

## بررسی تطبیقی تکنیک های خوانایی و قابلیت فهم استانداردهای حسابداری بخش عمومی

فرامرز خاکبازیان

دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد بین‌المللی کیش، دانشگاه آزاد اسلامی، جزیره کیش، ایران  
[f.khakhbazian@yahoo.com](mailto:f.khakhbazian@yahoo.com)

محمد رضا مهربان پور

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

زهره حاجیها

استاد گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران  
[drzhajha@gmail.com](mailto:drzhajha@gmail.com)

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۰/۰۸ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۹/۱۶

### چکیده

هدف از این پژوهش، تحلیل محتوا و ارزیابی خوانایی و قابلیت درک و فهم استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران است که در راستای سنجش لزوم بهبود تدوین و بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی و در نتیجه بهبود گزارشگری مالی و نظارت بر عملکرد بخش عمومی مفید واقع شود. این پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نظر اجرایی، توصیفی است و به شیوه تحلیل محتوا انجام می‌شود. از آنجایی که برای یافتن پاسخ پرسش‌های پژوهش نیاز به سنجش خوانایی و قابلیت درک و فهم بوده است، لذا برای سنجش خوانایی و میزان دشواری، از روش فلش/دیانی و روش کلوز استفاده شد. یکی از روش‌های سنجش اعتبار فرمول‌های سنجش سطح خوانایی و قابلیت درک و فهم، مقایسه نتایج حاصل از بررسی روش هاست و در این تحقیق، متون ۱۴ استاندارد حسابداری بخش عمومی منتشر شده توسط سازمان حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت. نمونه آماری با انتخاب سه متن صد کلمه‌ای از بخش‌های اول، وسط و انتهایی هر استاندارد بصورت تصادفی ساده انتخاب شده است. ابزار بکاربرده شده در این تحقیق یک آزمون محقق ساخته با تعدادی جای خالی از متون استانداردها با انتخاب یک نمونه به صورت تصادفی ساده از هر گروه (دانشجویان رشته حسابداری، ذیحسابان سازمانهای دولتی) جمع‌آوری شده است. برای اجرای روش فلش/دیانی پس از شمارش تعداد جملات و هجاهای هر نمونه امتیاز فلش هر نمونه مطابق با شاخص خوانایی و قابلیت درک و فهم فلش/دیانی که بومی سازی شده برای متون زبان فارسی بود. یافته‌ها نشان داد که طبق روش سنجش خوانایی فلش اغلب استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشورمان از لحاظ سطح خوانایی و قابلیت درک و فهم در مرتبه بسیار دشوار و یا دشوار قرار دارند.

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

## ۱- مقدمه

را تشکیل می‌دهد که طبق قانون، سازمان حسابرسی وظیفه تدوین این استانداردها را به عهده دارد. تدوین و پیاده سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی، یک پروژه ملی است که به مشارکت دستگاه های مختلف نیازمند است (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، ۱۳۹۵).

## مبانی نظری و پیشینه

متون استانداردهای حسابداری بخش عمومی باید دارای قابلیت درک و فهم و یادگیری باشند تا امکان کاربرد صحیح برای همه گروه های استفاده کننده را فراهم آورند. برای این منظور مراجع تدوین کننده می توانند قابلیت درک و فهم و خوانایی استانداردها را نیز با توجه به مخاطبان پیش آزمون نمایند. همانگونه که در عنوان مشخص است موضوع این پژوهش مرتبط با دو ابزار مهم تحلیلی و محتوایی و مفهومی با نامهای «خوانایی» و «قابلیت فهم» است. تحلیل محتوا از کاربردی ترین روش های پژوهشی در علوم انسانی، اجتماعی و رفتاری است. این روش برای توصیف عینی، منظم و کمی محتوای ارتباطات، برای تفسیر و پی بردن به نگرش درونی به کار برده می شود و در صدد است با شناخت چرایی، اهداف و سبک‌های ارائه پیام، نظر یا عقیده‌ای خاص را، که محور اصلی هر نوشته یا اثری است، با استفاده از مدل های عملکردی ارتباطی، توصیف و تبیین کند که در این راستا، خوانایی متن بیش از هر چیزی مد نظرش است. تاکید بر خوانا بودن به معنی روش تخمین احتمال موفقیت خواننده در خواندن و درک یک متن یا نوشته است که در تحلیل محتوا به ویژه در بررسی منابع مکتوب ارتباطی اعم از کتاب ها، نشریات، سخنرانی‌ها، اخبار و اسناد و مدارک کاربرد بیشتری دارد (فضل الهی و ملکی توانا، ۷۱، ۱۳۸۹).

این موضوع در حوزه‌هایی نظیر مدیریت، برنامه ریزی آموزشی، علوم تربیتی و روانشناسی کاربرد داشته و یکی از تکنیک‌های تحلیل محتوا محسوب می‌شود. برخی مقالات خارجی در حوزه حسابداری توجه محقق را به ارزیابی و اهمیت چنین مفهومی در حوزه متون حسابداری و به ویژه در متن‌های استانداردهای حسابداری بخش عمومی جلب نمود. عمده ترین مقاله‌ای که برای محقق از توجه ویژه‌ای برخوردار بود مقاله‌ای با عنوان «مقایسه خوانایی استانداردهای حسابداری هندوستان و استانداردهای حسابداری مالی بین المللی» بود که توسط آقای راجپاشتی دانشیار امور مالی، حسابداری و کنترل، موسسه مدیریت کوژی گد هندوستان، پردیس دانشگاهی «IIMK» بود.

وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه در دنیای پیچیده امروز رکن رکین پاسخگویی و تصمیم گیری های مالی و اقتصادی آگاهانه و هوشمندانه و از ملزومات بی بدیل توسعه و رشد اقتصادی کشور است. اگرچه اطلاعات مالی از منابع مختلف قابل استخراج است اما در حال حاضر صورت های مالی واحدهای گزارشگر، هسته اصلی منابع اطلاعات مالی را تشکیل می‌دهند. بنابراین این باید از کیفیت مطلوبی برخوردار باشند. صورتهای مالی زمانی از کیفیت مطلوب برخوردار خواهند بود که طبق قوانین و مقررات و براساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی تهیه شده باشند.

استانداردهای حسابداری بخش عمومی چارچوبی را فراهم می‌کند تا طبق آن واحد گزارشگر بخش عمومی رویدادهای مالی خود را شناسایی و ثبت نمایند. همچنین این استانداردها چارچوبی را برای گزارشگری مالی بخش عمومی در قالب صورت های مالی فراهم می‌کند (نظام حسابداری بخش عمومی، ۱۳۹۴). طی چهل سال گذشته تحولات شگرف در حسابداری بخش عمومی از جمله دولتی، رویکرد سنتی در مورد کارکرد حسابداری را به نحوی تغییر داده است که ثبت و طبقه بندی و گزارش منابع و مصارف دولت ها جزئی محدود از کارکرد حسابداری بخش عمومی محسوب می‌گردد (بابا جانی، ۱۳۸۳). منابع عمومی از جمله درآمد نفت و مالیات از طریق دستگاه های اجرایی برای ارائه خدمات عمومی مانند آموزشی، بهداشت، زیرساختها و امنیت ملی مصرف می‌شود. مسئولین دستگاه های اجرایی به طور مستقیم یا غیر مستقیم به عنوان وکیل مردم عمل می‌کنند و باید در قبال مصرف بهینه این منابع به مردم پاسخگو باشند. در حال حاضر بخش محدودی از این پاسخگویی از طریق ارائه صورتحساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور و تهیه گزارش تفریغ بودجه صورت می‌گیرد، لذا لازم است گزارش های مالی دیگری برای انعکاس وضعیت مالی نتایج عملکرد دستگاه های اجرایی برای ارائه به مردم و نمایندگان قانونی آنها تهیه شود. همانگونه که طبق اصل ۵۵ قانون اساسی، گزارش تفریغ بودجه باید در دسترس عموم گذاشته شود، سایر گزارش های مالی نیز باید برای عموم منتشر شود. انتشار گزارشگری مالی برای عموم می‌تواند به ایجاد شفافیت و افزایش اعتماد عمومی به دولت کمک کند (استانداردهای حسابداری بخش عمومی، ۱۳۹۵).

بخش مهمی از اطلاعات مورد نیاز برای پاسخگویی دولت از طریق سیستم های حسابداری و گزارشگری مالی تامین می‌شود. لذا، این سیستمها باید توان ارائه اطلاعات لازم را داشته باشند. استانداردهای حسابداری بخش عمومی، هسته اصلی این ضوابط

## قابلیت درک و فهم و خوانایی

درک و فهم مخاطبان، هدف اصلی تولید کنندگان منابع است. درک مخاطب فرآیندی است که برای رسیدن به آن باید ویژگیهای یادگیری و درک در انسان مورد توجه قرار گیرد. براساس تئوری شناختی یادگیری، برای یادگیری سه مرحله وجود دارد:

(۱) ورود و ثبت اطلاعات

(۲) پردازش یا رمز گذاری و ذخیره اطلاعات

(۳) بازاریابی اطلاعات

ورود و ثبت اطلاعات یک فرآیند حسی است که در مرحله اول اتفاق می افتد. دریافت کننده های حسی محرک های ورودی و اطلاعات متفاوت را درک می کنند و بطور موثر به مراکز بالاتر منتقل می کنند. درک محرکها در اولین مرحله پردازش اطلاعات به نتایج جدیدی برای مراحل بعدی پردازش منجر خواهد شد. محرکهایی که به اندازه کافی ثبت نشده اند نمی توانند رمز گذاری، ذخیره و یا بازیابی شوند. رمز گذاری و ذخیره و بازیابی اطلاعات در مراحل دوم و سوم صورت می پذیرند، برخی تغییرات عصبی شیمیایی درون سیستم عصبی مرکزی اتفاق می افتد. اطلاعاتی که با مهارت خوانندگان همخوانی ندارد، در مغز ثبت نمی شوند. بدون ثبت اطلاعات، فرآیند درک اطلاعات (مراحل دوم و سوم) انجام پذیر نخواهد بود. اگر فردی متنی را بخواند ولی نتواند اطلاعات آن را پردازش کند، مفهوم آن را درک نکرده است. بنابراین ضرورت دارد که این منابع برای مخاطبان قابل درک و فهم باشد (احمدزاده، ۶۴، ۱۳۹۴).

یکی از نخستین بررسی های منظم که در باره خوانایی و قابلیت فهم انجام شده است مربوط به گری و لیری در سال ۱۹۳۵ بوده است. آنان دریافتند که ۲۴ متغیر از ۴۴ متغیر زبانی، بطور معنا داری با محاسبات مربوط به قوه ادراک هم بسته اند. پس از حذف بعضی از متغیرهایی که با متغیرهای دیگر همبستگی زیاد داشتند، پنج متغیر، تعداد کلمات متفاوت، کلمات غیر معمول، ضمایر شخصی، ترکیبات اضافی و طول متوسط جمله برای مشخص کردن خوانایی و قابلیت فهم انتخاب شدند (فضل الهی، ۳، ۱۳۷۶).

واژه خوانا بودن، به معنای روش تخمینی از احتمال موفقیت خواننده در خواندن و درک یک متن یا نوشته است. وسیله ارتباط جمعی که تلاش دارد به پرشمارترین مخاطب دست یابد، باید به نوشتار و اشکال دیگر متعهد باشد به گونه ای که درک آنها آسان باشد. سرمقاله روزنامه ممکن است مهم ترین اظهار نظر جهان باشد، اما اگر به گونه ای تدوین گردد که برای درک و فهم آن تحصیلات دانشگاهی مورد نیاز باشد، تاثیری در ذهن ۸۰ درصد مردم نخواهد داشت. همین مسئله در تبلیغ مجلات، گزارش های

خبری، مقاله ها، پیام های صوتی و تصویری رادیو و تلویزیون نیز صادق است. بنابراین، شناخت عواملی که درک نوشته ای را دشوار یا ساده می کند و اندازه گیری دشواری درک نوشته ها، از مسائل مهمی است که بخشی از پژوهش های تحلیل محتوای به آن پاسخ می دهد. سنجش خوانایی در حوزه های مختلف، از جمله ارزشیابی کتابهای درسی، تحلیل ارتباطات جمعی و گروهی، روزنامه ها و خبرگزاری ها، داستان ها، اخبار رادیو و تلویزیون، آگهی های تجاری، گزارش های سالیانه شرکت ها، موافقت نامه ها و اسناد، بیمه نامه ها، سطح سواد و سطح درک و فهم فراگیران کاربرد دارد (فضل الهی و ملکی توانا، ۸۲، ۱۳۸۹).

