

تحلیل محتوای آزمون برگزار شده توسط هیئت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی وزارت امور اقتصادی و

دارایی؛ سال‌های ۱۳۸۱ تا ۱۳۹۸

*امیرهادی معنوی مقدم^۱، محمدحسین قائمی^۲، کیهان مهام^۳

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران.

۲. دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران.

۳. دکتری حسابداری و حسابدار رسمی، تهران، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۳/۱۷ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۵/۲

Content Analysis of the Exam Held by the Certification Board of CPAs of the Ministry of Economic Affairs and Finance; The Years 2002 to 2019

*A.H. Manavi Moghadam¹, M.H. Ghaemi², K. Maham³

1. PhD. Student in Accounting, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran.

2. Associate Professor of Accounting, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran.

3. PhD. in Accounting & IACPA, Tehran, Iran.

Received: 2021/6/7

Accepted: 2021/7/24

Abstract

Subject and Purpose of the Article: Examining and scrutinizing the exams of the previous periods leads to gaining proper knowledge of the topics, number and combination of questions from different topics, their frequency and repetition. The present study examines, classifies and analyzes the four main sections of the exam during the years 2002 to 2019.

Research Method: In this research, content analysis method has been used to examine the topics and subjects raised in the exam.

Research Findings: The results show that the most important issues in question in the accounting sector are standards 18, 2, 11, 16 and 20; In the auditing department, sections 599-500, 299-200, 399-300 and 799-700; standards 315, 530, 520, 705, 200, 240 and 600; In the section on tax law, the law on direct taxes (exemptions, eligible costs, depreciation and income tax for legal entities); VAT Law (Exemptions, Duties and Duties of Taxpayers); In the section of other laws, commercial law (board of directors, general assemblies and changes in the company's capital); and the general accounting law of the country (miscellaneous regulations, government property, expenses and other payments).

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: In order to increase the effectiveness of the exam and its standardization, the exam should be updated using the content analyzes performed in this research and the identified improvement opportunities.

Keywords: Certified Public Accountant Exam, Content Analysis, Board of Certification of CPAs.

JEL Classification: M41, M42, M48

طبقه‌بندی موضوعی: M41, M42, M48

* Corresponding Author: A.H. Manavi Moghadam

E-mail: manavimoghadam@gmail.com

* نویسنده مسئول: امیرهادی معنوی مقدم

Doi: 10.30473/GAA.2021.59451.1489

چکیده

موضوع و هدف مقاله: بررسی و موشکافی آزمون‌های دوره‌های گذشته به کسب آگاهی مناسب از سرفصل‌ها، تعداد و ترکیب پرسش‌های مطرح از مباحث مختلف، تناوب و تکرار آنها می‌انجامد. پژوهش حاضر به بررسی، طبقه‌بندی و تحلیل چهار بخش اصلی آزمون حسابدار رسمی طی سال‌های ۱۳۸۱ تا ۱۳۹۸ می‌پردازد.

روش پژوهش: در این پژوهش برای بررسی موضوعات و مباحث مطرح شده در آزمون از روش تحلیل محتوا استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش: نتایج پژوهش نشان می‌دهد که مهم‌ترین مباحث مورد پرسش در بخش حسابداری، استانداردهای ۱۸، ۲، ۱۱، ۱۶ و ۲۰؛ در بخش حسابرسی، بخش‌های ۵۹۹-۵۰۰، ۲۹۹-۲۰۰، ۳۹۹-۳۰۰ و ۷۹۹-۷۰۰؛ استانداردهای ۳۱۵، ۵۳۰، ۵۲۰، ۷۰۵، ۲۰۰، ۲۴۰ و ۶۰۰؛ در بخش قانون مالیات‌ها، قانون مالیات‌های مستقیم (معافیت‌ها، هزینه‌های قابل قبول، استهلاک و مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی)؛ قانون مالیات بر ارزش افزوده (معافیت‌ها، وظایف و تکالیف مؤدیان)؛ در بخش سایر قوانین، قانون تجارت (هیئت‌مدیره، مجامع عمومی و تغییرات در سرمایه شرکت)؛ و قانون محاسبات عمومی کشور (مقررات متفرقه، اموال دولتی، هزینه‌ها و سایر پرداخت‌ها) هستند.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: به‌منظور ارتقاء اثربخشی آزمون و استانداردسازی آن، با استفاده از تحلیل‌های صورت گرفته و فرصت‌های بهبود شناسایی شده، آزمون به‌روزرسانی شود.

