



## مقایسه اثر خوانایی قانون مالیات‌های مستقیم بر ریسک مالیاتی کسب‌وکار

سعید محمدی<sup>۱</sup>

زهرا پورزمانی<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت مقاله: ۱۴۰۰/۰۷/۰۳ تاریخ پذیرش مقاله: ۱۴۰۰/۰۷/۱۲

### چکیده

مسئله مورد بررسی در تحقیق حاضر بررسی اثر خوانایی قانون مالیات‌های مستقیم بر ریسک مالیاتی کسب‌وکار مقایسه ریسک مالیاتی کسب‌وکار قبل و بعد از اصلاحیه قانون مذکور است. برای این منظور اطلاعات مربوط به ۳۷ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران جمع‌آوری و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج نشان داد که طبق روش فلش از میان فصول منتخب، فصل معافیت‌ها از نظر سطح خوانایی دشوارترین فصل و فصل ترتیب رسیدگی ساده‌ترین فصل قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد. همچنین نتایج روش کلوز برای گروه آزمودنی حساب‌برسان مالیاتی و مدیران مالی با نتایج روش فلش مطابقت دارد. مطابق نتیجه روش کلوز برای حساب‌برسان مالیاتی خوانایی فصل معافیت‌ها در سطح متوسط و خوانایی فصل ترتیب رسیدگی در سطح مستقل و برای مدیران مالی خوانایی دو فصل مذکور در سطح متوسط می‌باشد. همچنین نتایج بررسی اثر خوانایی قانون مالیات‌های مستقیم بر ریسک مالیاتی کسب‌وکار بیانگر عدم وجود ارتباط می‌باشد و همچنین نتایج آزمون فرضیه دوم نشان داد که تفاوت معناداری میان ریسک مالیاتی کسب‌وکار قبل و بعد از اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم وجود ندارد.

### کلمات کلیدی

قانون مالیات‌های مستقیم، خوانایی، روش فلش، روش کلوز، ریسک مالیاتی کسب‌وکار

۱- گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران saeed.mohammadi733@gmail.com

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

درک صحیح و به‌کارگیری درست قانون مالیات‌های مستقیم، برای واحدهای اقتصادی از جهت الزامات تهیه اظهارنامه مالیاتی و نیز انجام سایر تکالیف قانونی حائز اهمیت می‌باشد، چنانچه قانون مالیات‌های مستقیم از قابلیت درک و خوانایی لازم برخوردار نباشد، به‌کارگیری آن نیز توسط گروه‌های گوناگون استفاده‌کننده با مشکل و تناقض مواجه خواهد بود. این پژوهش از نظر هدف کاربردی است و به شیوه تحلیل محتوا انجام می‌شود. در این تحقیق از روش تحلیل محتوا برای ارزیابی و سنجش خوانایی قانون مالیات‌های مستقیم استفاده می‌گردد. تحلیل محتوا از کاربردی‌ترین روش‌های پژوهشی در علوم انسانی، اجتماعی و رفتاری است که برای توصیف عینی، منظم و کمی محتوای ارتباطات، برای تفسیر و پی بردن به نگرش درونی به‌کاربرده می‌شود و درصدد است با شناخت چرایی، نظر یا عقیده‌های خاصی را که محور اصلی هر نوشته یا اثری است، با استفاده از مدل‌های عملکردی ارتباطی، توصیف و تبیین کند که در این راستا، خوانایی متن بیش از هر چیزی مدنظرش است. تأکید بر خوانا بودن به معنی روش تخمین احتمال موفقیت خواننده در خواندن و درک یک متن یا نوشته است که در تحلیل محتوا به‌ویژه در بررسی منابع مکتوب ارتباطی اعم از کتاب‌ها، نشریات، سخنرانی‌ها، اخبار و اسناد و مدارک کاربرد بیشتری دارد (فضل‌اللهی و ملکی توانا، ۸۹، ۷۱). به‌این‌ترتیب، مطالعه حاضر با افزودن مطالبی مفید به مجموعه ادبیات حسابداری مالیاتی، کمک قابل‌ذکری به استفاده‌کنندگان، اساتید، محققان و اندیشمندان علاقه‌مند به حوزه ادبیات مالیاتی خواهد نمود. همچنین مقامات و صاحب‌نظران در سازمان امور مالیاتی و سایر افراد مؤثر، با آگاهی بالاتر و ارزیابی‌های دقیق‌تر به نگرش متن لایحه قانون و اصلاحات لازم و همچنین انجام مطالعات بیشتر در این رابطه پردازند.

### مبانی نظری و پیشینه تحقیق

اندازه‌گیری خوانایی متون یکی از ابزارهایی است که به سنجش درجه پیچیدگی یا دشواری زبانی متن می‌پردازد. واژه "خوانایی" یا "Readability" به معنای تخمینی از احتمال موفقیت خواننده در خواندن و درک متن یا نوشته است. همچنین در تعریف سطح خوانایی آمده است: "هنگام مطالعه هر متن برای خواننده حسی درباره میزان پیچیدگی یا سادگی متن ایجاد می‌شود که در فهم مطلب تأثیر بسیاری دارد و این درواقع همان سطح خوانایی یا خوانش متن است" (قادری مقدم و سبحانی نژاد، ۹۵، ۴۵).

خوانایی به‌عنوان موفقیت خواننده در تفسیر یک پیام نوشتاری تعریف می‌شود. خوانایی به همه عناصر یک متن که به خوانندگان کمک می‌کند تا از عهده آن متن برآیند و متن را به راحتی بخوانند

## فصلنامه مدیریت کسب و کار، شماره پنجاه و دو، زمستان ۱۴۰۰

اشاره دارد. (فیلدینگ، ۱۹۹، ۲۰۰۶). خوانایی یک پیام نوشتاری، برای قابل فهم بودن آن ضروری است. تئوری بنیادین ارتباطات، ارتباط را به عنوان یک فرایند سه مرحله‌ای تعریف می‌کند که یک منبع پیام معنی‌دار و مشخصی را انتخاب می‌کند و آن را برای انتقال از طریق یک کانال ارتباطی رمزگذاری می‌کند. دریافت‌کننده پیام رمزگذاری شده، باید آن را رمزگشایی کند قبل از اینکه بتوان آن را درک کرد (شانون و ویور ۱۹۴۹). 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 به صورت نوشتاری تکثیر و منتشر می‌شود، به میزانی که منبع و دریافت‌کننده در یک تجربه مشترک سهیم می‌شوند بستگی دارد. به عبارت دیگر "...منبع می‌تواند رمزگذاری کند و مقصد می‌تواند رمزگشایی کند تنها به اندازه تجربیاتی که هر یک داشته‌اند." (شرام، ۱۹۵۴، ۶). 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. (کینرسلی و فلیشمن، ۲۰۰۱) انتخاب واژگان در یک نوشته یا سند، عاملی است که بر خوانایی تأثیر می‌گذارد. لغات کوتاه‌تر و آشنا‌تر، برای خواندن آسان‌تر هستند درحالی‌که لغات طولانی‌تر و دشوارتر یک متن یا سند را برای خواندن، سخت‌تر می‌کنند. 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. آدلبرگ و زرک (۱۹۸۴، ۱۱۱) چنین استنتاج کردند که خواندن، از یک منظر روان‌شناختی، یک کنش ارتباطی در جریان است که رمزگشا، از سیستم سخنان و نشانه‌های اضافه در یک زبان برای کاهش ابهام و در نتیجه استخراج معنی صفحه چاپی استفاده می‌کند. خواندن یک پیام دارای قابلیت پیش‌بینی بالا آسان است (ری، ۱۹۸۲، ۲۸). چنانچه قابلیت پیش‌بینی افزایش و ابهام کاهش یابد رمزگشا در فهم پیام توانا تر خواهد بود. بنا بر این ادراک و فهم را می‌توان به‌طور غیرمستقیم با اندازه‌گیری خوانایی ارزیابی کرد. (دروز، برایان و شلیفر، ۱۹۹۳، ۲۷).

در تعریف سطح خوانایی آمده است: " هنگام مطالعه هر متن برای خواننده حسی درباره میزان پیچیدگی یا سادگی متن ایجاد می‌شود که در فهم مطلب تأثیر بسیاری دارد و این در واقع همان سطح خوانایی یا خوانش متن است " (قادری مقدم و سبحانی نژاد، ۹۵، ۴۵).

از دیگر مفاهیم حوزه حسابداری مالیاتی، ریسک مالیاتی است. اصطلاح «ریسک»، به عنوان پراکندگی تعریف می‌شود که در میزان عدم اطمینان نسبت به آینده نمود پیدا می‌کند. نیومن و

## مقایسه اثر خوانایی قانون مالیات‌های مستقیم بر ریسک مالیاتی کسب و کار / محمدی و پورزمانی

همکاران (۲۰۱۳) این مفهوم را به ریسک مالیاتی شرکت مرتبط ساخته و بیان می‌کنند: «ریسک مالیاتی، به پتانسیلی که یک فعالیت یا عمل انتخاب شده [..]، باعث ایجاد تفاوت بین مبلغ مالیات قطعی با مبلغ برآوردی اولیه می‌شود، اشاره دارد (نیومن و همکاران ۲۰۱۳). بر این اساس، ریسک مالیاتی به‌عنوان عدم اطمینان نسبت به پرداخت مالیات به همراه جرائم در آینده تعریف می‌شود.