خوانایی یک پیام نوشتاری، برای قابل فهم بودن آن ضروری است. تئوری بنیادین ارتباطات، ارتباط را بعنوان یک فرآیند سه مرحله ای تعریف می کند که یک منبع پیام معنی دار و مشخصی را انتخاب می کند و آن را برای انتقال از طریق یک کانال ارتباطی رمز گذاری می کند. دریافت کننده پیام رمز گذاری 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 و فهم پیام است. اندازه ای که این پیام احیا شده، پیام مشخص و اصلی را نشر دهد، بویژه زمانی که بصورت نوشتاری تکثیر و منتشر می شود، به میزانی که منبع و دریافت کننده در یک تجربه مشترک سهیم می شوند بستگی دارد. به عبارت دیگر "...منبع می تواند رمز گذاری کند و مقصد می تواند رمزگشایی کند تنها به اندازه تجربیاتی که هر یک داشته اند" (شرام، ۶، ۱۹۵۴).

تدوین کنندگان باید به شیوه ای پیام معنی دار خود را مخابره کنند که استفاده کننده قادر به افشای درک مفهوم یا رمزگشایی آن باشد. توانایی استفاده کننده در درک و فهم یک پیام معین، چنانچه او نتواند بخشی از پیام را بخواند کاهش می یابد (کینرسل و فلیشمن، ۲۰۰۱). انتخاب واژگان در یک نوشته یا سند، عاملی است که بر خوانایی تاثیر می گذارد. لغات کوتاه تر و آشنا تر، برای خواندن آسان تر هستند در حالی که لغات طولانی تر و دشوار تر یک متن یا سند را برای خواندن، سخت تر می کنند و در نتیجه درک و فهم آن مشکل تر می شود. لغات یک جمله معیاری از پیچیدگی جمله است. یک جمله بلندتر، امکان برداشت مفهوم جمله را برای خواننده مشکل تر می کند. هم چنین خواندن فرآیندی از رمزگشایی پیامی است که از طریق زبان نوشتاری و با بکارگیری دانش واژگان و لغات و قواعد نحوی و ساختاری ترکیب آنها رمز گذاری شده است (آدلبرگ و زرک، ۱۱، ۱۹۸۴). چنین استنتاج کردند که خواندن، از یک منظر روانشناختی، یک کنش ارتباطی در جریان است که رمزگشا، از سیستم سخنان و نشانه های اضافه در یک زبان برای کاهش ابهام و در نتیجه استخراج منبع صفحه چاپی استفاده می کند. خواندن

بعلاوه نویسنده بر توانایی خوانندگان برای خواندن موثر و فهم پیام تاکید دارد (فیلدینگ، ۲۰۰۶، ۲۰).

عابد(۱۳۹۳) قابلیت درک و فهم و خوانایی را مقیاسی برای نشان دادن میزان سهولت خواندن و فهمیدن نوشته‌ها تعریف کرده است و متنی را خوانا و قابل درک و فهم می‌داند که خواننده آن بتواند به صورت روان آن را بخواند و به آسانی مفهوم آن را درک و مفهومی آن را فراگیرد. مطابق تعریف پژوهشگران دیگر همچون کارل (۱۹۸۷) و گراشر و همکاران (۲۰۱۴) خوانایی به میزان سطح دشواری یا سهولت یک متن در درک خواننده اطلاق می‌گردد. دویی (۲۰۰۴) در کتاب اصول خوانایی بر این باور است که خوانایی را نباید با خوانا بودن حروف و واژه‌های متن اشتباه گرفت و در حقیقت این دو مفهوم کاملا از یکدیگر متفاوت‌اند. وی خوانایی متن را عاملی کمک کننده در تعیین مخاطبان مناسب آن متن تلقی می‌نماید. از نظر لوری دو عامل بر خوانایی متن تاثیر می‌گذارد:

۱. واژگان

۲. دستور

از نظر وی، انتخاب واژگان معین و شیوه چینش آنها در درون جملات می‌تواند بر میزان دشواری متن تاثیر بگذارد. به نقل از کلیر (۱۹۶۳) و مارنل (۲۰۰۸) خوانایی را دوری متون از پیچیدگی مطرح کرده و بر این باور است که منظور از خوانایی، قابل درک بودن یا قابل فهم بودن متن است و چن (۲۰۱۲) خوانایی را میزان آسان فهمیده شدن نوشته می‌داند (سجادی و همکاران، ۱۰۹، ۱۳۹۶).

## قابلیت درک و فهم و ارزیابی خوانایی متون در

### استانداردهای حسابداری بخش عمومی

استانداردهای حسابداری بخش عمومی مفاهیم، دستورالعمل و قواعدی هستند که رعایت و بکارگیری آنها برای واحدهای گزارشگر در جهت کسب نظر مقبول حسابرسان، الزامی است. برای بکارگیری صحیح استانداردها، استفاده کنندگان باید قادر به درک آن باشند. یکی از موارد کاربرد استانداردهای حسابداری بخش عمومی، توسط حسابرسان است. حسابرسان مسئول ارزیابی و اظهار نظر در مورد بکارگیری صحیح استانداردها توسط واحدهای گزارشگر هستند. بنابراین خود حسابرسان نیز باید قادر به درک صحیح مفهوم استانداردهای حسابداری بخش عمومی باشند.

همچنین دانشجویان رشته حسابداری و اساتید حوزه حسابداری نیز از گروه‌های مهمی هستند که نیازمند درک صحیح استانداردهای حسابداری بخش عمومی هستند. این گروه‌ها هم به منظور آموزش درست مفاهیم و سرفصل‌های

یک پیام دارای قابلیت پیش بینی بالا، آسان است (ری، ۲۸، ۱۹۸۲). چنانچه قابلیت پیش بینی افزایش و ابهام کاهش یابد رمزگشا در درک و فهم پیام تواناتر خواهد بود. بنابراین این ادراک و فهم را می‌توان بطور غیر مستقیم با اندازه گیری خوانایی ارزیابی کرد (دروز، برایان و شلیفر، ۲۷، ۱۹۹۳).

ملکی (۱۳۸۰) قابلیت فهم و خوانایی وبخاطر سپردن محتوا را از نکات مهم در فرآیند آموزش دانسته و عنوان می‌کند که اگر محتوا فاقد چنین قابلیت‌هایی باشد، فراگیر مطالب را، بدون درک، فقط حفظ خواهد کرد و پس از آزمون آنها را به فراموشی خواهد سپرد. از نظر ملکی، چنین محتوایی به سرخوردگی فراگیر و عدم اعتماد به نفس در وی منجر می‌شود. ملکی در جای دیگر به تجربیات وسیع برنامه ریزان درسی در انتخاب محتوا اشاره می‌کند و می‌گوید در صورت عدم انتخاب مناسب محتوای درسی، اگرچه ممکن است یادگیرنده چنین محتوایی را فراگیر، لیکن یادگیری او در همان اندازه لفظی و سطحی باقی خواهد ماند؛ حال آنکه محتوا وسیله‌ای برای تحقق اهداف تعریف شده است (صدیقی‌فر و همکاران، ۱۰۵، ۱۳۹۵).

پیام نوشتاری باید جذاب بنظر برسد تا با بسیاری از تصاویر جذابی که افراد به آنها نگاه می‌کنند رقابت کند. خوانایی به نویسنده و خواننده بستگی دارد. خوانندگان نیازمند کسب اطلاعات و رفتاری دوستانه و همچنین دارای توانایی‌های متفاوتی برای مطالعه موثر هستند. به همین علت نویسندگان باید به توانایی‌ها و نیازهای خوانندگان حساس باشند. نویسندگان باید این نیازها را تامین کنند. نویسندگان چه فنونی را می‌توانند بکارگیرند تا پیام خود را خوانا و قابل مطالعه کنند؟ (فیلدینگ، ۱۹۹، ۲۰۰۶).

◀ اهداف کاملا معینی داشته باشند

◀ نیازهای مخاطب را بدقت تعیین و تبیین کنند

◀ لغات صحیح را انتخاب کنند

◀ از لغات کوتاه‌تر و آشنا تر استفاده شود

◀ جملات و پاراگراف‌ها را کوتاه بنویسند

◀ از سیستم شماره بندی و عنوان بندی استفاده کنند

◀ پیام را با فضای سفید کافی شروع کنند

◀ فهرست‌های توضیحی را بدرستی بکار گیرند

نویسنده باید موارد زیر را تامین کند :

- نیازهای هیجانی خوانندگان که باید به روشی دوستانه و مهربانانه با آنها رفتار شود. خوانندگان دوست ندارند احساس کنند که مثل ماشین با آنها برخورد می‌شود.
- خوانندگان نیازمند کسب اطلاعات از یک پیام هستند. بنابراین پیام باید کوتاه، واضح، روشن و آسان باشد.

درسی که بر مبنای متن اصلی استانداردهای حسابداری بخش عمومی آموزش داده می‌شوند و هم جهت آماده شدن برای ورود به حرفه و بازار کار باید قادر به درک درستی از استانداردها باشند.

بنابراین درک صحیح و بکارگیری درست استانداردهای حسابداری بخش عمومی علاوه بر اینکه برای واحدهای گزارشگر از لحاظ الزامات گزارشگری مالی و کسب اظهار نظر مقبول حسابرسان حایز اهمیت است، برای سایر گروه های استفاده کننده از قبیل ذیحسابان، حسابرسان دیوان محاسبه کشور و حسابرسان سایر سازمان های نظارتی جهت ارزیابی صورت های مالی واحدهای گزارشگر، دانشجویان رشته حسابداری، اساتید حسابداری و تحلیل گران مالی و اقتصادی دارای اهمیت است. وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه رکن مهم پاسخگویی و تصمیم‌گیری‌های مالی و اقتصادی آگاهانه و از ملزومات بی بدیل توسعه و رشد اقتصادی است. اگرچه اطلاعات مالی از منابع مختلف قابل استخراج است اما در حال حاضر صورتهای مالی هسته اصلی منابع اطلاعات مالی را تشکیل می‌دهد و بنابراین باید از کیفیت مطلوبی برخوردار باشد. صورتهای مالی واحدهای گزارشگر زمانی از کیفیت مطلوب برخوردار خواهد بود که بر اساس ضوابط معتبر یعنی استانداردهای حسابداری بخش عمومی تهیه شده باشند.

گزارشهای مالی، از مهمترین فرآورده‌های سیستم حسابداری به شمار می‌روند که از اهداف عمده آنها، فراهم آوردن اطلاعات لازم برای ارزیابی عملکرد و توانایی سودآوری بنگاه اقتصادی است. هدف نهایی گزارشگر مالی، فراهم آوردن اطلاعاتی است که به تصمیم‌گیری‌های مفید تجاری و اقتصادی بیانجامد (خاکبازیان و حاجیها، ۱۶۰، ۱۳۹۷).

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی در اوایل سال ۱۳۸۸ با مشارکت وزارت امور اقتصادی و دارایی، دیوان محاسبات کشور، سازمان برنامه و بودجه کشور و سازمان حسابرسی تشکیل گردید. این کمیته به عنوان نخستین اقدام، مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی را با پذیرش حسابداری تعهدی به عنوان مبنای گزارشگری مالی تدوین کرد. مفاهیم نظری، چارچوب اصلی مورد استفاده کمیته برای تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی است (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، ۱۳۹۵).