واژه‌های کلیدی: آزمون حسابدار رسمی، تحلیل محتوا، هیئت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی.

مقدمه^۱

آزمون حسابدار رسمی در ایران هر سال یکبار برگزار می‌شود. این آزمون بخش اصلی از فرایند ورود یک حسابدار حرفه‌ای برای عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران است. هیئت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی در اجرای ماده واحده قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به‌عنوان حسابدار رسمی، مصوب سال ۱۳۷۲ و آیین‌نامه تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و چگونگی انتخاب آنان مصوب سال ۱۳۷۴ و اصلاحیه‌های بعدی آن، آزمون را برگزار می‌کند. در سال ۱۳۷۸ آیین‌نامه چگونگی استفاده از خدمات حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی موضوع تبصره ۴ ماده واحده قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به‌عنوان حسابدار رسمی به تصویب هیئت وزیران رسید. با تصویب این آیین‌نامه، مقدمات تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران فراهم شد. هم‌زمان هیئت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی نیز تلاش‌های خود را در جهت تکمیل فهرست نخستین گروه حسابداران رسمی آغاز کرد (مجموعه قانون و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۹۷). آزمون شامل مهارت‌های:

۱. حسابداری،
۲. حسابرسی،
۳. قانون مالیات‌ها، و
۴. قوانین تجاری، مالی، محاسباتی و سایر قوانین، مرتبط

است.

در اینجا نگاهی عمیق‌تر به محتوا و مباحث مطرح شده در آزمون حسابدار رسمی خواهیم داشت:

هدف از صدور مجوز فعالیت برای حسابداران رسمی، حفاظت از منافع عمومی یا به طور مشخص‌تر، ارائه اطمینان به عموم مردم است که افراد دارای این مجوز، دانش و مهارت‌های لازم برای فعالیت مفید و مؤثر در حرفه را دارند. از جمله شرایط صدور مجوز فعالیت برای حسابداران رسمی می‌توان به داشتن الزام‌های تحصیلی، سابقه کار موردنیاز و گذراندن آزمون حسابدار رسمی اشاره کرد که دانش و مهارت‌های لازم برای عملکرد شایسته حسابداران رسمی را ارزیابی می‌کند (انجمن پژوهش‌های تحصیلی آمریکا، ۲۰۱۴).

۱. مقاله حاضر مستخرج از رساله دکتری رشته حسابداری با عنوان "ارائه مدلی برای ارزیابی و ارتقاء اثربخشی فرایند پذیرش حسابدار رسمی در ایران" می‌باشد. این پژوهش با حمایت علمی و مالی وزارت امور اقتصادی و دارایی انجام شده است. از هیئت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی وزارت امور اقتصادی و دارایی و نیز خزانه‌دار کل کشور بابت حمایت از این رساله کمال تشکر و قدردانی به عمل می‌آید.

هر سال تعداد زیادی از اهالی حرفه که واجد شرایط اولیه برای شرکت در آزمون هستند، در آزمون حسابدار رسمی شرکت می‌کنند. در رابطه با پرسش‌ها و موضوعاتی که قرار است، در آزمون مورد سؤال واقع شوند، جزئیات کمی به داوطلبان اعلام می‌گردد. در برخی کشورهای توسعه‌یافته، انجمن‌های حرفه‌ای متولی برگزاری آزمون، اطلاعات کاملی را در خصوص فرایند آزمون، منابع، ریز سرفصل‌هایی که قرار است مورد آزمون واقع شوند و تغییرات صورت گرفته نسبت به دوره قبل، به داوطلبان اعلام می‌کنند. بررسی و موشکافی آزمون‌های دوره‌های گذشته به‌منظور کسب آگاهی مناسب از سرفصل‌های مورد پرسش در آزمون، تعداد و ترکیب پرسش‌های مطرح شده از مباحث مختلف، تناوب و تکرار آنها ضروری به نظر می‌رسد. با آگاهی از این موارد می‌توان به نحو مناسب‌تری در خصوص میزان تغییر موردنیاز در آزمون، حوزه‌های مستلزم توجه بیشتر و نحوه به‌روزرسانی آزمون، تصمیمگیری کرد. پرسش اصلی این پژوهش این است که "تمرکز عمده آزمون حسابدار رسمی ایران در بخش‌های مختلف، بر چه مباحثی است؟"

برای پاسخ به این پرسش کلیه سؤال‌های مطرح شده در آزمون حسابدار رسمی از اولین سال برگزاری آن در سال ۱۳۸۱ تا سال ۱۳۹۸ مورد بررسی قرار می‌گیرد. در این مقاله در نظر است تا بر اساس مراجعه و تحلیل محتوای آزمون‌های برگزار شده، بافت آزمون‌ها و ترکیب و روند پرسش‌ها شناسایی شود.