اعتمادی و همکاران (۱۳۹۵) به ارائه چارچوب مفهومی یکپارچه برای طرح‌ریزی مالیات شرکتی پرداختند سازه‌های مفهومی مرتبط که در نیمه بالایی این چارچوب ذکر گردیده، شامل طرح‌ریزی مالیاتی، تمکین و اجتناب مالیاتی، تهور مالیاتی، سپرسازی مالیاتی و فرار مالیاتی می‌شود تمامی مفاهیم طرح‌ریزی مالیاتی نیز برحسب مؤلفه‌های «التزام به قوانین» و «انطباق با قوانین» درجه‌بندی شده‌اند این مؤلفه‌ها، سطوح مفروض قانونمندی آشکار و انطباق با روح قوانین را برای رفتارهای مالیاتی مؤدیان نشان می‌دهد سطوح قانون‌مندی، از کاملاً قانونی تا کاملاً غیرقانونی و با قصد تقلب درجه‌بندی شده است. مؤلفه‌های انطباق با قوانین نیز از کاملاً منطبق تا کاملاً غیر منطبق درجه‌بندی شده است.

ریسک مالیاتی با اجتناب مالیاتی، تهور مالیاتی، سپرسازی مالیاتی و فرار مالیاتی متفاوت است، زیرا این مفهوم، توانایی شرکت در حفظ ثبات و وضعیت مالیاتی در طول زمان را منعکس می‌کند. پرداخت مالیات بیشتر در طول زمان به دلایل متعددی از جمله تغییر قوانین مالیاتی ملی و بین‌المللی و میزان بهره‌مندی از معافیت‌ها و مزایای مالیاتی در معرض تغییر است. صرف‌نظر از علت تغییر نرخ مؤثر مالیاتی شرکت، ریسک مالیاتی کسب و کار در ارزیابی عدم اطمینان نسبت به جریان‌های نقدی (پس از مالیات) شرکت در آینده مؤثر است. بنابراین سرمایه‌گذاران، در ارزیابی ریسک شرکت، ریسک مالیاتی کسب و کار آن را در نظر می‌گیرند. (اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۵)

ریسک مالیاتی شرکت در یک طیف (پایین تا بالا) قابل تبیین است. هر کدام از مفاهیم طرح‌ریزی مالیات شرکتی، ریسک متفاوتی را به دنبال دارند. سیاست‌های مالیاتی که اجتناب بیشتری از مالیات را به همراه دارند و از این‌رو، منجر به نرخ مؤثر مالیات نقدی پایین‌تر می‌شوند، می‌توانند ریسک شرکت را افزایش دهند، زیرا فعالیت‌های کاهنده مالیات ذاتاً ریسکی بوده و همواره توجه ممیزان مالیاتی را به خود جلب می‌کند. این موضوع زمانی که کاهش نرخ مؤثر مالیاتی نسبت به سال‌های قبل بیشتر باشد نیز شدت می‌یابد. بر این اساس، توانایی اجتناب از پرداخت مالیات به دلیل ریسک ذاتی که به همراه دارد، بر ریسک کلی مالیاتی شرکت مؤثر است. اگرچه بر اساس این دیدگاه، شرکت‌های پرداخت‌کننده مالیات کمتر، در یک فعالیت پر ریسک درگیر می‌شوند، اما قانون مالیات‌های مستقیم در بردارنده موادی است که رفتار مطلوب مالیاتی را برای بسیاری از معاملات فراهم می‌نماید. در بسیاری از این

## فصلنامه مدیریت کسب و کار، شماره پنجاه و دو، زمستان ۱۴۰۰

موارد، قانون، به‌طور شفاف گفته که شرکت‌ها می‌توانند پرداخت مالیات جاری خود را بدون افزایش ریسک پرداخت مالیات بیشتر یا جرائم در آینده کاهش دهند. فروش صادراتی، فعالیت‌های کشاورزی و بسیاری از این قبیل موارد، تنها چند نمونه قابل ذکر از اجتناب مالیاتی بدون ریسک هستند. (اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۵)

در سال ۱۹۲۳ نخستین فرمول سنجش خوانایی مطرح شد که با استقبال ناشران روبرو گردید و در مدت کوتاهی پس از آن، بیش از ۲۰۰ فرمول دیگر با مؤلفه‌های مختلف پدید آمد. در پی انتقاداتی نیز به این فرمول‌ها وارد شد و در نتیجه سننتر آن‌ها، آزمون‌های کلوز، عوامل برون متنی، مفهوم بازدهی خواندن، چگالی متن، سطح‌بندی متن و فرمول‌های جدید خوانایی مطرح گردید. هم‌زمان نهضت‌های زبان ساده، ساده‌نویسی و ... نیز به وجود آمدند. نتایج این مطالعات به‌سرعت در زمینه ارتباطات جمعی، منابع آموزشی، خدمات عمومی، اسناد حقوقی و غیره کاربردهای خود را نشان داد. مطالعات کلاسیک این حوزه در دهه ۱۹۳۰ با هدف تطبیق سطح متن با مخاطبان دانشجو و بزرگسال انجام شد که به تحلیل‌های آماری ادبیات، ظهور فهرست‌های تکرار واژگان و تدوین فرمول‌های کلاسیک خوانایی انجامید. (سجادی و همکاران، ۱۳۹۶، ۱۰۹)

دوبی (۲۰۰۴) بیان می‌کند که پژوهش و پیشرفت در زمینه فرمول‌های خوانایی به‌گونه‌ای محرمانه بود تا اینکه در دهه ۱۹۵۰، نویسندگانی مانند رادولف فلش، جورج کلیر، ادگار دیل و جین چال، این فرمول‌ها و پژوهش‌های پشتیبانی‌کننده از آن‌ها را به بازار عرضه کردند. پس از ارائه اولین فرمول خوانایی فلش، ناشران به سرعت دریافتند که این فرمول‌ها می‌تواند تعداد خوانندگان‌شان را ۴۰ تا ۶۰ درصد افزایش دهد. از این‌رو، پژوهشگران عرصه‌های مختلف ارتباط نیز به استفاده از آن در مطالعاتشان پرداختند. دوبی اضافه می‌کند که پس از آن، این فرمول‌ها به‌صورت گسترده‌ای در روزنامه‌نگاری، پژوهش، بهداشت و سلامت، حقوق، بیمه و صنعت به کار گرفته شدند و حتی ارتش ایالات متحده آمریکا، خود، فرمول‌هایی را برای مطالب آموزشی فنی ایجاد نمود. این روند ادامه یافت به‌نحوی که تا دهه ۱۹۸۰، دویست فرمول ایجاد شد و بیش از هزار پژوهش در زمینه فرمول‌های خوانایی که مؤید روایی نظری و آماری قوی آن‌ها بود، به چاپ رسید (سجادی و همکاران، ۱۳۹۶، ۱۱۰)

رویکرد فلش در ادبیات حسابداری توسط ویت مورد توجه قرار گرفت. ویت (۱۹۷۲) به " هنر نوشتن خوانا " توسط فلش اشاره می‌کند که به‌عنوان یک منبع مبنا برای نوشتن متون حسابداری در دسترس است. معیارهای خوانایی توسط محققین گذشته درباره ادبیات حسابداری به کار گرفته شده است. این محققین بر گزارش‌های سالانه شرکت‌ها تمرکز داشتند (فلش ۱۹۴۸، لامبیو ۱۹۴۷، پاشالیان و

## مقایسه اثر خوانایی قانون مالیات‌های مستقیم بر ریسک مالیاتی کسب و کار / محمدی و پورزمانی

کریزیلی ۱۹۵۰، سوپر و دلفین ۱۹۶۴، اسمیت و اسمیت ۱۹۷۰).