رعایت استانداردهای حسابداری بخش عمومی موجب می‌گردد که قابلیت مقایسه صورتهای مالی واحدهای گزارشگر مختلف فراهم آید زیرا به موجب الزامات مندرج در استانداردها واحدهای گزارشگر مختلف باید برای حسابداری معاملات و رویدادهای مشابه از رویه‌های مشابهی استفاده کنند. در واقع

استانداردهای حسابداری بخش عمومی مجموعه‌ای از مفاهیم، رهنمودهای کلی و خط‌مشی‌های مشخصی است که واحدهای اقتصادی باید در فرآیند شناخت، اندازه‌گیری و گزارشگری اطلاعات مالی رعایت کنند. ماهیت این استانداردها در هر کشور با توجه به نظام اقتصادی، ارزش های فرهنگی و وضعیت اجتماعی متفاوت است. در واقع استانداردهای حسابداری بخش عمومی و گزارشگری مالی که رعایت آن زمینه ساز تحقق اهداف صورتهای مالی یعنی تامین نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان می‌باشد باید با توجه به شرایط و ویژگی‌های محیطی تدوین شود (مجتهدزاده و مددی، ۱۱۷، ۱۳۸۴).

هدف اصلی گزارشگری مالی خارجی، بیان اثرات مالی و اقتصادی رویدادها و عملیات مالی موثر بر وضعیت و عملکرد واحد تجاری برای اشخاص خارج از واحد تجاری جهت کمک به آنان در اتخاذ تصمیمات مالی و اقتصادی در ارتباط با واحد تجاری است. ابزار اصلی انتقال اطلاعات به اشخاص مذکور، صورتهای مالی است که محصول نهایی فرآیند حسابداری و گزارشگری مالی محسوب می‌شود.

مبانی نظری حسابرسی و گزارشگری مالی دولتی کشورهای توسعه یافته که دولتهای آنها با رأی مستقیم مردم انتخاب می‌شوند، مقرر می‌دارد که نظام مردم و از سوی دیگر به عنوان ابزاری برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مقامات منتخب که از طریق شهروندان صورت می‌گیرد، عمل می‌نماید (باباجانی، ۲۰، ۱۳۸۳).

هیات‌های تدوین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی کشورهای توسعه یافته اعتقاد دارند که استفاده کنندگان خارجی گزارشگری مالی دولت به طور کلی از سه دسته اصلی زیر تشکیل می‌شوند:

الف) شهروندان یک کشور که دولت در قبال آنها مسئولیت پاسخگویی عمومی دارد.

ب) نمایندگان مستقیم شهروندان و سازمان های نظارتی مستقل

ج) اشخاصی که در فرآیند تامین مالی دولت مشارکت می‌نمایند (هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، ۱۳، ۱۹۹۳).

تدوین و پیاده سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی، یک پروژه ملی است که به مشارکت سازمان های دولتی مختلف نیازمند است. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی در اوایل سال ۱۳۸۸ با مشارکت وزارت امور اقتصادی و دارایی، دیوان محاسبات کشور، سازمان برنامه و بودجه کشور و سازمان حسابرسی تشکیل شد. این کمیته به عنوان نخستین اقدام، مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی را با پذیرش

جهان بینی نویسندگان آنها را تفسیر کرد. چرا که نوشته های چاپ شده، تغییر در ارزش ها، عقاید و رفتار افراد را منعکس می کند. از طریق این روش می توان همبستگی های درونی بین متغیرهای محتوایی و یا همبستگی های بین متغیرهای مختلف و متغیرهای پژوهشی را به دست آورد. علی رغم اینکه این روش غالباً برای توصیف به کار برده می شود، می توان آن را در آزمون فرضیه نیز استفاده کرد (فضل الهی و ملکی توانا، ۷۱، ۱۳۸۹).

تحلیل محتوی، موضوع اصلی علومی است که درباره انسان بحث می کنند. استعداد سخن گفتن، برجسته ترین ویژگی انسان است و زبان جزء جدایی ناپذیر تفکر منطقی، احساسات و همه عناصر مشخصه زندگی درونی اوست. اگر درست نگریسته شود تحلیل محتوی مسئله مرکزی مطالعات انسانی است و کوشش در این راه می تواند علوم اجتماعی و رفتاری را به شکل اساسی تغییر دهد. "تحلیل محتوا مرحله ای از جمع آوری اطلاعات است که در آن محتوای ارتباطات از طریق بکارگیری عینی و منظم قواعد مقوله بندی، به اطلاعاتی که می توانند خلاصه و باهم مقایسه شوند، تغییر شکل می یابد". تحلیل محتوا یک روش علمی است برای ارزشیابی و تشریح عینی و منظم پیام های آموزشی. خصوصیات تحلیل محتوی عبارتند از:

- ۱) عینی بودن: خصلت عینی بودن تجزیه و تحلیل محتوی مستلزم آن است که بررسی های انجام شده قابل بازبینی و بازسازی باشد.
- ۲) منظم بودن: منظور از منظم بودن این است که تمام عناصر موجود در محتوی، در تجزیه و تحلیل مورد توجه قرار گیرد و بر اساس واحدها و مقوله هایی که برای بررسی در نظر گرفته شده اند تجزیه و تحلیل شوند.
- ۳) آشکار بودن: در تجزیه و تحلیل محتوا، الزاماً باید به متن یا پیام آشکار توجه شود. استنباط های شخصی و پیشداوری های فردی تحلیل گر درباره محتوی مورد نظر قرار نگیرد. یعنی آنچه که واقعا در متن محتوی بیان گردیده تجزیه و تحلیل شود و از بررسی و تحلیل حدسی خودداری شود.
- ۴) کمی بودن: خصلت کمی بودن در واقع جانشین جنبه های ذهنی و استنباطی بررسی ها و تحلیل های نظری است که با مقیاس دقیق قابل ارزیابی نیستند. از لحاظ بررسی مقداری، هر متن ترکیبی از عناصر قابل تجزیه و به شمار می رود که می توان آن ها را به واحدها و مقوله های خاص طبقه بندی نمود و با شیوه های خاص ارزیابی کرد (فضل الهی، ۱۴، ۱۳۷۶).

حسابداری تعهدی به عنوان مبنای گزارشگری مالی تدوین کرد. مفاهیم نظری، چارچوب اصلی مورد استفاده کمیته برای تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی است. تدوین استانداردهای حسابداری در بخش عمومی تفاوت قابل ملاحظه ای با بخش خصوصی دارد، اولویت بعدی کمیته بود که استانداردهای ارائه شده در این مجموعه از مهمترین این استانداردها است. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی یک مرجع تخصصی دائمی است که تدوین و تجدید نظر در استانداردهای حسابداری بخش عمومی را به عهده دارد (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، ۱۳۹۵).

در ایران بر اساس بند (۴) تبصره (۲) قانون تشکیل سازمان حسابرسی و ماده (۶) اساسنامه سازمان حسابرسی وظیفه تدوین و تعمیم اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی به این سازمان محول شده است. همچنین بر اساس بند (ب) ماده (۷) اساسنامه قانونی، سازمان حسابرسی مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور سازمان است و گزارش های حسابرسی و صورت های مالی که تنظیم آنها اصول و ضوابط تعیین شده از طرف سازمان رعایت نشده باشد در هیچ یک از مراجع دولتی قابل استفاده نخواهد بود.

تئوری بنیادین ارتباطات، ارتباط را بعنوان یک فرآیند سه مرحله ای تعریف می کند که یک منبع پیام معنی دار و مشخصی را انتخاب می کند و آن را برای انتقال از طریق یک کانال ارتباطی رمزگذاری می کند. دریافت کننده 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. اندازه ای که این پیام احیا شده، پیام مشخص و اصلی را نشر دهد، بویژه زمانی که بصورت نوشتاری تکثیر و منتشر می شود، به میزانی که منبع و دریافت کننده در یک تجربه مشترک سهیم می شوند بستگی دارد. به عبارت دیگر "منبع می تواند رمزگذاری کند و مقصد می تواند رمزگشایی کند تنها به اندازه تجربیاتی که هریک داشته اند" (شرام، ۶، ۱۹۵۴).

تهیه کنندگان باید به شیوه ای پیام معنی دار خود را مخابره کنند که استفاده کننده قادر به افشای مفهوم یا رمزگشایی آن باشد. توانایی استفاده کننده در درک و فهم یک پیام معین، چنانچه او نتواند بخشی از پیام را بخواند کاهش می یابد (کیزسلی و فلیشمن، ۲۰۰۱).

تحلیل محتوی از پرکاربردترین و مهم ترین روش های تحقیق در علوم انسانی و اجتماعی است که از طریق آن می توان روزنامه ها، کتاب ها، نوارها و سخنرانی ها و ... را از دید مقایسه ای مورد بررسی قرار داد و نگرش ها، اندیشه ها، مواضع سیاسی و

از تحلیل محتوی می توان برای حداقل سه دسته کلی از مسائل پژوهشی استفاده کرد:

- (۱) هنگامی که دسترسی به اطلاعات مشکل و اطلاعات پژوهشگر محدود به قدرتهای اسنادی است. همچنین زمانی که سایر فنون پژوهشی، مثل مصاحبه یا پرسش نامه یا مشاهده و نظایر آن قابل اجرا نباشد، به سوی تحلیل محتوی رهنمود می شویم.
- (۲) گاهی با اینکه سایر فنون پژوهشی هم ممکن است، ولی به این دلیل که می خواهیم فن پژوهشی بدون واکنش یا بدون مزاحمت باشد. از این روش استفاده می کنیم.
- (۳) تحلیل محتوی گاهی می تواند برای تکمیل اطلاعات استفاده شود.

برای نمونه، نتایج بدست آمده از راه پرسش نامه را با مقایسه آنها از طریق تحلیل محتوی منابع آنها، مورد بررسی قرار دهیم. برای مسائل مثال در بررسی ذهنیات و تعلقات عمومی، هم از اطلاعات پرسش نامه و هم از تحلیل محتوی مقاله های مجلات پر تیراژ استفاده کنیم، تحلیل محتوی، اصطلاحی است که در مورد تحلیل محتوی ارتباطات به کار می رود و معمولاً به دو شکل، تحلیل کیفی و تحلیل کمی { البته و اخیراً روش های پژوهش آمیخته هم اضافه شده است } انجام می شود (فضل الهی و ملکی توانا، ۷۱، ۱۳۸۹).

### شاخص های سنجش خوانایی متون

یارمحمدیان (۱۳۷۹) استفاده از فرمول های خوانایی سنجی متن را به عنوان یکی از روش های معروف معرفی کرده است که از آن برای تعیین میزان پیچیدگی زبانی متن استفاده می کنند. وی در شرح فرمول های خوانایی سنجی می افزاید، این فرمول ها با پردازش معیارهای کمی واژه ها، جمله ها و بندها که در انتقال مفاهیم نقش اصلی را بر عهده دارند، به تجزیه و تحلیل محتوی یک نوشته یا متن، با هدف اندازه گیری درجه خوانایی آن و سنجش میزان حرکت از سادگی به پیچیدگی می پردازند. شاخص های سنجش خوانایی اولیه بر مبنای سنجی های واژگانی و بعضاً نحوی به دست می آیند. ویژگی های واژگانی در عمل بر میزان سختی واژه تمرکز دارند و بر سه عامل تعداد هجا ها، تعداد حروف و فراوانی واژه در متن استوارند. از مشهورترین و کاربردی ترین فرمول های خوانایی سنجی، فرمول رادولف فلش، شاخص خوانایی رابرت گانینگ فوگ و فرای است (سجادی و همکاران، ۱۰۸، ۱۳۹۶).

فرمول های متعدد خوانایی به طور تجربی برای تجزیه و تحلیل انواع مختلف موضوعات توسعه یافتند. شاید مشهورترین و پرکاربردترین فرمول مورد استفاده فرمولی است که توسط

رادولف فلش ایجاد شد. اولین فرمول در سال ۱۹۴۳ معرفی شد. سایر محققین اولین فرمول را مورد تجزیه و تحلیل قرار دادند و سپس فرمول های خوانایی جدیدی ایجاد شد (استد، ۲۶).

