

مجله حسابداری سلامت، سال دهم، شماره دوم، پیاپی ۲۶، پاییز و زمستان ۱۴۰۰، صص. ۲۴-۱

مطالعه استانداردهای حسابداری بخش عمومی و لزوم بازنگری در آنها، از نظر قابلیت فهم آن برای استفاده کنندگان با تحلیل محتوا و سنجش خوانایی

دکتر زهرا پورزمانی^۱، مختار کیوانفر^۲ و دکتر افسانه توانگر^۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۵/۲۹

تاریخ اصلاح نهایی: ۱۴۰۰/۰۴/۲۴

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۷/۲۳

چکیده

مقدمه: اگر استانداردهای حسابداری بخش عمومی که نهادهای قانونگذار مربوط آن را تدوین کرده است از قابلیت فهم و خوانایی لازم برخوردار نباشد، به کارگیری آن برای گروه‌های گوناگون استفاده کننده با مشکل و تناقض مواجه خواهد شد. در این رابطه، اندازه‌گیری سطح خوانایی متن‌ها یکی از روش‌هایی است که به سنجش میزان پیچیدگی یا دشواری متن می‌پردازد.

روش پژوهش: این پژوهش از نظر هدف کاربردی است و به شیوه تحلیل محتوا انجام می‌شود. در این پژوهش از شاخص‌های خوانایی فلش و کلوز برای پاسخ به سؤال‌های پژوهش استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش شامل همه دانشجویان، استادان حسابداری، حسابداران و حسابرسان است. نمونه پژوهش با استفاده از روش نمونه‌گیری در دسترس انتخاب شد.

یافته‌ها: یافته‌های پژوهش نشان داد که استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۷ (دارایی‌های نامشهود) با سطح خوانایی ۲۸/۲۱۱، در بالاترین سطح دشواری و استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۳ (آثار تغییر در نرخ تبدیل ارز)، با سطح خوانایی ۵۱/۲۶۷ در پایین‌ترین سطح دشواری قرار دارد. این نتیجه که استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۷ دشوارتر از استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۳ است در هر دو روش فلش و کلوز تأیید شد.

نتیجه‌گیری: طبق روش فلش، تمامی استانداردهای حسابداری بخش عمومی در سطح دشوار است و هیچ استاندارد معمولی یا ساده‌ای وجود ندارد. از سوی دیگر، طبق روش کلوز، همه استانداردها در سطح ساده و خوب است و تنها یکی از استانداردها در سطح ناامیدی و فشار روانی است.

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

۱. استاد، گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول، رایانامه: zah.poorzamani@iauctb.ac.ir)
دورنگار: ۰۲۱-۳۳۹۶۷۲۳۵.

۲. دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (رایانامه: m.keivanfar1362@gmail.com).

۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (رایانامه: a_tavangar@iauctb.ac.ir).

مقدمه

می‌کند (۶). نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی نقش بسزایی در تحقق این موضوع ایفا می‌کند (۷).

انتظار می‌رود گزارشگری مالی اطلاعاتی مربوط و قابل اتکا را در اختیار استفاده‌کنندگان این گزارش‌ها قرار دهد تا در الگوهای تصمیم‌گیری آن‌ها استفاده شود. بر این اساس، این پرسش طرح می‌شود که آیا روش گزارشگری مالی موجود می‌تواند اطلاعات کافی، مناسب و باکیفیتی را فراهم آورد که ملاک تصمیم‌گیری و عمل استفاده‌کنندگان قرار گیرد؟ ازجمله چالش‌های بااهمیت در مدیریت، موضوع کیفیت اطلاعات است (۸). کیفیت گزارشگری مالی به ارتقا و افزایش سودمندی اطلاعات مالی منجر می‌شود. می‌توان گفت این امر بدیهی است که قانونگذاران و استفاده‌کنندگان از این گزارش‌ها برای داشتن گزارشگری مالی با کیفیت بالاتر موافق باشند؛ زیرا دیدگاه اصلی این است که کیفیت بالاتر گزارشگری مالی تأثیر مستقیم و بسزایی بر اخذ تصمیم به‌موقع و مناسب از سوی استفاده‌کنندگان از آن‌ها دارد (۸ و ۹). در سال‌های کنونی، اهمیت حسابداری و گزارشگری مالی در بخش عمومی دوچندان شده است. این به‌گونه‌ای است که در ایران، قانونگذاران و مسئولان بخش مدیریت عمومی در دو دهه گذشته با وضع مقررات متعددی در این زمینه، اصلاحات در روش‌های حسابداری را آغاز کرده‌اند (۱۰). در قوانین حاکم بر کشور نیز احکامی درباره روش حسابداری و ضرورت وجود استانداردهای حسابداری بخش عمومی وضع شده است. از آن جمله، می‌توان به ماده

نقش‌پذیری و مسئولیت‌های دولت ناشی از قوانین رایج کشور است که به اختیاراتی خاص برای این نهاد عالی منجر شده است. در کنار همه قوانینی که با رویکرد کاهش میزان مسئولیت‌های دولت تدوین شده، همچنان مواردی مانند فروش نفت و میعانات گازی و اخذ مالیات از مسئولیت‌های جدایی‌ناپذیر دولت است. همچنین، مطابق اصول قانون اساسی، برقراری خدمات عمومی و امکان بهره‌مندی افراد جامعه از خدماتی چون آموزش و پرورش و بهداشت برعهده دولت بوده و پاسخ‌گویی دولت در برابر مردم بیان‌کننده این اختیارات و مسئولیت‌های قانونی است. پاسخ‌گویی در برابر ملت مهم‌ترین تکلیف دولت بوده و ایفای صحیح این مسئولیت نیازمند اطلاعاتی است که نشان‌دهنده عملکرد دولت است (۴-۱). با توجه به وظیفه پاسخ‌گویی مؤسسات بخش عمومی، گزارش‌های آن‌ها باید به‌گونه‌ای تهیه شود که موجب بهبود و تسریع در ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی شود. این مسئولیت ایجاب می‌کند که حکومت‌ها و دستگاه‌های بخش عمومی در برابر مردم و نمایندگان آن‌ها پاسخ‌گوی عملکرد خود درباره اجرای وظایف قانونی باشند (۵). در این خصوص، باباجانی در پژوهشی بیان می‌کند که مسئولیت پاسخ‌گویی فرایندی است که با ارائه گزارش شخص پاسخ‌گو شروع می‌شود و با بررسی و اعلام نظر در زمینه گزارش ادامه می‌یابد. پس از آن، با قضاوت، اتخاذ تصمیم مناسب و اقدام از سوی شخص پاسخ‌خواه به اتمام می‌رسد و این فرایند به صورت دوره‌ای ادامه پیدا

۲۶ قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و آیین‌نامه اجرایی آن، بند (ب) ماده ۸ قانون برنامه پنج‌ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و قوانین بودجه سالانه کشور اشاره کرد. بر اساس این احکام، دستگاه‌های اجرایی که از بودجه عمومی کشور استفاده می‌کنند، مکلف‌اند صورت‌های مالی خود را مطابق با استانداردهای حسابداری بخش عمومی، شیوه‌نامه‌های ابلاغی وزارت امور اقتصادی و دارایی و مبنای تعهدی حسابداری گزارش کنند (۲، ۱۱ و ۱۲).

اجرای نظام حسابداری بخش عمومی بر پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری مدیران مؤثر است. این اطلاعات می‌تواند زمینه مناسبی برای ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی و اخذ تصمیم‌های صحیح و بهینه از سوی مدیران بخش دولتی ایجاد کند (۱۰). این در حالی است که با توجه به جدید بودن استانداردهای حسابداری بخش عمومی و تغییر از مبنای نقدی به مبنای تعهدی حسابداری، دستگاه‌های اجرایی در هنگام استفاده از آن‌ها با چالش‌ها و ابهاماتی مواجه شده‌اند. این موضوع به افزایش تعداد مکاتبات و استعلامات از وزارت امور اقتصادی و دارایی (اداره کل گزارشگری مالی و حسابداری بخش عمومی، اداره کل نظارت بر اجرای بودجه و اداره نظارت بر ذی‌حسابی‌ها) منجر شده است. بر این اساس، دستگاه‌های اجرایی برای ارائه صورت‌های مالی خود بر اساس این استانداردها در زمان‌های مقرر قانونی (مواد ۹۵، ۹۸ و ۱۰۰ قانون محاسبات عمومی کشور) به این وزارتخانه و تهیه صورت‌حساب عملکرد بودجه سالانه طبق ماده ۱۰۳ از قانون نامبرده با مشکلاتی مواجه شده‌اند (۱۳). این موضوع ضرورت

بررسی این استانداردها از لحاظ خوانایی و قابلیت فهم آن برای استفاده‌کنندگان را ایجاد کرده است.

مطابق مطالب گفته شده، این سؤال مطرح می‌شود که آیا استانداردهای حسابداری بخش عمومی از نظر خوانایی متن و قابلیت فهم برای استفاده‌کنندگان (سنجش خوانایی و تحلیل محتوا) در سطح مطلوبی قرار دارد یا خیر؟ به‌منظور پاسخ به این سؤال پژوهش، در گام نخست از شاخص خوانایی فلش برای ارزیابی سطح خوانایی متن استانداردهای مصوب حسابداری در بخش عمومی استفاده شد. پس از تعیین سطح خوانایی تمام استانداردها، ساده‌ترین و دشوارترین آن‌ها برای انجام مراحل بعدی انتخاب شد. سپس، از روش سنجش خوانایی کلوز که نیازمند طراحی پرسش‌نامه پژوهشگرساخته و تکمیل آن از طریق گروه‌های آزمودنی است، برای تعیین سطح خوانایی استانداردها و مقایسه و تحلیل آن‌ها استفاده شد.

می‌توان بیان کرد این پژوهش با بررسی استانداردهای حسابداری بخش عمومی اهمیت چشم‌گیری برای تدوین‌کنندگان و استفاده‌کنندگان از این استانداردها دارد. مطالعه حاضر با افزودن مطالبی مفید به مجموعه پیشینه و استانداردهای حسابداری بخش عمومی کمک شایانی به تدوین‌کنندگان، استفاده‌کنندگان (شامل ذی‌حسابان و حساب‌رسان)، پژوهشگران و اندیشمندان علاقه‌مند به حوزه حسابداری بخش عمومی خواهد کرد. به این ترتیب، می‌توان با آگاهی بالاتر و ارزیابی‌های دقیق‌تر به تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی، استفاده صحیح از استانداردها و انجام پژوهش‌های بیشتر در این زمینه پرداخت و جامعه حسابداری را از نتایج پژوهش‌ها

بهره‌مند کرد. در ادامه مقاله، ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش تدوین شده است. سپس، هدف اصلی، نوع پژوهش و مراحل اجرایی آن در روش پژوهش تشریح شده است. در ادامه، سؤال‌های پژوهش، جامعه و نمونه آماری و روش گردآوری داده‌ها ارائه شده است. پس از آن، در بخش یافته‌های پژوهش به معرفی شاخص‌های ارزیابی خوانایی فلش و کلوز و نتایج آن‌ها پرداخته شده است. در پایان مقاله نیز نتیجه‌گیری، پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آینده و محدودیت‌های پژوهش بیان شده است.