کینر سلی و فلیشمن (۲۰۰۱) بیان می‌کنند که یکی از مهم‌ترین وظایف گزار شگری مالی هم در بخش عمومی و هم خصوصی، ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی شامل سرمایه‌گذاران فعلی و بالقوه، اعتباردهندگان و سایرین است. تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی باید مفهوم مشابهی را از اطلاعات مالی مخابره شده برداشت کنند. آن‌ها باید گزارش‌های مالی را "بفهمند" تا برایشان مفید باشد. بنابراین تهیه‌کنندگان باید به شیوه‌ای پیام معنی‌دار خود را مخابره کنند که استفاده‌کننده قادر به افشای مفهوم یا رمزگشایی آن باشد. توانایی استفاده‌کننده در درک و فهم یک پیام معین، چنانچه او نتواند بخشی از پیام را بخواند کاهش می‌یابد. بر طبق نظر کورتیس (۱۹۹۵) این باور وجود دارد که بهبود خوانایی موجب افزایش قابلیت فهم اطلاعات مالی می‌شود. ارتباط بین خوانایی و قابلیت فهم به دفعات برای ارزیابی ارتباطات مالی مورد استفاده قرار گرفته است (جونز، ۱۹۸۸). خوانایی گزارش سالانه در استرالیا (لوپیس و همکاران، ۱۹۸۶، پارکر ۱۹۸۲، پاوندا ۱۹۸۱)، نیوزیلند (هلی ۱۹۷۵)، هنگ کنگ (کور تیس ۱۹۹۵)، کانادا (کورتیس ۱۹۸۶)، انگلستان (جونز ۱۹۸۸، اسمیت و تافلر ۱۹۹۲، استیل ۱۹۷۲) و امریکا (شرودر و گیسون ۱۹۹۰، اسمیت و اسمیت ۱۹۷۱، سوپر و دلفین ۱۹۶۴، پاشالیان و کریسی ۱۹۵۲) بررسی شده است. نتایج به صورت هماهنگ نشان می‌دهد پیام‌های گزارشی نوشتاری از لحاظ سطح خوانایی بسیار دشوار و فراتر از مهارت‌های ادراکی حدود نود درصد از جامعه بزرگسالان و چهل درصد از جامعه سرمایه‌گذاران هستند. کتاب‌های حسابداری اولین ابزار آموزشی برای انتقال اطلاعات به دانشجویان هستند (جونز ۱۹۹۷). طبق پژوهش آدلبرگ و رازک ادبیات حسابداری نشان‌دهنده چگونگی استفاده از روش کلوز برای ارزیابی خوانایی کتاب‌های دانشگاهی است. مطالعه چهار کتاب حسابداری میانه نشان داد که خوانایی متن کتاب‌ها دارای تفاوت معنادار است و اینکه یکی از کتاب‌ها خواناتر از سایر آنهاست.. (ویلیامز و همکاران، ۲۰۰۲، ۸)

استانداردهای حسابداری و خوانا بودن آن‌ها نیز برای گروه‌های مختلف استفاده‌کننده از قبیل دانشجویان، آموزش‌دهندگان حسابداران و حساب‌رسان، قانون‌گذاران و تدوین‌کنندگان استاندارد اهمیت دارد. (شافر و همکاران، ۱۹۹۳، ۲۶۰). چنانچه استانداردهای حسابداری تدوین شده توسط مراجع سیاست‌گذار حسابداری از قابلیت درک و خوانایی لازم برخوردار نباشد به کارگیری آن‌ها نیز توسط گروه‌های مختلف استفاده‌کننده با مشکل و تناقض مواجه خواهد بود و در نتیجه از هدف اصلی بازمی‌ماند. شافر و همکاران (۱۹۹۳) که به ارزیابی خوانایی استاندارد شماره ۱۱ که یکی از مهم‌ترین

## فصلنامه مدیریت کسب و کار، شماره پنجاه و دو، زمستان ۱۴۰۰

استانداردهای عمومی حسابداری دولتی (GASB) است پرداختند با استفاده از روش کلوز به این نتیجه رسیدند که این استاندارد مهم، توسط دانشجویان خوانا و قابل درک نیست و در نتیجه اگر این استاندارد و سایر استانداردهای حسابداری GASB توسط استفاده‌کنندگان خوانا نباشد نخواهد توانست نقش ارتباطی بین اصول حسابداری دولتی را به خوبی ایفا کند.

بت آن است، با استفاده از فرمول فلش به این نتیجه رسید که اغلب بیانیه‌های APB برای خواندن بسیار مشکل هستند. وی همچنین با استفاده از روش کلوز تفاوت‌های خوانایی را بین گروه‌های دانشجویان حسابداری و غیر حسابداری مورد بررسی قرار داد. نتایج نشان داد که دانشجویان حسابداری در استفاده و درک متون بیانیه‌ها توانا تر از دانشجویان غیر حسابداری هستند

سلطانی (۱۳۹۶) در پژوهش خود با عنوان " بررسی رابطه بین مدیریت سود و خوانایی گزارش‌های سالانه شرکت‌ها"، به تعیین تأثیر مدیریت سود بر خوانایی گزارش‌های سالانه هیات مدیره در بازه زمانی ۹۰-۹۴ و در میان ۹۶ شرکت بررسی پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد مدیریت سود تأثیر معناداری بر خوانایی گزارش‌های هیات مدیره ندارد.

ویلیامز و همکاران (۲۰۰۲) در تحقیق خود با عنوان "اندازه‌گیری خوانایی در حسابداری: کاربرد و ارزیابی روش کلوز" به مقایسه خوانایی چهار کتاب درسی حسابداری به روش کلوز پرداختند. نتایج نشان داد تفاوت معناداری بین خوانایی متن کتاب‌ها و تأثیر پس‌زمینه زبانی دانشجویان بر نتایج وجود داشت.

شیانگ وی و همکاران (۲۰۰۸) در تحقیقی با عنوان " خوانایی کتاب‌های اصول حسابداری مالی" به بررسی خوانایی کتاب‌های اصول حسابداری مالی پرداخته‌اند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد سطح خوانایی بین کتاب‌های مختلف متفاوت است. اما سطح خوانایی بخش‌های مختلف یک کتاب تقریباً ثابت است.

از پنج فرضیه مورد آزمون آن‌ها که برای رابطه بین خوانایی اعلامیه‌های مسئولیت اجتماعی شرکتی با عملکرد شرکت شکل گرفت سه مورد پشتیبانی شد که نشان‌دهنده رابطه مثبت با سودآوری، نقدینگی و کیو توبین است. این نتایج نشان می‌دهد شرکت‌های دارای عملکرد مالی خوب اعلامیه‌های مسئولیت اجتماعی شرکتی خود را به نحوی گزارش می‌کنند که درک آن‌ها آسان است، با به کارگیری کلمات و جملات ساده‌تر و اصطلاحات فنی کمتر نسبت به شرکت‌های دارای عملکرد مالی ضعیف‌تر. بعلاوه یافته‌ها نشان می‌دهد شرکت‌های دارای عملکرد بالا (پایین) بر حسب سودآوری، نقدینگی و رشد، امتیاز خوانایی بالا (پایین) در افشای مسئولیت اجتماعی شرکتی به دست آوردند. آن‌ها می‌گویند یافته‌هایشان دلالت بر این دارد که با وقوع عملکرد شرکتی ضعیف، مدیریت گزارش افشای مسئولیت اجتماعی شرکت را طولانی‌تر یا دارای ساختاری پیچیده‌تر می‌کند تا سعی کند اخبار بد را پنهان نماید. بنابراین

## مقایسه اثر خوانایی قانون مالیات‌های مستقیم بر ریسک مالیاتی کسب و کار / محمدی و پورزمانی

افشای مسئولیت اجتماعی شرکتی که مختصر و از لحاظ ساختاری ساده‌تر باشد می‌تواند نشان‌دهنده این باشد که عملکرد شرکت خوب بوده است. به نظر می‌رسد چنین رفتاری را می‌توان نتیجه موقعیت و جایگاه مدیر به‌عنوان نماینده یا کارگزار که پاداش و ثروت او بستگی به عملکرد شرکت دارد دانست.

گاراو کومار (۲۰۱۴) در تحقیق خود با عنوان "عوامل تعیین‌کننده خوانایی گزارش‌های مالی شرکت‌های آسیایی"، تأثیر پراکندگی مالکیت و سودآوری را بر خوانایی گزارش‌های سالانه شرکت‌های آسیایی بررسی کردند. نتیجه نشان داد که شرکت‌های دارای مالکیت پراکندگی بیشتر گزارش‌های سالانه خواناتری تهیه می‌کنند. اما فرضیه مربوط به سودآوری رد شد.

فاخ فاخ (۲۰۱۵) در پژوهشی با عنوان "خوانایی شکل بین‌المللی گزارش‌های حسابرسی: واکنش به مصالحه بین اصول دستوری و الزامات زبان‌شناسی" به بررسی مسائل زبان‌شناسی مرتبط با گزارش حسابرس مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی حسابرسی پرداخته است. نتایج نشان داد که با وجود الزامات متناقض استانداردهای حسابرسی در مقابل مسائل زبان‌شناسی، حسابرسان مستقل باید ارائه گزارش‌های خود را بهبود بخشند.

چین چی پنگ (۲۰۱۵) در تحقیقی با عنوان "خوانایی کتاب‌های درسی و عملکرد دانشجویان در کلاس‌های مالی مقدماتی آنلاین" به بررسی تأثیر خوانایی کتاب‌های درسی بر عملکرد دانشجویان کلاس‌های مالی پرداخت. نتایج نشان داد برخلاف تصور او، انتخاب کتاب‌های خواناتر عملکرد دانشجویان را بهبود نبخشید.

لی فنگ (۲۰۱۷) در تحقیقی با عنوان "خوانایی گزارش‌های سالانه، عملکرد شرکت و پایداری سود" به این نتیجه رسید که گزارش‌های سالانه شرکت‌های دارای سود پایین‌تر برای خواندن مشکل‌تر است و دیگر این‌که شرکت‌هایی که گزارش‌های سالانه آن‌ها برای خواندن ساده‌تر است دارای پایداری سود مثبت‌تری هستند.

