



فصلنامه مدیریت کسب و کار نوآورانه

دوره پانزدهم، شماره پنجاه و هفتم، بهار ۱۴۰۲

نوع مقاله: علمی پژوهشی

صفحات: ۱-۱۵

سطح خوانایی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و کسب و کار

پریناز کوزه‌گر^۱

زهرا پورمانی^۲

مهدی معدنچی^۳

تاریخ دریافت مقاله: ۱۴۰۱/۰۲/۱۰ تاریخ پذیرش مقاله: ۱۴۰۱/۰۳/۲۹

چکیده

افزایش خوانایی متون استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی این امکان را برای مخاطبان فراهم می‌سازد که درک بهتر و دقیق‌تری از استاندارد داشته باشند و این امر به نوبه خود خواهد توانست کیفیت اطلاعات تهیه شده توسط شرکت‌ها را تقویت نماید. اندازه‌گیری خوانایی متون یکی از ابزارهایی است که به سنجش درجه پیچیدگی یا دشواری زبانی متن می‌پردازد. با توجه به اهمیت خوانایی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای استفاده از این استانداردها جهت تهیه گزارش‌های مالی شرکت‌ها در محیط کسب و کار، در مطالعه حاضر به بررسی سطح خوانایی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی با استفاده از شاخص خوانایی فلش پرداخته شد. نتایج بررسی‌ها با استفاده از شاخص خوانایی فلش نشان داد استاندارد شماره هشت (قسمت‌های عملیاتی) در ساده‌ترین سطح قرار دارد و استاندارد شماره سیزده (اندازه‌گیری ارزش منصفانه)، نسبت به سایر استانداردهای مورد بررسی، سطح دشواری بیشتری دارد. این نتایج نشان می‌دهند که اکثر مطلق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، در سطح دشوار هستند و تنها دو استاندارد در سطح قدری دشوار می‌باشند.

کلمات کلیدی

کسب و کار، خوانایی، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی.

۱- گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. parinazkoozehgar77@yahoo.com

۲- گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول) zahra.poorzamani@yahoo.com

۳- گروه حسابداری، واحد الکترونیک، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. madanchi@iauec.ac.ir

مقدمه

داشتن مجموعه واحدی از استانداردهای با کیفیت بالا، به نفع سرمایه‌گذاران است و منجر به کاهش هزینه‌های اداری جهت دسترسی به بازارهای سرمایه در سراسر جهان می‌شود. در نتیجه، تعداد زیادی از کشورها استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را پذیرفته‌اند. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، مقررات حسابداری هستند که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری وضع می‌کند. هدف هیئت مزبور، وضع مقرراتی است که شرکت‌های سراسر جهان به صورت یکنواخت در گزارشگری مالی به کار گیرند (فروغی و اشرفی، ۱۳۸۸؛ حساس یگانه و پیفه، ۱۳۹۰؛ لوزا، ۲۰۰۳). قانون‌گذاران انتظار دارند که استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی موجب تقویت قابلیت مقایسه و شفافیت صورت‌های مالی، افزایش کیفیت گزارشگری مالی و به این ترتیب، افزایش انتفاع سرمایه‌گذاران گردد (کمیسیون اروپا، ۲۰۰۲). الزامات افشای اطلاعات اضافی و مقررات شناسایی و اندازه‌گیری ویژه‌ای را برای استفاده‌کنندگان فراهم می‌کنند که متعاقباً دارای تأثیر مستقیم بر کیفیت ارقام حسابداری است (داسک ۳، ۲۰۰۶؛ داسک ۴ و همکاران، ۲۰۰۸؛ داسک ۵ و همکاران، ۲۰۱۳).

همچنان که بازارها به سمت پیچیدگی و جهانی شدن در حرکت هستند، اختلافات بین دو مجموعه استانداردهای ملی و بین‌المللی به موضوعی بااهمیت‌تر و از منظر سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات (که با انبوهی از تفاوت‌ها مواجه می‌شوند) در کسب و کارهای تجاری، به امری غامض تبدیل می‌شود. در این راستا حسابداران و حسابرسان مستقل، در فرآیند تهیه، گزارش و رسیدگی به اطلاعات حسابداری، نقش اساسی دارند. طبق استانداردهای حسابداری ایران، محصول نهایی فرآیند حسابداری مالی، ارائه اطلاعات مالی به استفاده‌کنندگان مختلف، اعم از استفاده‌کنندگان داخلی و استفاده‌کنندگان خارج از واحد تجاری، در قالب گزارش‌های حسابداری است. آن گروه از گزارش‌های حسابداری که با هدف تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان خارج از واحد تجاری تهیه و ارائه می‌شوند، در حیطه عمل گزارشگری مالی قرار می‌گیرند. گزارشگری مالی، منعکس‌کننده حسابداری واحد تجاری در قبال منابع آن است و از این‌رو، مبنایی برای ارزیابی وظیفه مباشرت مدیریت و اتخاذ تصمیمات اقتصادی فراهم می‌آورد. صورت‌های مالی به‌عنوان بخش اصلی فرآیند گزارشگری مالی، به استفاده‌کنندگان مختلف در ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری یعنی واحد گزارشگر یاری می‌رسانند. با توجه به توضیحات ارائه شده، انتظار می‌رود درک حسابداران و حسابرسان از خوانایی استانداردها فرآیند تهیه، گزارش و رسیدگی به اطلاعات حسابداری را تحت تأثیر قرار دهد. خوانایی یکی از مهمترین مشخصات اطلاعات متنی و گزارشگری مالی است که در زمینه‌های