مبانی نظری

تحولات سال‌های اخیر در نهادها و سازمان‌های بزرگ بخش عمومی مانند دولت‌ها و شهرداری‌ها، نشان‌دهنده این است که تغییرات انجام شده در نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی آن‌ها به دلیل افزایش میزان پاسخ‌خواهی عمومی بوده است. عده‌ای نیز بر این باورند که نظریه انتخاب عمومی از جمله دلایل مهم تحولات انجام‌شده در این بخش است (۱۴). نظریه انتخاب عمومی بر این موضوع تأکید دارد که بیشتر دولت‌های بسیار بزرگ کارایی لازم را ندارند. طبق باور حامیان این نظریه، رفع ناکارآمدی دولت‌ها را می‌توان با اصلاح عملیات یا فعالیت‌های آن‌ها بر اساس مفاهیم رقابت بازار و کارایی و در نهایت، شبه بازرگانی کردن این گونه نهادها برطرف کرد. نظریه انتخاب عمومی چارچوبی برای انجام اصلاحات گسترده مدیریت و ارائه الگوی مدیریت نوین عمومی فراهم کرده است که از طرف بسیاری از دولت‌ها در

حال اجرا است (۱۵). اجرایی شدن این نظریه و الگوی مدیریت عمومی نوین در دهه ۱۹۸۰ قرن بیستم میلادی، باعث شد که برخی از کشورهای اروپایی این الگو را بپذیرند و برخی دیگر نظیر آمریکا پس از بومی‌سازی متناسب با شرایط و ویژگی‌های محیطی و اقتصادی خود پذیرای آن باشند (۱۶).

در اجرای بیانیه شماره ۳۴ هیأت استانداردهای حسابداری دولتی و مطابق با دیدگاه حاکم بر شیوه پذیرش مفاهیم اصلی در مدیریت نوین بخش عمومی و چگونگی استقرار و تحقق این مفاهیم، الگوی گزارشگری مالی نوینی ایجاد شد (۱۷). در این الگوی نوین به عوامل اصلی و ویژگی‌های بارز رویکرد مدیریت نوین عمومی در نظارت بر کارایی و اثربخشی، نتایج فعالیت‌ها و مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی ناشی از آن‌ها توجه می‌شود. همچنین، بر مسئولیت پاسخ‌گویی مالی مبنی بر رعایت قوانین مربوط، محدودیت‌ها در بودجه سالانه و مصرف منابع در جایگاه قانونی نیز تأکید می‌شود. از این رو، برای طراحی و استقرار این الگو، استانداردهای حسابداری در چارچوب مبانی نظری تدوین و اجرا شده است (۱۸).

با توجه به موارد ذکر شده، دو رویکرد بر گزارشگری مالی سازمان‌های بزرگ در بخش عمومی کشورها حاکم است. رویکرد اول که به الگوی شبه بازرگانی موسوم است، همان الگوی گزارشگری مالی نهادهای بخش خصوصی است که با اندک تغییراتی برای نهادهای بخش عمومی نیز استفاده می‌شود. به عبارتی، این الگوی گزارشگری مالی با تأکید بر مبانی نظری، اصول و استانداردهای حسابداری مشترک بین

این نهادها طراحی می‌شود (۱۸). رویکرد دوم بر مناسب نبودن رویکردهای حاکم بر گزارشگری مالی بخش خصوصی برای نهادهای بخش عمومی تأکید دارد. این رویکرد بر این باور است که این نهادها برای گزارشگری مالی باید از الگوهای خاص و مبتنی بر ویژگی‌های محیطی حاکم بر عملیات یا فعالیت‌های خود استفاده کنند. در این رابطه، نهادهای قانون‌گذاری در این کشورها مبنای نظری و استانداردهای حسابداری مناسبی برای گزارشگری مالی تدوین و اجرایی کرده‌اند (۱۸).

در ایران در سال‌های کنونی، روش حسابداری و گزارشگری مالی در بخش عمومی تغییرات چشمگیری داشته است. نهادهای بخش عمومی ایران از جمله دولت و دستگاه‌های اجرایی آن و نهادهای عمومی غیردولتی (مانند شهرداری‌ها و نهادهای انقلاب اسلامی) برخلاف داشتن شباهت‌هایی با نهادهای متناظر در دیگر کشورها، تحت تأثیر مقررات حاکم بر فعالیت یا عملیات و ویژگی‌های خاص محیطی خود قرار دارند. این مقررات و ویژگی‌ها، آن‌ها را از بسیاری جنبه‌ها از نهادهای متناظر در کشورهای دیگر متمایز می‌کند. با توجه به مناسب نبودن الگوی گزارشگری مالی بخش خصوصی برای بخش عمومی، نهادهای استانداردگذاری کشور مبنای نظری خاص و استانداردهای حسابداری متناسب با بخش عمومی را تدوین و اجرایی کرده‌اند (۱۸). به منظور ضروری شدن اجرای این استانداردها، در قوانین حاکم بر کشور نیز احکامی درباره ضرورت اجرای این استانداردها وضع شده است. از جمله این قوانین می‌توان به ماده ۲۶ قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، بند (ب) ماده

۸ قانون برنامه پنج‌ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و قوانین بودجه سالانه کشور نام برد. این قوانین درباره لزوم رعایت استانداردهای حسابداری بخش عمومی برای تهیه صورت‌های مالی دستگاه‌های اجرایی است (۲، ۱۱ و ۱۲).

با توجه به ضرورت تهیه، تدوین و انتشار استانداردهای بخش عمومی، سازمان حسابرسی به‌عنوان مسئول تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی در کشور، عهده‌دار تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی شد (۱۲). به این منظور، کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی با حضور نماینده‌های وزارت امور اقتصادی و دارایی، دیوان محاسبات، سازمان برنامه و بودجه و سازمان حسابرسی تشکیل شد. این کمیته در گام نخست، مفاهیم نظری حاکم بر گزارشگری مالی بخش عمومی را ضمن پذیرش مبنای تعهدی حسابداری، به‌عنوان مبنای گزارشگری مالی تدوین کرد. سپس، استانداردهای حسابداری بخش عمومی شماره‌های ۱ تا ۳ را در سال ۱۳۹۲، استانداردهای حسابداری بخش عمومی شماره‌های ۴ تا ۶ را در سال ۱۳۹۳، استانداردهای حسابداری بخش عمومی شماره‌های ۷ تا ۹ را در سال ۱۳۹۴ و پس از آن، سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی (شماره‌های ۱۰ الی ۱۶) را در مجمع عمومی سازمان حسابرسی به تصویب رساند (۱). درک صحیح و به‌کارگیری درست این استانداردهای حسابداری بخش عمومی به‌وسیله واحدهای گزارشگر به‌دلیل الزامات گزارشگری و

کسب اظهار نظر مقبول حسابرسی و نیز سایر گروه‌های استفاده‌کننده از قبیل حساب‌رسان، ذی‌حسابان، حسابداران و تحلیل‌گران مالی و اقتصادی اهمیت دارد. این استانداردها در صورت نداشتن ویژگی قابلیت درک و سطح خوانایی موردانتظار، نخواهد توانست نقش مؤثر خود را در گزارشگری مطلوب و استفاده اثربخش از آن ایفا کند و به‌کارگیری آن‌ها برای گروه‌های گوناگون با مشکل و تناقض مواجه خواهد شد (۱).

اندازه‌گیری خوانایی

«خوانایی» یک پیام نوشتاری نشان‌دهنده میزان سهولت خوانش و قابل فهم بودن متن است و در حوزه‌های پژوهشی سنجش خوانایی امری ضروری است. نظریه بنیادین ارتباطات، فرایند سه‌گانه‌ای را برای ایجاد ارتباط ارائه می‌دهد. به این ترتیب که ابتدا ارسال‌کننده، پیام مشخص و معنی‌داری را انتخاب و آن را برای انتقال از طریق مسیر ارتباطی رمزگذاری می‌کند. سپس، دریافت‌کننده باید پیام را برای درک درست آن رمزگشایی کند (۱۹). خواندن به معنای رمزگشایی پیامی است که از طریق نوشتار و استفاده از واژه‌ها و عبارات برحسب اصول ساختاری، ترکیب و رمزگذاری شده است و در صورتی که قابلیت درک آن افزایش یابد، دریافت‌کننده پیام در فهم آن تواناتر خواهد بود (۲۰).

عابدی خوانایی را مقیاسی برای سنجش میزان قابلیت خوانش و درک متن‌ها بیان می‌کند. وی نوشته‌ای را خوانا می‌داند که خواننده متن را به سهولت

بخواند و بتواند درک مناسبی از آن داشته باشد (۲۱). مطابق تعریف دیگر پژوهشگران میزان دشواری یا آسانی درک خواننده از یک نوشتار، خوانایی محسوب می‌شود (۲۲ و ۲۳). دویی معتقد است که خوانایی یک متن را نباید با خوانا بودن واژه‌ها و عبارات آن متن اشتباه گرفت چراکه این دو مفهوم از هم متمایزند. وی خوانایی متن را عاملی تسهیل‌گر در تعیین مخاطبان مناسب برای متن می‌داند (۲۴). مارنل معتقد است که منظور از خوانایی، میزان قابلیت درک یا فهم متن‌هاست (۲۵). چن خوانایی را میزان آسان فهمیده شدن متن می‌داند (۲۶). اندازه‌گیری خوانایی متن‌ها از ابزارهایی است که میزان پیچیدگی یا دشواری نوشتار را می‌سنجد. واژه خوانایی به معنای تخمینی از احتمال میزان موفقیت مخاطب در خواندن و درک متن است. در تعریف سطح خوانایی نیز چنین ذکر شده است که هنگام خواندن متن، برای مخاطب حسی درباره میزان دشواری یا سادگی آن ایجاد می‌شود که در فهم متن تأثیر بسزایی دارد و این همان سطح خوانایی متن است (۲۷).

