های درسی. مجله پژوهش در برنامه‌ریزی درسی، ۲۱ (۴۸)، ۴۴-۵۵

کاشانی پور، محمد؛ آقائی، محمد؛ محسنی نامقی، داود (۱۳۹۸). لحن افشای اطلاعات و عملکرد آتی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶ (۴)، ۵۷۰-۵۹۴

کاظمی علوم، مهدی؛ عبدی، مصطفی؛ زلقی، حسن؛ جلالوند، حسین (۱۳۹۹). تأثیر خوانایی گزارشگری مالی بر معیارهای ریسک پروژه حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷ (۲)، ۲۰۲-۲۳۰

کیان، علیرضا؛ فقیه، محسن و امیری، مژگان (۱۳۹۹). ارتباط بین محافظه‌کاری حسابداری و خوانایی گزارش‌های مالی در شرکت‌های دولتی، حسابداری دولتی، ۱۷ (۱)، ۱۴۴-۱۲۹

نظام حسابداری بخش عمومی (۱۳۹۴)، تألیف وزارت امور اقتصادی و دارایی، انتشارات راه تریا، وفایی پور، روح اله؛ قاسمی، مصطفی و محسنی، عبدالرضا (۱۴۰۰) ارائه مدل خوانایی گزارشگری مالی مبتنی بر افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن (لحن گزارشگری) پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۳ (۴)، ۱۳۸-۱۱۵

Abernathy, F. Guo, T. Kubick, and A. Masli, Financial Statement Footnote Readability and Corporate Audit Outcomes, Aud: A J. Pract. and Theor. (38)2, 1-26, (2018). <https://doi.org/10.2308/ajpt-52243>

Aldoseri, M. M. Melegy, M (2023) Readability of Annual Financial Reports, Information Efficiency, and Stock Liquidity: Practical Guides From the Saudi Business Environment, Inf. Sci. Lett. 12, No. 2, 813-821 (2023), <http://dx.doi.org/10.18576/isl/120223>

Badawy, Hebatallah and Ibrahim, Adel Nematallah, Is the Readability of Corporate Textual Disclosures Measurable? (2019). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3205810> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3205810>

Bisogno, Marco., Francesca Manes-Rossi., Mariafrancesca Sicilia (2022) Designing international public sector accounting standards: An analysis of constituents' participation through

تا امکان یادگیری از طریق آموزش را برای همه گروه‌های استفاده‌کننده فراهم آورد.

در نهایت به محققان آتی پیشنهاد می‌شود جهت غنای هرچه بیشتر پژوهش‌های آتی در راستای کسب نتایج متنوع و مفیدتر، سایر روش‌های خوانایی و قابلیت درک و فهم از جمله روش‌های (فرای، گانینگ، فوگ، مک لافلین، کینکیدو ...) را مورد بررسی قرار داده و نتایج آنها را با این تحقیق (روش فلش و کلوز) مقایسه کنند. همچنین از آنجاکه روش کلوز به‌طور مستقیم مخاطب را در سنجش خوانایی و قابلیت درک و فهم بکار می‌گیرد و در این پژوهش فقط استانداردهای شماره ۱ و ۳ به روش کلوز ارزیابی شده است، پیشنهاد می‌گردد سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی نیز با روش فوق مورد ارزیابی قرار گیرند.

#### فهرست منابع

احمدی، محمد رمضان؛ واعظ، سیدعلی؛ آرمن، سیدعزیز و درسه، صابر (۱۴۰۱) بررسی تأثیر سبک حسابرسی بر رابطه بین خوانایی گزارشگری مالی و آگاهی‌بخشی قیمت سهام، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۹ (۲)، ۳۸۸-۳۱۱

باقری ازغندی، ابوطالب؛ حصارزاده، رضا؛ عباس زاده، محمدرضا (۱۳۹۷). خوانایی صورت‌های مالی و حساسیت سرمایه‌گذاران به استفاده از اطلاعات حسابداری.

چشم‌انداز مدیریت مالی، ۸ (۲۳)، ۸۷-۱۰۳  
رضائی یتنه نوئی، یاسر؛ صفری گرایلی، مهدی (۱۳۹۷). خوانایی گزارشگری مالی و احتمال گزارشگری مالی متقلبانسه. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۰ (۴)، ۴۳-۵۸

سروی، اعظم؛ طالب نیا، قدرت اله، پور زمانی، زهرا؛ 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

فرامرز، جواد؛ کامیابی، یحیی و رضانی، جواد (۱۴۰۲) ارائه مدلی برای سنجش خوانایی گزارشگری مالی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۲ (۴۶) ۱-۲۰

فضل الهی، سیف ا... و ملکی توانا، منصوره (۱۳۹۰). ارزیابی و سنجش خوانایی کتاب علوم پایه سوم ابتدایی بر اساس پنج فرمول فرای، گانینگ، فلش، لافلین و کلوز. فصلنامه مطالعات برنامه درسی ایران، ۲۲، ۱۴۱-۱۶۲