سطح خوانایی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و کسب و کار / کوزه‌گر، پورمانی و معدنچی

گونگونی مورد آزمون قرار گرفته است. پژوهش درباره اهمیت خوانایی، در زمینه‌های مربوط به امور نظامی، پزشکی و حقوقی بسیار مورد توجه بوده است (دوبای ۶، ۲۰۰۴؛ بونسال و میلر، ۲۰۱۷). ارزش اطلاعات موجود در متن، تنها زمانی به‌طور کامل تشخیص داده می‌شود که قابلیت خوانایی متن، بالا باشد. موضوع خوانایی، توجه زیادی را در پژوهش‌های بازار سرمایه طی سال‌های اخیر به خود جلب نموده است. تغییرات در الزامات افشای اطلاعات شرکت‌ها، موجب افزایش قابل توجه کمیت اطلاعات گزارش شده گردیده است و توجه قانون‌گذاران و سرمایه‌گذاران را به خود جلب نموده است. به این ترتیب، در مطالعه حاضر هدف تحقیق این است که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از نظر خوانایی طبق روش فلش در چه سطحی از دشواری قرار دارد.

مروری بر مبانی نظری و پیشینه پژوهش

داشتن مجموعه واحدی از استانداردهای با کیفیت بالا، به نفع سرمایه‌گذاران است و منجر به کاهش هزینه‌های اداری جهت دسترسی به بازارهای سرمایه در سراسر جهان می‌شود. در نتیجه، تعداد زیادی از کشورها استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را پذیرفته‌اند. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، مقررات حسابداری هستند که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری وضع می‌کند. هدف هیئت مزبور، وضع مقرراتی است که شرکت‌های سراسر جهان به‌صورت یکنواخت در گزارشگری مالی به کار می‌گیرند (فروغی و اشرفی، ۱۳۸۸؛ حساس یگانه و پیغه، ۱۳۹۰؛ لوز، ۲۰۰۳). هماهنگ‌سازی رویه‌های حسابداری نخست در درون کشورها و با وضع استانداردهای حسابداری ملی آغاز شد. پس از آن با رشد بازارها و افزایش مبادلات بین‌المللی کالا، خدمات و سرمایه، موضوع همسانی گزارش‌های حسابداری در سطح بین‌المللی نیز مطرح شد. رشد فعالیت‌های اقتصادی در سطح بین‌المللی، نیاز به سرمایه‌گذاری خارجی برای توسعه اقتصادی کشورها، نیاز به استفاده از فرصت‌های سرمایه‌گذاری بین‌المللی خارجی و دستیابی به اطلاعات قابل اتکا و قابل مقایسه با هزینه کم باعث شده است تا مسئله هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری اهمیت خاصی یابد. در همین راستا در دهه هفتاد میلادی، هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی ایجاد شد و به تدوین استانداردهای بین‌المللی پرداخت. کشورهایی مانند مصر، اردن، کویت و کلیه کشورهای عضو اتحادیه اروپا به‌صورت کامل و کشورهایی مانند هنگ‌کنگ و ترکیه در مورد شرکت‌های خارجی، به سمت این همگرایی رفته‌اند. حتی در امریکا که مقاومت زیادی در مورد پذیرش استانداردهای بین‌المللی وجود داشت، کمیسیون بورس و اوراق بهادار به ناشران خارجی که عرضه خصوصی دارند، اجازه تهیه اطلاعات مالی با استانداردهای بین‌المللی را داده است.

گام اول اجرایی در زمینه پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، در سال ۱۳۹۴ با ابلاغ صورت‌های مالی همگرا با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به بانک‌ها آغاز شد. هدف اصلی در این مرحله، نزدیک شدن به قالب‌ها و ادبیات نوین گزارشگری مالی بین‌المللی و ارتقای قابل‌ملاحظه شفافیت در چارچوب استانداردهای ملی بود. نتیجه این اقدام، تطبیق کامل صورت سود و زیان بانک‌ها با نمونه رایج منطبق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بود که به مدد طراحی صورت عملکرد سپرده‌های سرمایه‌گذاری، صورت گرفت. این صورت مالی، انعکاس‌دهنده عملیات مشاع بانک‌ها بوده و پاسخ-گویی بانک به صاحبان سپرده‌های سرمایه‌گذاری که رابطه‌ای وکالتی دارند را محقق ساخته و ارائه صورت سود و زیان را به شکل قابل‌فهم و رایج در فرم بین‌المللی، میسر ساخته است.