مبانی نظری

فرایند تعیین صلاحیت حسابداران رسمی در نقاط مختلف جهان عموماً شامل پیش نیازهای تحصیلی، پیش‌نیازهای تجربه کاری و آزمون نهایی است. آزمون حسابدار رسمی بخش مهم و پایانی این فرایند است. برگزاری شایسته آزمون‌های حرفه‌ای این اطمینان را به وجود می‌آورد که افراد پذیرفته‌شده در آزمون از دانش و مهارت‌های فنی لازم به‌عنوان حسابدار رسمی جهت حفاظت از منافع عمومی برخوردار هستند (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۲۰۱۵). رویه بعضی از کشورها در نقاط مختلف جهان در خصوص آزمون، آموزش و تجربه کاری مورد نیاز در جدول ۱، آمده است. تجربه کاری مورد نیاز بین دو تا سه سال و مدرک تحصیلی مورد نیاز حداقل لیسانس در رشته حسابداری یا رشته‌های مرتبط می‌باشد. درس‌های مورد سؤال در آزمون حسابدار رسمی با توجه به تغییرات مستمر در حرفه و فناوری به طور پیوسته در حال تغییر و به‌روزرسانی است. در برخی

جدول ۱. خلاصه فرایند تعیین صلاحیت در کشورهای مختلف

نام و منبع	آموزش	تجربه	آزمون	توضیحات
حسابدار رسمی کانادا www.cpacanada.ca	مدرک تحصیلی لیسانس در رشته‌های مرتبط	حداقل ۳۰ ماه	برنامه آموزش حرفه‌ای به همراه آزمون	برنامه شامل واحدهای مشترک، انتخابی و عملی است.
حسابدار رسمی استرالیا www.cpaaustralia.com.au	مدرک تحصیلی لیسانس در حسابداری یا رشته‌های مرتبط	حداقل ۳۶ ماه	چهار مبحث اجباری و دو مبحث انتخابی	تجربه کاری می‌تواند پیش، هم‌زمان و یا پس از گذراندن مباحث باشد.
حسابدار رسمی آمریکا www.aicpa.org	مدرک تحصیلی لیسانس در حسابداری یا رشته‌های مرتبط	حداقل دو سال	آزمون شامل چهاربخش	برخی شرایط در ایالت‌های مختلف، متفاوت است.
حسابدار رسمی آلمان www.wpk.de	مدرک تحصیلی لیسانس در رشته‌های مرتبط	حداقل سه سال	برگزاری آزمون دو بار در سال و شامل هفت مبحث در بخش کتبی	سابقه کار برای مدارک تحصیلی کمتر از ۸ ترم، چهار سال است.
حسابدار رسمی ژاپن www.hp.jicpa.or.jp	دوره سه‌ساله آموزش	حداقل دو سال	آزمون در دو مرحله، مرحله اول دو بار و مرحله دوم یک‌بار در سال	تجربه کاری می‌تواند پیش و یا پس از موفقیت در آزمون کسب شود.
حسابدار رسمی ایران tsh2.mefa.ir	مدرک تحصیلی لیسانس در حسابداری یا رشته‌های مرتبط	حداقل شش سال	آزمون شامل چهاربخش	نیمی از تجربه کاری می‌تواند پس از موفقیت در آزمون کسب شود.

* منبع: در ستون اول برای هر ردیف ذکر شده است.

(AUD)، «مفاهیم و محیط کسب و کار»^۳ (BEC)، «حسابداری و گزارشگری مالی»^۴ (FAR)، و «مقررات»^۵ (REG) است. سطوح مهارت برگرفته از طبقه‌بندی اهداف آموزشی بلوم^۶ مهارت‌های:

۱. درک و به خاطر سپاری (درک و استنباط از اهمیت موضوع، با بهره‌گیری از دانش به‌دست آمده)،
۲. به‌کارگیری (استفاده از دانش، مفاهیم یا فنون یا نشان دادن آنها)،
۳. تحلیل (رسیدگی و مطالعه روابط متقابل بین عرصه‌های جداگانه، به‌منظور شناسایی علت‌ها و یافتن شواهد برای پشتیبانی از نتیجه‌گیری‌ها)، و

کشورها مباحث آزمون شامل برخی مباحث اجباری و برخی مباحث اختیاری است. تعداد دروس مورد پرسش در آزمون، مباحث آن و تعداد دفعات برگزاری آزمون نیز در کشورهای مختلف، متفاوت است.