فرمول های مختلفی برای سنجش خوانایی نوشته ها به دست آمده است. از جمله این فرمول ها می توان به رادولف فلش، رابرت گانینگ، دیل چال، هلمکوئیست و فلش کینکید و ... اشاره نمود (دیانی، ۱۳۷۹). اما از آنجایی که این فرمول ها برای سنجش سطح خوانایی متون تهیه شده اند کارایی لازم را برای متون فارسی ندارند. در ایران دو فرمول مذکور، یعنی فلش و گانینگ، توسط محمد حسین دیانی بومی سازی شده و به نام های فلش/دیانی و گانینگ/دیانی در برخی از پژوهش ها مورد استفاده قرار گرفته است (واعظی و همکاران، ۲، ۱۳۹۵).

بر طبق نظر کورتیس (۱۹۹۸)، فرمول خوانایی روشی کمی برای پیش بینی این است که آیا مخاطب هدف قادر به خواندن پیام نوشتاری هست. این موضوع در فرمول خوانایی فلش دیده می شود چرا که دو متغیر مهم تاثیرگذار بر سبک و شیوه نوشتار را مورد توجه قرار می دهد: طول جمله و طول کلمه (شیخ ابوبکر و امیر، ۳، ۲۰۱۰).

از این فرمول ها برای تعیین درجه پیچیدگی زبانی متن کتاب یا درجه خوانایی متن استفاده می شود. این فرمول ها با تجزیه و تحلیل متن کتاب درجه خوانایی را اندازه می گیرند. این تجزیه و تحلیل به ویژه بر واژه ها، عبارت ها و بندهای یک نوشته متمرکز می شود و با شمارش آنها (واژه ها و جمله ها) و استفاده از فرمولی مشخص و پیشنهادی یک متخصص، درجه سختی متن و درجه تناسب با سن کلاسی یا میزان توانایی خواندن متن را مشخص می سازد (جعفری هرنندی و میرشاه جعفری، ۱۰۴، ۱۳۹۸).

ویژگی های ظاهری موثر در سطح خوانایی متن ها، به دلیل عینی بودنشان، کمتر تحت تاثیر زبان و محیط هستند، از این رو، تجربه ها و تحقیق های انجام شده در یک زبان یا کشور، کم و بیش می توانند در کشور و زبانی دیگر نیز استفاده شود. اما تاثیر طول واژه ها، جمله ها و تعداد پیام ها در خوانایی نوشته های یک زبان، بدون بررسی و آزمایش مجدد نمی توانند در زبان دیگر استفاده شود: به همین دلیل و در غیاب معیارهای کمی برای تعیین خوانایی متن های فارسی، فقط روشهایی معرفی می شود که برخی پژوهشگران انجام داده اند تا روشهای ارزیابی خوانایی متن های انگلیسی را برای متن های فارسی تطبیق یا تعدیل کنند. به عبارت بهتر، روش هایی که معرفی خواهد شد برای تعیین سطح خوانایی نوشته های انگلیسی استفاده شده است و می توان آنها را در تعیین سطح خوانایی نوشته های فارسی هم به کار برد، البته با این توجه که در موارد لازم، تغییرات مناسب در

فرمول‌ها ایجاد شده است (جعفری هرندی و میرشاه جعفری، ۱۰۴، ۱۳۸۹).

متخصصان فرمول‌های خوانایی بسیاری پیشنهاد کرده‌اند که معمولاً به نام خودشان مشهور شده است. فلش (۱۹۴۳) و لورج (۱۹۴۶) قواعدی را بر مبنای سه عامل متوسط طول جمله‌ها، متوسط طول کلمات و تعداد واژگان بکار برده وضع کردند. همچنین روش کلوز که از رویکردهای سنتی در مورد قابلیت فهم، انحرافی اساسی پیدا کرد بر محدودیت‌های موجود فائق آمد. در این روش ابتدا متن را با برداشتن کلمه پنجم، هفتم، دهم یا... ناقص کرده و سپس از خواننده می‌خواهند که جای خالی جملات را پر کند. این روش یکی از روش‌های موفق بوده است. به طور کلی از سال‌های ۱۹۳۵ تا ۱۹۶۰ تقریباً ۶۰ مدل برای این منظور به وجود آمد که هر کدام از یک زاویه خاصی به متن می‌نگریست. بنابراین برای اظهار نظر در مورد یک متن به انواعی از مدل‌ها باید تمسک جست (فضل الهی، ۴، ۱۳۷۶).

### شاخص خوانایی فلش

اغلب مطالعات مرتبط با خوانایی، فرمول‌های خوانایی بویژه فرمول خوانایی فلش را به عنوان فاکتور سنجش خوانایی بکار برده‌اند. بعلاوه اغلب آنها نشان می‌دهد که گزارش‌های سالانه در دسته‌های "بسیار دشوار" و یا "دشوار" توسط خوانندگان متوسط طبقه بندی می‌شود. فرمول فلش پر کاربردترین فرمول مورد استفاده در مطالعات خوانایی است (شیخ ابوبکر و امیر، ۳، ۲۰۱۰).

فرمول‌های متعدد خوانایی به طور تجربی برای تجزیه و تحلیل انواع مختلف موضوعات توسعه یافتند. شاید مشهورترین و پرکاربردترین فرمول مورد استفاده فرمولی است که توسط رادولف فلش ایجاد شد. اولین فرمول در سال ۱۹۴۳ معرفی شد. سایر محققین اولین فرمول را مورد تجزیه و تحلیل قرار دادند و سپس فرمولهای خوانایی جدیدی ایجاد شد (استد، ۲۶).

بر طبق نظر کورتیس (۱۹۹۵) بیش از هشتاد عنصر در نوشتار، با درک و فهم خوانندگان ارتباط دارد از قبیل محتوا، شکل، ساماندهی و سبک شیوه نگارش. با این وجود تنها دو متغیر بعنوان شاخص‌های مناسب برای برآورد دشواری خوانایی برجسته شده است: طول کلمات و طول جملات (شیخ ابوبکر و امیر، ۴، ۲۰۱۰).

در مطالعه شیخ ابوبکر و امیر (۲۰۱۰) امتیاز خوانایی فلش به عنوان معیار اندازه گیری خوانایی افشاهای صورتهای مالی استفاده شده است. چرا که طبق نظر آنها این فرمول همان دو متغیر مهم را در نظر می‌گیرد. امتیاز خوانایی فوق مفید است زیرا می‌تواند بین موضوع متن و سطح آموزشی بزرگسالان و

سطوح مجلات ارتباط برقرار کند. با استفاده از ارقام آماری به نظر می‌رسد این روشی برای تعیین این که چگونه بسیاری از بزرگسالان آمریکایی توان یادگیری برخی از انواع مختلف موضوعات را دارند باشد. رویکرد فلش در ادبیات حسابداری توسط ویت مورد توجه قرار گرفت. ویت (۱۹۷۲) به "هنر نوشتن خوانا" توسط فلش اشاره می‌کند که به عنوان یک منبع مینا برای نوشتن متون حسابداری در دسترس است (استد، ۲۶).

این شاخص در سال ۱۹۴۸ به منظور تعیین سطح سادگی یا دشواری و ضریب سادگی مطالب درسی توسط رادولف فلش ارائه گردید این فرمول، بر اساس دو عامل زبانی، یعنی طول متوسط جمله و تعداد هجاها طراحی شده است (فضل الهی و ملکی توانا، ۸۳، ۱۳۸۹).

امتیاز خوانایی ارائه شده بر مبنای فرمول فلش به شرح زیر است (فلش، ۳۰۹، ۱۹۶۰):

فرمول (۲-۱)

WL864/0 - SL 015/1 - 835/206 = امتیاز خوانایی

SL : متوسط طول جملات (تعداد کلمات/تعداد جملات)

WL: متوسط طول کلمات (تعداد سیلاب‌ها / ۱۰۰ کلمه)

این فرمول به دلایل زیر انتخاب شده است: اول اینکه پرکاربردترین تکنیک در مطالعات قبلی خوانایی است (کورتیس، ۱۹۸۶ و ۱۹۹۸ و ۲۰۰۴، شرودر و گیسن ۱۹۹۵ و ۱۹۹۲، اسمیت و تافلر ۱۹۹۲، سابرامانیان ۱۹۹۳، اسمیت (۲۰۰۶). دوم به دلیل این حقیقت که روشی است که بطور گسترده مورد پذیرش است و امکان مقایسه یافته‌ها با نتایج تحقیقات قبلی وجود دارد. سوم این فرمول یک امتیاز خوانایی را بر مبنای رتبه بندی صفر تا صد ایجاد می‌کند. سطح امتیاز بالاتر نشان دهنده آسان‌تر بودن متن برای خواندن است در حالی که در سطح امتیاز پایین‌تر، یعنی اینکه دشواری خواندن متن بیشتر است (شیخ ابوبکر و امیر، ۵، ۲۰۱۰).

فلش همچنین توضیح می‌دهد که نتایج تحقیق نشان می‌دهد که مردم در هر سطح آموزشی به سمت موضوعاتی با کمترین دشواری تمایل دارند نه صرفاً به خاطر سرگرمی بلکه در مورد کسب اطلاعات هم همینطور است (استد، ۲۷).

### شاخص خوانایی کلوز

این روش توسط ویلسون تایلر در سال ۱۹۵۳ در دانشگاه ایلی نویز ارائه گردید. هدف اصلی آن به عنوان یک رویکرد کل نگر و یک روش گشتالتی ارزیابی متون کتاب‌های درسی از نظر آموزش مستقل، سطح فشار روانی و سطح آموزشی است. به عبارت دیگر، با این روش می‌توان به سطح متون کتابها پی برد و مشخص نمود که آیا مطالب برای فراگیران، بدون کمک معلم

با شاخصی از کاهش در عدم اطمینان نسبی در متن همبسته است (استد، ۲۷).

آزمون کلوز یک متن را با لغاتی که به طور منظم حذف شده اند (معمولا در هر پنج لغت یک کلمه حذف شده) بکار می گیرد و از مخاطبان می خواهد که جاهای خالی را پر کنند. درصد لغاتی که به طور صحیح وارد شود امتیاز کلوز را نشان می دهد. امتیاز پایین تر نشان دهنده مشکل تر بودن متن است (دوبی، ۲۶، ۲۰۰۴).

تیلور به طور تجربی پی برد که خارج کردن پنجمین لغت معیار مهم و حساسی را از دشواری بدون سپردن یک وظیفه خیلی سخت به میانگین خوانندگان به دست می دهد. برای یک امتیاز کلوز با ثبات از یک متن ۲۵۰ قطعه شامل ۵۰ جای خالی قابل استخراج است. این شاخص خوانایی عبارت است از مجموع یا درصد جاهای خالی که توسط خوانندگان به طور صحیح پر شده است. خواننده اطلاعات موجود در متن برای پیش بینی آنچه حذف شده استفاده می کند. موفقیت هرچه بیشتر خوانندگان منجر به کسب امتیاز بالاتری برای آنها می شود (استد، ۲۹).

آزمون کلوز یک متن را استفاده کرده، لغات انتخابی را حذف می کنند و آنها را با خط های هم اندازه جایگزین می کند. داشتن حداقل ۵۰ جای خالی قابلیت اتکای آزمون را بالا می برند (دوبی، ۲۶، ۲۰۰۴).