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، الزامات افشای اطلاعات اضافی و مقررات شناسایی و اندازه‌گیری ویژه‌ای را برای استفاده‌کنندگان فراهم می‌کنند که متعاقباً دارای تأثیر مستقیم بر کیفیت ارقام حسابداری است (داسک ۹، ۲۰۰۶؛ داسک ۱۰ و همکاران، ۲۰۰۸؛ داسک ۱۱ و همکاران، ۲۰۱۳). از سوی دیگر ویژگی قابل‌فهم بودن، موجب می‌شود اطلاعات برای استفاده‌کنندگان قابل‌درک باشد. گزارش‌های مالی شرکت‌ها باید اطلاعات را به نحوی ارائه دهد که پاسخ‌گوی نیازها و متناسب با دانش پایه‌ای استفاده‌کنندگان آن‌ها و بیانگر ماهیت اطلاعات ارائه شده باشد. چنانچه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ترجمه شده توسط مراجع سیاست‌گذار در حسابداری از قابلیت درک و خوانایی لازم برخوردار نباشد، به‌کارگیری آن‌ها نیز توسط گروه‌های گوناگون استفاده‌کننده با مشکل و تناقض مواجه خواهد بود و در نتیجه، از هدف اصلی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی یعنی انتقال اطلاعات به طیف گسترده استفاده‌کنندگان، باز می‌ماند. خوانایی یک پیام نوشتاری، برای قابل‌فهم بودن آن ضروری است.

بنابراین اندازه‌گیری خوانایی متون، یکی از ابزارهایی است که به سنجش درجه پیچیدگی یا دشواری زبانی متن می‌پردازد. واژه خوانایی به معنای تخمینی از احتمال موفقیت خواننده در خواندن و درک متن یا نوشته است. همچنین، در تعریف سطح خوانایی آمده است که هنگام مطالعه هر متن برای خواننده، حسی درباره میزان پیچیدگی یا سادگی متن ایجاد می‌شود که در فهم مطالب تأثیر بسیاری دارد و این در واقع همان سطح خوانایی متن است (قادری مقدم، ۱۳۹۵). در این زمینه، رمزگشایی به معنی احیا و بازسازی پیام است. اندازه‌ای که این پیام احیا شده، پیام مشخص و اصلی را نشر دهد، به‌ویژه زمانی که به‌صورت نوشتاری تکثیر و منتشر می‌شود، به میزانی که منبع و دریافت‌کننده در یک تجربه مشترک سهیم می‌شوند بستگی دارد. به عبارت دیگر، منبع می‌تواند رمزگذاری کند و مقصد می‌تواند رمزگشایی کند تنها به اندازه تجربیاتی که هر یک داشته‌اند (شرام ۱۲، ۱۹۵۴). تهیه‌کنندگان باید به شیوه‌ای پیام معنی‌دار خود را مخابره کنند که استفاده‌کننده

سطح خوانایی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و کسب و کار / کوزه‌گر، پورمانی و معدنچی

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 (کینرسلی و فلیشمن ۱۳، ۲۰۰۱). انتخاب واژگان در یک نوشته یا سند، عاملی است که بر خوانایی تأثیر می‌گذارد. لغات کوتاه‌تر و آشناتر، برای خواندن آسان‌تر هستند در حالی که لغات طولانی‌تر و دشوارتر یک متن یا سند را برای خواندن، سخت‌تر می‌کند. لغات یک جمله معیاری از پیچیدگی جمله است. یک جمله بلندتر، امکان برداشت مفهوم جمله را برای خواننده مشکل‌تر می‌کند. همچنین خواندن فرایندی از رمزگشایی پیامی است که از طریق زبان نوشتاری و با به‌کارگیری دانش واژگان و لغات و قواعد نحوی و ساختاری ترکیب آن‌ها رمزگذاری شده است.

فاخ فاخ ۱۴ (۲۰۱۵) به بررسی مسائل زبان‌شناسی مرتبط با گزارش حسابرس مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی حسابرسی پرداخت. نتایج بررسی‌های صورت گرفته توسط وی نشان داد که با وجود الزامات متناقض استانداردهای حسابرسی در مقابل مسائل زبان‌شناسی، حسابرسان مستقل باید ارائه گزارش‌های خود را بهبود بخشند.

لی فنگ ۱۵ (۲۰۱۷) نیز به بررسی رابطه خوانایی گزارش‌های سالانه، عملکرد شرکت و پایداری سود پرداخت و نشان داد که گزارش‌های سالانه شرکت‌های دارای سود پایین‌تر، برای خواندن مشکل‌تر است و دیگر این که شرکت‌هایی که گزارش‌های سالانه آن‌ها برای خواندن ساده‌تر است دارای پایداری سود مثبت‌تری هستند.

دوال ۱۶ و همکاران (۲۰۱۷) بررسی نمودند که آیا مربوط بودن پس از متداول شدن استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، افزایش یافته است یا خیر. آنان به شواهد مختلفی درباره افزایش در ارزش اطلاعاتی و مربوط بودن دست یافتند. با این حال، تأثیر سودها بر قیمت سهم، پس از معرفی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در آلمان، فرانسه و انگلستان، افزایش یافت، درحالی‌که تأثیر ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام کاهش یافت.

نتایج بررسی‌های واتسون ۱۷ و همکاران (۲۰۱۸) نیز نشان داد که هم متغیرهای اخلاقی (اصل عمومیت و خیرخواهی) و هم متغیرهای غیراخلاقی (قدرت و لذت‌انگاری) بر تصمیم‌گیری اخلاقی دانشجویان تأثیر مستقیمی دارند و همچنین ارزش‌های اخلاقی و غیراخلاقی با عوامل نگرش فلسفی تعامل دارند تا تصمیم‌گیری اخلاقی آن‌ها را به گونه معناداری تحت تأثیر قرار دهند.