انجمن حسابداران رسمی آمریکا که با بیش از ۴۳۱ هزار عضو بزرگ‌ترین نهاد دارای عضو در حرفه حسابداری در سطح دنیا محسوب می‌شود (اینگ، ۲۰۲۰)، وظیفه طراحی و تدوین، حفظ ساختار و تصحیح آزمون در ایالات‌متحده را برعهده دارد. این انجمن با به‌روز کردن شیوه آزمون، پایبندی خود به تعهدش در ارزیابی و تکامل آزمون در جهت اطمینان از وجود استاندارد قوی برای کسانی که وارد این حرفه می‌شوند را نشان می‌دهد (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۲۰۱۶). آزمون شامل چهاربخش «حسابرسی و گواهی‌دهی»^۲

3. Business Environment & Concepts (BEC)
4. Financial Accounting & Reporting (FAR)
5. Regulation (REG)
6. Bloom's Taxonomy of Educational Objectives

2. Auditing & Attestation (AUD)

مدرک تحصیلی داوطلبان و تغییرات صورت گرفته در آزمون حسابدار رسمی هستند. نیگل و همکاران (۲۰۱۸)، در پژوهشی درباره ویژگی‌های برنامه‌های آموزشی حسابداری و موفقیت در آزمون حسابدار رسمی، به مطالعه عوامل نهادی و تحصیلات تکمیلی پرداخته‌اند. نرخ قبولی در آزمون می‌تواند به‌عنوان نشانه موفقیت یا عدم موفقیت یک برنامه آموزشی در آماده‌سازی مناسب داوطلبان به حساب آید. پرسش مورد توجه آنها این است که "آیا گذراندن یک دوره تحصیلات تکمیلی و عوامل نهادی مانند اعتبار دانشگاه، گزینش دانشجویان، مدارج و رتبه علمی اساتید، با عملکرد فرد در آزمون حسابدار رسمی مرتبط است؟" نتایج آنان نشان می‌دهد که گذراندن دوره‌های تحصیلات تکمیلی به بهبود عملکرد داوطلبان در آزمون حسابدار رسمی کمک می‌کند.

منک و همکاران (۲۰۱۷)، در پژوهش خود به بررسی تفاوت عملکرد داوطلبان دارای مدرک تحصیلی لیسانس و داوطلبان دارای تحصیلات تکمیلی در آزمون پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که دارندگان مدرک تحصیلی بالاتر عملکرد بهتری در آزمون حسابدار رسمی داشتند. بلاین و همکاران (۲۰۱۶، الف) و بوون و همکاران (۲۰۰۶)، نیز در تحقیقات خود به نتایج مشابهی دست یافتند.

فریمین (۲۰۱۷)، تغییرات صورت گرفته در فرایند آزمون حسابدار رسمی و میزان آمادگی دانشگاه‌ها برای آموزش مهارت‌های مورد نیاز به دانشجویان را مورد بررسی قرار داد. با توجه به سنجش مهارت‌های تحلیل و ارزیابی در ویرایش ۲۰۱۷ آزمون، نیاز به بهبود شیوه آموزش دانشگاه‌ها برای پوشش این مهارت‌ها وجود دارد.

بلاین و همکاران (۲۰۱۶، ب)، به بررسی این موضوع پرداختند که آیا ترتیب شرکت در بخش‌های مختلف آزمون تأثیری در قبولی داوطلبان دارد یا خیر. بدین منظور ایشان اطلاعات مربوط به ۱۲۱،۲۳۴ داوطلب را در بازه سال‌های ۲۰۰۵ تا ۲۰۱۳ مورد بررسی قرار دادند و متوجه شدند که به‌طور میانگین افرادی که بخش "حسابداری و گزارشگری مالی" را در ابتدا می‌گذرانند با سرعت بیشتری نسبت به کسانی که سایر بخش‌ها را در ابتدا می‌گذرانند، فرایند قبولی در همه بخش‌ها را به پایان می‌رسانند. همچنین افرادی که ابتدا بخش "مفاهیم و محیط کسب‌وکار" را می‌گذرانند دیرتر از سایرین، فرایند آزمون را به پایان می‌رسانند.