به طور کلی، افشاهای مالی مستلزم سه ویژگی است: محتوا (چه چیزی)، زمان‌بندی (چه موقع) و ارائه (چگونه) که مفید بودن آن به خوانایی و قابلیت فهم آن بستگی دارد. بنابراین، به کار بردن صحیح استانداردهای حسابداری نیز نیازمند درک، قابلیت فهم و خوانا بودن آن‌ها به وسیله استفاده‌کنندگان است. در صورت خوانا نبودن استانداردهای حسابداری، به طور ویژه قانونگذاران این حوزه باید در تدوین و نگارش استانداردها بازنگری کنند تا با افزایش سطح خوانایی آن‌ها، استفاده‌کنندگان درک بهتر و دقیق‌تری از استانداردها داشته باشند.

به این ترتیب، زمینه‌های لازم برای افزایش کارایی و اثربخشی و رسیدن به اهداف مورد نظر از تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی فراهم خواهد شد (۲۸).

از پرکاربردترین و مشهورترین معیارهای مورد استفاده برای ارزیابی خوانایی یک متن، رابطه‌ای است که رادولف فلش ابداع کرد (۲۹ و ۳۰). دیگر پژوهشگران نیز این رابطه را تجزیه و تحلیل و بر اساس آن اقدام به ابداع رابطه‌های جدیدی برای سنجش خوانایی کردند (۳۱). در ایران نیز دینانی الگوی خوانایی فلش را برای سنجش سطح خوانایی در متن‌های فارسی بومی سازی کرده است که با نام فلش / دینانی در پژوهش‌ها استفاده می‌شود (۳۰).

مهم‌ترین دلایل استفاده از روش فلش چنین است: اول اینکه، پرکاربردترین روش در مطالعات قبلی سنجش خوانایی بوده است (۳۲). دوم، روشی است که به طور گسترده استفاده می‌شود و امکان مقایسه یافته‌ها با نتایج پژوهش‌های قبلی وجود دارد. سوم، امتیاز خوانایی را بر مبنای رتبه‌بندی صفر تا صد ایجاد می‌کند. سطح امتیاز بالاتر نشان‌دهنده آسان‌تر بودن متن برای خواندن و سطح پایین‌تر بیان‌گر دشواری آن است (۳۳). روش کلوز نیز روش پرکاربرد دیگری است که آن را تیلور ارائه کرد (۳۴) و تاکنون نتایج آن تا اندازه زیادی با امتیازهای فلش مرتبط بوده است. روش کلوز به عنوان روشی آزموده شده، معیار معتبری است برای اینکه آیا خواننده متن، موضوع را درک می‌کند یا خیر؟ این روش با انواع پژوهش‌های معتبر پشتیبانی شده و یکی از فراگیرترین و پیشرفته‌ترین روش‌های آزمون

قابل فهم بودن متن است (۳۵). مزایای روش کلوز این است که این روش آسان و از لحاظ آماده‌سازی، کنترل و امتیازبندی توجه‌پذیر است؛ عناصر روش کلوز در خود متن جاسازی شده و از تأثیرات پژوهشگر در اجرای آزمون به دور است؛ این روش به عنوان معیاری از خوانایی نسبی موضوع متن، از نظر امتیازبندی خوانایی و اعتبار، قوی است؛ و پاسخ‌ها می‌تواند ساده و به طور عینی امتیازبندی شود (۳۵).

روش کلوز از طریق مقایسه امتیازهای خوانایی کلوز با امتیازهای استاندارد شده درک مطلب از موضوع‌های یکسان، برای مخاطبان یکسان اعتبار یافته است. پژوهشگران پی برده‌اند که خوانندگان با امتیاز کلوز بالاتر (پایین‌تر) در آزمون‌های استاندارد شده درک خواندن نیز امتیاز بالاتر (پایین‌تری) دارند (۳۶ و ۳۷). در واقع، امتیازهای کلوز چنان با امتیازهای درک مطلب همبستگی دارد که می‌تواند معیاری برای استناد به درک مطلب باشد. این روش معیار بسیار قابل اتکا و عینی برای درک مطلب است. بنابراین، با توجه به همبستگی شدید ویژگی‌ها و مزیت‌های بیان‌شده، پژوهشگران روایی و پایایی آن‌ها را برای سنجش خوانایی متن‌ها تأیید کرده‌اند (۳۶).

پیشینه پژوهش

شافر در پژوهشی با عنوان «ارزیابی خوانایی استانداردهای حسابداری دولتی» به سنجش میزان خوانایی استاندارد شماره ۱۱ هیأت استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا با استفاده از شاخص خوانایی کلوز پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که این

استاندارد قابلیت درک و خوانایی لازم را برای دانشجویان ندارد. همچنین، شافریان کرد که در صورت خوانا نبودن این استاندارد و دیگر استانداردهای حسابداری هیأت استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا، استانداردها نمی‌توانند نقش ارتباطی مطلوبی را در حسابداری دولتی به‌خوبی ایفا کنند (۳۸).

فاخ فاخ در مقاله خود با عنوان «خوانایی گزارش‌های استاندارد شده فدراسیون بین‌المللی حسابداران»، به ارزیابی خوانایی گزارش‌هایی پرداخته است که با سه استاندارد شماره‌های ۷۰۰، ۷۰۵ و ۷۰۶ بین‌المللی حسابرسی تدوین شده است. فدراسیون بین‌المللی حسابداران با هدف بهبود گزارشگری مالی در چند استاندارد که شیوه تدوین گزارش‌های حسابرسی را تعیین می‌کند، بازنگری کرده است. وی قابلیت فهم گزارش‌ها را برحسب ویژگی‌های زبان‌شناختی جمله‌بندی و کلمه‌بندی گزارش‌های استاندارد شده اندازه‌گیری کرده است. نتایج پژوهش وی نشان داد که گزارش‌های استاندارد شده حسابرسی به‌طور کامل، خوانا و قابل فهم نیست و نقش اطلاعاتی خود را برای همه استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی انجام نمی‌دهد (۳۹).

لی در پژوهشی به بررسی ارتباط خوانایی گزارش‌های مالی سالانه شرکت با عملکرد و پایداری سود شرکت پرداخت. وی به این نتیجه رسید که درک گزارش‌های سالانه شرکت‌های با سود پایین‌تر برای خواننده دشوارتر است. همچنین، شرکت‌هایی که گزارش‌های سالانه با سطح خوانایی آسان‌تری دارد، سود پایداری دارند (۴۰).

یارمحمدیان برای تعیین میزان دشواری یا آسانی

متن‌ها، به کارگیری روش‌های ارزیابی خوانایی متن را به‌عنوان روش‌های متداول ذکر کرده است. وی در شرح روش‌های خوانایی‌سنجی بیان می‌کند که این روش‌ها با پردازش معیارهای کمی واژه‌ها، جمله‌ها و بندها که در انتقال مفاهیم نقش اصلی را برعهده دارند، به اندازه‌گیری سطح خوانایی نوشته و ارائه میزان حرکت از سادگی به دشواری می‌پردازد (۴۱).

توانا در پژوهشی رابطه عملکرد شرکت‌ها با خوانایی گزارش‌های مالی در بورس اوراق بهادار تهران در سال‌های ۱۳۸۸ و ۱۳۸۹ را بررسی کرد. وی در این پژوهش به دنبال بررسی این سؤال بود که آیا شرکت‌های با عملکرد بهتر، گزارش‌های خواناتری ارائه کرده‌اند یا خیر؟ نتایج پژوهش توانا نشان داد که بین خوانایی گزارشگری مالی با عملکرد و اندازه شرکت، به ترتیب، همبستگی مثبت و منفی وجود دارد (۴۲).

صفری‌گرایی و رضایی‌پشته‌نویی ارتباط توانایی مدیریت با خوانایی گزارشگری مالی را بررسی کردند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که توانایی مدیریت به بهبود خوانایی گزارشگری مالی در شرکت‌ها منجر می‌شود و در شرکت‌های بزرگ‌تر رابطه توانایی مدیریت و خوانایی گزارشگری مالی قوی‌تر است (۴۳).

طالب‌نیا و همکاران میزان خوانایی و قابلیت فهم استانداردهای حسابداری از نظر حسابداران و حساب‌برسان را ارزیابی کردند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که بر اساس روش سنجش خوانایی فلش/دیانی، بیشتر استانداردهای حسابداری از لحاظ سطح خوانایی بسیار دشوار یا دشوار است. مطابق روش کلوز نیز متن استانداردها برای حسابداران و حساب‌برسان در سطح فشار

روانی (بیان‌کننده عدم‌قابلیت درک و یادگیری) بوده که این موضوع می‌تواند به استفاده از استانداردها به‌شیوه نادرست و کاهش کیفیت گزارشگری مالی منجر شود (۳۶).

پورزمانی و محمدی خوانایی قانون مالیات‌های مستقیم و لزوم بازنگری در آن از منظر قابلیت فهم به‌وسیله استفاده‌کنندگان را بررسی کردند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که طبق روش فلش از میان فصل‌های منتخب قانون مالیات‌های مستقیم، فصل معافیت‌ها دشوارترین و فصل ترتیب رسیدگی ساده‌ترین فصل‌های قانون از نظر خوانایی متن است. مطابق نتایج شاخص کلوز، برای حساب‌رسان مالیاتی خوانایی فصل معافیت‌ها در سطح متوسط (آموزشی) و فصل ترتیب رسیدگی در سطح ساده (آموزش مستقل) و برای مدیران مالی هر دو فصل یادشده در سطح متوسط (آموزشی) است (۴۴).

پورزمانی و همکاران به بررسی تأثیر نگرش فلسفی بر درک سطح خوانایی استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی پرداختند. نتایج حاصل از روش فلش نشان داد که بیشتر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در سطح دشوار است و تنها دو استاندارد در سطح قدری دشوار است. همچنین، طبق نتایج روش کلوز نیز، خوانایی متن استانداردها بین افراد حرفه‌ای در گروه با نگرش فلسفی، بیشتر از گروه بدون نگرش فلسفی است و برای افراد تحصیل‌کرده نگرش فلسفی بر خوانایی متن استانداردها تأثیری ندارد (۳۷).

ملکیان و ایمانی تأثیر راهبرد کسب‌وکار بر خوانایی گزارشگری مالی شرکت‌ها با استفاده از شاخص ارزیابی خوانایی فوگ بررسی کردند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان

داد که راهبرد کسب‌وکار و شاخص خوانایی فوگ رابطه مثبت و معنی‌داری دارد. به نحوی که در شرکت‌های با راهبرد تهاجمی (نوآوری‌محور) خوانایی گزارشگری مالی کمتر است. به عبارت دیگر، مدیران این شرکت‌ها برای کاهش افشای اطلاعات رقابتی، وضوح اطلاعات افشا شده را کمتر نشان می‌دهند و در نتیجه خوانایی گزارشگری مالی را کاهش می‌دهند (۴۵).