نتایج بررسی‌های توانا (۱۳۹۱) نشان‌دهنده وجود رابطه بین عملکرد شرکت و اندازه شرکت با خوانایی گزارشگری مالی است و همچنین عدم وجود رابطه بین نسبت بدهی با خوانایی و قابلیت فهم گزارشگری مالی نیز مشاهده گردید.

فصلنامه مدیریت کسب و کار نوآورانه / دوره ۱۵ / شماره ۵۷ / بهار ۱۴۰۲

سلطانی (۱۳۹۶) در پژوهش خود به تعیین تأثیر مدیریت سود بر خوانایی گزارش‌های سالانه هیئت مدیره پرداخت. نتایج نشان داد که مدیریت سود تأثیر معناداری بر خوانایی گزارش‌های هیئت مدیره ندارد. علی‌خانی (۱۳۹۶) نیز به این نتیجه رسید که رابطه تغییرات مثبت و منفی بازده با خوانایی گزارش پیش‌بینی سود سه ماهه، شش ماهه، نه ماهه و دوازده ماهه در روش‌های فلش و گانینگ متفاوت می‌باشد. همچنین یافته‌ها حاکی از عدم معناداری رابطه بین تغییرات مثبت و منفی بازده با خوانایی گزارش حسابرسی پیش‌بینی سود می‌باشد.

سروی (۱۳۹۷) در مطالعه‌ای تحت عنوان ارزیابی خوانایی و قابلیت فهم استانداردهای حسابداری از منظر حسابداران و حسابرسان با استفاده از شاخص‌های فلش و کلوز، با هدف تحلیل محتوایی استانداردهای حسابداری ایران به بررسی قابلیت فهم و درک آن‌ها توسط دو گروه اصلی استفاده‌کننده از استانداردها پرداخت. نتایج تحقیق نشان داد طبق روش سنجش خوانایی فلش/دیانی اغلب استانداردهای حسابداری از لحاظ سطح خوانایی در مرتبه بسیار دشوار یا دشوار قرار دارند. هم‌چنین بر اساس روش کلوز متن استانداردها برای حسابداران و حسابرسان در سطح فشار روانی و بیانگر عدم قابلیت درک و یادگیری آن‌هاست که این موضوع می‌تواند موجب عدم بکارگیری درست استانداردها و در نتیجه کاهش کیفیت گزارشگری مالی شود.

روش‌شناسی پژوهش

در این تحقیق از روش تحلیل محتوا برای ارزیابی و سنجش خوانایی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی استفاده می‌گردد. در مطالعه حاضر سوال تحقیق این است که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از نظر خوانایی طبق روش فلش در چه سطحی از دشواری قرار دارد. در این راستا خوانایی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به تفکیک هر استاندارد بر طبق روش فلش ارزیابی شده و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی طبق نتایج به‌دست‌آمده برحسب ساده‌ترین به مشکل‌ترین استاندارد از نظر خوانایی رتبه‌بندی می‌شوند.

خوانایی نشان‌دهنده میزان سهولت خواندن و فهمیدن نوشته‌ها است. یک متن خوانا، متنی است که خواننده آن بتواند به‌صورت روان آن را بخواند و به آسانی مفهوم آن را درک کند. این شاخص به‌منظور تعیین سطح سادگی یا دشواری و ضریب سادگی مطالب توسط رادلف فلش در سال ۱۹۴۸ ارائه گردید. این فرمول، بر اساس دو عامل زبانی، یعنی طول متوسط جمله و تعداد هجاها طراحی شده است. فرایند و مراحل ارزیابی و تعیین سطح خوانایی یعنی درجه سادگی مطالب، به ترتیب زیر می‌باشد:

انتخاب سه نمونه یک‌صد کلمه‌ای از بخش‌های ابتدایی، وسطی و انتهای هر استاندارد حسابداری؛

سطح خوانایی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و کسب و کار / کوزه‌گر، پورمانی و معدنچی

تعیین طول کلمات از طریق شمارش تعداد سیلاب‌ها در کلمه‌های انتخاب شده؛
شمارش تعداد جملات موجود در یک‌صد کلمه اول، دوم و سوم؛
تعیین طول متوسط جملات از طریق تقسیم تعداد کلمات به تعداد جملات کامل هر متن یک‌صد کلمه‌ای؛

محاسبه میانگین طول کلمات و میانگین طول متوسط جملات سه متن یک‌صد کلمه‌ای؛

ضرب میانگین طول کلمات (تعداد هجاهای) در عدد ثابت ۰/۸۴۶؛

کسر کردن حاصل ضرب بند ۶ از عدد ثابت ۲۰۶/۸۳۵؛

ضرب کردن متوسط طول جملات در عدد ۱/۰۱۵؛

کم کردن حاصل ضرب از باقی‌مانده محاسبات بند ۷؛ و

عدد به‌دست آمده در جدول ۱ قرار می‌گیرد و درجه سادگی یا دشواری متن، تعیین می‌شود.