#### فرضیه ها

هدف از این پژوهش، تحلیل محتوا و ارزیابی خوانایی و قابلیت درک و فهم استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران است که در راستای سنجش لزوم بهبود تدوین و بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی و در نتیجه بهبود گزارشگری مالی و نظارت بر عملکرد بخش عمومی مفید واقع شود. برای این منظور چهار سوال بشرح زیر مطرح شده است: سوال اول: استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران از نظر خوانایی و قابلیت درک و فهم طبق روش فلش / دیانی در چه سطحی از دشواری قرار دارند؟

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

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

قابل یادگیری است؟ یا نیاز به معلم و تدریس دارد؟ آیا متن کتاب برای فراگیران دشوار بوده و یادگیری آنها همراه با فشار و استرس روانی است؟ (فضل الهی و ملکی توانا، ۸۵، ۱۳۸۹)

روش کلوز که از رویکردهای سنتی در مورد قابلیت فهم، انحرافی اساسی پیدا کرد و بر محدودیت های موجود فائق آمد. در این روش ابتدا متن را با برداشتن کلمه پنجم، هفتم، دهم یا ... ناقص کرده و سپس از خواننده می خواهند که جای خالی جملات را پر کنند. این روش یکی از روش های موفق بوده است. به طور کلی از سالهای ۱۹۳۵ تا ۱۹۶۰ تقریباً ۶۰ مدل برای این منظور به وجود آمد که هر کدام از یک زاویه خاصی به متن می گریست (فضل الهی، ۴، ۱۳۷۶).

ویلسون تیلور (۱۹۵۳) در دانشگاه ایلی نویز مقاله ای با عنوان "روش کلوز: ابزاری جدید برای اندازه گیری خوانایی" را منتشر کرد. او چندین اشکال برای فرمول های کلاسیک خوانایی از قبیل فرمول فلش و دیل چال ذکر کرد. تیلور استدلال می کند که لغات بهترین معیار برای اندازه گیری مشکل بودن نیست بلکه چگونگی ارتباط آنها با یکدیگر مهم است. او پیشنهاد استفاده از انجام آزمونهای حذفی که آن را آزمونهای کلوز می نامد را برای اندازه گیری فهم و درک یک فرد از یک متن ارائه کرد. آزمون کلوز بر این تئوری مبتنی است که توانایی خوانندگان برای پر کردن جاهای خالی حذف شده در صورت بهبود مهارتهای خواندن بهتر می شود (دوبی، ۲۶، ۲۰۰۴).

ویلسون تیلور، روش "کلوز" را معرفی کرد که تا کنون نتایج آن به شدت با امتیازهای فلش مرتبط است. واژه "کلوز" ترکیبی از مفهوم گشتالتی است-تمایل به ادراک رمزگشایی مشاهده کنندگان برای جایگذاری یا تکمیل فرمهای آشنا که درباره پدیده های فیزیکی و عینی، به صورت ناقص یا مبهم هستند. بسیاری از محققین خوانایی بر وزن لغات و طول جملات تاکید دارند اما روش کلوز به جنبه معنایی، ارتباطی، دستوری و نحوی رفتار شفاهی حساس است که بعد رمزگذاری توسط یک منبع و رمزگشایی توسط یک دریافت کننده تاثیر می گذارد. تحقیق تیلور بر مبنای دو مفهوم قبلی توسعه یافته است. شانون تئوری اطلاعات را فرمول بندی کرد، روش رمزگذاری کدهای شفاهی توسط احتمالات انتقالی علائم. شانون با بکارگیری چندین روش پی برد که زوائد در متون انگلیسی حدود ۵۰ درصد است. زوائد در تئوری اطلاعات دارای تعریف ریاضیاتی دقیق است. کاربرد آن در اینجا گستره عمومی تری از این مفهوم دارد. در این مورد زوائد به حوزه ای اشاره دارد که یک واحد زبانی مشخص توسط واحدهای مجاور تعیین می شود. همبستگی امتیاز کلوز با معیار تئوری اطلاعات از زوائد، ۸۷ درصد بود به عبارت دیگر به طور کلی معیاری ساده تر از درصد صحیح جایگذاری شده به شدت

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

نظر به اینکه پاسخ به سوال اول نیازمند اندازه گیری خوانایی و قابلیت درک و فهم به روش های فلش و کلوز می باشد، طرح فرضیه ای برای آن ضرورتی ندارد. همچنین از آنجا که بکار گیری روش کلوز مستلزم طراحی فرمی که توسط پژوهشگر تهیه و تکمیل آن توسط گروه های مختلف آزمودنی صورت می گیرد و امکان توزیع و جمع آوری آن برای همه استانداردهای حسابداری بخش عمومی در عمل مقدور نمی باشد. به همین دلیل و به جهت مقایسه نتایج حاصل از روش فلش و کلوز و سایر تحلیل ها تنها دو استاندارد که بر مبنای روش فلش به عنوان دشوارترین و ساده ترین استاندارد ارزیابی شود انتخاب می گردند. جهت پاسخ به سوال های دوم، سوم و چهارم با هدف مقایسه و تحلیل ارزیابی جامع تر خوانایی و قابلیت درک و فهم بر مبنای روش کلوز، نتایج ۳ فرضیه اصلی که در مجموع شامل ۸ فرضیه فرعی به شرح زیر مطرح و مورد آزمون قرار گرفته است:

**فرضیه اصلی (۱):** بین دانشجویان و ذیحسابان از نظر خوانایی و قابلیت درک و فهم متون استانداردهای حسابداری بخش عمومی تفاوت معناداری وجود دارد.

هدف از طرح این فرضیه این است که آیا امتیازهای خوانایی کلوز بدست آمده و به عبارت دیگر سطح خوانایی و قابلیت درک و فهم متون هر یک از استانداردهای حسابداری بخش عمومی برای یک گروه با گروه دیگر با توجه به نوع فعالیت حرفه ای هر گروه و ارتباط آنها با استانداردهای حسابداری بخش عمومی دارای تفاوت معناداری هست یا خیر. بنابر این از آنجایی که دو گروه نمونه و دو استاندارد مورد ارزیابی وجود دارد این فرضیه اصلی در قالب دو فرضیه فرعی به شرح زیر تدوین گردیده است:

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

**فرضیه (۱-۲):** از نظر خوانایی و قابلیت درک و فهم متن ساده ترین استاندارد حسابداری بخش عمومی بین دانشجویان و ذیحسابان تفاوت معناداری وجود دارد.

**فرضیه اصلی (۲):** از نظر خوانایی و قابلیت درک و فهم متون بین ساده ترین و دشوارترین استاندارد حسابداری بخش عمومی در گروه دانشجویان و ذیحسابان تفاوت معناداری وجود دارد. هدف از طرح این فرضیه بررسی این موضوع است که آیا استانداردهایی که طبق روش فلش در دو سطح متفاوت از لحاظ

دشواری متون قرار گرفته اند، طبق روش کلوز نیز بین امتیاز خوانایی و قابلیت درک و فهم یا سطح دشواری این دو استاندارد در هر گروه تفاوت معناداری وجود دارد یا خیر. از آنجایی که دو گروه نمونه مورد بررسی قرار می گیرند، برای هر گروه یک فرضیه فرعی به منظور مقایسه خوانایی و قابلیت درک و فهم دو استاندارد مورد آزمون مطرح شده است.

**فرضیه (۱-۲):** از نظر خوانایی و قابلیت درک و فهم متون بین ساده ترین و دشوارترین استاندارد حسابداری بخش عمومی در گروه دانشجویان تفاوت معناداری وجود دارد.

**فرضیه (۲-۲):** از نظر خوانایی و قابلیت درک و فهم متون بین ساده ترین و دشوارترین استاندارد حسابداری بخش عمومی در گروه ذیحسابان تفاوت معناداری وجود دارد.

**فرضیه اصلی (۳):** امتیاز خوانایی و قابلیت درک و فهم دانشجویان و ذیحسابان با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد. از آنجایی که امتیاز محاسبه شده کلوز حاصل از نمونه های انتخابی از جامعه اصلی خواهند بود. طبق نظر کارشناسان آمار، فرضیه سوم با هدف بررسی معناداری مقایسه نتایج نمونه با آستانه های امتیاز بندی کلوز به عنوان معیاری از میانگین جامعه جهت رده بندی صحیح تر سطوح خوانایی و قابلیت درک و فهم طرح شده است. نظر به اینکه در آستانه های تشخیصی کلوز حد مساوی برای حدود بالا و پایین مشخص نشده و ارقام ۴۰ و ۶۰ در هر دو دامنه وجود دارد به این معنی که بطور مثال آیا امتیازهای ۴۰ را باید جزء دامنه اول سطح خوانایی و قابلیت درک و فهم کلوز یا جزء دامنه دوم آن در نظر گرفت، در این پژوهش، این حدود برای دامنه قبلی در نظر گرفته شده است. بنابر این طبق روش کلوز اگر میانگین امتیازات بین ۴۰ - ۰ درصد باشد، در دامنه اول قرار دارد و بیانگر دشواری متن و باعث ایجاد استرس، فشار روانی و ناامیدی است و استفاده کنندگان توان مطالعه مستقل و درک صحیح مطالب را ندارند. اگر میانگین امتیاز بین ۶۰ - ۴۰ درصد باشند، در دامنه دوم قرار دارد و بیانگر این است که متون خوب هستند و سطح آنها نسبتاً مناسب برای استفاده کنندگان است و متون در سطح آموزشی هستند و اگر میانگین امتیازات بین ۱۰۰ - ۶۰ درصد باشد، در دامنه سوم قرار دارد و بیانگر ساده بودن متون و عدم نیاز به معلم و آموزش است که از آن به سطح آموزش مستقل یا مستقل از آموزش یاد می شود. برای این مقایسه با توجه به دو گروه نمونه ( دانشجویان و ذیحسابان ) و دو استاندارد حسابداری بخش عمومی چهار فرضیه فرعی تدوین و مورد آزمون قرار گرفته شده است.

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

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

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

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

### روش شناسی

این پژوهش از نظر هدف کاربردی است و از نظر اجرایی توصیفی است و به شیوه تحلیل محتوا انجام می شود. از آنجایی که برای یافتن پاسخ پرسش های پژوهش نیاز به سنجش خوانایی و قابلیت درک و فهم بوده است، لذا برای سنجش خوانایی و میزان دشواری، از روش فلش/دیانی و روش کلوز استفاده شده است. هر چند در سال های اخیر فرمول های دیگری نیز در عرصه سنجش خوانایی و قابلیت درک و فهم متون بوجود آمده است، اما روش های فلش و کلوز همچنان از پر کاربردترین و معروف ترین فرمول ها در این زمینه به شمار می روند. یکی از روش های سنجش اعتبار فرمول های سنجش سطح خوانایی و قابلیت درک و فهم، مقایسه نتایج حاصل از بررسی روش هاست. در مطالعات خوانایی و قابلیت درک و فهم جامعه آماری شامل کل کلمات و جملات موجود در متون مورد بررسی است که در این پژوهش متون ۱۶ استاندارد حسابداری بخش عمومی منتشر شده توسط سازمان حسابداری می باشد که طبق پژوهش فضل الهی (۱۳۸۹) نمونه آماری با انتخاب سه متن صد کلمه ای از بخش های اول، وسط و انتهایی هر استاندارد بصورت تصادفی ساده انتخاب شده است. برای اجرای روش فلش/دیانی پس از شمارش تعداد جملات و جاهای هر نمونه امتیاز فلش هر نمونه مطابق با شاخص خوانایی و قابلیت درک و فهم فلش/دیانی که بومی سازی شده برای متون زبان فارسی است فرمول شماره (۲) محاسبه و میانگین امتیاز فلش سه نمونه بعنوان امتیاز فلش هر استاندارد ارزیابی شده است.

از آنجایی که اجرای روش کلوز مستلزم طراحی فرمی است که توسط پژوهشگر ساخته شده است و تکمیل آن توسط گروه های آزمودنی صورت می گیرد، امکان توزیع و جمع آوری فرم

برای همه استانداردهای حسابداری بخش عمومی در عمل مقدور نبوده است. به همین دلیل و به جهت مقایسه نتایج حاصل از روش فلش و کلوز و سایر تحلیل ها، تنها دو استاندارد که بر مبنای روش فلش به عنوان دشوارترین و ساده ترین استاندارد بخش عمومی ارزیابی شده انتخاب گردیده و فرم کلوز برای سه نمونه از ابتدا، وسط و انتهای این دو استاندارد طراحی و در اختیار گروه های آزمودنی یعنی دانشجویان و ذیحسابان قرار داده شد. لازم به ذکر است که از آنجایی که آزمودنی های این پژوهش را بزرگسالان و افرادی که دارای سطح تحصیلات تخصصی و فعالیت حرفه ای تشکیل می دهند. ضمن مشاوره و کسب راهنمایی از اساتید، کارشناسان و متخصصان تهیه فرم کلوز در تهیه فرم کلوز موارد زیر در نظر گرفته شده است:

(۱) از نظر فاصله های ده تایی برای جاهای خالی استفاده شده است.