سلف و همکاران (۲۰۱۳)، در تحلیل تجربی خود به بررسی عملکرد داوطلبان در آزمون حسابدار رسمی پرداختند. آنان مؤسسات آموزشی را در سه دسته دولتی، غیرانتفاعی و آموزشگاه‌های خصوصی طبقه‌بندی کردند. در این مطالعه

۴. ارزیابی (رسیدگی یا ارزشیابی مسائل و استفاده از قضاوت برای نتیجه‌گیری) را در بر می‌گیرد (مکرمی، ۱۳۹۴). مدت زمان آزمون برای مجموع چهار بخش ۱۶ ساعت است که به هر بخش ۴ ساعت تخصیص داده شده است (انجمن ملی هیئت‌های ایالتی حسابداری، ۲۰۲۱). آزمون شامل سه نوع پرسش است: پرسش‌های چندگزینه‌ای، شبیه‌سازی‌های وظیفه‌محور، و ارتباط نوشتاری. با استفاده از طرح‌های ساختاری توضیحات مفصلی در خصوص هر یک از بخش‌های چهارگانه آزمون در اختیار شرکت‌کنندگان در آزمون قرار می‌گیرد. این اطلاعات تفصیلی درباره تغییرهای برنامه‌ریزی‌شده و مهارت‌های خواسته‌شده از حسابداران رسمی جدید هستند. داوطلبان می‌توانند در زمان آزمون از نرم‌افزار مایکروسافت اکسل استفاده کنند، ولی توانایی آنها برای استفاده از این نرم‌افزار بررسی نمی‌شود (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۲۰۱۵). هر داوطلب ۱۸ ماه فرصت دارد تا تمام بخش‌های آزمون را قبول شود. نمره آزمون بر مبنای صفر تا ۹۹ و نمره قبولی در هر درس ۷۵ و بالاتر است (بکر، ۲۰۱۹).

در ایران پرسش‌های حسابداری و حسابرسی نباید با استانداردهای حسابداری و استانداردهای حسابرسی ایران (مصوب سازمان حسابرسی) مغایرتی داشته باشند و می‌بایست در سطحی باشند که مهارت‌های حرفه‌ای متقاضی برای امضای گزارش‌های حسابرس مستقل و بازرس قانونی احراز شود و پرسش‌های مربوط به قانون مالیات‌ها و سایر قوانین از قوانینی خواهد بود که در سال آزمون لازم‌الاجرا هستند (هیئت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی، ۱۳۹۹). آزمون هر سال یک‌بار و در دو روز متوالی برگزار می‌شود. در هر روز، آزمون دو بخش برگزار می‌شود و فرد برای قبولی در همه بخش‌های آزمون، سه سال فرصت دارد. با توجه به توضیحات محدود و کلی ارائه شده در خصوص آزمون حسابدار رسمی و مباحث آن، این ضرورت احساس می‌گردد تا با بررسی روند آزمون در سال‌های گذشته به درک بهتری در خصوص مباحث مورد نظر و میزان اهمیت آنها دست یافت. همچنین با بررسی این مباحث می‌توان شناخت بهتری از مباحثی که با توجه به تحولات حرفه و فناوری مناسب است در آزمون به آنها توجه بیشتری مبذول شود و یا تا به حال مورد توجه قرار نگرفته‌اند، به دست آورد.

پیشینه پژوهش

گزارش تحقیقی در مورد تحلیل محتوای آزمون مشاهده نشد و پژوهش‌ها عمدتاً در ارتباط با عوامل موفقیت در آزمون، نوع

حسابرسی؛ و در بخش قانون مالیات‌ها و سایر قوانین ماده قانونی؛ به‌عنوان واحد شمارش انتخاب گردید. همچنین در انتخاب مقوله‌ها، با توجه به دو ویژگی جامع و مانع بودن، در هر بخش به تناسب آن بخش مباحث مناسب تعیین گردید. برخی از پرسش‌ها چندوجهی است که می‌تواند در طبقه‌بندی‌های مختلفی قرار گیرد. این‌گونه پرسش‌ها در مبحث اصلی موردنظر در پرسش طبقه‌بندی گردیده است.