جدول ۱: شاخص خوانایی فلش

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

باتوجه به توضیحات ارائه شده و به‌منظور دستیابی به اهداف مدنظر برای مطالعه حاضر، سوال تحقیق به شرح زیر مطرح می‌شوند:

"استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از نظر خوانایی طبق روش فلش در چه سطحی از دشواری قرار دارد؟"

یافته‌های پژوهش

برای پاسخ‌گویی به سوال پژوهش، درجه خوانایی هر استاندارد بر طبق روش فلش، ارزیابی شده است. این روش با دو عامل زبانی یعنی طول متوسط جمله و تعداد هجاهای موجود در هر یک‌صد کلمه، به‌دنبال

فصلنامه مدیریت کسب و کار نوآورانه / دوره ۱۵ / شماره ۵۷ / بهار ۱۴۰۲

بررسی سطح سادگی یا دشواری متون است. برای انجام این بررسی، سه نمونه صد کلمه‌ای از بخش‌های ابتدایی، میانی و انتهایی هر استاندارد، انتخاب و تعداد جمله‌ها و هجاهای هر نمونه شمارش شده است. سپس مطابق با فرایند پیش گفته برای روش فلش، امتیاز فلش یا همان درجه خوانایی هر استاندارد، محاسبه شد که نتایج حاصل از آن، به شرح جداول شماره ۲ و ۳ ارائه شده است.

جدول ۲: متغیرهای اندازه‌گیری امتیاز فلش به تفکیک هر استاندارد و هر نمونه

شماره استاندارد	نمونه ۱۰۰ کلمه	تعداد جمله‌ها	تعداد هجاها	متوسط طول جمله‌ها*	متوسط طول کلمه‌ها**	امتیاز فلش هر نمونه	امتیاز فلش هر استاندارد
۳۷/۰۵۸	اول	۴/۴۶	۲۶۳	۲۲/۴۲۲	۲/۶۳	۱۷/۵۷۹	
	دوم	۴/۰۵	۲۳۵	۲۴/۶۹۱	۲/۳۵	۳۸/۹۶۳	
	سوم	۲/۶۶	۲۰۱	۳۷/۵۹۴	۲/۰۱	۵۴/۶۳۱	
۴۳/۳۹۱	اول	۴/۶۴	۲۳۷	۲۱/۵۵۲	۲/۳۷	۴۰/۴۵۸	۲
	دوم	۵/۵	۲۴۵	۱۸/۱۸۲	۲/۴۵	۳۷/۱۱	
	سوم	۴/۲۱	۲۲۰	۲۳/۷۵۳	۲/۲	۵۲/۶۰۶	
۴۰/۱۸۷	اول	۳/۲۶	۲۲۰	۳۰/۶۷۵	۲/۲	۴۵/۵۸	۳
	دوم	۴/۹	۲۵۴	۲۰/۴۰۸	۲/۵۴	۲۷/۲۳۷	
	سوم	۳/۸۴	۲۲۳	۲۶/۰۴۲	۲/۲۳	۴۷/۷۴۵	
۵۰/۳۱۱	اول	۱/۷۷	۲۰۵	۵۶/۴۹۷	۲/۰۵	۳۲/۰۶	۴
	دوم	۴/۷۹	۲۱۶	۲۰/۸۷۷	۲/۱۶	۵۸/۹۰۹	
	سوم	۴/۶۵	۲۱۴	۲۱/۵۰۵	۲/۱۴	۵۹/۹۶۳	
۴۹/۴۹	اول	۳/۳۴	۲۱۷	۲۹/۹۴	۲/۱۷	۴۸/۸۶۴	۵
	دوم	۴/۸۳	۲۲۷	۲۰/۷۰۴	۲/۲۷	۴۹/۷۷۹	
	سوم	۳/۶۶	۲۱۹	۲۷/۳۲۲	۲/۱۹	۴۹/۸۲۹	
۴۲/۸۶	اول	۳/۸۱	۲۳۹	۲۶/۲۴۷	۲/۳۹	۳۴/۰۰۱	۶
	دوم	۳/۵۹	۲۱۹	۲۷/۸۵۵	۲/۱۹	۴۹/۲۸۸	
	سوم	۳/۶۲	۲۲۴	۲۷/۶۲۴	۲/۲۴	۴۵/۲۹۲	
۴۲/۳۷۱	اول	۳/۸۵	۲۱۶	۲۵/۹۷۴	۲/۱۶	۵۳/۷۳۵	۷
	دوم	۴/۰۷	۲۱۰	۲۴/۵۷	½	۶۰/۲۳۶	
	سوم	۲/۶	۲۴۹	۳۸/۴۶۲	۲/۴۹	۱۳/۱۴۳	

سطح خوانایی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و کسب و کار / کوزه‌گر، پورمانی و معدنچی