با توجه به بررسی‌های انجام‌شده و پیشینه داخلی در حوزه حسابداری و گزارشگری مالی بخش دولتی به‌ویژه استانداردهای حسابداری بخش عمومی خلاء مطالعاتی در زمینه تحلیل محتوا، ارزیابی خوانایی و قابلیت فهم متون آشکار است. هدف از پژوهش حاضر بررسی این موضوع است که استانداردهای حسابداری بخش عمومی مصوب در چه سطحی از خوانایی است و آیا نیازمند بازنگری و تدوین مجدد است یا خیر؟ بر این اساس، تدوین‌کنندگان استانداردها می‌توانند این موضوع را برای بازنگری در استانداردهای مصوب و تدوین استانداردهای جدید در نظر بگیرند تا گام بزرگی برای دستیابی به اهداف حسابداری در بخش عمومی برداشته شود.

روش پژوهش

هدف اصلی از پژوهش حاضر، مطالعه استانداردهای حسابداری بخش عمومی و ضرورت بازنگری در آن‌ها از لحاظ قابلیت فهم آن برای استفاده‌کنندگان، با تأکید بر تحلیل محتوا و سنجش خوانایی است. این پژوهش از نظر هدف، کاربردی است و به شیوه تحلیل محتوا

انجام شده است. تحلیل محتوا از مهم ترین روش های کاربردی در علوم انسانی، اجتماعی و رفتاری است. این شیوه تحلیل برای توصیف عینی، منظم و کمی محتوای ارتباطات، به منظور تفسیر و پی بردن به نگرش درونی استفاده می شود. در این رابطه، بر خوانایی متن ها بیشتر از سایر موضوعات تأکید می شود. در واقع، تأکید بر خوانایی متن ها به معنای تخمین احتمال موفقیت مخاطب در خوانش و درک آن متن است (۴۶).

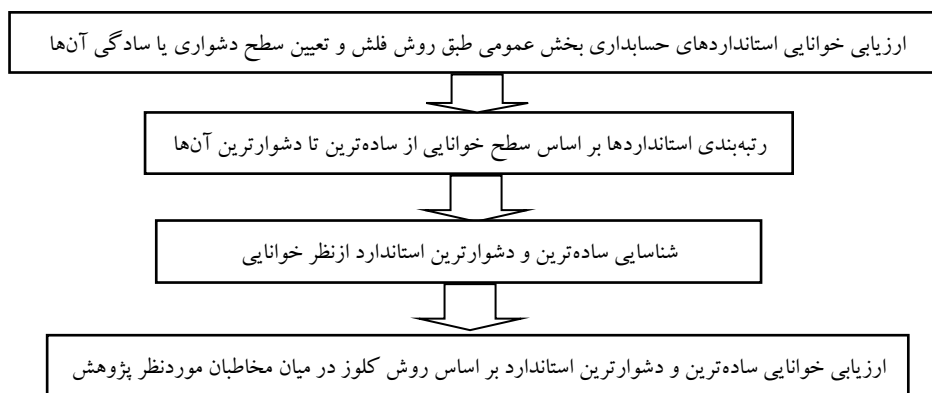
مراحل اجرایی پژوهش به این صورت است که ابتدا خوانایی استانداردهای حسابداری به تفکیک هر استاندارد طبق روش فلش ارزیابی می شود. سپس، استانداردهای حسابداری بر پایه نتایج از ساده ترین تا مشکل ترین آنها از نظر خوانایی رتبه بندی می شود. پس از آن، با استفاده از روش کلوز میزان خوانایی دو استاندارد حسابداری بخش عمومی در میان چند گروه اصلی سنجیده می شود و نتایج، مقایسه و تحلیل می شود. مطابق مراحل ذکر شده، الگوی مفهومی پژوهش در نمودار شماره ۱ نشان داده شده است (۳۶ و ۳۷).

این پژوهش، بر اساس مراحل اجرایی بیان شده در

نمودار شماره ۱ که در پژوهش های طالب نیا و همکاران (۳۶)، پورزمانی و همکاران (۳۷) و پورزمانی و محمدی (۴۴) ارائه شده است و با استفاده از شاخص های ارزیابی خوانایی یکسان (شاخص های ارزیابی خوانایی فلش و کلوز) انجام شده است. چرا که این شاخص ها را پژوهشگران از نظر روایی و اعتبار آن تأیید کرده اند و نیز امکان مقایسه این پژوهش ها برای تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری، پژوهشگران و اندیشمندان علاقه مند به حوزه حسابداری وجود خواهد داشت (۳۶).

روش های اصلی مطالعه حاضر عبارت است از محاسبه شاخص های خوانایی فلش و کلوز که با هدف دستیابی به پاسخ سؤال ها به کار رفته است. بر پایه شاخص های نامبرده برای بررسی خوانایی متن، ضروری است متغیرهای مورد نیاز برای بررسی و تعیین سطح خوانایی متن ها شامل هجاها، کلمه ها (واژه ها) و جمله ها را نیز تعریف کنیم:

هجا: کوچک ترین بخش واحد گفتار که با یک دم زدن بی فاصله و بدون قطع شدن ادا می شود.



نمودار ۱: مدل مفهومی پژوهش

کلمه (واژه): مجموعه حروفی است که یک واحد گفتار را تشکیل می‌دهد. هر فعل، اسم، صفت، حرف اضافه یا عدد، کلمه محسوب می‌شود. جمله: مجموعه واژه‌های بین دو سکوت طولانی (شامل ۱؟!) که دست کم یک پیام با معنی کامل را می‌رساند.

شاخص خوانایی فلش

رادولف فلش در سال ۱۹۴۸ میلادی برای سنجش سطح سادگی یا دشواری مطالب درسی، شاخصی را به نام خود و با عنوان فلش ارائه کرد. وی رابطه خود را برحسب دو عامل اصلی نوشتار (طول متوسط جمله و تعداد هجاها) طراحی کرد. امتیاز خوانایی بر مبنای رابطه فلش (رابطه شماره ۱) به شرح زیر است (۲۹):

رابطه ۱

شاخص خوانایی فلش

$$= 206/835 - (1/0.15 \times SL) - (0/846 \times WL)$$

SL متوسط طول جمله‌ها (تعداد کلمه‌ها/تعداد جمله‌ها) و WL متوسط طول کلمه‌ها (تعداد هجاها/تعداد کلمه‌ها) است.

برای بومی‌سازی و اعتباربخشی به روش دیانی در روش فلش، عدد ۲۰۶/۸۳۵ به عدد ۲۶۲/۸۳۵ تغییر می‌یابد (۲۷). در نتیجه، رابطه خوانایی فلش (رابطه شماره ۲) را طبق عدد بومی‌سازی شده، می‌توان به این شکل نوشت:

رابطه ۲

شاخص فلش/دیانی

$$= 262/835 - (1/0.15 \times SL) - (0/846 \times WL)$$

مراحل ارزیابی و تعیین سطح خوانایی روش فلش

به ترتیب زیر است:

- انتخاب سه نمونه صد کلمه‌ای از قسمت‌های ابتدایی، میانی و پایانی هر استاندارد حسابداری،
- تعیین طول کلمه‌ها، از طریق شمارش تعداد هجاها در کلمه‌های انتخاب شده،
- شمارش تعداد جمله‌های موجود در سه نمونه انتخابی،
- تعیین طول متوسط جمله‌ها برابر با تعداد کلمه‌ها تقسیم بر تعداد جمله‌های کامل هر نمونه،
- محاسبه میانگین طول کلمه‌ها و میانگین طول متوسط جمله‌های هر نمونه،
- میانگین طول کلمه‌ها (تعداد هجاها) $\times$ عدد ثابت ۰/۸۴۶
- کسر کردن حاصل ضرب بند ۶ از عدد ثابت ۲۶۲/۸۳۵
- متوسط طول جمله‌ها $\times$ عدد ۱/۰۱۵
- کم کردن حاصل ضرب از عدد به دست آمده از بند ۷ و
- عدد به دست آمده از رابطه شماره ۲ را برای تعیین سطح خوانایی متن، در بازه مربوط در جدول شماره ۱ قرار داده و بر اساس آن، سطح خوانایی متن تعیین می‌شود (۳۶ و ۳۷).

شاخص خوانایی کلوز

در سال ۱۹۵۳ میلادی تیلور روش کلوز را ارائه کرد. هدف اصلی این روش، سنجش خوانایی متن‌ها از نظر آموزش مستقل، سطح فشار روانی و سطح آموزشی است (۳۴). با این روش، سطح خوانایی متون از لحاظ دشواری یا سهولت تعیین می‌شود. از سوی دیگر، با این

تفسیر می‌شود (۳۶ و ۳۷).

روش می‌توان گفت که متن‌ها در چه سطحی از فراگیری قرار دارد.

سؤال‌های پژوهش

فرایند کار در این شاخص، به ترتیب زیر انجام می‌شود:

برحسب مراحل نامبرده، این سؤال مطرح است که آیا استانداردهای حسابداری تدوین شده در بخش عمومی از نظر خوانایی متن و قابلیت فهم برای استفاده کنندگان (سنجش خوانایی و تحلیل محتوا) در سطح مطلوبی قرار دارد یا خیر؟ برای دستیابی به پاسخ، پرسش‌های زیر مطرح و بررسی شد:

۱. انتخاب متن‌ها از بخش‌های کمتر دیده شده.

۲. نوشتن جمله اول هر متن به صورت کامل.

۳. خالی گذاشتن یک کلمه از هر پنج کلمه، در متن‌های انتخابی.

۴. توزیع متن‌ها بین مخاطبان، برای نوشتن مناسب‌ترین واژه در جاهای خالی.

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

۶. امتیاز به دست آمده برای تعیین سطح خوانایی متن و تفسیر آن، در بازه مربوط در جدول شماره ۲ قرار گرفته و برحسب آن، سطح خوانایی متن تعیین و

۱. استانداردهای حسابداری بخش عمومی طبق روش فلش در چه سطحی از خوانایی است؟
۲. استانداردهای حسابداری بخش عمومی در چه سطحی از خوانایی از نظر دانشجویان، استادان حسابداری، حسابداران و حسابرسان طبق روش کلوز قرار دارد؟

جدول ۱: شاخص خوانایی فلش

سطح خوانایی متن	عدد شاخص خوانایی فلش
بسیار ساده	۹۰-۱۰۰
ساده	۸۰-۹۰
قدری ساده	۷۰-۸۰
معمولی	۶۰-۷۰
قدری دشوار	۵۰-۶۰
دشوار	۳۰-۵۰
بسیار دشوار	۰-۳۰

جدول ۲: شاخص خوانایی کلوز و تفسیر آن

امتیاز خوانایی کلوز	سطح خوانایی متن	توضیح
۴۰٪-۰	فشار روانی و ناامیدی	فراگیران توان مطالعه و درک صحیح مطالب را ندارند.
۶۰٪-۴۱٪	متوسط و میانه	فراگیران با کمک راهنما قادر به درک مطالب‌اند.
۱۰۰٪-۶۱٪	مستقل	فراگیران بدون کمک راهنما قادر به یادگیری‌اند.