تان و تاو (۱۹۹۸) در پژوهشی به بررسی خوانایی قانون مالیات‌ها در کشور نیوزلند پرداختند نتایج تحقیق آن‌ها نشان می‌دهد خوانایی قانون مالیات‌ها برای درصد بالایی از مؤدیان مالیاتی خوانایی پایینی دارد. اسمیت و ریچاردسون (۱۹۹۹) در پژوهشی به بررسی خوانایی قانون مالیات‌ها در کشور استرالیا پرداختند نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد بخش مالیات بر درآمد قانون ۱۹۹۷ خواناتر از بخش مالیات بر درآمد قانون ۱۹۳۶ می‌باشد.

کرکا اینگر و همکاران (۲۰۱۸) به بررسی تأثیر اجتناب از مالیات بر روی یادداشت مالیات پرداختند



## فصلنامه مدیریت کسب و کار، شماره پنجاه و دو، زمستان ۱۴۰۰

نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که رابطه مثبتی بین اجتناب از مالیات و قابلیت خواندن یادداشت مالیاتی به شکل ذخیره سازی مالیات با افشای رو به جلو، دیده می‌شود. برعکس، رابطه منفی بین اجتناب از مالیات و قابلیت خواندن یادداشت مالیات برای شرکت‌هایی با سطوح اجتناب از مالیات فراتر از میانه سالانه صنعت دیده می‌شود که منطبق با متوقف کردن مدیران از اجتناب از مالیات می‌باشد. آن‌ها همچنین دریافتند که سرمایه‌گذاران، تخفیف بر اجتناب از مالیات را زمانی اعمال می‌کنند که یادداشت مالیاتی، در شرکت‌هایی با اجتناب از مالیات، بالاتر یا پایین‌تر از متوسط سالانه صنعت باشد.

پژوهش‌های خارجی در دو زمینه به موضوع خوانایی در حسابداری پرداخته‌اند. یکی خوانایی متون کتاب‌های درسی حسابداری و استانداردهای حسابداری و دیگر خوانایی گزارش‌های مالی و گزارش حسابرسی سالانه شرکت‌ها. در این پژوهش به دنبال آن هستیم تا خوانایی قانون مالیات‌های مستقیم و تأثیر خوانایی به‌عنوان یکی از مؤلفه‌های پیچیدگی را بر ریسک مالیاتی شرکت‌ها را مورد ارزیابی قرار دهیم.

### **روش‌شناسی پژوهش**

در این پژوهش از روش تحلیل محتوا برای ارزیابی و سنجش خوانایی قانون مالیات‌های مستقیم استفاده می‌گردد. تحلیل محتوا از کاربردی‌ترین روش‌های پژوهشی در علوم انسانی، اجتماعی و رفتاری است که برای توصیف عینی، منظم و کمی محتوای ارتباطات، برای تفسیر و پی بردن به نگرش درونی به‌کاربرده می‌شود و درصدد است با شناخت چرایی، نظر یا عقیده‌ای خاصی را که محور اصلی هر نوشته یا اثری است، با استفاده از مدل‌های عملکردی ارتباطی، توصیف و تبیین کند که در این راستا، خوانایی متن بیش از هر چیزی مدنظر است. تأکید بر خوانا بودن به معنی روش تخمین احتمال موفقیت خواننده در خواندن و درک یک متن یا نوشته است که در تحلیل محتوا به‌ویژه در بررسی منابع مکتوب ارتباطی اعم از کتاب‌ها، نشریات، سخنرانی‌ها، اخبار و اسناد و مدارک کاربرد بیشتری دارد.

### **فرضیه‌های تحقیق**

فرضیات تحقیق به‌صورت زیر مطرح می‌گردد.

- (۱) سطح خوانایی قانون مالیات‌های مستقیم بر ریسک مالیاتی شرکت‌ها تأثیر معناداری دارد
- (۲) ریسک مالیاتی شرکت‌ها قبل و بعد از اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم با یکدیگر تفاوت معناداری دارد

### **جامعه و نمونه آماری**

پژوهش حاضر شامل دو بخش بررسی خوانایی قانون مالیات‌های مستقیم و بررسی تأثیر خوانایی

### مقایسه اثر خوانایی قانون مالیات‌های مستقیم بر ریسک مالیاتی کسب و کار / محمدی و پورزمانی

قانون مالیات‌های مستقیم بر ریسک مالیاتی و نیز مقایسه ریسک مالیاتی شرکت‌ها قبل و بعد از اصلاحیه قانون مذکور می‌باشد. در بخش اول به منظور بررسی و تجزیه و تحلیل متغیرهای مربوط به تحقیق و سنجش خوانایی قانون مالیات‌های مستقیم از ابزار پرسشنامه برای گردآوری داده‌ها استفاده می‌شود. برای پاسخگویی به سؤالات پرسشنامه‌ها از حساب‌رسان مالیاتی و مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار استفاده می‌شود. و جهت بررسی و آزمون فرضیات تحقیق از اطلاعات مالی همان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران استفاده می‌گردد.

#### یافته‌های پژوهش

#### نتایج روش فلش

برای پاسخگویی به سؤال اول پژوهش، درجه خوانایی فصول منتخب قانون مالیات‌های مستقیم بر طبق روش فلش، ارزیابی شده است. برای انجام این بررسی، سه نمونه صدکمه‌ای از بخش‌های ابتدایی، میانی و انتهایی فصول منتخب قانون مالیات‌های مستقیم، انتخاب و تعداد جمله‌ها و هجاهای هر نمونه شمارش شده است. سپس مطابق با فرایند ارائه شده برای روش فلش، امتیاز فلش یا همان درجه خوانایی هر فصل از قانون، محاسبه شد که نتایج حاصل از آن، در جداول ۱ ارائه شده است.

جدول (۱) نتایج آزمون فلش

نام فصل قانون مالیات‌ها	نمونه ۱۰۰ کلمه	تعداد جمله‌ها	تعداد هجاها	متوسط طول جمله‌ها	متوسط طول کلمه‌ها	امتیاز فلش هر نمونه	امتیاز فلش فصل مربوط
مالیات بر درآمد املاک	اول	5.50	201	18.182	2.010	74.334	76.602
	دوم	7.82	193	12.788	1.930	86.577	
	سوم	7.87	214	12.706	2.140	68.894	
مالیات بر درآمد حقوق	اول	5.57	188	17.953	1.880	85.564	60.714
	دوم	8.00	219	12.500	2.190	64.874	
	سوم	4.41	246	22.676	2.460	31.703	
مالیات بر درآمد مشاغل	اول	5.58	218	17.921	2.180	60.217	54.054
	دوم	4.83	241	20.704	2.410	37.935	
	سوم	8.56	221	11.682	2.210	64.012	
مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی	اول	8.04	221	12.438	2.210	63.245	59.831
	دوم	7.82	226	12.788	2.260	58.659	
	سوم	3.92	212	25.510	2.120	57.590	

فصلنامه مدیریت کسب و کار، شماره پنجاه و دو، زمستان ۱۴۰۰

69.771	72.098	2.070	15.385	207	6.50	اول	مالیات بر درآمد اتفاقی
	77.018	2.040	13.038	204	7.67	دوم	
	60.196	2.230	13.774	223	7.26	سوم	
36.577	40.341	2.390	20.000	239	5.00	اول	معافیت‌ها
	13.870	2.280	55.249	228	1.81	دوم	
	55.519	2.230	18.382	223	5.44	سوم	
42.678	64.374	2.210	11.325	221	8.83	اول	هزینه‌های قابل قبول و استهلاک
	30.715	2.440	25.316	244	3.95	دوم	
	32.945	2.470	20.619	247	4.85	سوم	
70.888	77.360	2.020	14.368	202	6.96	اول	مقررات عمومی
	64.570	2.220	10.299	222	9.71	دوم	
	70.735	2.090	15.060	209	6.64	سوم	
72.294	65.952	2.100	18.939	210	5.28	اول	تشویقات و جرایم مالیاتی
	74.935	2.030	15.924	203	6.28	دوم	
	75.995	2.040	14.045	204	7.12	سوم	
75.848	88.573	1.920	11.655	192	8.58	اول	ابلاغ
	76.315	2.060	12.063	206	8.29	دوم	
	62.657	2.200	13.850	220	7.22	سوم	
61.741	73.806	2.060	14.535	206	6.88	اول	وصول مالیات
	54.498	2.280	15.221	228	6.57	دوم	
	56.918	2.250	15.337	225	6.52	سوم	
83.455	84.746	1.960	12.092	196	8.27	اول	ترتیب رسیدگی
	83.973	1.960	12.853	196	7.78	دوم	
	81.647	2.010	10.977	201	9.11	سوم	
62.771	58.666	2.270	11.947	227	8.37	اول	مرجع حل اختلاف مالیاتی
	62.078	2.210	13.587	221	7.36	دوم	
	67.568	2.160	12.346	216	8.10	سوم	

همان‌گونه که در نگاره فوق مشاهده می‌شود، درجه خوانایی فصولی از قانون مالیات‌های مستقیم طبق روش فلش محاسبه شده است. بر طبق مدل فلش، چنانچه امتیاز خوانایی متن بین صفر تا سی باشد، متن خیلی دشوار، چنانچه بین سی تا پنجاه باشد، متن دشوار، چنانچه بین پنجاه تا شصت باشد،

## مقایسه اثر خوانایی قانون مالیات‌های مستقیم بر ریسک مالیاتی کسب و کار / محمدی و پورزمانی

متن قدری دشوار، چنانچه بین شصت تا هفتاد باشد، متن معمولی، چنانچه بین هفتاد تا هشتاد باشد، متن قدری ساده، چنانچه بین هشتاد تا نود باشد، متن ساده و چنانچه بین نود تا صد باشد، متن خیلی ساده است. به این ترتیب، درجه خوانایی فصول منتخب قانون مالیات‌های مستقیم به شرح جدول ۲ می‌باشد.