شماره استاندارد	نمونه ۱۰۰ کلمه	تعداد جمله‌ها	تعداد هجاها	متوسط طول جمله‌ها*	متوسط طول کلمه‌ها**	امتیاز فلش هر استاندارد
۵۱/۳۱۳	اول	۸/۰۵	۲۵۹	۱۲/۴۲۲	۲/۵۹	۳۱/۱۱۲
	دوم	۸/۸۵	۲۱۶	۱۱/۲۹۹	۲/۱۶	۶۸/۶۳
	سوم	۵/۰۸	۲۲۳	۱۹/۶۸۵	۲/۲۳	۵۴/۱۹۷
۴۸/۹۲۹	اول	۳/۵۶	۲۳۴	۲۸/۰۹	۲/۳۴	۳۶/۳۶
	دوم	۳/۶۵	۲۱۴	۲۷/۳۹۷	۲/۱۴	۵۳/۹۸۳
	سوم	۳/۶۴	۲۱۱	۲۷/۴۷۳	۲/۱۱	۵۶/۴۴۴
۴۹/۸۰۹	اول	۳/۰۸	۲۱۸	۳۲/۴۶۸	۲/۱۸	۴۵/۴۵۲
	دوم	۳/۳۵	۲۱۹	۲۹/۸۵۱	۲/۱۹	۴۷/۲۶۲
	سوم	۴/۳۴	۲۱۶	۲۳/۰۴۱	۲/۱۶	۵۶/۷۱۲
۳۶/۱۲۷	اول	۳/۶۵	۲۵۸	۲۷/۳۹۷	۲/۵۸	۱۶/۷۵۹
	دوم	۳/۷۲	۲۲۷	۲۶/۸۸۲	۲/۲۷	۴۳/۵۰۸
	سوم	۲/۹۴	۲۱۳	۳۴/۰۱۴	۲/۱۳	۴۸/۱۱۳
۳۸/۴۱۸	اول	۳/۶۳	۲۳۰	۲۷/۵۴۸	۲/۳	۴۰/۲۹۴
	دوم	۳/۱۹	۲۱۷	۳۱/۳۴۸	۲/۱۷	۴۷/۴۳۵
	سوم	۲/۶	۲۳۲	۳۸/۴۶۲	۲/۳۲	۲۷/۵۲۵
۳۰/۵۷۹	اول	۲/۹۴	۲۳۲	۳۴/۰۱۴	۲/۳۲	۳۲/۰۳۹
	دوم	۳/۷۱	۲۳۴	۲۶/۹۵۴	۲/۳۴	۳۷/۵۱۳
	سوم	۱/۵۹	۲۰۹	۶۲/۸۹۳	۲/۰۹	۲۲/۱۸۵
۳۸/۵۴۱	اول	۳/۴۸	۲۴۱	۲۸/۷۳۶	۲/۴۱	۲۹/۷۸۲
	دوم	۴/۳۵	۲۲۹	۲۲/۹۸۹	۲/۲۹	۴۵/۷۶۸
	سوم	۴/۵۶	۲۳۷	۲۱/۹۳	۲/۳۷	۴۰/۰۷۴
۴۵/۵۲۶	اول	۶/۲۶	۲۳۱	۱۵/۹۷۴	۲/۳۱	۵۱/۱۹۵
	دوم	۲/۷۷	۲۲۳	۳۶/۱۰۱	۲/۲۳	۳۷/۵۳۴
	سوم	۴/۱۲	۲۲۵	۲۴/۲۷۲	۲/۲۵	۴۷/۸۴۹
* متوسط طول جمله‌ها: تعداد کلمه‌ها (۱۰۰)/تعداد جمله‌ها						
** متوسط طول کلمه‌ها: تعداد هجاها/تعداد کلمه‌ها (۱۰۰)						

منبع: یافته‌های پژوهشگر

فصلنامه مدیریت کسب و کار نوآورانه / دوره ۱۵ / شماره ۵۷ / بهار ۱۴۰۲

جدول ۳: متغیرهای اندازه‌گیری امتیاز فلش به تفکیک هر استاندارد

شماره استاندارد	عنوان استاندارد	امتیاز فلش	سطح خوانایی
۱	پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای اولین بار	۳۷/۰۶	دشوار
۲	پرداخت مبتنی بر سهام	۴۳/۳۹	دشوار
۳	ترکیب‌های تجاری	۴۰/۱۹	دشوار
۴	قراردادهای بیمه	۵۰/۳۱	قدری دشوار
۵	دارایی‌های غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده	۴۹/۴۹	دشوار
۶	اکتشاف و ارزیابی منابع معدنی	۴۲/۸۶	دشوار
۷	ابزارهای مالی: افشا	۴۲/۳۷	دشوار
۸	قسمت‌های عملیاتی	۵۱/۳۱	قدری دشوار
۹	ابزارهای مالی	۴۸/۹۳	دشوار
۱۰	صورت‌های مالی تلفیقی	۴۹/۸۱	دشوار
۱۱	مشارکت‌ها	۳۶/۱۳	دشوار
۱۲	افشای منافع در سایر واحدهای تجاری	۳۸/۴۲	دشوار
۱۳	اندازه‌گیری ارزش منصفانه	۳۰/۵۸	دشوار
۱۴	حساب‌های انتقالی قانونی	۳۸/۵۴	دشوار
۱۵	درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان	۴۵/۵۳	دشوار

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همان‌گونه که در جدول شماره ۳ مشاهده می‌شود، درجه خوانایی هریک از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی طبق روش فلش، محاسبه و ارائه شده است. برطبق مدل فلش، اگر امتیاز خوانایی متن بین صفر تا سی باشد، متن خیلی دشوار است، اگر بین سی تا پنجاه باشد، متن دشوار است، اگر بین پنجاه تا شصت باشد، متن قدری دشوار است، اگر بین شصت تا هفتاد باشد، متن معمولی است، اگر بین هفتاد تا هشتاد باشد، متن قدری ساده است، اگر بین هشتاد تا نود باشد، متن ساده است و اگر بین نود تا صد باشد، متن خیلی ساده است. به‌این ترتیب، طبق جدول شماره ۳، استانداردهای شماره چهار و هشت تحت عناوین قراردادهای بیمه و قسمت‌های عملیاتی در سطح قدری دشوار هستند و سایر استانداردها در سطح دشوار می‌باشند. این نتایج نشان می‌دهند که اکثر مطلق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، در سطح دشوار هستند و تنها دو استاندارد در سطح قدری دشوار می‌باشند. گفتنی است که استاندارد شماره هشت (قسمت‌های عملیاتی) در ساده‌ترین سطح قرار دارد که البته همچنان در سطح