(۲) لغات حذف شده از نوع واژه ها و اصطلاحات تخصصی بوده است.

هر چند تعداد جاهای خالی بیشتر باشد ارزیابی دقیق تر است، اما از آنجایی که زیاد بودن آن مشکلاتی از جمله خستگی، عدم مشارکت و بی دقتی در پاسخگویی را به همراه دارد و از طرف دیگر کم بودن آن موجب می شود که ارزیابی ساده و غیر قابل اتکا گردد. لذا برای هر استاندارد حدوداً چهل جای خالی مطلوب تشخیص داده شد.

حداکثر زمان لازم برای تکمیل فرم ها معادل دو برابر متوسط زمان خواندن متن تعیین گردید. پس از جمع آوری و تصحیح فرم ها، امتیاز خوانایی کلوز بر اساس درصد پاسخ های صحیح هر فرد محاسبه و میانگین امتیازات کلوز کلیه پاسخگویان در هر گروه از آزمودنی ها شامل دانشجویان و ذیحسابان محاسبه گردید.

برای تشریح نتایج و تجزیه و تحلیل داده ها، از نتایج حاصل از اجرای روش فلش/دیانی، روش کلوز آمار توصیفی و آمار استنباطی جهت آزمون فرضیه ها استفاده می شود. در آمار استنباطی جهت بررسی آزمون فرضیه ها از آزمون مقایسه امتیاز کلوز بین گروه ها مقایسه امتیاز کلوز بین استانداردها و مقایسه امتیاز کلوز با میانگین جامعه استفاده شده است.

### یافته ها

در این بخش نتایج ارزیابی های حاصل از اجرای روش فلش و آزمون فرضیه ها ارائه شده است.

## نتایج یافته های بر اساس روش فلش

این بررسی سه نمونه یکصد کلمه ای از بخش های ابتدایی، وسط و انتهایی هر کدام از استانداردهای انتخاب و تعداد جمله ها و هجاهای هر نمونه شمارش شده است. سپس مطابق با فرآیند ارائه شده برای روش فلش، امتیاز فلش یا همان درجه خوانایی و قابلیت درک و فهم هر استاندارد محاسبه گردید که نتایج حاصل از آن به شرح جدول زیر ارائه می گردد:

برای پاسخ به سؤال اول پژوهش، امتیاز خوانایی و قابلیت فهم هر کدام از استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر طبق روش فلش ارزیابی شده است. این روش با دو عامل زبانی یعنی طول متوسط جمله و تعداد هجاهای موجود در هر یکصد کلمه، به دنبال بررسی سطح سادگی یا دشواری متون است. برای انجام

جدول شماره (۱): امتیاز و سطح خوانایی استانداردهای حسابداری بخش عمومی طبق روش فلش/دیانی

شماره استاندارد	عنوان استاندارد	امتیاز فلش	سطح خوانایی
۳	درآمد حاصل از عملیات غیر مبادله ای (مالیات و انتقالات)	۲۵/۷۶۰۱	خیلی دشوار
۱۳	آثار تغییر در نرخ ارز	۲۶/۷۵۶۷	خیلی دشوار
۱۰	رویدادهای حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات	۲۷/۵۵۷۵	خیلی دشوار
۹	حسابداری مخارج تامین مالی	۲۸/۷۷۸۳	خیلی دشوار
۴	درآمدهای حاصل از عملیات مبادله ای	۳۵/۶۷۰۹	دشوار
۸	ذخایر، بدهی های احتمالی و دارایی های احتمالی	۳۸/۷۳۵۶	دشوار
۶	موجودیها	۴۱/۷۲۴۴	دشوار
۵	داراییهای ثابت مشهود	۴۷/۲۲۴۲	دشوار
۱۱	افشای اطلاعات اشخاص وابسته	۵۴/۱۰۵۰	قدری دشوار
۷	دارایی های نامشهود	۵۷/۷۴۷۸	قدری دشوار
۱۲	مزایای بازنشستگی کارکنان	۵۹/۳۱۶۲	قدری دشوار
۲	نحوه ارائه اطلاعات بودجه ای در صورتهای مالی	۶۲/۰۴۰۱	معمولی
۱۴	رویدادهای پس از تاریخ گزارشگری	۶۸/۱۴۴۳	معمولی
۱	نحوه ارائه صورتهای مالی	۷۴/۴۹۹۶	قدری ساده
	میانگین امتیازات خوانایی کل استانداردهای بخش عمومی	۴۶/۲۹۰	دشوار

دشوار، استانداردهای حسابداری بخش عمومی شماره ۲ و ۱۴ در سطح معمولی و استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱ در سطح خوانایی و قابلیت فهم، قدری ساده قرار دارند. همچنین پایین ترین درجه خوانایی و قابلیت فهم، یعنی دشوارترین استاندارد حسابداری بخش عمومی طبق روش فلش، مربوط به استاندارد شماره ۳ با عنوان "درآمد حاصل از عملیات غیر مبادله ای (مالیات و انتقالات)" و بالاترین درجه خوانایی و قابلیت فهم یعنی آسان ترین استاندارد حسابداری بخش عمومی، مربوط به استاندارد شماره ۱ با عنوان "نحوه ارائه صورتهای مالی" است که این دو استاندارد مبنای اصلی و قابل توجه برای ادامه فرآیند تحقیق یعنی ارزیابی شاخص خوانایی و قابلیت فهم کلوز قرار خواهند گرفت.

نتایج حاصل از پژوهش براساس یافته های فوق نشان می دهد که علاوه بر چهار استاندارد که از لحاظ سطح خوانایی و قابلیت فهم در رده خیلی دشوار هستند، اغلب استانداردهای حسابداری بخش عمومی یعنی تعداد ۸ استاندارد از ۱۴ استاندارد در سطح خوانایی خیلی دشوار و یا دشوار قرار دارند. بعلاوه

همانگونه که در جدول فوق مشاهده می شود درجه خوانایی و قابلیت فهم هر یک از استانداردهای حسابداری بخش عمومی طبق روش فلش/دیانی محاسبه شده است و از کمترین امتیاز به بیشترین امتیاز بر حسب دشوارترین به آسان ترین ارائه گردیده است.

بر طبق مدل فلش، اگر امتیاز خوانایی و قابلیت فهم متون بین ۳۰ - ۰ باشد متن خیلی دشوار است، و اگر امتیاز متن بین ۵۰ - ۳۰ باشد متن دشوار است، امتیاز بین ۶۰ - ۵۰ متن قدری دشوار است، امتیاز بین ۷۰ - ۶۰ متن معمولی است، امتیاز بین ۸۰ - ۷۰ متن قدری ساده است، امتیاز بین ۹۰ - ۸۰ متن ساده است و اگر امتیاز متن بین ۱۰۰ - ۹۰ باشد، متن خیلی ساده است.

بنابراین بر اساس نتایج جدول شماره (۱) استانداردهای حسابداری بخش عمومی شماره ۳، ۱۳، ۱۰ و ۹ از لحاظ سطح خوانایی و قابلیت فهم، خیلی دشوار، استانداردهای حسابداری بخش عمومی شماره ۴، ۸، ۶ و ۵ در سطح دشوار، استانداردهای حسابداری بخش عمومی شماره ۱۱، ۷ و ۱۲ در سطح قدری

راهنمایی های اساتید راهنما و مشاور، در تهیه فرم ارزیابی کلوز موارد زیر مد نظر قرار گرفته است:

(۱) از فاصله های ده تایی برای جاهای خالی استفاده شده است.

(۲) سعی شده لغات حذف شده، از نوع واژه ها و اصطلاحات تخصصی باشند.

(۳) هر چه تعداد جاهای خالی بیشتر باشد ارزیابی دقیق تر است، اما از آنجایی که زیاد بودن آن مشکلات مربوط به خستگی، عدم مشارکت و بی دقتی در ارائه پاسخگویی را به همراه دارد و از طرف دیگر کم بودن آن موجب می شود ارزیابی ساده و غیر قابل اتکا گردد، برای هر استاندارد بیست (۲۰) جای خالی مطلوبترین حالت تشخیص داده شد.

(۴) از آنجایی که برخی اصطلاحات تخصصی مانند "ارزش منصفانه" و یا "ارزش خالص" و یا عناوین صورتهای مالی مثل "صورت جریان وجوه نقد" بعنوان یک واژه در نظر گرفته و در متون حذف شده اند، جهت جلوگیری از گمراهی پاسخگویان جدولی حاوی همه لغات حذف شده از هر متن بصورت نامنظم در اختیار آنان قرار داده شده است.

(۵) حداکثر زمان لازم برای تکمیل فرم معادل دو برابر متوسط زمان خواندن متن تعیین گردیده است.

پس از جمع آوری و تصحیح فرم ها، امتیاز خوانایی کلوز برای هر پاسخگو محاسبه و میانگین امتیازات شاخص کلوز کلیه پاسخگویان در هر گروه از آزمودنی ها شامل: دانشجویان رشته حسابداری و ذیحسابان دستگاه های اجرایی، محاسبه شد. نتایج حاصل از روش ارزیابی کلوز و سطح دشواری متون استاندارد حسابداری بخش عمومی بشرح جدول شماره (۲) می باشد.

میانگین کل امتیاز سطح خوانایی و قابلیت فهم استانداردهای حسابداری بخش عمومی نیز ۴۶/۲۹۰۰ می باشد که نشان دهنده سطح خوانایی دشوار برای این استانداردها می باشد که نشان دهنده این واقعیت است که متون بکار رفته شده در استانداردهای حسابداری بخش عمومی برای استفاده کنندگان از این استانداردها آسان نبوده و از خوانایی و قابلیت فهم پایینی برخوردار می باشند.

### نتایج یافته های بر اساس روش کلوز

در این پژوهش برای پاسخگویی به سؤال دوم آن و نیز ارزیابی فرضیه های پژوهش، از روش سنجش خوانایی و قابلیت فهم کلوز استفاده شده است. از آنجایی که روش ارزیابی کلوز مستلزم طراحی فرم ساخته شده توسط پژوهشگر است که تکمیل آن توسط گروه های آزمودنی صورت می گیرد، امکان توزیع و جمع آوری فرم ارزیابی کلوز برای همه استانداردهای حسابداری بخش عمومی در عمل مقدور نمی باشد. به همین دلیل و به جهت مقایسه نتایج حاصل از روش ارزیابی فلش و کلوز، تنها دو استاندارد حسابداری بخش عمومی که بر مبنای روش فلش بعنوان دشوارترین (استاندارد شماره ۳) و ساده ترین (استاندارد شماره ۱) ارزیابی شده بودند انتخاب شده و فرم کلوز مطابق با فرآیند ارائه شده در فصل سوم برای متون این دو استاندارد طراحی گردیده و در اختیار گروه های آزمودنی قرار داده شده است.