جدول (۲) تفسیر نتایج آزمون فلش

نام فصل قانون مالیات‌ها	امتیاز فلش	سطح خوانایی
مالیات بر درآمد املاک	۷۶۰,۶۰۲	قدری ساده
مالیات بر درآمد حقوق	۶۰,۷۱۴	معمولی
مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی	۵۹,۸۳۱	قدری دشوار
مالیات بر درآمد اتفاقی	۶۹,۷۷۱	معمولی
معافیت‌ها	۳۶,۵۷۷	دشوار
هزینه‌های قابل قبول و استهلاک	۴۲,۶۷۸	دشوار
مقررات عمومی	۷۰,۸۸۸	قدری ساده
تشویقات و جرائم مالیاتی	۷۲,۲۹۴	قدری ساده
ابلاغ	۷۵,۸۴۸	قدری ساده
وصول مالیات	۶۱,۷۴۱	معمولی
ترتیب رسیدگی	۸۳,۴۵۵	ساده
مرجع حل اختلاف مالیاتی	۶۲,۷۷۱	معمولی

همان‌طوری که مشاهده می‌شود فصل معافیت‌ها با امتیاز خوانایی ۳۶,۵۷۷ دشوارترین فصل از میان فصول منتخب قانون مالیات‌های مستقیم و فصل ترتیب رسیدگی با امتیاز خوانایی ۸۳,۴۵۵ ساده‌ترین فصل از میان فصل منتخب قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد.

### نتایج روش کلوز

برای ارزیابی فرضیه‌های پژوهش، از روش سنجش خوانایی کلوز استفاده شده است. از آنجاکه روش کلوز، مستلزم طراحی فرم محقق ساخته و تکمیل آن توسط گروه‌های آزمودنی است، امکان توزیع و جمع‌آوری فرم کلوز برای همه فصول قانون مالیات‌های مستقیم در عمل مقدور نبوده است. به همین دلیل و به جهت مقایسه نتایج حاصل از روش فلش و کلوز، تنها دو فصل معافیت‌ها که بر مبنای روش فلش به‌عنوان دشوارترین و ترتیب رسیدگی به‌عنوان آسان‌ترین فصل قانون مالیات‌های مستقیم ارزیابی شده بودند، انتخاب شده و فرم کلوز، مطابق با فرایند ارائه شده، برای متون این دو فصل طراحی و در اختیار گروه‌های آزمودنی قرار داده شد. لازم به ذکر است که در تهیه فرم کلوز موارد زیر در نظر

## فصلنامه مدیریت کسب و کار، شماره پنجاه و دو، زمستان ۱۴۰۰

گرفته شده است:

۱. سعی شد لغات حذف شده از نوع واژه‌ها و اصطلاحات تخصصی باشد.
  ۲. هرچه تعداد جاهای خالی بیشتر باشد، ارزیابی دقیق‌تر است، اما از آنجاکه زیاد بودن آن مشکلات مربوط به خستگی، عدم مشارکت و بی‌دقتی در پاسخ‌گویی را به همراه دارد و از طرف دیگر، کم بودن آن موجب می‌شود ارزیابی ساده و غیرقابل اتکا گردد، برای هر فصل ۵۰ جای خالی مطلوب تشخیص داده شد.
  ۳. از جامعه آماری درخواست شد تا زمان معقولی را برای خواندن متون و تکمیل پرسش‌نامه صرف نموده و از صرف زمان بیش از حد خودداری نمایند
- پس از جمع‌آوری و تصحیح فرم‌ها، امتیاز آزمون کلوز مربوط به هر فرد، محاسبه و میانگین امتیازات کلوز کلیه پاسخ‌گویان در دو گروه حسابرسان مالیاتی و مدیران مالی محاسبه شد. نتایج حاصل از روش کلوز و سطح دشواری متن‌های دو فصل معافیت‌ها و ترتیب رسیدگی به شرح جداول ۳ و ۴ می‌باشد.

### جدول (۳) نتایج روش کلوز برای حسابرسان مالیاتی

نام فصل	نتایج آزمون کلوز	سطح خوانایی	توضیحات
فصل معافیت‌ها	۰,۵۹۵	متن در سطح متوسط	خواننده قانون قادر به درک مطالب با کمک راهنما می‌باشد
فصل ترتیب رسیدگی	۰,۷۳۸	متن در سطح مستقل	خواننده قانون بدون کمک راهنما قادر به درک متن می‌باشد

### جدول (۴) نتایج روش کلوز برای مدیران مالی

نام فصل	نتایج آزمون کلوز	سطح خوانایی	توضیحات
فصل معافیت‌ها	۰,۵۲۰	متن در سطح متوسط است	خواننده قانون قادر به درک مطالب با کمک راهنما می‌باشد
فصل ترتیب رسیدگی	۰,۵۱۶	متن در سطح متوسط است	خواننده قانون قادر به درک مطالب با کمک راهنما می‌باشد

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

### بررسی سطح خوانایی قانون مالیات‌های مستقیم در شرکت‌های جامعه آماری

در بخش دوم پژوهش بر اساس آزمون فلش که در مرحله قبل صورت گرفته و همچنین برای ارزیابی تأثیر خوانایی قانون مالیات‌های مستقیم بر روی ریسک مالیاتی و نیز مقایسه اثر خوانایی بر روی ریسک مالیاتی، قبل و بعد از اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم و به جهت اجرای روش کلوز پرسش‌نامه‌ها بین

### مقایسه اثر خوانایی قانون مالیات‌های مستقیم بر ریسک مالیاتی کسب و کار / محمدی و پورزمانی

شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران توزیع گردید با عنایت به بازگشت تعداد ۳۷ پرسش‌نامه توزیع شده نتایج حاصل از روش کلوز به صورت جدول ۵ می‌باشد.

جدول (۵) نتایج روش کلوز برای جامعه آماری

نام فصل	نتایج آزمون کلوز	سطح خوانایی	توضیحات
فصل معافیت‌ها	۵۹	متن در سطح متوسط است	خواننده قانون قادر به درک مطالب با کمک راهنما می‌باشد
فصل ترتیب رسیدگی	۶۲	متن در سطح مستقل است	خواننده قانون بدون کمک راهنما قادر به درک متن می‌باشد

### تحلیل اختلاف نتایج ریسک مالیاتی

داده‌های مربوط به ریسک مالیاتی طی چهار سال (سال‌های ۹۳ تا ۹۶) گردآوری شده است. این داده‌ها به دو دوره تقسیم شده‌اند که عبارتند از:

- ❖ دوره پیش از اصلاح قانون (سال‌های ۹۳ و ۹۴)
- ❖ دوره پس از اصلاح قانون (سال‌های ۹۵ و ۹۶)

جهت بررسی اختلاف نتایج طی سال‌های مختلف از آنجا که چهار دسته داده وجود دارد و داده‌ها نیز نرمال نمی‌باشند از روش کروسکال-والیس استفاده شده است. با استفاده از این روش در سطح خطای ۰/۵ مشخص شده است آیا بین مقادیر ریسک مالیاتی طی سال‌های موردبررسی اختلاف معناداری وجود دارد یا خیر. بیان آماری این آزمون به صورت زیر است:

$$\begin{cases} H_0: \mu_{93} = \mu_{94} = \mu_{95} = \mu_{96} \\ H_1: \mu_i \neq \mu_j \end{cases}$$

نتایج آزمون کروسکال-والیس در جدول ۶ ارائه شده است.

جدول (۶) نتایج آزمون کروسکال-والیس

ریسک مالیاتی	تعداد	میانگین رتبه	آماره آزمون	معناداری
سال ۱۳۹۳	۳۷	۶۷/۸۹	۲/۲۷۱	۰/۵۱۸
سال ۱۳۹۴	۳۷	۷۶/۴۳		
سال ۱۳۹۵	۳۷	۸۲/۰۵		
سال ۱۳۹۶	۳۷	۷۲/۶۲		

مقدار معناداری ۰/۵۱۸ به دست آمده است که از سطح خطای ۰/۵ بزرگ‌تر است بنابراین اختلاف مشاهده شده طی سال‌های مورد مطالعه معنادار نیست. بنابراین میزان ریسک مالیاتی در سال‌های ۹۳ تا ۹۶ اختلاف معناداری ندارد.