جامعه و نمونه آماری

جدول شماره ۳ برای انجام این پژوهش، به شرح زیر بوده

است:

حسابداران: استانداردهای حسابداری قواعدی ضروری است که واحدهای گزارشگر در بخش عمومی ملزم به رعایت آنها هستند. از این رو، حسابداران و تهیه کنندگان صورت های مالی برای ارائه صورت های مالی منصفانه و مطابق با استانداردهای حسابداری باید درک صحیح از کاربرد درست استانداردها داشته باشند. از سوی دیگر، به منظور رعایت مواد ۳۱ و ۹۵ قانون محاسبات عمومی کشور، ایفای صحیح مسئولیت های ذی حسابان نیازمند درک صحیحی از استانداردهای حسابداری بخش عمومی است (۱۳).

جامعه آماری این پژوهش شامل حسابداران، حسابرسان، دانشجویان و استادان حسابداری است. نمونه پژوهش با استفاده از روش نمونه گیری در دسترس انتخاب شد. در این راستا، پرسش نامه پژوهش بر اساس روش کلوز تهیه و بین ۳۰۰ نفر از افرادی که به عنوان نمونه انتخاب شده بودند، توزیع شد. پس از جمع آوری آنها، پرسش نامه های مربوط به هر گروه آزمودنی مندرج در جدول شماره ۳ تفکیک و از هر گروه آزمودنی ۵۱ پرسش نامه و در کل ۲۰۴ پرسش نامه برای انجام این پژوهش انتخاب شد. علت انتخاب گروه های آزمودنی نامبرده شده در

جدول ۳: اطلاعات جمعیت شناختی

گروه های آزمودنی	سمت / رشته تحصیلی	سازمان محل خدمت / تحصیل	سابقه کار	مدرک تحصیلی	فراوانی	درصد
حسابداران	ذی حساب و معاون ذی حساب	وزارت امور اقتصادی و دارایی	حداقل ۱۰ سال	کارشناسی ارشد و بالاتر	۱۱	۲۲
	کارشناس، معاون، رئیس و معاون مدیر کل	اداره کل گزارشگری مالی و حسابداری بخش عمومی	حداقل ۱۰ سال	کارشناسی ارشد و بالاتر	۲۰	۳۹
	کارشناس، معاون، رئیس و معاون مدیر کل	اداره کل نظارت بر ذی حسابی ها	حداقل ۱۰ سال	کارشناسی ارشد و بالاتر	۲۰	۳۹
مجموع گروه						۵۱
استادان حسابداری	استادان دانشگاه آزاد اسلامی	واحد تهران مرکزی	حداقل ۱۰ سال	کارشناسی ارشد و بالاتر	۲۵	۴۹
	استادان دانشگاه آزاد اسلامی	دانشگاه آزاد اسلامی استان تهران (واحدهای علوم و تحقیقات، تهران شمال و تهران جنوب)	حداقل ۱۰ سال	کارشناسی ارشد و بالاتر	۲۶	۵۱
مجموع گروه						۵۱
حسابرسان	حسابرس و حسابرس ارشد	ستاد مرکزی سازمان حسابرسی کشور	حداقل ۱۰ سال	کارشناسی ارشد و بالاتر	۳۰	۵۹
	حسابرس و حسابرس ارشد	معاونت فنی و حسابرسی و امور اقتصادی و زیربنایی دیوان محاسبات کشور	حداقل ۱۰ سال	کارشناسی ارشد و بالاتر	۲۱	۴۱
مجموع گروه						۵۱
دانشجویان	رشته حسابداری	دانشگاه آزاد اسلامی تهران (واحدهای علوم و تحقیقات، تهران مرکزی و تهران شمال)	-	کارشناسی ارشد و بالاتر	۵۱	۱۰۰

حسابرسان: مسئول ارزیابی و اظهارنظر درباره به کارگیری صحیح استانداردها در واحدهای گزارشگر هستند. آنها باید درباره رعایت اصول و استانداردهای حسابداری در واحدهای گزارشگر اظهارنظر کنند. همچنین، مفهوم استانداردهای حسابداری را به درستی درک و تحلیل کنند. از طرفی، بر اساس ماده ۱۰۴ قانون محاسبات عمومی کشور و اصل ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، دیوان محاسبات کشور مکلف است نسبت به رسیدگی و حسابرسی حسابها، اسناد و مدارک مربوط به دستگاههای اجرایی و مطابقت آنها با صورت حساب عملکرد بودجه اقدام و گزارش تفریغ بودجه را به مجلس شورای اسلامی ارائه کند (۱۳ و ۴۷). بنابراین، برای بررسی و تطابق اسناد و مدارک مربوط به منابع و مصارف بودجه با قوانین مالی و محاسباتی کشور باید درک صحیحی از استانداردهای حسابداری وجود داشته باشد.

استادان و دانشجویان حسابداری: از آنجا که سرفصلهای درسی بر مبنای متن اصلی استانداردهای حسابداری است، استادان حسابداری به منظور آموزش دادن درست مفاهیم و تعلیم افراد حرفه‌ای باید درک صحیحی از استانداردهای حسابداری داشته باشند. دانشجویان حسابداری نیز برای ورود به حرفه یا بازار کار در بخش عمومی کشور باید استانداردها را به درستی درک کنند.

روش گردآوری اطلاعات

برای اجرای این پژوهش، ابتدا متن ۱۴ استاندارد حسابداری بخش عمومی مصوب سازمان حسابرسی تهیه شد (۱). به این ترتیب، از هر استاندارد سه نمونه (متن) صد کلمه‌ای از بخشهای ابتدایی، میانی و پایانی آن برای تعمیم

موضوع به کل استاندارد انتخاب شد. برای هر نمونه انتخابی نیز تعداد جمله‌ها و هجاها شمارش و بر اساس آنها متوسط طول جمله‌ها و کلمه‌های هر نمونه محاسبه شد. سپس، با بکارگیری روش فلش / دیانی، امتیاز فلش برای هر نمونه محاسبه و میانگین امتیاز فلش هر سه نمونه به عنوان امتیاز فلش آن استاندارد در نظر گرفته شد. با استفاده از جدول شماره ۱ نیز سطح خوانایی هر استاندارد تعیین شد. پس از آن، دو استنادی که بر اساس روش فلش در بالاترین و پایین‌ترین سطح خوانایی (آسان‌ترین و دشوارترین) قرار گرفته بود برای تهیه پرسش‌نامه طبق روش کلوز انتخاب شد (۳۶ و ۳۷).

پرسش‌نامه روش کلوز برای هر دو استاندارد طراحی شد و با روشهای مختلف مانند مراجعه حضوری و مجازی در اختیار گروه‌های آزمودنی قرار گرفت. پس از جمع‌آوری و حذف پرسش‌نامه‌هایی که شرایط پژوهش را نداشت (بر اساس ملاکهای درج شده در جدول شماره ۳)، باقی‌مانده پرسش‌نامه‌ها تصحیح و امتیاز کلوز هر فرد محاسبه شد. سپس، میانگین امتیازات کلوز همه پاسخ‌دهندگان در هر گروه آزمودنی محاسبه و عدد به دست آمده از روش کلوز امتیاز آن گروه آزمودنی در نظر گرفته شد. در نهایت، با قرار دادن امتیاز کلوز هر گروه در بازه مربوطه در جدول شماره ۲، سطح خوانایی هر گروه آزمودنی تعیین و تفسیر شد (۳۶ و ۳۷).

یافته‌ها

آزمون سؤال اول پژوهش

برای پاسخ‌گویی به سؤال اول پژوهش میزان

خوانایی هر استاندارد طبق روش فلش ارزیابی شده است. پس از انجام مراحل گفته شده در روش فلش، امتیاز فلش با استفاده از رابطه شماره ۲ برای هر استاندارد محاسبه و عدد به دست آمده در جدول شماره ۴ ارائه شده است.

۱ قرار داده شد تا سطح خوانایی هر استاندارد تعیین شود. اطلاعات مورد نیاز برای محاسبه امتیاز فلش و نتیجه این فرایند، به تفکیک در جدول شماره ۴ ارائه شده است.