در مرحله سوم، پردازش داده‌های رمزگذاری شده و تحلیل‌های لازم به شرح ادامه، انجام گرفته‌است. بر پایه دروس حسابداری مالی، حسابداری صنعتی، حسابرسی، استانداردهای حسابداری، استانداردهای حسابرسی، قانون مالیات‌های مستقیم، قانون مالیات بر ارزش افزوده، دستورالعمل‌ها، آیین‌نامه‌ها، بخشنامه‌ها و احکام مالیاتی، قانون تجارت، قانون محاسبات عمومی کشور و سایر قوانین مورد سؤال در آزمون، بررسی مواد و پردازش محتوای پرسش‌ها انجام شده است.

آماره‌های توصیفی میانگین، انحراف معیار، انحراف استاندارد از میانگین، فاصله اطمینان ۹۵ درصد میانگین و کمترین و بیشترین داده برای کلیه پرسش‌های طبقه‌بندی شده بر حسب سال و موضوع محاسبه شده و از آزمون آنالیز واریانس برای مقایسه میانگین استانداردها و مباحث استفاده شد. همچنین برای بررسی پراکندگی پرسش‌های هر بخش از شاخص پراکندگی استفاده شده و برای مقایسه تعداد پرسش‌های مطرح شده از هر مبحث بین دو دوره، از آماره آزمون تی استفاده شد.

یافته‌های پژوهش

بررسی تحلیلی بخش حسابداری

منبع اصلی پرسش‌های بخش حسابداری آزمون، استانداردهای حسابداری است. در مجموع از سال ۱۳۸۱ تا ۱۳۹۸ تعداد ۵۱۰ پرسش چندگزینه‌ای و ۱۰۱ پرسش تشریحی در این بخش مطرح شده است. در مجموع ادوار برگزاری آزمون حدود ۷۵ درصد پرسش‌ها از مبحث مالی و حدود ۲۵ درصد پرسش‌ها از مبحث حسابداری صنعتی مطرح شده است. در گام اول، کلیه پرسش‌های مالی مطرح در این بخش مورد بررسی قرار گرفته و استاندارد آن مشخص گردید. ترکیب پرسش‌های آزمون به تفکیک استانداردها و سال برگزاری آزمون در جدول ۲، آمده است. در مجموع سال‌های برگزاری آزمون، پرتکرارترین استانداردهای مورد سؤال شامل:

استاندارد ۱۸: "صورت‌های مالی تلفیقی و حسابداری

سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی"

میانگین نمره و نرخ قبولی داوطلبان بر مبنای محل آموزش آنها مورد بررسی قرار گرفت. نتایج تحقیق نشان داد که نوع دانشگاه محل آموزش ارتباط معناداری با میزان قبولی داوطلبان دارد. در بررسی منابع در دسترس مشخص می‌شود که تاکنون در زمینه تحلیل محتوای آزمون حسابداری رسمی در ایران گزارش تحقیقی منتشر نشده است. از این‌رو در این پژوهش به بررسی و تحلیل محتوای این آزمون می‌پردازیم.

روش‌شناسی پژوهش

برای بررسی محتوای پیام‌های موجود در یک متن می‌توان از روش تحلیل محتوا استفاده کرد. در این روش محتوای پیام‌ها به طور نظام‌مند و کمی توصیف می‌شود. از این‌رو می‌توان این روش را تبدیل داده‌های کیفی به داده‌های کمی قلمداد کرد (سرمد، ۱۳۹۹). ماهیت این پژوهش توصیفی است و به‌منظور تحلیل آزمون‌های حسابداری رسمی در سال‌های گذشته از تحلیل محتوا استفاده شده است، به این صورت که با بررسی و شناسایی بافت (محتوای) پرسش‌های آزمون برای سال‌های اخیر، ترکیب و روند آن شناسایی می‌گردد. برای این کار ضرورت داشت تا محقق از طریق تحلیل کیفی پرسش‌ها، داده‌های لازم را برآورد نماید. این فرایند در سه مرحله عمده شامل آماده‌سازی و سازماندهی، بررسی مواد پیام و پردازش نتایج انجام گرفته است.