### فصلنامه مدیریت کسب و کار، شماره پنجاه و دو، زمستان ۱۴۰۰

همچنین این داده‌ها به دو دوره پیش و پس از اصلاحیه قانون تقسیم شده‌اند. از آنجاکه توزیع داده‌ها نرمال نیست برای بررسی اختلاف نتایج ادوار مورد بررسی از آزمون یو-من-ویتنی استفاده شده است. بیان آماری این آزمون به صورت زیر است:

$$\begin{cases} H_0: \mu_B = \mu_A \\ H_1: \mu_B \neq \mu_A \end{cases}$$

نتایج آزمون کروسکال-والیس در جدول ۷ ارائه شده است.

جدول (۷) نتایج آزمون من-ویتنی

ریسک مالیاتی	تعداد	میانگین رتبه	آماره آزمون	معناداری
پیش از اصلاح قانون	۷۴	۶۷/۸۹	۰/۶۶۴	۰/۵۰۷
پس از اصلاح قانون	۷۴	۷۶/۴۳		

میانگین رتبه پیش از اصلاح قانون ۶۷/۸۹ و پس از اصلاح قانون ۷۶/۴۳ به دست آمده است. مقدار معناداری ۰/۵۰۷ محاسبه شده است که از سطح خطای ۵٪ بزرگتر است بنابراین اختلاف مشاهده شده طی ادوار مورد مطالعه معنادار نیست. بنابراین میزان ریسک مالیاتی پیش و پس از اصلاحیه قانون اختلاف معناداری ندارد.

#### همبستگی اسپیرمن

برای بررسی همبستگی میان تغییرات در میزان ریسک مالیاتی و سال‌ها و ادوار مورد مطالعه از آزمون همبستگی اسپیرمن استفاده شده است. این آزمون در سطح خطای ۵٪ انجام شده است.

جدول (۸) نتایج آزمون اسپیرمن

همبستگی	سال		دوره	
	ضریب همبستگی	معناداری	ضریب همبستگی	معناداری
ریسک مالیاتی	۰/۰۴۴	۰/۵۹۵	۰/۰۵۵	۰/۵۰۹

ضریب همبستگی ریسک مالیاتی و سال‌های مورد مطالعه ۰/۰۴۴ به دست آمده است که مقدار بسیار ناچیزی است. مقدار معناداری نیز ۰/۵۹۵ به دست آمده است که از سطح خطا بزرگتر است بنابراین بین ریسک مالیاتی و سال‌های مورد مطالعه همبستگی وجود ندارد.

ضریب همبستگی ریسک مالیاتی و ادوار مورد مطالعه ۰/۰۵۵ به دست آمده است که مقدار بسیار ناچیزی است. مقدار معناداری ۰/۵۰۹ به دست آمده است بنابراین بین ریسک مالیاتی و ادوار مورد مطالعه همبستگی وجود ندارد.

## مقایسه اثر خوانایی قانون مالیات‌های مستقیم بر ریسک مالیاتی کسب و کار / محمدی و پورزمانی

### رگرسیون ناپارامتریک

از آنجا که توزیع داده‌ها نرمال نیست با استفاده از رگرسیون ناپارامتریک به آزمون روابط متغیرهای پژوهش پرداخته شده است. هدف از رگرسیون ناپارامتری، برآورد تابع رگرسیون به صورت مستقیم است. رگرسیون ناپارامتری اثر یک یا چند متغیر مستقل را روی یک متغیر وابسته بررسی می‌کند، بدون اینکه از قبل تابع ویژه‌ای را برای ارتباط بین متغیر مستقل و وابسته در نظر گرفته باشد. روش‌های متعددی برای این موضوع وجود دارد که در این مطالعه از روش رگرسیون خطی ساده ناپارامتریک استفاده شده است. پیش از انجام این آزمون باید پیش‌فرض‌هایی بررسی شود.

### آزمون دوربین-واتسون

یکی از مفروضاتی که در رگرسیون مدنظر قرار می‌گیرد، استقلال خطاها (تفاوت بین مقادیر واقعی و مقادیر پیش‌بینی شده توسط معادله رگرسیون) از یکدیگر است. در صورتی که فرضیه استقلال خطاها رد شود و خطاها با یکدیگر همبستگی داشته باشند امکان استفاده از رگرسیون وجود ندارد. به منظور بررسی استقلال مشاهدات (استقلال مقادیر باقی‌مانده یا خطاها) از یکدیگر از آزمون دوربین-واتسون استفاده می‌شود.

در آمار، آماره دوربین-واتسون یک آماره آزمون می‌باشد که برای بررسی وجود خود همبستگی (رابطه بین مقادیر که با تأخیر زمانی مشخص از یکدیگر جدا شده‌اند) بین باقیمانده‌ها در تحلیل رگرسیون استفاده می‌گردد. مقدار این آماره همواره بین ۰ تا ۴ قرار می‌گیرد. در تحلیل رگرسیون بخصوص زمانی که متغیرها در طول یک فاصله زمانی مورد مطالعه قرار می‌گیرند ممکن است تغییر داده‌ها در طول زمان از الگوی خاصی پیروی کند برای تشخیص این الگو از آزمون دوربین واتسون استفاده می‌شود.

جدول (۹) مقدار آماره دوربین-واتسون برای روابط متغیرهای پژوهش

متغیر پیش‌بین (مستقل)	متغیر ملاک (وابسته)	آماره دوربین-واتسون
خوانایی	ریسک مالیاتی سال ۹۵	۲/۱۴۱
خوانایی	ریسک مالیاتی سال ۹۶	۱/۷۸۲
سال‌های مورد مطالعه	ریسک مالیاتی	۲/۰۶
ادوار مورد مطالعه	ریسک مالیاتی	۲/۰۶

با توجه به جدول ۹ مقدار آماره دوربین واتسون برای بررسی روابط خوانایی و ریسک مالیاتی سال ۹۵ برابر ۲/۱۴۱ به دست آمده است. آماره دوربین واتسون برای بررسی روابط خوانایی (بخش ساده) و



## فصلنامه مدیریت کسب و کار، شماره پنجاه و دو، زمستان ۱۴۰۰

ریسک مالیاتی سال ۹۶ برابر ۱/۷۸۲ به دست آمده است. آماره دوربین واتسون برای بررسی روابط سالها و ادوار مورد مطالعه با ریسک مالیاتی برابر ۲/۰۶ به دست آمده است بنابراین استقلال خطاها برقرار است و می توان از نتایج آزمون رگرسیون استفاده کرد.

### هم خطی

هم خطی وضعیتی است که نشان می دهد یک متغیر مستقل تابعی خطی از سایر متغیرهای مستقل است. اگر هم خطی در یک معادله رگرسیون بالا باشد، بدین معنی است که بین متغیرهای مستقل همبستگی بالایی وجود دارد و ممکن است با وجود بالا بود  $R^2$ ، مدل دارای اعتبار بالایی نباشد. به عبارت دیگر با وجود آن که مدل خوب به نظر می رسد ولی دارای متغیرهای مستقل معنی داری نمی باشد. در تحلیل رگرسیون آماره عامل تورم واریانس یا VIF شدت هم خطی چندگانه را ارزیابی می کند. در واقع این شاخص بیان می دارد چه مقدار از تغییرات مربوط به ضرایب برآورد شده بابت هم خطی افزایش یافته است. شدت هم خطی با بررسی بزرگی مقدار VIF تحلیل می شود.

### جدول (۱۰) مقدار آماره عامل تورم واریانس برای روابط متغیرهای پژوهش

متغیر پیش بین (مستقل)	متغیر ملاک (وابسته)	آماره عامل تورم واریانس
خوانایی	ریسک مالیاتی سال ۹۵	۱/۵۹۶
خوانایی	ریسک مالیاتی سال ۹۶	۱/۵۹۶
سال های مورد مطالعه	ریسک مالیاتی	۵/۰۰۰
ادوار مورد مطالعه	ریسک مالیاتی	۵/۰۰۰

به عنوان یک قاعده تجربی اگر مقدار VIF بزرگ تر از ۵ باشد، هم خطی چندگانه بالا است. (توجه شود در برخی موارد عدد ۱۰ نیز به عنوان شدت آستانه معرفی می گردد.) با توجه به مقادیر جدول ۱۰ در تمامی موارد VIF برابر ۵ به دست آمده است بنابراین مشکل هم خطی وجود ندارد و می توان از نتایج آزمون رگرسیون استفاده کرد.

### ضریب بتای روابط متغیرهای پژوهش

جهت بررسی فرضیه های پژوهش از رگرسیون استفاده شده است. در پژوهش های رگرسیون هدف پیش بینی یک یا چند متغیر وابسته (ملاک) بر اساس یک یا چند متغیر مستقل (پیش بین) است. در پایان نیز مدل کلی پژوهش با استفاده از مدل رگرسیون ارائه شده است. خلاصه نتایج آزمون رگرسیون خوانایی با ریسک مالیاتی در سال ۱۳۹۵ در **Error! Reference source not found.** ۱۱ ارائه شده است.