جدول ۴: متغیرهای اندازه‌گیری در امتیاز فلش به تفکیک هر استاندارد و نمونه

شماره استاندارد	نمونه ۱۰۰ کلمه	تعداد جمله‌ها	تعداد هجاها	متوسط طول جمله‌ها*	متوسط طول کلمه‌ها**	امتیاز فلش هر نمونه	امتیاز فلش هر استاندارد	سطح خوانایی
۱	اول	۵	۲۴۶	۲۰	۲/۴۶	۳۴/۴۱۹	۳۴/۸۱۱	دشوار
	دوم	۳/۶۹	۲۳۵	۲۷/۱	۲/۳۵	۳۶/۵۱۸		
	سوم	۲/۹۲	۲۳۰	۳۴/۲۴۷	۲/۳	۳۳/۴۹۵		
۲	اول	۶/۸۶	۲۴۲	۱۴/۵۷۷	۲/۴۲	۴۳/۳۰۷	۳۳/۴۴۷	دشوار
	دوم	۲/۹	۲۵۰	۳۴/۴۸۳	۲/۵	۱۶/۳۳۵		
	سوم	۳/۸	۲۳۱	۲۶/۳۱۶	۲/۳۱	۴۰/۶۹۸		
۳	اول	۵/۱۷	۲۴۷	۱۹/۳۴۲	۲/۴۷	۳۴/۲۴۱	۴۴/۷۱۵	دشوار
	دوم	۴/۳۱	۲۴۴	۲۳/۲۰۲	۲/۴۴	۳۲/۸۶۱		
	سوم	۵/۱۲	۲۰۸	۱۹/۵۳۱	۲/۰۸	۶۷/۰۴۳		
۴	اول	۴/۱۴	۲۴۶	۲۴/۱۵۵	۲/۴۶	۳۰/۲۰۲	۲۹/۷۶۶	بسیار دشوار
	دوم	۲/۹۴	۲۲۶	۳۴/۰۱۴	۲/۲۶	۳۷/۱۱۵		
	سوم	۲/۸۱	۲۴۲	۳۵/۵۸۷	۲/۴۲	۲۱/۹۸۲		
۵	اول	۳/۵۲	۲۰۷	۲۸/۴۰۹	۲/۰۷	۵۸/۸۷۸	۴۳/۰۲۷	دشوار
	دوم	۳/۶۳	۲۳۵	۲۷/۵۴۸	۲/۳۵	۳۶/۰۶۴		
	سوم	۳/۶	۲۳۷	۲۷/۷۷۸	۲/۳۷	۳۴/۱۳۹		
۶	اول	۵	۲۳۵	۲۰	۲/۳۵	۴۳/۷۲۵	۳۸/۵۴۸	دشوار
	دوم	۴/۳۲	۲۴۷	۲۳/۱۴۸	۲/۴۷	۳۰/۳۷۸		
	سوم	۳/۴۷	۲۲۷	۲۸/۸۱۸	۲/۲۷	۴۱/۵۴۲		
۷	اول	۳/۳۷	۲۴۷	۲۹/۶۷۴	۲/۴۷	۲۳/۷۵۴	۲۸/۲۱۱	بسیار دشوار
	دوم	۳/۰۹	۰/۲۲۸	۳۲/۳۶۲	۲/۲۸	۳۷/۰۹۹		
	سوم	۳/۸	۲۵۱	۲۶/۳۱۶	۲/۵۱	۲۳/۷۷۸		
۸	اول	۳/۱۸	۲۲۳	۳۱/۴۴۷	۲/۲۳	۴۲/۲۵۹	۴۴/۷۷۷	دشوار
	دوم	۴	۲۱۴	۲۵	۲/۱۴	۵۶/۴۱۶		
	سوم	۲/۹۶	۲۲۸	۳۳/۷۸۴	۲/۲۸	۳۵/۶۵۶		

جدول ۴ (ادامه)

شماره استاندارد	نمونه ۱۰۰ کلمه	تعداد جمله‌ها	تعداد هجاها	متوسط طول جمله‌ها*	متوسط طول کلمه‌ها**	امتیاز فلش هر نمونه	امتیاز فلش هر استاندارد	سطح خوانایی
۹	اول	۳/۵۹	۲۳۸	۲۷/۸۵۵	۲/۳۸	۳۳/۲۱۴	۳۶/۷۸۴	دشوار
	دوم	۲/۱۵	۲۲۱	۴۶/۵۱۲	۲/۲۱	۲۸/۶۶		
	سوم	۲/۴۸	۲۰۵	۴۰/۳۲۳	۲/۰۵	۴۸/۴۷۸		
۱۰	اول	۳/۲۶	۲۴۸	۳۰/۶۷۵	۲/۴۸	۲۱/۸۹۲	۴۰/۱۸۵	دشوار
	دوم	۴/۵۸	۲۳۹	۲۱/۸۳۴	۲/۳۹	۳۸/۴۷۹		
	سوم	۵/۵۷	۲۱۸	۱۷/۹۵۳	۲/۱۸	۶۰/۱۸۴		
۱۱	اول	۳/۴۵	۲۱۸	۲۸/۹۸۶	۲/۱۸	۴۸/۹۸۷	۴۴/۸۵۷	دشوار
	دوم	۳/۱۱	۲۲۸	۳۲/۱۵۴	۲/۲۸	۳۷/۳۱		
	سوم	۵/۰۸	۲۳۰	۱۹/۶۸۵	۲/۳	۴۸/۲۷۵		
۱۲	اول	۵/۱۷	۲۴۹	۱۹/۳۴۲	۲/۴۹	۳۲/۵۴۹	۵۰/۷۲۴	قدری دشوار
	دوم	۴/۲۹	۲۱۹	۲۳/۳۱	۲/۱۹	۵۳/۹۰۱		
	سوم	۴/۸	۲۰۸	۲۰/۸۳۳	۲/۰۸	۶۵/۷۲۱		
۱۳	اول	۳/۸۵	۲۱۵	۲۵/۹۷۴	۲/۱۵	۵۴/۵۸۱	۵۱/۲۶۷	قدری دشوار
	دوم	۳/۵۲	۲۱۶	۲۸/۴۰۹	۲/۱۶	۵۱/۲۶۴		
	سوم	۴	۲۲۴	۲۵	۲/۲۴	۴۷/۹۵۶		
۱۴	اول	۴/۹۱	۲۲۳	۲۰/۳۶۷	۲/۲۳	۲۳/۵۰۵	۴۴/۲۳۲	دشوار
	دوم	۲/۸۶	۲۳۰	۳۴/۹۶۵	۲/۳	۳۲/۷۶۵		
	سوم	۲/۸۷	۲۱۴	۳۴/۸۴۳	۲/۱۴	۴۶/۴۲۵		

* متوسط طول کلمه‌ها: تعداد کلمه‌ها (۱۰۰) / تعداد جمله‌ها

** متوسط طول کلمه‌ها: تعداد هجاها / تعداد کلمه‌ها

از لحاظ سطح خوانایی متن دشوار است.

– استانداردهای حسابداری بخش عمومی شماره‌های ۱۲ و ۱۳ بین ۵۰ تا ۶۰ است. در نتیجه، از نظر سطح خوانایی متن قدری دشوار است.

به این ترتیب، استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۷ (دارایی‌های نامشهود) با سطح خوانایی ۲۸/۲۱۱ در دشوارترین سطح خوانایی و استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۳ (آثار تغییر در نرخ

با توجه به عدد فلش به دست آمده برای استانداردهای حسابداری، همان گونه که در جدول شماره ۴ مشاهده می‌شود:

– استانداردهای حسابداری بخش عمومی شماره‌های ۴ و ۷ بین صفر تا ۳۰ است. بنابراین، از نظر سطح خوانایی متن بسیار دشوار است.

– استانداردهای حسابداری بخش عمومی شماره‌های ۱، ۳، ۵، ۶، ۸، ۹، ۱۰ و ۱۱ بین ۳۰ تا ۵۰ است. از این رو،

تبدیل ارز) با سطح خوانایی ۵۱/۲۶۷ در پایین ترین سطح دشواری یا قدری دشوار قرار دارد.

آزمون سؤال دوم پژوهش

برای پاسخ گویی به سؤال دوم، از روش سنجش خوانایی کلوز استفاده شده است. برای تهیه پرسش نامه کلوز، از متن هر کدام از استانداردهای حسابداری بخش عمومی شماره های ۷ و ۱۳، سه قسمت (متن) به صورت تصادفی انتخاب و در مجموع برای هر استاندارد ۴۰ عدد جای خالی در نظر گرفته شد. پس از جمع آوری و تصحیح پرسش نامه های توزیع شده، نتایج روش کلوز هر گروه آزمودنی به شرح جدول شماره ۵ بیان شده است.

همان طور که در جدول شماره ۵ مشاهده می شود، سطح خوانایی در متون استانداردهای حسابداری بخش عمومی شماره های ۷ و ۱۳ که مطابق روش فلش، به ترتیب، به عنوان دشوارترین و آسان ترین استاندارد

انتخاب گردیدند، بر اساس روش کلوز سنجیده شده است. در جدول شماره ۶، نتایج حاصل از تعیین سطح خوانایی استانداردهای شماره های ۷ و ۱۳ با استفاده از روش کلوز ارائه شده است.

همان طور که در جدول شماره ۶ مشاهده می شود:
- امتیاز خوانایی کلوز برای هر دو استاندارد در گروه های حسابرسان و استادان، بالای ۶۰٪ است. بنابراین، از نظر سطح خوانایی، متن ساده است و افراد قادر به آموزش مستقل اند.

- امتیاز خوانایی کلوز در گروه حسابداران برای استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۷، بین ۴۱٪ تا ۶۰٪ است. از این رو، از لحاظ سطح خوانایی متن، خوب و در سطح آموزشی است. برای استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۳ نیز بین ۶۱٪ تا ۱۰۰٪ است. در نتیجه، متن از نظر سطح خوانایی، ساده بوده و افراد قادر به آموزش مستقل اند.

جدول ۵: امتیاز کلوز به تفکیک استاندارد، متن نمونه و گروه های آزمودنی

شماره استاندارد	نمونه (متن) انتخاب شده از متن استاندارد	حسابرسان	حسابداران	استادان	دانشجویان	کل آزمودنی ها
۷	اول	۰/۸۲۲	۰/۵۸۱	۰/۸۰۲	۰/۳۲۱	۰/۶۳۲
	دوم	۰/۷۴	۰/۵	۰/۶۹۲	۰/۳۳۲	۰/۵۶۶
	سوم	۰/۷۴۶	۰/۵۳۲	۰/۶۶۴	۰/۲۸۹	۰/۵۵۸
	کل	۰/۷۷۱	۰/۵۳۹	۰/۷۲۲	۰/۳۱۴	۰/۵۸۶
	امتیاز کلوز (درصد)	٪۷۷/۱	٪۵۳/۹	٪۷۲/۲	٪۳۱/۴	٪۵۸/۶
۱۳	اول	۰/۷۷	۰/۶۶۶	۰/۷۶	۰/۴۰۲	۰/۶۴۹
	دوم	۰/۸۳۴	۰/۶۴۴	۰/۷۹۸	۰/۴	۰/۶۶۹
	سوم	۰/۷۶	۰/۶۶۶	۰/۷۴۱	۰/۴۰۹	۰/۶۴۴
	کل	۰/۷۹۴	۰/۶۵۷	۰/۷۷	۰/۴۰۳	۰/۶۵۶
	امتیاز کلوز (درصد)	٪۷۹/۴	٪۶۵/۷	٪۷۷	٪۴۰/۳	٪۶۵/۶

جدول ۶: امتیاز و سطح خوانایی به روش کلوز در هر گروه، برای استانداردهای انتخاب شده

گروه	استاندارد	امتیاز خوانایی کلوز	سطح خوانایی	توضیح
حسابرسان	۷	٪۷۷/۱	متن ساده	فراگیر قادر به آموزش مستقل است.
	۱۳	٪۷۹/۴	متن ساده	فراگیر قادر به آموزش مستقل است.
حسابداران	۷	٪۵۳/۹	متن خوب و در سطح آموزشی	فراگیر قادر به درک مطالب است.
	۱۳	٪۶۵/۷	متن ساده	فراگیر قادر به آموزش مستقل است.
استادان	۷	٪۷۲/۲	متن ساده	فراگیر قادر به آموزش مستقل است.
	۱۳	٪۷۷	متن ساده	فراگیر قادر به آموزش مستقل است.
دانشجویان	۷	٪۳۱/۴	متن در سطح ناامیدی و فشار روانی	فراگیر توان مطالعه و درک صحیح مطالب را ندارد.
	۱۳	٪۴۰/۳	متن خوب و در سطح آموزشی	فراگیر قادر به درک مطالب است.
کل گروه‌ها	۷	٪۵۸/۶	متن خوب و در سطح آموزشی	فراگیر قادر به درک مطالب است.
	۱۳	٪۶۵/۶	متن ساده	فراگیر قادر به آموزش مستقل است.