سطح خوانایی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و کسب و کار / کوزه‌گر، پورمانی و معدنچی

قدری دشوار است (با سطح خوانایی ۵۱/۳۱) و استاندارد شماره سیزده (اندازه‌گیری ارزش منصفانه)، نسبت به سایر استانداردهای مورد بررسی، سطح دشواری بیشتری دارد (با سطح خوانایی ۳۰/۵۸).

نتیجه‌گیری

با توجه به اینکه شرکت‌های ایرانی که برای جذب سرمایه خارجی تمایل به ورود به بورس‌های خارجی دارند، ملزم می‌شوند صورت‌های مالی خود را طبق استانداردهای بین‌المللی تهیه و حسابرسی نمایند و این به معنی افزایش هزینه‌های شرکت و افزایش هزینه سرمایه می‌باشد. حتی برخی از شرکت‌ها برای اخذ اعتبار خارجی مجبور به عقد قرارداد با مشاوران مالی و حساب‌برسان خارجی برای تهیه صورت‌های مالی خود بر مبنای استانداردهای بین‌المللی شده‌اند که علاوه بر تحمل هزینه، زمان زیادی را که می‌توانست صرف اجرای پروژه‌ها شود را از دست داده‌اند. سرمایه‌گذاران خارجی نیز که تمایل به خرید سهام شرکت‌های ایرانی دارند باید هزینه‌های اضافی برای تحلیل صورت‌های مالی و درک استانداردهای ایران بپردازند و از طرفی به دلیل آن که کیفیت این استانداردها را نمی‌دانند ریسک اطلاعاتی اوراق بهادار ایرانی را بالاتر ارزیابی و صرف ریسک بالاتری را می‌طلبند و از این طریق هزینه‌ها افزایش می‌یابد. همچنین در ارزیابی ریسک ایران نیز یکی از عوامل قابل توجه کیفیت استانداردهای حسابداری است. این چنین به نظر می‌رسد که عمده‌ترین و اصلی‌ترین چالش پیش روی همگرایی، تدوین یک استاندارد کلی با توجه به شرایط جوامع بین‌الملل و فرهنگ‌ها و زبان‌های مختلف و اوضاع و شرایط سیاسی و اجتماعی و اقتصادی این جوامع می‌باشد. از طرفی، پیچیدگی تدوین چنین استانداردهایی نیز می‌تواند به‌عنوان یکی از معضلات تدوین این استانداردها باشد. به‌عبارتی افزایش خوانایی متون استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی این امکان را برای مخاطبان فراهم می‌سازد که درک بهتر و دقیق‌تری از استاندارد داشته باشند و به این ترتیب، زمینه‌های لازم برای افزایش کارایی و اثربخشی استانداردها فراهم می‌گردد. این امر به نوبه خود خواهد توانست که کیفیت اطلاعات تهیه شده توسط شرکت‌ها را تقویت نماید. در این راستا به‌منظور دستیابی به پاسخ برای سوال تحقیق حاضر مبنی بر این که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از نظر خوانایی طبق روش فلش در چه سطحی از دشواری قرار دارد، درجه خوانایی هر استاندارد بر طبق روش فلش، ارزیابی شده است. نتایج نشان دادند که اکثر مطلق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، در سطح دشوار هستند و تنها دو استاندارد در سطح قدری دشوار می‌باشند. به‌عبارتی استاندارد شماره هشت (قسمت‌های عملیاتی) در ساده‌ترین سطح قرار دارد که البته همچنان در سطح قدری دشوار است (با سطح خوانایی ۵۱/۳۱) و استاندارد شماره سیزده

فصلنامه مدیریت کسب و کار نوآورانه / دوره ۱۵ / شماره ۵۷ / بهار ۱۴۰۲

(اندازه‌گیری ارزش منصفانه)، نسبت به سایر استانداردهای مورد بررسی، سطح دشواری بیشتری دارد (با سطح خوانایی ۳۰/۵۸).

نتایج بررسی‌های مطالعه حاضر با استفاده از روش فلش نشان داد که اکثر مطلق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، در سطح دشوار می‌باشند و تنها دو استاندارد در سطح قدری دشوار هستند و هیچ استاندارد معمولی یا ساده‌ای در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی وجود ندارد. به این ترتیب، بازنگری اساسی در شیوه بیان واژگان، عبارات و جملات در متون استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی که به زبان فارسی بیان شده‌اند، یک امر مهم و ضروری است. بنابراین، ضروری است که متولیان امر، تلاش کنند که با بهبود کیفیت خوانایی استانداردهای تدوین شده، از دشواری استانداردها و غیرقابل فهم بودن آنها، خصوصاً برای افراد حرفه‌ای (حسابداران و حسابرسان) بکاهند. به‌منظور تقویت تحقیقات این حوزه و کسب نتایج گسترده‌تر، به پژوهشگران علاقمند توصیه می‌گردد که موضوع مورد بررسی در این مطالعه را با استفاده از سایر روش‌های سنجش خوانایی متون مانند فلش کین کید و مک‌لافین، مجدداً مورد آزمون قرار دهند و نتایج را مقایسه کنند.