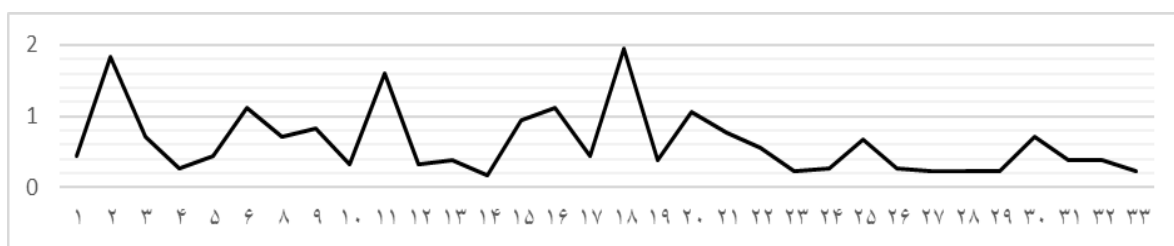
در مرحله آماده‌سازی و سازماندهی کلیه آزمون‌های برگزار شده مورد بررسی قرار گرفته و پرسش اصلی مشخص شد. آزمون‌های برگزار شده از اولین سال برگزاری آزمون در سال ۱۳۸۱ تا سال ۱۳۹۸ گردآوری گردید. جامعه آماری شامل کلیه پرسش‌های مطرح شده در طول ۱۸ سال برگزاری آزمون است. آزمون دارای چهار بخش حسابداری با ۵۱۰ پرسش، حسابرسی با ۴۳۰ پرسش، قانون مالیات‌ها با ۴۳۰ پرسش و سایر قوانین با ۴۳۰ پرسش است. هر بخش از آزمون به صورت جداگانه مورد بررسی قرار گرفت.

بررسی مواد پیام (رمزگذاری)^۲ بر مبنای قراردادن داده‌های خام به‌صورت منظم در واحدهایی که امکان توصیف دقیق محتوا را دارد، انجام شد. رمزگذاری شامل انتخاب واحدها، انتخاب سیستم شمارش و انتخاب مقوله‌ها است. واحد بررسی بخش خاصی از محتوا است که مورد تحلیل قرار می‌گیرد. در اینجا هر پرسش آزمون به‌عنوان واحد بررسی انتخاب شد. برای انتخاب سیستم شمارش در هر بخش از آزمون، سیستم مناسب آن بخش در نظر گرفته شد. در بخش حسابداری، استانداردهای حسابداری؛ در بخش حسابرسی، استانداردهای

جدول ۲. ترکیب پرسش‌های آزمون حسابدار رسمی در بخش "حسابداری" به تفکیک استاندارد

جمع	سال																	استاندارد	
	۹۸	۹۷	۹۶	۹۵	۹۴	۹۳	۹۲	۹۱	۹۰	۸۹	۸۸	۸۷	۸۶	۸۵	۸۴	۸۳	۸۲		۸۱
۳۵	۱	۳	۲	۴	۲	۲	۱	۱	۳	۳	۲	۱	۱	۲	۰	۴	۱	۲	۱۸
۳۳	۱	۱	۱	۱	۱	۷	۱	۲	۴	۱	۲	۳	۱	۲	۱	۱	۲	۱	۲
۲۹	۱	۲	۲	۴	۳	۱	۰	۱	۴	۰	۰	۲	۱	۱	۲	۱	۲	۲	۱۱
۲۰	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۱	۲	۱	۱	۲	۱	۱	۲	۴	۱	۱	۱	۶
۲۰	۱	۱	۱	۲	۲	۰	۰	۰	۱	۳	۱	۱	۱	۰	۱	۳	۱	۱	۱۶
۱۹	۱	۱	۱	۱	۱	۲	۰	۲	۱	۰	۱	۱	۰	۲	۲	۱	۱	۱	۲۰
۱۷	۲	۱	۰	۲	۲	۰	۱	۰	۰	۲	۰	۲	۱	۲	۱	۱	۰	۰	۱۵
۱۵	۱	۱	۱	۱	۰	۲	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۹
۱۴	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۲	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۲۱
۱۳	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۲	۰	۲	۰	۰	۳
۱۳	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۲	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۲	۸
۱۳	۱	۲	۱	۱	۰	۴	۱	۰	۱	۲	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۳۰
۱۲	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۲	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۲۵
۱۰	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۲	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۲۲
۹	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۲	۰	۰	۰	۲	۰	۰	۴ م ن
۸	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۱
۸	۱	۰	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۵
۸	۱	۱	۲	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۱۷
۱۲۶	۸	۸	۶	۴	۶	۱۰	۸	۸	۸	۸	۸	۸	۷	۸	۷	۸	۲	۴	صنعتی
۸۸	۵	۶	۶	۵	۷	۱۱	۷	۸	۲	۵	۷	۳	۸	۳	۳	۰	۲	۰	سایر
۵۱۰	۳۰	۳۰	۳۰	۳۰	۳۰	۴۰	۳۰	۳۰	۳۰	۳۰	۳۰	۳۰	۳۰	۳۰	۲۵	۲۵	۱۵	۱۵	جمع