آمارهای توصیفی مربوط به گروه‌های آزمودنی، به تفکیک هر گروه و کل نمونه، در جدول شماره ۷ ارائه شده است.

در جدول شماره ۷، عدد میانگین مشاهدات، همان امتیاز کلوز است. همان‌طور که در این جدول مشاهده می‌شود، برای هر دو استاندارد مقدار میانگین در گروه حسابرسان بالاتر از گروه‌های استادان، حسابداران و دانشجویان است. کمترین مقدار میانه برای استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۷ و در گروه دانشجویان است (۰/۳۲۵) که با نتیجه آزمون کلوز این استاندارد برای دانشجویان (۰/۳۱۴)، در دشوارترین سطح خوانایی، همخوانی دارد.

از مهم‌ترین معیارهای پراکندگی، انحراف معیار است که با توجه به جدول شماره ۷، بالاترین مقدار انحراف معیار در استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۷ و در گروه حسابرسان (۰/۱۲۵) است. بالاترین

– امتیاز خوانایی کلوز برای دانشجویان با استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۳ (بین ٪۴۱ تا ٪۶۰)، از نظر سطح خوانایی متن، خوب و در سطح آموزشی است و تنها استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۷ (بین صفر تا ٪۴۰) از لحاظ سطح خوانایی متن، در سطح ناامیدی و فشار روانی قرار دارد.

به‌طور کلی، متن استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۷ خوب و در سطح آموزشی است و متن استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۳ ساده است. اگرچه سطح دشواری برآوردی در روش فلش با نتایج روش کلوز، منطبق نیست؛ همچنان این نتیجه که استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۷ از استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۳ دشوارتر بوده، پایدار است و در هر دو روش فلش و کلوز، یکسان است.

جدول ۷: آمارهای توصیفی مربوط به گروه‌های آزمودنی، برای استانداردهای انتخاب شده

گروه آزمودنی استاندارد	حسابرسان		حسابداران		استادان		دانشجویان		کل گروه‌ها	
	۱۳	۷	۱۳	۷	۱۳	۷	۱۳	۷	۱۳	۷
میانگین	۰/۷۷۱	۰/۷۹۴	۰/۵۳۹	۰/۶۵۷	۰/۷۲۵	۰/۷۷	۰/۳۱۴	۰/۴۰۳	۰/۵۸۷	۰/۶۵۶
میانه	۰/۷۵	۰/۸	۰/۵۲۵	۰/۶۵	۰/۷۲۵	۰/۷۷۵	۰/۳۲۵	۰/۴	۰/۵۸۷	۰/۶۵
بیشینه	۱	۱	۰/۷۵	۰/۸	۰/۸۷۵	۰/۸۷۵	۰/۴۷۵	۰/۵۷۵	۰/۶۶۸	۰/۸
کمینه	۰/۵۷۵	۰/۵۷۵	۰/۳۷۵	۰/۵	۰/۶۵	۰/۵	۰/۱۷۵	۰/۲۵	۰/۵۱۸	۰/۵۸۱
انحراف معیار	۰/۱۲۵	۰/۱۰۷	۰/۰۶۷	۰/۰۷۶	۰/۰۸۱	۰/۰۵۷	۰/۰۶۵	۰/۰۸۶	۰/۰۳۶	۰/۰۴۷
چولگی	۰/۵۴۸	۰/۲۶۶	۰/۹۰۸	۰/۰۳	(۰/۱۵)	(۰/۳۵)	۰/۱۹۷	۰/۱۹	۰/۱۲۵	۰/۶۷۹
کشیدگی	۲/۴۱۲	۲/۸۱۸	۴/۶۴۷	۲/۱۸۳	۳/۰۸۲	۲/۲۱۴	۲/۷۱۸	۲/۴۵۹	۲/۲۲۷	۳/۵۱۷

امتیاز خوانایی (بیشینه) برای هر دو استاندارد را نیز حساب‌رسان کسب کرده‌اند. گفتنی است مقدار این عدد (۱) برای هر دو استاندارد یکسان است که نشان‌دهنده تفاوت نداشتن خوانایی هر دو استاندارد در این گروه است.

نتیجه‌گیری

پاسخ‌گویی در برابر ملت مهم‌ترین تکلیف دولت بوده و ایفای صحیح این مسئولیت نیازمند اطلاعاتی است که نشان‌دهنده عملکرد دولت است (۱-۳). اجرای نظام حسابداری بخش عمومی بر پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری مدیران مؤثر است. این اطلاعات می‌تواند زمینه مناسبی برای ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی و اخذ تصمیم‌های صحیح و بهینه از سوی مدیران بخش دولتی ایجاد کند (۱۰). این در حالی است که با توجه به جدید بودن استانداردهای حسابداری بخش عمومی و تغییر از مبنای نقدی به مبنای تعهدی حسابداری، دستگاه‌های اجرایی در هنگام استفاده از آن‌ها با چالش‌ها و ابهاماتی مواجه شده‌اند (۱۳). این

موضوع، ضرورت بررسی این استانداردها از لحاظ خوانایی و قابلیت فهم آن برای استفاده‌کنندگان را ایجاد کرده است. لذا، این سؤال مطرح شد که آیا استانداردهای حسابداری بخش عمومی از نظر خوانایی متن و قابلیت فهم برای استفاده‌کنندگان (سنجش خوانایی و تحلیل محتوا) در سطح مطلوبی قرار دارد یا خیر؟

به‌منظور پاسخ به این پرسش، مطابق مراحل اجرایی نشان داده شده در نمودار شماره ۱ ابتدا از شاخص خوانایی فلش برای ارزیابی سطح خوانایی متون استانداردهای حسابداری بخش عمومی استفاده شد. پس از تعیین سطح خوانایی استانداردها، ساده‌ترین و دشوارترین استاندارد از نظر خوانایی بر اساس روش فلش تعیین شد. سپس، از روش سنجش خوانایی کلوز (طراحی پرسش‌نامه) و تکمیل آن از طریق گروه‌های آزمودنی، برای تعیین سطح خوانایی این دو استاندارد منتخب، مقایسه و تحلیل آن‌ها استفاده شد. سؤال اول پژوهش، مبنی بر این بوده که استانداردهای حسابداری بخش عمومی از نظر خوانایی

در چه سطحی از دشواری است. نتایج ارزیابی درجه خوانایی هر استاندارد طبق روش فلش نشان داد که استانداردهای حسابداری بخش عمومی شماره‌های ۴ و ۷ بسیار دشوار، استانداردهای حسابداری بخش عمومی شماره‌های ۱، ۳، ۵، ۶، ۸، ۹، ۱۰ و ۱۱ دشوار و استانداردهای حسابداری بخش عمومی شماره‌های ۱۲ و ۱۳ قدری دشوار است. این نتایج نشان می‌دهد که طبق روش فلش تمامی استانداردهای حسابداری بخش عمومی در سطح دشوار است و هیچ استاندارد معمولی یا ساده‌ای در استانداردهای حسابداری بخش عمومی وجود ندارد. این نتیجه با نتایج پژوهش طالب‌نیا و همکاران (۳۶) همخوانی دارد. نتایج پژوهش طالب‌نیا و همکاران بیان می‌کند که مطابق روش ارزیابی خوانایی فلش بیشتر استانداردها در بخش بازرگانی در سطح خوانایی بسیار دشوار یا دشوار است (۳۶). به این ترتیب، استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۷ (دارایی‌های نامشهود) با سطح خوانایی ۲۸/۲۱۱ در دشوارترین سطح خوانایی قرار دارد و استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۳ (آثار تغییر در نرخ تبدیل ارز) با سطح خوانایی ۵۱/۲۶۷ در پایین‌ترین سطح دشواری یا قدری دشوار است.

سؤال دوم پژوهش، مبنی بر این بوده که استانداردهای حسابداری بخش عمومی از لحاظ خوانایی برای دانشجویان، استادان حسابداری، حسابداران و حسابرسان در چه سطحی قرار دارد. با هدف دستیابی به این پاسخ، از روش سنجش خوانایی کلوز استفاده شد. امتیاز خوانایی کلوز مربوط به گروه‌های حسابرسان و استادان، بالای ۶۰٪ است.

بنابراین، از نظر حسابرسان و استادان متن ساده است و آنها قادر به آموزش مستقل‌اند. از نظر حسابداران میزان خوانایی استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۷ در سطح خوب و استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۳ در سطح ساده است. از نظر دانشجویان میزان خوانایی استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۳ در سطح خوب و استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۷ در سطح ناامیدی و فشار روانی است. در پژوهش طالب‌نیا و همکاران نیز مشاهده شد که بر اساس روش کلوز میزان خوانایی متن استانداردها در سطح فشار روانی قرار دارد (۳۶). به طور کلی، میزان خوانایی متن استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۷ خوب و در سطح آموزشی است و متن استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۳ ساده است.

اگرچه سطح دشواری برآوردی در روش فلش با نتایج روش کلوز منطبق نیست، همچنان این نتیجه که میزان خوانایی استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۷ دشوارتر از استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۳ است، پایدار بوده و در هر دو روش یکسان است. به طور کلی می‌توان گفت که طبق روش کلوز، از نظر همه پاسخ‌دهندگان میزان خوانایی تمامی استانداردها در سطح ساده و خوب است و تنها از دیدگاه دانشجویان میزان خوانایی یکی از استانداردها در سطح ناامیدی و فشار روانی است.

به طور خلاصه، نتایج این پژوهش نشان‌دهنده این است که اگرچه از لحاظ ساختاری، استانداردها متن‌هایی دشوار دارد و هیچ استاندارد معمولی یا

است اما زیاد بودن آن مشکلاتی نظیر خستگی، مشارکت نکردن و بی‌دقتی در پاسخ‌گویی را به همراه دارد و کم بودن آن موجب می‌شود که ارزیابی سطحی و غیرقابل‌اتکا شود.

۲. با توجه به اینکه بیشترین زمان لازم برای تکمیل پرسش‌نامه معادل دو برابر متوسط زمان در خواندن متن تعیین شد، امکان توزیع و جمع‌آوری پرسش‌نامه کلوز برای همه استانداردهای حسابداری بخش عمومی وجود نداشته است.