**مقایسه اثر خوانایی قانون مالیات‌های مستقیم بر ریسک مالیاتی کسب و کار/محمدی و پورزمانی**

**جدول (۱۱) نتایج آزمون رگرسیون خوانایی با ریسک مالیاتی در سال ۱۳۹۵**

متغیر پیش‌بین (مستقل)	متغیر ملاک (وابسته)	ضریب بتا	آماره t	معناداری	ضریب تشخیص
خوانایی (بخش سخت)	ریسک مالیاتی	۰/۱۷۱	۰/۸۳۲	۰/۴۱۱	۰/۰۹۷
خوانایی (بخش ساده)	ریسک مالیاتی	۰/۱۷۶	۰/۸۵۳	۰/۳۹۹	

همچنین خلاصه نتایج آزمون رگرسیون خوانایی با ریسک مالیاتی در سال ۱۳۹۶ در **Error!** **Not a valid bookmark self-reference.** ارائه شده است.

**جدول (۱۲) نتایج آزمون رگرسیون روابط خوانایی با ریسک مالیاتی در سال ۱۳۹۶**

متغیر پیش‌بین (مستقل)	متغیر ملاک (وابسته)	ضریب بتا	آماره t	معناداری	ضریب تشخیص
خوانایی (بخش سخت)	ریسک مالیاتی	-۰/۲۲۹	-۱/۰۹۶	۰/۲۸۱	۰/۰۷۲
خوانایی (بخش ساده)	ریسک مالیاتی	-۰/۰۵۹	-۰/۲۸۲	۰/۷۷۹	

تحلیل نتایج آزمون روابط خوانایی و ریسک مالیاتی در دو سال پیاپی نشان می‌دهد هیچ رابطه معناداری بین خوانایی قانون و ریسک مالیاتی وجود ندارد. از سوی دیگر مقادیر ضریب بتا در سال دوم منفی شده است. این می‌تواند نشان دهد اگرچه روابط همچنان معنادار نیست اما میزان درک از قوانین در سال دوم سبب شده است تا رابطه با ریسک مالیاتی معکوس شود. به عبارت دیگر خوانایی قانون بر ریسک مالیاتی تأثیر منفی گذاشته است.

خلاصه نتایج آزمون رگرسیون روابط سال‌ها و ادوار مورد مطالعه با ریسک مالیاتی در جدول ۱۳ ارائه شده است.

**جدول (۱۳) نتایج آزمون رگرسیون روابط سال‌ها و ادوار مورد مطالعه با ریسک مالیاتی**

متغیر پیش‌بین (مستقل)	متغیر ملاک (وابسته)	ضریب بتا	آماره t	معناداری	ضریب تشخیص
سال‌های مورد مطالعه	ریسک مالیاتی	۰/۰۱۱	۰/۰۵۷	۰/۹۵۴	۰/۰۰۱
ادوار مورد مطالعه	ریسک مالیاتی	۰/۰۱۵	۰/۰۸۰	۰/۹۳۶	

ضریب بتای استاندارد تأثیر سال‌های مورد مطالعه بر ریسک مالیاتی مقدار ۰/۰۱۱ به دست آمده است. همچنین مقدار آماره t نیز ۰/۰۵۷ به دست آمده است که از مقدار بحرانی ۱/۹۶ کوچک‌تر است. مقدار معناداری نیز ۰/۹۵۴ به دست آمده است که از سطح خطای ۵٪ بزرگ‌تر است. بنابراین با اطمینان ۹۵٪ می‌توان ادعا کرد رابطه معناداری بین سال‌های مورد مطالعه و ریسک مالیاتی وجود ندارد. ضریب بتای استاندارد تأثیر ادوار مورد مطالعه بر ریسک مالیاتی مقدار ۰/۰۱۵ به دست آمده است.

## فصلنامه مدیریت کسب و کار، شماره پنجاه و دو، زمستان ۱۴۰۰

همچنین مقدار آماره  $t$  نیز  $0/080$  به دست آمده است که از مقدار بحرانی  $1/96$  کوچک تر است. مقدار معناداری نیز  $0/936$  به دست آمده است که از سطح خطای  $5\%$  بزرگ تر است. بنابراین با اطمینان  $95\%$  می توان ادعا کرد رابطه معناداری بین ادوار مورد مطالعه و ریسک مالیاتی وجود ندارد.

### **ضریب تشخیص روابط متغیرهای پژوهش**

میزان ضریب تشخیص متغیرهای درون زای مدل یعنی سازه «ریسک مالیاتی»  $0/01$  به دست آمده است که نشان از برازش بسیار ضعیف مدل است. بنابراین از آنجا که هم خطی و رگرسیون کاذب وجود ندارد، بنابراین تغییرات قانون تأثیری بر ریسک مالیاتی شرکتها نداشته است

### **بحث و نتیجه گیری**

مطابق با فرایند ارائه شده برای روش فلش در بخش های پیشین، امتیاز فلش یا همان درجه خوانایی هر استاندارد، محاسبه شد. با توجه به نتایج آزمون فلش فصل معافیتها با امتیاز خوانایی  $36,577$  دشوارترین فصل از میان فصول منتخب قانون مالیاتهای مستقیم و فصل مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی در سطح خوانایی قدری دشوار قرار دارند. همچنین فصل ترتیب رسیدگی با امتیاز خوانایی  $83,455$  سادهترین فصل از میان فصول منتخب قانون مالیاتهای مستقیم می باشد.

به منظور دستیابی به پاسخی برای سؤال دوم تحقیق حاضر مبنی بر این که فصول قانون مالیاتهای مستقیم از نظر خوانایی توسط حسابرسان مالیاتی و مدیران مالی در چه سطحی قرار دارد، از روش سنجش خوانایی کلوز استفاده شد. نتیجه حاصل از روش کلوز در خصوص جامعه آزمودنی حسابرسان مالیاتی و برای فصل معافیتها به عنوان دشوارترین فصل قانون مالیاتهای مستقیم معادل  $59$  در صد بوده که بیانگر آن است که متن این فصل در سطح متوسط بوده و خواننده قانون با کمک راهنما قادر به فهم و درک مطالب می باشد که نتیجه حاصله با نتیجه روش فلش مبنی بر دشواری این فصل از قانون مطابقت دارد. همچنین نتیجه حاصل از روش کلوز برای فصل ترتیب رسیدگی به عنوان سادهترین فصل از قانون معادل  $73$  درصد بوده که بیانگر آن است که متن در سطح مستقل بوده و خواننده قانون بدون کمک راهنما قادر به فهم و درک مطالب می باشد که نتیجه مذکور نیز با نتیجه حاصل از روش فلش مطابقت دارد. نتایج حاصل از روش کلوز در خصوص جامعه آزمودنی مدیران مالی برای فصل معافیتها به عنوان دشوارترین فصل قانون معادل  $52$  درصد بوده که بیانگر آن است که متن در سطح متوسط بوده و خواننده متن تنها با کمک راهنما قادر به فهم و درک مطالب می باشد. لذا نتیجه حاصل از روش کلوز با نتیجه حاصل از روش فلش مبنی بر دشواری متن مطابقت دارد از طرفی نتیجه حاصل

## مقایسه اثر خوانایی قانون مالیات‌های مستقیم بر ریسک مالیاتی کسب و کار / محمدی و پورزمانی

از روش کلوز برای فصل ترتیب رسیدگی به عنوان ساده‌ترین فصل قانون برای جامعه آزمودنی مدیران مالی معادل ۵۱ درصد بوده که بیانگر آن است که متن در سطح متوسط بوده و خواننده متن تنها با کمک راهنما قادر به فهم و درک متن می‌باشد. با توجه به نتایج حاصله از روش‌های فلش سطح خوانایی قانون مالیات‌های مستقیم در فصول مختلف متفاوت بوده و بر اساس نتایج روش کلوز حتی برای حسابرسان مالیاتی نیز به عنوان مجریان قانون در برخی فصول بدون کمک راهنما قابل فهم نمی‌باشد علاوه بر آن نتایج حاصله بیانگر آن است که سطح خوانایی قانون برای مدیران مالی نسبت به حسابرسان مالیاتی در سطح پایین‌تری قرار دارد. لذا با توجه به نتایج پژوهش حاضر درک متفاوت از قانون توسط دو گروه منجر به اختلاف نظرهای مالیاتی و در نهایت حجم بالای پرونده‌های مالیاتی در هیات‌های حل اختلاف مالیاتی می‌باشد.

خروجی آزمون‌های بررسی سطح خوانایی قانون مالیات‌های مستقیم نشان می‌دهد که نتایج تحقیق حاضر با نتایج تحقیقات صورت گرفته توسط تان و تاور (۱۹۹۸) و اسمیت و ریچاردسون (۱۹۹۹) تشابه دارد. نتایج آزمون کروسکال والیس میزان ریسک مالیاتی قبل و بعد از اصلاحیه قانون مالیات‌ها اختلاف معناداری ندارد همچنین بر اساس مدل رگرسیونی مشخص گردید بین خوانایی بخش سخت و خوانایی بخش ساده در سال ۱۳۹۵ و همچنین ۱۳۹۶ هیچ رابطه معناداری بین خوانایی قانون و ریسک مالیاتی وجود ندارد از سوی دیگر مقادیر ضریب بتا در سال دوم منفی شده است این می‌تواند نشان دهد اگرچه روابط همچنان معنادار نمی‌باشد اما میزان درک از قانون در سال دوم سبب شده است تا رابطه با ریسک مالیاتی معکوس شود به عبارت دیگر خوانایی قانون بر ریسک مالیاتی تأثیر منفی گذاشته است. با توجه به نتایج بالا به نظر می‌رسد با توجه به اینکه صرفاً اطلاعات دو سال بعد از اجرای قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحیه ۱۳۹۴/۰۴/۳۱) در دست بوده است تفاوت معناداری میان ریسک مالیاتی قبل و بعد از اصلاحیه مذکور وجود نداشته است و با توجه به تغییرات ضریب بتا به نظر می‌رسد چنانچه خوانایی قانون مالیات‌های مستقیم افزایش یابد ریسک مالیاتی می‌تواند کاهش یابد. از طرف دیگر به نظر می‌رسد با توجه به اینکه ریسک مالیاتی قبل و بعد از اصلاحیه تأثیر معناداری بر ریسک مالیاتی نداشته پس خوانایی قانون مالیات‌های مستقیم در سطح مناسبی نبوده و تغییر قانون باعث افزایش میزان خوانایی و درک از قانون و نهایتاً به کاهش ریسک مالیاتی شرکت‌ها منجر نگردیده است.