لازم به ذکر است از آنجایی که آزمودنی های این پژوهش را بزرگسالان و افراد دارای سطح تحصیلات بالا تشکیل می دهد، ضمن مشاوره و کسب راهنمایی از اساتید و کارشناسان رشته مدیریت آموزشی و متخصصان تهیه فرم ارزیابی کلوز و همچنین

جدول شماره (۲): امتیاز و سطح خوانایی استانداردهای حسابداری بخش عمومی شماره (۳ و ۱) طبق روش کلوز

کل گروه ها		ذیحسابان		دانشجویان		گروه نمونه
استاندارد ۱	استاندارد ۳	استاندارد ۱	استاندارد ۳	استاندارد ۱	استاندارد ۳	استاندارد نمونه
۰/۳۱۴۳۴	۰/۳۳۲۰۶	۰/۵۰۹۱۷	۰/۵۳۵۳۷	۰/۱۱۹۵۱	۰/۱۲۸۷۶	امتیاز خوانایی کلوز ( میانگین امتیازات)
متن در سطح فشار روانی و نا امیدی است	متن در سطح فشار روانی و نا امیدی است	متن در سطح آموزشی است	متن در سطح آموزشی است	متن در سطح فشار روانی و نا امیدی است	متن در سطح فشار روانی و نا امیدی است	سطح خوانایی
استفاده کنندگان توان مطالعه و درک صحیح مطالب را ندارند	استفاده کنندگان توان مطالعه و درک صحیح مطالب را ندارند	استفاده کنندگان قادر به درک صحیح مطالب با کمک معلم می باشند	استفاده کنندگان قادر به درک صحیح مطالب با کمک معلم می باشند	استفاده کنندگان توان مطالعه و درک صحیح مطالب را ندارند	استفاده کنندگان توان مطالعه و درک صحیح مطالب را ندارند	توضیحات

## آزمون فرضیه ها

هدف فرضیه دوم بررسی این موضوع است که آیا همانطور که طبق روش فلش استانداردهای حسابداری بخش عمومی شماره ۳ و ۱ در دو سطح متفاوت از لحاظ دشواری متون قرار گرفته اند، طبق روش کلوز نیز بین امتیازات خوانایی و یا سطح دشواری این دو استاندارد در هر گروه تفاوت معناداری وجود دارد. از آنجایی که دو گروه نمونه بررسی شده برای هر گروه یک فرضیه فرعی به منظور مقایسه خوانایی و قابلیت درک و فهم استاندارد شماره ۱ با استاندارد شماره ۳ مطرح و نتایج در جدول شماره (۴) ارائه شده است. نتایج آزمون فرضیه دوم در جدول شماره (۴) نشان می دهد که علی رغم امتیازات حاصل از روش فلش با وجود اینکه طبق روش کلوز امتیازات خوانایی و قابلیت درک و فهم استاندارد شماره ۳ در هر دو گروه بالاتر از استاندارد شماره ۱ است اما از آنجایی که سطح معنی داری آماره آزمون در هر دو فرضیه بزرگتر از ۵ درصد است، می توان در سطح اطمینان ۹۵ درصد ادعا کرد که سطح خوانایی و قابلیت درک و فهم استانداردهای شماره ۱ با ۳ در هیچ یک از گروه های آزمودنی دارای تفاوت معنادار با یکدیگر نیست و به عبارت دیگر هر دو استاندارد حسابداری بخش عمومی از لحاظ سطح خوانایی و قابلیت درک و فهم کلوز توسط مخاطبان با یکدیگر برابر بوده و هر دو در پایین ترین سطح خوانایی و قابلیت درک و فهم کلوز قرار دارند.

هدف فرضیه اصلی اول بررسی این موضوع بوده است که آیا امتیازهای کلوز بدست آمده و به عبارت دیگر سطح خوانایی و قابلیت درک و فهم متن هر یک از استانداردهای حسابداری بخش عمومی شماره ۳ و ۱ برای یک گروه با گروه دیگر با توجه به نوع فعالیت های حرفه ای هر گروه دارای تفاوت معناداری هست یا خیر. از آنجایی که دو گروه نمونه (دانشجویان و ذیحسابان) و دو استاندارد (استاندارد شماره ۳ و ۱) وجود دارد، این فرضیه اصلی در قالب دو فرضیه فرعی به تفکیک هر استاندارد و مقایسه امتیازات خوانایی و قابلیت درک و فهم آن در بین هر دو گروه مورد آزمون قرار گرفته است. طبق نتایج ارائه شده در جدول شماره (۳)، از آنجایی که سطح معنی داری آماره آزمون در هر دو فرضیه کوچکتر از ۵ درصد است، بنابر این می توان گفت در سطح اطمینان ۹۵ درصد بین امتیازات خوانایی و قابلیت درک و فهم دانشجویان و ذیحسابان در مورد هر دو استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۳ و ۱ تفاوت معناداری وجود دارد. این موضوع می تواند بیانگر این مطلب باشد که نوع فعالیت حرفه ای افراد بر سطح خوانایی و قابلیت درک و فهم استانداردهای حسابداری بخش عمومی توسط آنها دارد. به عبارت دیگر با توجه به نتایج ارائه شده در جداول شماره ۱ و ۲ مبنی بر بالاتر بودن امتیازات ذیحسابان نسبت به دانشجویان و معناداری این تفاوت طبق جدول شماره (۳)، ذیحسابان در درک و فهم متون استانداردهای حسابداری بخش عمومی توانا تر از دانشجویان رشته حسابداری بوده اند.

جدول شماره (۳): نتایج آزمون فرضیه اصلی اول (فرضیه های فرعی ۱-۱ و ۱-۲)

نتیجه	احتمال	آماره	عنوان فرضیه	فرضیه فرعی (۱-۱)
رد	۰/۸۷۱	-۰/۱۶۲	از نظر خوانایی و قابلیت درک و فهم متن دشوارترین استاندارد (استاندارد شماره ۳) بین دانشجویان و ذیحسابان تفاوت معناداری وجود دارد.	
رد	۰/۳۷۰	۰/۹۰۱	از نظر خوانایی و قابلیت درک و فهم متن ساده ترین استاندارد (استاندارد شماره ۱) بین دانشجویان و ذیحسابان تفاوت معناداری وجود دارد.	

جدول شماره (۴): نتایج آزمون فرضیه اصلی دوم (فرضیه های فرعی ۲-۱ و ۲-۲)

نتیجه	احتمال	آماره	عنوان فرضیه	فرضیه فرعی (۲-۱)
رد	۰/۵۸۲	۰/۵۵۲	از نظر خوانایی و قابلیت درک و فهم متون بین ساده ترین و دشوارترین استاندارد حسابداری بخش عمومی در گروه دانشجویان تفاوت معناداری وجود دارد.	
رد	۰/۱۱۴	۱/۵۹۶	از نظر خوانایی و قابلیت درک و فهم متون بین ساده ترین و دشوارترین استاندارد حسابداری بخش عمومی در گروه ذیحسابان تفاوت معناداری وجود دارد.	

فرضیه های فرعی مورد تایید است و امتیازات کلوز نمونه ها با حدود تعیین شده در سطوح دشواری یا سادگی کلوز هماهنگی دارد. به عبارت دیگر سطوح خوانایی و قابلیت درک و فهم تشخیص داده شده بر مبنای امتیازات بدست آمده از نمونه ها که در جدول (۲) ارائه شده، قابل تایید و تعمیم است. بنابراین خوانایی و قابلیت درک و فهم متون استانداردهای حسابداری بخش عمومی شماره ۳ و ۱ در رده سطح خوانایی کلوز می باشد یعنی برای دانشجویان رشته حسابداری و ذیحسابان دستگاه های اجرایی دارای استرس و فشار روانی و ناامید کننده بوده و آنان قادر به مطالعه مستقل و درک صحیح مطالب را نمی باشند.

از آنجایی که امتیاز کلوز محاسبه شده، حاصل از نمونه های انتخابی از جامعه دانشجویان و ذیحسابان بوده است. براساس مشورت با کارشناسان آمار، فرضیه سوم با هدف بررسی معناداری مقایسه نتایج نمونه با آستانه های امتیاز بندی کلوز بعنوان معیاری از میانگین جامعه جهت سطح بندی کلوز طرح شده است. برای این مقایسه، با توجه به دو گروه نمونه (دانشجویان و ذیحسابان) و دو استاندارد (استاندارد شماره ۳ و ۱)، چهار فرضیه فرعی تدوین شده و مورد آزمون قرار گرفته است. نتایج ارائه شده در جدول شماره (۵) نشان می دهد که از آنجایی که سطح معنی داری آماره آزمون در هر چهار فرضیه فرعی کوچکتر از ۵ درصد است می توان در سطح اطمینان ۹۵ درصد ادعا کرد که

جدول شماره (۵): نتایج آزمون فرضیه اصلی سوم (فرضیه های فرعی ۱-۳، ۲-۳، ۳-۳ و ۴-۳)

نتیجه	احتمال	آماره	عنوان فرضیه
تایید	۰/۰۰۰	-۲۳/۴۷۶	امتیاز خوانایی و قابلیت درک و فهم دانشجویان برای دشوارترین استاندارد حسابداری بخش عمومی (استاندارد شماره ۳) با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.
تایید	۰/۰۰۰	-۲۵/۲۳۵	امتیاز خوانایی و قابلیت درک و فهم ذیحسابان برای دشوارترین استاندارد حسابداری بخش عمومی (استاندارد شماره ۳) با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.
تایید	۰/۰۰۰	-۲۳/۱۱۴	امتیاز خوانایی و قابلیت درک و فهم دانشجویان برای ساده ترین استاندارد حسابداری بخش عمومی (استاندارد شماره ۱) با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.
تایید	۰/۰۰۰	-۱۸/۹۸۳	امتیاز خوانایی و قابلیت درک و فهم ذیحسابان برای ساده ترین استاندارد حسابداری بخش عمومی (استاندارد شماره ۱) با میانگین جامعه تفاوت معناداری دارد.

قابلیت درک و فهم در مرتبه بسیار دشوار و یا دشوار قرار دارند. همچنین براساس روش کلوز متون استانداردهای حسابداری بخش عمومی برای اغلب دانشجویان و ذیحسابان که بطور مستقیم از این استانداردها استفاده می کنند در سطح فشار روانی و ناامیدی و بیانگر عدم قابلیت درک و فهم و یادگیری توسط آنها است. بنابراین نیاز است تا میزان خوانایی و قابلیت درک و فهم این منابع به گونه ای بهبود یابد که برای استفاده کنندگان آنها قابل درک باشد و با سطوح توان خواندن گروه مخاطب متناسب شود. همانگونه که در فرآیند محاسبه شاخص فلش و فرمول آن مشاهده شد متوسط طول جملات یک متن با ضریب تاثیر ۱۵/۰۱- و میانگین طول کلمات (تعداد هجاها) با ضریب تاثیر ۴۶/۰- رابطه معکوس با سطح خوانایی و قابلیت درک و فهم دارد یعنی هر چه طول جملات و طول کلمات یک متن بیشتر باشد سطح خوانایی آن پایین تر و در نتیجه سطح دشواری آن بالاتر است و از میان دو عامل فوق طول جملات

### بحث و نتیجه گیری

این پژوهش با هدف تحلیل محتوایی استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران و بررسی قابلیت درک و فهم آنها توسط مخاطبان و گروه های اصلی استفاده کنندگان از این استانداردها (دانشجویان، اساتید، حسابداران، حسابرسان، ذیحسابان، مدیران مالی، محققین و ...) جهت دستیابی مطلوب تر به اهداف گزارشگری مالی انجام شده است. تحلیل محتوا با رویکرد سنجش خوانایی و قابلیت درک و فهم متون یکی از شیوه های ارزشیابی قابلیت درک و فهم بودن پیام های متنی است. بکارگیری درست استانداردهای حسابداری بخش عمومی با هدف تهیه صورتهای مالی مناسب و گزارشگری مطلوب، مستلزم درک و قابلیت فهم و یادگیری نحوه استفاده از آنها توسط استفاده کنندگان از این استانداردها می باشد. نتایج پژوهش حاضر نشان داد که طبق روش سنجش خوانایی فلش اغلب استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشورمان از لحاظ سطح خوانایی و