۳. جدید بودن استانداردهای حسابداری بخش عمومی و محدود بودن تعداد پژوهشگران و افراد واجد شرایط برای تکمیل پرسش‌نامه.

۴. دریافت نشدن تعدادی از پرسش‌نامه‌های توزیع شده به دلیل مشارکت نکردن و علاقه‌مند نبودن برخی از پژوهشگران برای تکمیل پرسش‌نامه‌های تهیه‌شده.

تشکر و قدردانی

در پایان، نویسندگان مراتب سپاس و قدردانی خود را به مجموعه خزانه‌داری کل کشور و سایر عزیزانی اعلام می‌دارند که با سعه‌صدر برای تکمیل پرسش‌نامه اهتمام ورزیدند و نقش مؤثری در تدوین این پژوهش داشتند.

تضاد منافع

هیچ گونه تضاد منافی برای نویسندگان این مقاله وجود ندارد.

ساده‌ای در استانداردهای حسابداری بخش عمومی وجود ندارد اما از نظر حسابرسان و استادان متون استانداردها خواناتر و از نظر حسابداران و دانشجویان کمتر خوانا است. با توجه به نتایج پژوهش پیشنهادهای مطالعه حاضر به شرح زیر است:

۱. نتایج این پژوهش، حاکی از این است که همه استانداردهای حسابداری بخش عمومی، در سطح دشوار است. به این ترتیب، ضروری است که تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری بخش عمومی، بازنگری اساسی در شیوه بیان لغات، عبارات و جملات داشته باشند. لازم است آن‌ها تلاش کنند که با بهبود کیفیت خوانایی در زمینه استانداردهای حسابداری بخش عمومی از دشواری استانداردها و غیرقابل فهم بودن آن‌ها بکاهند.

۲. در روش کلوز به طور مستقیم مخاطب در سنجش خوانایی به کار گرفته می‌شود که در این پژوهش، تنها دو مورد از استانداردهای حسابداری بخش عمومی با این روش ارزیابی شد. بر این اساس، پیشنهاد می‌شود خوانایی و قابلیت فهم سایر استانداردها نیز با روش فوق، ارزیابی و نتایج آن‌ها با یکدیگر مقایسه شود.

محدودیت‌های پژوهش

در این پژوهش محدودیت‌هایی به شرح زیر وجود داشته است:

۱. محدودیت اصلی در انجام این پژوهش تهیه پرسش‌نامه روش کلوز بوده است. در تهیه پرسش‌نامه هرچه تعداد جاهای خالی بیشتر باشد، ارزیابی دقیق‌تر

References

- 1 Governmental Accounting Standards Setting Committee. Public Sector accounting standards. 1st ed. Tehran: Audit Organization Publications; 2016. Persian.
- 2 Sotudeh R, Faghani M, Pifeh A. Assess the ability of the National Audit Office to carry out operational accountability. *Journal of Health Accounting*. 2020;9(24):72-89. Persian.
- 3 Gholami Jamkarani R, Kave MH. The outcomes of implicating public sector accounting standards from the perspective of accountability in the framework of the national accountability checklist (A case study: Governmental hospitals of Fars Province). *Journal of Health Accounting*. 2020;8(22):77-95. Persian.
- 4 Mahdavi G. The system of accountability and governmental accounting in Iran. *Hesabras (Auditor)*. 2000;7:38-43.
- 5 Babajani J. Advanced public sector accounting. 1st ed. Tehran: Allameh Tabatabai University Publications; 2015. Persian.
- 6 Yazdanshenas M, Imani HR. Evaluating performance audit from the perspective of auditors of the Supreme Audit Court of Iran. *Journal of Health Accounting*. 2019;9(23):140-159. Persian.
- 7 Mahdavi Gh, Kazemnejad MR. Investigating the necessity and usefulness of establishing conceptual framework based on accounting standards for municipalities. *Journal of Accounting Advances*. 2014;5(1):191-217. Persian.
- 8 Shoorvarzy M, Hedaiat M. Investigating the impact of hospital information system on the quality of financial reporting (Case study: Mashhad Bentolhoda hospital). *Journal of Health Accounting*. 2017;6(17):44-67. Persian.
- 9 Mahdavi Gh, Kermani E. Investigating the effect of the board of directors' independency on the relationship between information asymmetry and financial reporting quality in the companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Journal of Financial Management Strategy*. 2015;3(11):1-26. Persian.
- 10 Zarei B, Mehrandish B. Assess the impact of the use of information of public sector accounting system in decision-making and accountability by managers (Case study of Tehran University of Medical Sciences). *Journal of Health Accounting*. 2017;6(17):25-43. Persian.
- 11 Islamic Consultative Assembly. The law on the annexation of certain articles to the law regulates part of the government financial regulations (2). 2015. Persian.
- 12 Islamic Consultative Assembly. Law of the Sixth Economic, Social and Cultural Development Plan of the Islamic Republic of Iran. 2016. Persian.
- 13 Islamic Consultative Assembly. The Public Accounting Act. 1987. Persian.
- 14 Barton A. Accrual accounting in government: A review of its applications, achievements and problems and proposals for reform. 1st ed. Melbourne: CPA Australia; 2003.
- 15 Barton A. Issues in accrual accounting and budgeting by government. *Agenda*. 2005;3(12):211-226.
- 16 Behn R. Rethinking democratic accountability. 1st ed. Washington,

- DC: Brookings Institution Press;2001.
- 17 Governmental Accounting Standards Board. Statement No, 34: Basic financial statements- and management's discussion and analysis-for state and local governments. Governmental Accounting Standards Series, NO. 171-A.
 - 18 Babajani J. The necessity to develop accounting and financial reporting standards for the public sector and the challenges it faces. *Hesabras*. 2010;49:68-83. Persian.
 - 19 Shannon CE, Weaver W. The mathematical theory of communication. 1st ed. Urbana: The University of Illinois Press;1964.
 - 20 Kindresley J, Fleishman W. Language, reading, and readability formulas: Implications for developing and adapting tests. *International Journal of Testing*. 2001;(4):239-252.
 - 21 Abedi Y. Unreadable reading materials. *General Book of the Month*. 2014;196:33-37. Persian.
 - 22 Carroll JB. The national assessments in reading: Are we misreading the findings? *Phi Delta Kappan*. 1987;13(41):414-430.
 - 23 Grashel WB, Wallace AE. Readability of British and American medical prose at the start of the 21st century. *British Medical Journal*. 2002;325:1451-1453.
 - 24 Dubay W. The principles of readability. [Internet]. 2004 [cited 2022 August 22]. Available from: <https://files.eric.ed.gov/fulltext/ED490073.pdf>. 2004.
 - 25 Marnell G. Measuring readability, part 1: The spirit is willing but the flesch is weak. *Southern Communicator*. 2008;14:12-16.
 - 26 Chen J. A survey of new readability formulas. *US-China Foreign Language*. 2012;10(12):1779-1783.
 - 27 Ghaderimoghadam ME, Sobhaninejad M. Validating the methods of textbooks' readability assessment. *Research in Curriculum Planning*. 2016;21:44-55. Persian.
 - 28 Ajina A, Danielle S, Lakhal F. Corporate disclosures, information asymmetry and stock-market liquidity in France. *The Journal of Applied Business Research*. 2016;31:223-238.
 - 29 Flesch R. A new readability yardstick. *Journal of Applied Psychology*. 1960;3(32):221-233.
 - 30 Dayani MH. Some techniques of clear writing for children and adult new readers. 1st ed. Mashhad: Computer Library; 2000. Persian.
 - 31 Sajjadi Sh, Sedighifar Z, Alavimoghadam B. Readability measurement of the 7th grade Farsi textbook (Academic year 1395-96) based on Fog, Fry and Flesch formula. *Quartely Journal of Educational Innovation*. 2017;16(62):105-126. Persian.
 - 32 Smith M. The chairman's statement in Malaysian companies. *Assian Review of Accounting*. 2006;14:49-65.
 - 33 Sheikh Abu Bakr T, Amir L. Discourse and the translator. 1st ed. New York: Longman Inc; 2010.
 - 34 Taylor WL. Cloze procedure: A new tool for measuring readability. *Journalism Quarterly*. 1953;30:415-433.
 - 35 Williams MV, Baker DW, Gazmararian JA. Measuring readability in accounting: An application and evaluation of the cloze procedure. *Journal of the American Society for Information Science*. 2002;92:1278-1283.
 - 36 Talebnia Gh, Sarvi A, Poorzamani Z, Jahanshad A. Assessment readability

- and understandability of accounting standards by accountants and auditors using Flesch and Cloze indexes. *Applied Research in Financial Reporting*. 2018;7(13):241-274. Persian.
- 37 Poorzamani Z, Tavangar A, Madanchizaj M, Koozehgar P. Investigation the effect of philosophical attitude on understanding the level readability of international financial reporting standards. *Management Accounting*. 2020;14(49):1-14. Persian.
 - 38 Shafer R. Assessing the readability of government accounting standards: The Cloze prosedurs. *Technical Writing and Communication*. 1993;3(23):259-267.
 - 39 Fakhfakh M. 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*. 2015;20:21-29.
 - 40 Li F. Annual report readability, current earnings, and earnings persistence. *Journal of Accounting and Economics*. 2008;45(2):221-247.
 - 41 Yarmohammadian MH. *Principles of curriculum planning*. 1st ed. Tehran: Book Memorial Publications; 2000. Persian.
 - 42 Tavana B. The relationship between firms' performance and the readability of financial reports in Tehran Stock Exchange. [thesis]. Islamic Azad University, Marvdasht Branch, Faculty of Educational Sciences and Psychology; 2012. Persian
 - 43 Safari Gerayeli M, Rezaei Pitenoei Y. Managerial ability and financial reporting readability: A test of Signaling theory. *Journal of Accounting Knowledge*. 2018;9(23):191-218. Persian.
 - 44 Poorzamani Z, Mohammadi S. The study of rule readability of direct taxes and necessary to review it from understanding perspective by users. *Journal of Accounting and Auditing Research*. 2019;13(53):111-216. Persian.
 - 45 Malekian E, Imani K. The effect of business strategy on the financial readability of companies. *Journal of Health Accounting*. 2020;9(24):114-136. Persian.
 - 46 Fazlollahi S, Maleki Tavana M. The evaluation and assessment of readability of the third grade science book in elementary school according to 5 standard formulas: Fry, Gunning, Flesch, Laughlin and Close. *Journal of Curriculum Studies*. 2011;22:141-162. Persian.
 - 47 Assembly of Experts for Constitution. *Constitution of the Islamic Republic of Iran*. 1979. Persian.