منابع

- ۱) توانا، بهنام. (۱۳۹۱). رابطه عملکرد شرکت‌ها با خوانایی گزارش‌های مالی در بورس اوراق بهادار تهران. پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، به‌راهنمایی دکتر هاشم ولی‌پور، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرودشت، دانشکده علوم تربیتی و روانشناسی.
- ۲) حساس یگانه، یحیی و پیفه، احمد. (۱۳۹۰). تأثیر مذهب در جهانی سازی استانداردهای حسابداری، نهمین همایش سراسری حسابداری ایران، زاهدان، دانشگاه سیستان و بلوچستان، اردیبهشت ۱۳۹۰.
- ۳) حساس یگانه، یحیی. (۱۳۹۳). فلسفه حسابداری. چاپ هشتم، انتشارات علمی و فرهنگی.
- ۴) سلطانی، ایرج. (۱۳۷۵). پرسشنامه ذهن فلسفی براساس مدل فلیپ ج اسمیت طراحی شده. وبسایت مدیران آموزشی.
- ۵) علی‌خانی، سمیرا. (۱۳۹۶). بررسی ارتباط بازده با سطح خوانایی گزارش‌های پیش‌بینی سود و گزارش‌های حسابداری آن. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، به‌راهنمایی دکتر رضا حصارزاده، دانشگاه فردوسی مشهد، دانشکده علوم اقتصادی.
- ۶) فروغی، داریوش و اشرفی، مجید. (۱۳۸۸). استانداردهای جهانی حسابداری چالش‌ها و فرصت‌ها، مجله حسابداری رسمی، ۸، ۹۶-۱۰۳.
- 7) Bonsall, S.B. and Miller, B.P. (2017). The impact of narrative disclosure readability on bond ratings and the cost of debt. *Rev. Acc. Stud.*, 22 (2), 608–643.
- 8) Brown, P. (2011). International Financial Reporting Standards: what are the benefits? *Accounting and business research*, 41(3), 269-285.
- 9) Brown, P., Preiato, J. and Tarca, A. (2014). Measuring country differences in enforcement of accounting standards: An audit and enforcement proxy. *Journal of Business Finance & Accounting*, 41(1-2), 1-52.
- 10) Daske, H. (2006). Economic Benefits of Adopting IFRS or US- GAAP—Have the Expected Cost of Equity Capital Really Decreased?. *Journal of Business Finance & Accounting*, 33(3- 4), 329-373.
- 11) Daske, H., Hail, L., Leuz, C. and Verdi, R. (2008). Mandatory IFRS reporting around the world: Early evidence on the economic consequences. *Journal of accounting research*, 46(5), 1085-1142.
- 12) Daske, H., Hail, L., Leuz, C. and Verdi, R. (2013). Adopting a label: Heterogeneity in the economic consequences around IAS/IFRS adoptions. *Journal of Accounting Research*, 51(3), 495-547.

- 13) Department of Philosophy, Florida State University. (2015). What is Philosophy?. Florida State University Press.
- 14) DuBay, W.H. (2004). The Principles of Readability. Impact Information, Costa Mesa, CA.
- 15) 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.
- 16) Grayling, A.C. (1999). Editor's Introduction. In A.C. Grayling, ed. Philosophy 1: A Guide through the Subject. vol. 1. Oxford University Press.
- 17) Oxford University. (2015). Definition of "philosophy. Oxford English Dictionary Online. June 2015. Oxford University Press.
- 18) Parkinson, G.H.R. (1988). An Encyclopaedia Of Philosophy, Routledge.
- 19) Scott, W.R. (2010). Financial Accounting Theory (7th Edition). Englewood Cliffs, NJ.
- 20) Selling, T. I. (2013). Bumps in the road to IFRS adoption: is a U-turn possible?. Accounting Horizons, 27 (1), 155-167.
- 21) Teichmann, J. and Evans, K.C. (1999). Philosophy: A Beginner's Guide. Blackwell Publishing.
- 22) Tickell, G. (2010). Cash to accrual accounting: One nation's dilemma. The International Business & Economics Research Journal, 9 (11), 71-78.
- 23) Watson, G. W., Berkley, R. A. and Papamarcos, S. D. (2018). Ambiguous Allure: The Value-Pragmatics Model of Ethical Decision Making. Business and Society Review, 114(1), 1-29.

سطح خوانایی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و کسب و کار / کوزه‌گر، پورمانی و معدنچی

یادداشت‌ها :

-
- ¹ Leuz
 - ² EC
 - ³ Daske
 - ⁴ Daske
 - ⁵ Daske
 - ⁶ DuBay
 - ⁷ Bonsall and Miller
 - ⁸ Leuz
 - ⁹ Bagaeva
 - ¹⁰ Bagaeva
 - ¹¹ Bagaeva
 - ¹² Schram
 - ¹³ Kinersley and Flishman
 - ¹⁴ Fakhfakh
 - ¹⁵ Lifeng
 - ¹⁶ Devalle
 - ¹⁷ Watson