- Noh, M (2021) Culture and annual report readability, *Int. J. Account. Inf. Manag.*, (29)4, pp. 583–602, (2021). doi: 10.1108/IJAIM-05-2021-0094.
- Pasko, Oleh, Stanislaw Minta, Serhii Rudenko, and Mykola Hordiyenko. (2020). Do poor and good performing companies report differently? The readability and impression management in corporate narrative documents: Evidence from Northern Europe. *Verslas: Teorija ir praktika/Business: Theory and Practice* 21: 835–49
- Raimo, Nicola, Filippo Vitolla, Valentina Minutiello, Arcangelo Marrone, and Patrizia Tettamanzi. (2022) . Readability of integrated reports: Evidence from worldwide adopters. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management* 29: 524–34
- Rennekamp, K. (2012). Processing fluency and investors' reactions to disclosure readability. *Journal of Accounting Research*, 50, 1319–1354.
- Schafer, R. B., Wickrama, K. A. S., & Keith, P. M. (1993). "Stress in Marital Interaction and Change in Depression: A Longitudinal Analysis". *Journal of Family Issues*, 19(5), 578-594
- Soepriyanto, S. Tjokroaminoto, and A. E. Zudana, (2020) Annual report readability and accounting irregularities: evidence from public listed companies in Indonesia, *J. Financ. Report. Account.*, (19)5, 793–818, (2021). doi: 10.1108/JFRA-01-2020-0006
- Stead, A.B. (1997). "Content Analysis and Readability Formulas as Applied to the Accounting Principles Board Opinions". University of Houston. 24-34
- Yu, Zhimin. 2022. Financial Report Readability and Accounting Conservatism. *Journal of Risk and Financial Management* 15: 454. <https://doi.org/10.3390/jrfm15100454>
- comment letters, *Financial Acc & Man.* 2022;38:661–685,
- Boubaker, Sabri, Dimitrios Gounopoulos, and Hatem Rjiba. (2019) . Annual report readability and stock liquidity. *Financial Markets, Institutions & Instruments* 28: 159–86
- Brusca, I., Dasí, R.M., Gimeno-Ruiz, A., Montesinos, V. (2021). The Application of the IPSAS in Spain. In: Brusca, I., Gomes, P., Fernandes, M.J., Montesinos, V. (Eds) *Challenges in the Adoption of International Public Sector Accounting Standards*. Palgrave Pivot, Cham. [https://doi.org/10.1007/978-3-030-63125-3\\_4](https://doi.org/10.1007/978-3-030-63125-3_4)
- Donovan, John, Jared Jennings, Kevin Koharki, and Joshua Lee. (2021). Measuring credit risk using qualitative disclosure. *Review Accounting Studies* 26: 815–863
- de Souza, João Antônio Salvador, Jean Carlo Rissatti, Suliani Rover, and José Alonso Borba. (2019). The linguistic complexities of narrative accounting disclosure on financial statements: An analysis based on readability characteristics. *Research in International Business and Finance* 48: 59–74
- 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
- Frankel, Richard, Jared Jennings, and Joshua Lee. (2022) . Disclosure sentiment: Machine learning vs. dictionary methods. *Management Science* 68: 5514–32
- Genzkow, Matthew, Bryan Kelly, and Matt Taddy. (2019). Text as data. *Journal of Economic Literature* 57: 535–74
- Grossi, Giuseppe., Ileana Steccolini, Pawan Adhikari, Judy Brown, Mark Christensen, Carolyn Cordery, Laurence Ferry, Philippe Lassou, Bruce McDonald III, Ringa Raudla, Mariafrancesca Sicilia and Eija Vinnari (2023) The future of public sector accounting research. A polyphonic debate, *Qualitative Research in Accounting & Management* Vol. 20 No. 1, 2023 pp. 1-37 Emerald Publishing Limited 1176-6093 DOI 10.1108/QRAM-09-2022-0135
- Jugnandan, Shreeya, and Gizelle D. Willows. (2021) . "It's a long story . . ."—impression management in South African corporate reporting. *Accounting Research Journal* 35: 581–97
- Lima, R. L., Lima, D. V. L., Varela, P. S., & Cruz, C. F. (2022). Learning from International Experiences: Differentiated Accounting Standards for Public Sector Entities. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, 352-369. <http://dx.doi.org/10.51341/cgg.v25iesp.2902>
- Mankayi, Sinethemba, Frank Ranganai Matenda, and Mabutho Sibanda. 2023. An Analysis of the Readability of the Chairman's Statement in South Africa. *Risks* 11: 54. <https://doi.org/10.3390/risks11030054>



*Accounting Knowledge & Management Auditing*

*Vol. 15/ No. 60/ Winter 2026*

## **Content Analysis and Comparison of Readability and Comprehensibility of Iran's Public Sector Accounting Standards among Users using Cloze and Flesch Index**

**Faramarz Khakbazian**

Accounting PhD student, Department of Accounting, Kish International Branch, Islamic Azad University, Kish Island, Iran  
f.khakbazian@yahoo.com

**Mohammadreza Mehrabanpour**

Associate Professor Department of Accounting and Financial Management, University of Tehran  
mehrabanpour@ut.ac.ir

**Zohreh Hajiha**

Professor Department of Accounting South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran  
drzhajiha@gmail.com

### **Abstract**

The purpose of research is to analyze the content and comparison of readability and comprehensibility of Iran's public sector accounting standards among users using Cloze and Flesch index. The statistical population includes all the words and sentences in the text (18) of the accounting standard of the public sector published by the audit organization, and the statistical sample includes three texts from the first, middle and last parts of each standard, which were selected randomly. It is necessary to measure the reading level of the audience, the tool of which is a researcher-made test in 2023 with a number of blanks from the standard texts by selecting a simple random sample from each group (students, professors, auditors and Zehesab). The results showed that according to the Flesch readability measurement method, most of the accounting standards of the public sector are very difficult in terms of readability and ability to understand. Also, based on the Cloze method, the text of these standards is at the level of psychological pressure and frustration for most of the audience and people who directly use the accounting standards of the public sector, and it indicates that the users are not able to properly understand the contents and learn them. In terms of the readability and comprehension of the texts of different groups (students, professors, auditors and accountants), there is a significant difference in terms of the simplicity and difficulty of the accounting standards of the public sector (Standard 1&3) with the average society.

**Keywords:** Public Sector Accounting Standards, Comprehensibility, Readability, Cloze Index, Flesch Index.