## فهرست منابع

- \* نظام حسابداری بخش عمومی، تالیف وزارت امور اقتصادی و دارایی، انتشارات راه ثریا، سال ۱۳۹۴
- \* استانداردهای حسابداری بخش عمومی، تالیف کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، انتشارات سازمان حسابرسی، سال ۱۳۹۵
- \* روش شناسی تحلیل محتوا با تأکید بر تکنیک های خوانایی سنجی و تعیین ضریب درگیری متون، تالیف سیف اله فضل الهی و منصوره ملکی توانا، سال ۱۳۸۹
- \* صورت های مالی اساسی، تالیف عزیز عالی ور، انتشارات سازمان حسابرسی، سال ۱۳۷۴
- \* مدیریت مالی بخش عمومی، ترجمه دکتر بتول زارعی، انتشارات سازمان حساسی، سال ۱۳۹۳
- \* بررسی رابطه مدیریت سود و خوانایی گزارش های سالانه مطالعه موردی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دکتر زهره حاجیها و فرامرز خاکبازیان، سال ۱۳۹۷
- \* ارزیابی خوانایی و قابلیت فهم استانداردهای حسابداری از منظر حسابداران و حسابرسان با استفاده از شاخص فلش و کلوز، دکتر قدرت اله طالب نیا و اعظم سروی، سال ۱۳۹۷
- \* تبیین فرمول های خوانایی به عنوان روشی اساسی در تحلیل محتوای کتاب های درسی، دکتر رضا جعفری هرنندی و دکتر سید ابراهیم میر شاه جعفری، سال ۱۳۸۹
- \* پیرایش، سجاد(۱۳۹۳). تحلیل محتوای متن کتاب های بخوانیم و بنویسیم پایه چهارم ابتدایی در سال ۹۲-۹۳ بر اساس فرمول خوانایی گانینگ و فرای(پایان نامه کارشناسی ارشد). دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرودشت. دانشکده علوم تربیتی و روانشناسی.
- \* دیانی، محمدحسین(۱۳۷۹). سنجش خوانایی نوشته های فارسی؛ خوانا نویسی برای کودکان، نو سوادان و نوجوانان. مشهد: کتابخانه رایانهای.
- \* رسولی، مهستی و امیر آتسانی، زهرا(۱۳۹۰). تحلیل محتوا با رویکرد کتب درسی. تهران: جامعه شناسان.
- \* شعبانی، امامعلی و رزا معماری(۱۳۹۲). تحلیل محتوای متون درسی تاریخ دانشگاه ها با تأکید بر تکنیک سطح خوانایی فرای. دو فصلنامه علمی و پژوهشی پژوهش و نگارش کتب دانشگاهی، ۱۷(۲۸)، ۷۷-۹۶
- \* شعبانی، حسن(۱۳۸۶). مهارتهای آموزشی (جلد دوم) روشها و فنون تدریس. تهران: سمت.
- \* فضل الهی، سیف ا... و ملکی توانا، منصوره(۱۳۹۰). ارزیابی و سنجش خوانایی کتاب علوم پایه سوم ابتدایی بر اساس تاثیر بیشتری بر خوانایی و قابلیت درک و فهم دارد. بنابراین از آنجایی که طبق نتایج بدست آمده از روش فلش، متن اغلب استانداردهای حسابداری بخش عمومی در سطح خوانایی پایین یعنی بسیار دشوار و یا دشوار هستند، لذا پیشنهاد می گردد که در نگارش و ویراستاری متون این استانداردها به نکات مربوط به کوتاه تر شدن طول جملات و کلمات بکار گرفته شده و سایر نکات کاربردی و محتوایی در مورد نگارش خوانایی و قابلیت درک و فهم مطالب در متون فارسی مورد توجه قرار گیرد. این امر به ویژه در مورد موضوعات جدید یا استفاده از استانداردهای غیر بومی که بیشتر به شکل ترجمه واژگان یا اصطلاحات و افعال متون خارجی ممکن است در متن استانداردهای حسابداری بخش عمومی گنجانده شود ضرورت می یابد. همچنین انتظار می رود متون استانداردهای حسابداری بخش عمومی طوری باشند که امکان مطالعه و بکار گیری و یادگیری مستقل را برای استفاده کنندگان بوجود آورد. نتایج این پژوهش نشان داد که طبق ارزیابی کلوز متون استانداردهای حسابداری بخش عمومی فاقد چنین ویژگی می باشند، چرا که سطح خوانایی متون در بین گروه ها و میانگین کل آن در سطح نا امیدی و فشار روانی و فاقد قابلیت درک و فهم و یادگیری مستقل است. بنابراین ضرورت دارد مراجع تدوین کننده استانداردهای حسابداری بخش عمومی در خصوص تجدید نظر این استانداردها و یا تدوین استانداردهای جدید به این موضوع توجه داشته باشند که متون استانداردهای حسابداری بخش عمومی باید دارای قابلیت درک و فهم و یادگیری مستقل بوده و یا حداقل در سطح آموزشی باشند تا امکان یادگیری از طریق آموزش برای همه گروه های استفاده کننده فراهم گردد. برای این منظور مراجع تدوین کننده استانداردهای حسابداری بخش عمومی می توانند در کنار سایر ارزیابی های مربوط به مرحله نظر خواهی در فرآیند تدوین استانداردها آنها را با توجه به مخاطبان پیش آزمون کنند. این مرحله به آنها کمک می کند تا مطمئن شوند که متون به شکل و زبان مناسب ارائه شده است. ارزیابی مرتبط با سنجش خوانایی و قابلیت درک و فهم متون استانداردهای حسابداری بخش عمومی، بویژه روش کلوز که بطور مستقیم یادگیری استفاده کنندگان را مورد سنجش قرار می دهد کمک می کند تا مراجع تدوین کننده، نسبت به کاربرد صحیح و دستیابی به اهداف مورد نظر از تدوین و یا اصلاح استانداردهای حسابداری بخش عمومی اطمینان بیشتر یابند.

- \* Charzynska, E. Debowski, L. (2015). Empirical verification of the polish formu of Text Difficalty. *Cognitive Studies*, 15, 125-132.
- \* Charzynska, E. Debowski, L. (2015). Empirical verification of the polish formu of Text Difficalty. *Cognitive Studies*, 15, 125-132.
- \* Chen. J. (2012). A Survey of New Readability Formulas. *US-China Foreign Language*, 10(12), 1779-1783.
- \* Graesser, A.C., McNamara, D.S., Cai, Z., Conley, M., Li, H., & Pennebaker, J. (2014). Coh-Metrix measures text characteristics at multiple levels of language and discourse. *The Elementary School Journal*, 15(2), 210-229
- \* Humphreys, A. H. & Humphreys, J. T. (2013). Reading difficulty levels of selected articles in the *Journal of Research in Music Education* and *Journal of Historical Research in Music Education*. *Music EducationResearch International*, 6, 15-25
- \* Marnell, G. (2008). *Measuring Readability: Part 1: The Spirit is willing but the Flesch is Weak*. *Southern Communicator*, 14, 12-18. - <http://school.discovery.com/schrockguide/fry/fry.html>.
- \* Johnson, R. K. (1998), "Readability", *School Science Review*, 212, 60, pp.562-56 - McNamara, Jim R. (2003), *Media Content Analysis*, web: [www.carma.com](http://www.carma.com).
- \* Neuendorf, Kimberly A. (2002), *the Content Analysis Guide Book*, USA: Sage Publication.
- \* Bergmann A.ET AL. (2006) *Anforderungen der finanzstatistik an den kontenplan des HRM2*, Winterthur/bern.
- \* Bergmann, A. (2006B) 'd Accounting standards matter if the reporting entity already applies accrual accounting? Lessons from the city of kloten case', *public fund digest, ICGFM (Hrs.) 1/v1*, 47-62.
- \* Board of trustees of the federal Hospital insurance and federal supplementary medical insurance trust funds (2006) *annual report*, Washington D
- \* Bolz, U. (2005) *Public Private partnership in der schweiz*, Zurich: schulthess .Economist 'the invasion of the sovereign-wealth funds. *The economist*, vol. 386, Nr. 8563,2008,11.
- پنج فرمول فرای، گانینگ، فلش، لافلین و کلوز. فصلنامه مطالعات برنامه‌درسی ایران، ۲۲، ۱۴۱-۱۶۲
- \* فضل الهی، سیف ا... (۱۳۸۹) روششناسی تحلیل با تأکید بر تکنیک های خوانایی سنجی و تعیین ضریب درگیری متون، مجله عیار پژوهش در علوم انسانی، ۳، ۷۱-۹۴
- \* فضل الهی، سیف ا... (۱۳۷۴). ارزشیابی و تحلیل محتوای کتاب زبان انگلیسی سال سوم راهنمایی تحصیلی بر اساس مدل های تحلیل محتوی و بررسی دیدگاه دبیران مربوطه (پایان نامه کارشناسی ارشد علوم تربیتی). دانشگاه آزاد اسلامی واحد خوراسگان اصفهان.
- \* شعبانی، حسن (۱۳۸۷)، مهارت های آموزشی و پرورشی، تهران: سمت
- \* لویانکا، مری آلن (۱۳۸۵). نحوه نگارش و تهیه کتاب درسی دانشگاهی، ترجمه مجیدخیام دار، تهران: سمت
- \* جعفری هرندی، رضا (۱۳۷۵)، «ارزشیابی و تحلیل محتوای کتاب فیزیک ۱ نظام جدید»، پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی واحد خوراسگان.
- \* Charzynska, E. Debowski, L. (2015). Empirical verification of the polish formu of Text Difficalty. *Cognitive Studies*, 15, 125-132.
- \* Chen. J. (2012). A Survey of New Readability Formulas. *US-China Foreign Language*, ۱۰(۱۲), ۱۷۷۹-۱۷۸۳
- \* DuBay, W. H. (2004). *The Principles of Readability*. Retrieved from <http://www.impact-information.com/impactinfo/readability02.pdf>
- \* Graesser, A.C., McNamara, D.S., Cai, Z., Conley, M., Li, H., & Pennebaker, J. (2014). Coh-Metrix measures text characteristics at multiple levels of language and discourse. *The Elementary School Journal*, 15(2), 210-229
- \* Humphreys, A. H. & Humphreys, J. T. (2013). Reading difficulty levels of selected articles in the *Journal of Research in Music Education* and *Journal of Historical Research in Music Education*. *Music Education Research International*, 6, 15-25.
- \* Marnell, G. (2008). *Measuring Readability: Part 1: The Spirit is willing but the Flesch is Weak*. *Southern Communicator*, 14, 12-18
- \* Berelson, B. (1925), 'Content Analysis in Communication Research'. Glencoe, III.
- \* Borg Walter R.D.Meredith Gall & P.Joyce Gall (2003). *Educational Research: An Introduction*, 7th ed. New York : Longman
- \* Rachappa Shette , *Readability of Indian Accounting Standards and International Financial Reporting Standards - IIMK/WPS/ Standards - IIMK/WPS/324/FIN/2019/03 MARCH 2019*



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 14/ No. 53/ Spring 2024

## **Comparative study of readability techniques and comprehensibility of Public Sector Accounting Standards**

**Faramarz Khakbazian**

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

**Mohammadreza Mehrabanpour**

Associate Professor, Department of Accounting and Financial Management, University of Tehran  
(Corresponding Author)

**Zoherh Hajiha**

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

### **Abstract**

The purpose of this research is to analyze the content and evaluate the readability and comprehensibility of Iran's Public Sector Accounting Standards, which will be useful in assessing the need to improve the formulation and application of Public Sector Accounting standards and, as a result, improve financial reporting and monitor the performance of the Public Sector. This research is applied in terms of purpose and descriptive in terms of implementation and was done by content analysis method. Since in order to find answers to the research question, it was necessary to measure readability and the ability to understand and understand, therefore, Flash/Diani method and Cloze method were used to measure readability and degree of difficulty. One of the methods of measuring the validity of formulas for measuring the level of readability and comprehensibility is to compare the results obtained from the review of methods, and in this research, the texts of 14 Public Sector Accounting Standards published by the auditing organization were examined. The statistical sample was randomly selected by selecting three texts of one hundred words from the first, middle and last parts of each standard. The tool used in this research is a researcher-made test with a number of blanks from standard texts by selecting a simple random sample from each group (accounting students and controller of government organizations) has been collected. To implement the Flash/Diani method, after counting the number of sentences and syllables of each sample, the Flash score of each sample was in accordance with the readability index and comprehension ability of Flash/Diani, which is localized for Persian language texts. The findings showed that according to the flash readability measurement method, most of the public sector standards of our country are very difficult or difficult in terms of readability level and ability to understand.

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