## منابع

- ۱) احمدزاده زیبا و خدیجه احمدزاده (۱۳۹۴) اندازه‌گیری سطح خوانایی منابع آموزشی توزیع شده به بیماران در مراکز بهداشتی درمانی شهر شیراز با استفاده از شاخص فلش دیانی، مجله اطلاع‌رسانی پزشکی نوین. دوره اول. شماره دوم، ص. ۶۴
- ۲) آذر، عادل؛ مؤمنی، منصور. (۱۳۹۵)، آمار و کاربرد آن در مدیریت، تهران: انتشارات سمت، چاپ سیزدهم.
- ۳) اعتمادی، حسین؛ سپاسی، سحر؛ ساری، محمدعلی. (۱۳۹۵) چارچوب مفهومی طرح‌ریزی مالیات شرکتی، پژوهش حسابداری، شماره ۲۰
- ۴) باتاچاریا، گوری ک؛ جانسون، ریچارد. (۱۳۸۶) مفاهیم و روش‌های آماری، ترجمه مرتضی ابن شهرآشوب و فتاح میکائیلی، مرکز نشر دانشگاهی.
- ۵) ترابی، حمزه؛ بقایی، مژگان. (۱۳۹۱)، رگرسیون ناپارامتری، دوره ۱۵، شماره ۱، ص ۴۱-۵۵.
- ۶) سلطانی، مریم (۱۳۹۶) بررسی رابطه بین مدیریت سود و خوانایی گزارش‌های سالانه شرکت‌ها، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد خمین.
- ۷) غلامی احمدی معصومه، محسن نوک‌ریزی و اعظم صنعت جو (۱۳۹۵) تعیین سطح خوانایی مقاله‌های دانشنامه رشد با هدف شناسایی گروه مخاطب با استفاده از شاخص‌های گانینگ/دیانی، فلش/دیانی و فرای/دیانی. پژوهش‌نامه کتابداری و اطلاع‌رسانی. دانشگاه فردوسی مشهد، سال ۶، شماره ۱، ص ۳۴۶
- ۸) فضل‌اللهی، سیف‌اله، (۱۳۷۴) ارزشیابی و تحلیل محتوای کتاب زبان انگلیسی سال سوم راهنمایی بر اساس مدل‌های تحلیل محتوای و بررسی نگرش مدیران مربوطه. پایان‌نامه کارشناسی ارشد مدیریت آموزشی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد خوراسگان (اصفهان)، ص ۴
- ۹) قادری مقدم، محمدابراهیم و مهدی سبحانی‌نژاد (۱۳۹۵) اعتبار سنجی روش‌های سنجش سطح خوانایی کتاب‌های درسی، پژوهش در برنامه‌ریزی درسی، سال سیزدهم، دوره دوم، شماره ۲۱، ص ۴۵
- ۱۰) قرشی محمدحسین و سیروان امیرزاده (۱۳۹۱) مفهوم خوانایی در ترجمه ادبیات کودکان و نوجوانان و شیوه ارزیابی آن، مجله علمی پژوهشی مطالعات ادبیات کودک دانشگاه شیراز، سال سوم، شماره دوم، ص ۸۲-۸۴
- ۱۱) مجتهد زاده، ویدا (۱۳۸۴) بررسی میزان اهمیت و اثربخشی استانداردهای حسابداری از دیدگاه حسابرسان مستقل. مجله علوم اجتماعی و انسانی، دوره بیست و دوم، شماره دوم، ص ۱۱۷

مقایسه اثر خوانایی قانون مالیات‌های مستقیم بر ریسک مالیاتی کسب و کار / محمدی و پورزمانی

(۱۲) مومنی، منصور؛ فعال، علی قیومی. (۱۳۹۶). تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS. انتشارات کتاب نو، چاپ یازدهم

- 13) Adelberg, A.H. & Razek, J.R. (۱۹۸۴), The Cloze Procedure: A Methodology for Determining the Understandability of Accounting Textbooks, The Accounting Review, ۵۹, No. ۱۱۱ :۱
- 14) nn Stead,B, Content Analysis And Readability Fomulas As Applued To The Accounting Principles Board Opinions", University of Houston. ۲۶'۲۷'۲۹/۱۵
- Chiang,W, (۲۰۰۸), Readability of Financial Accounting Principles Textbooks, The Accounting Educators Journal,Volume XVIII pp. ۴۷- ۸۰
- 15) Chih Peng,C, (۲۰۱۵), Textbook Readability and Student Performance in Online Introductory Corporate Finance Classes, The Journal of Educators Online-JEO July, Vol ۱۳Number ۴۹-۲'۳۵
- 16) Drews-Bryan, A. & Schleifer, L. (۱۹۹۳), A Note on Readability of Accounting Textbook Passages and Corresponding GAAP, Accounting and Finance, December, ۴۰-۲۴
- 17) Fakhfakh,M, (۲۰۱۵),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 ۲۰, ۲۱-۲۹
- 18) Flesch, R. (۱۹۴۸), A New Readability Yardstick, Journal of Applied psychology, ۳۲, ۳۰۹
- 19) Flory, S.M. Phillips, T.J. Jr. & Tassin, M.F. (۱۹۹۲), Measuring Readability: A Comparison of Accounting Textbooks, Journal of Accounting Education, ۱۰, ۲۹۰
- 20) Jones, M.J. (۱۹۹۷), Methodological themes: Critical appraisal of the cloze procedure's use in the accounting domain, Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol. ۱۰No..۱۲۸-۱'۱۰۵
- 21) Kerry K. Inger&Michele D. Meckfessel&Mi (Jamie) Zhou&Weiguo (Patrick) Fan, (۲۰۱۸), An Examination of the Impact of Tax Avoidance on theReadability of Tax Footnotes, American Accounting Association, Vol. ۴۰, No. ۱, Spring ۲۰۱۸
- 22) Kumar,G, (۲۰۱۴), Determinants of Readability of Financial Reports of U.S.Listed Asian Companies, Asian Journal of Finance & Accounting, Vol. ۶, No. ۲
- 23) Kinnersley, R. and Fleischman, G. (۲۰۰۱), The readability of government's letter of transmittal relative to public company management's discussion and analysis, Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management, Vol ۱۳, Issue ۱, .۲۲-۱
- 24) Li,F, (۲۰۰۸), Annual report readability, current earnings, and earnings persistence, Journal of Accounting and Economics ۴۵,۲۲۱-۲۴۷

- 25) Smith,D,&Richardson,g, (۱۹۹۹),The Readability of Australia's taxation laws and supplementary Materials:An Empirical Investigation,fiscal studies(۱۹۹۹) vol.۲۰, no.۳, pp.۳۴۹-۳۲۱
- 26) Tan,l & Tower,G(۱۹۹۸),The Readability of taxlaws:An Empirical Study in New Zealand
- 27) Shannon, C. & Weaver, W. (۱۹۴۹), The Mathematical Theory of Communication, The University of Illinois Press: Urbana.
- 28) Shaffere,R, (۱۹۹۳),Assessing The Readability Of Government Accounting Standards: The Cloze Procedurs, Technical Writing And Comunication, Vol. ۲۳(۳) ۲۶۵-۰ ۲۶
- 29) Soppier, E.J. and Dolphin, R. (۱۹۶۴), Readability and corporate annual reports, The Accounting Review, ۳۶۲/۲۶-۳۵۸
- 30) Stevens, K.C. Stevens, K.T. & Stevens, W.P, ( ۱۹۹۳), A Response to “Measuring Readability: A Comparison of Accounting Textbooks”, Journal of Accounting Education, Vol.۱۱, ۲۹۲-۲۸۷
- 31) Taylor, W.L. (۱۹۵۳), Cloze Procedure: A New Tool for Measuring Readability, Journalism Quarterly, Fall, .۴۳۳-۴۱۵
- 32) Taylor, W.L. (۱۹۵۶), Recent Developments in the Use of Cloze Procedure, Journalism Quarterly,۳۳, ۴۶-۴۲, .۹۹
- 33) Williams,J, (۲۰۰۲), Measuring readability in Accounting: An application and evaluation of the cloze procedure, Working Paper No ۰۲/۲۱July,۸