منبع: یافته‌های پژوهش^۸



نمودار ۱. میانگین تعداد پرسش‌های مطرح شده در بخش حسابداری به تفکیک استاندارد

منبع: یافته‌های پژوهش^۹

وابسته، بوده‌است که در مجموع بیش از ۳۰ درصد پرسش‌ها را شامل می‌شوند.

استانداردهایی که پرسش‌های کمتری از آنها مطرح شده شامل استاندارد ۱۳ (۷ پرسش)، استاندارد ۱۹ (۷ پرسش)، استاندارد ۳۱ (۷ پرسش)، استاندارد ۱۰ (۶ پرسش)، استاندارد ۱۲ (۶ پرسش)، استاندارد ۴ (۵ پرسش)، استاندارد ۲۴ (۵ پرسش)، استاندارد ۲۶ (۵ پرسش)،

استاندارد ۲: "صورت جریان‌های نقدی"،
 استاندارد ۱۱: "دارایی‌های ثابت مشهود"،
 استاندارد ۱۶: "آثار تغییر در نرخ ارز"،
 استاندارد ۶: "گزارش عملکرد مالی"، و
 استاندارد ۲۰: "سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری"

۸ منبع جداول ۲ تا ۲۶ یافته‌های پژوهش می‌باشد.

۹ منبع نمودارهای ۱ تا ۶ یافته‌های پژوهش می‌باشد.

جدول ۳. مقایسه میانگین استانداردها در بخش حسابداری

ANOVA					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	۱۲۴,۳۱۸	۳۱	۴,۰۱۰	۷,۹۲۲	۰,۰۰۰
Within Groups	۲۷۵,۳۸۹	۵۴۴	۰,۵۰۶		
Total	۳۹۹,۷۰۷	۵۷۵			

جدول ۴. شاخص تنوع پرسش‌های بخش حسابداری

مجموع	سال	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹
شاخص		۰,۱۴۶۶	۰,۰۹۳۳	۰,۱۶۴۸	۰,۱۳۲۸	۰,۱۰۸۸	۰,۰۰۸	۰,۱۱۱۱	۰,۱۰۲۲	۰,۱۱۵۵
۰,۰۸۶۳	سال	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴	۱۳۹۵	۱۳۹۶	۱۳۹۷	۱۳۹۸
شاخص		۰,۱۲۸۸	۰,۱۰۴۴	۰,۱۰۸۸	۰,۱۲۵	۰,۰۸۲۲	۰,۰۷۷۷	۰,۰۷۵۵	۰,۱۰۶۶	۰,۰۹۷۷

جدول ۵. همبستگی شاخص تنوع پرسش‌های حسابداری با سال و پرسش‌های مفهومی

Correlations		سال	Correlations		درصد مالی
شاخص تنوع حسابداری	Pearson Correlation	-.۵۲۹	شاخص تنوع حسابداری	Pearson Correlation	-.۷۰۴
	Sig. (2-tailed)	۰,۰۲۴		Sig. (2-tailed)	۰,۰۰۱
	N	۱۸		N	۱۸

خواهد بود. نتایج حاصل از محاسبه شاخص به ازای سال‌های برگزاری آزمون در جدول ۴، آمده است. بیشترین تنوع پرسش‌ها مربوط به سال ۱۳۹۶ بوده و شاخص تنوع برای مجموع سال‌های برگزاری آزمون برابر ۰,۰۸۶۳ است.

جدول ۵، همبستگی بین شاخص تنوع حسابداری با درصد پرسش‌های مالی و سال‌های برگزاری آزمون را نشان می‌دهد. در مورد اول با توجه به کوچک‌تر بودن مقدار احتمال از ۰,۰۵ (۰,۰۰۱)، بین شاخص تنوع پرسش‌های بخش حسابداری و درصد پرسش‌های مالی ارتباط معناداری وجود دارد و با توجه به منفی بودن علامت ضریب همبستگی، روند شاخص تنوع حسابداری طی سال‌ها کاهش یافته است. در مورد دوم نیز با توجه به کوچک‌تر بودن مقدار احتمال از ۰,۰۵ (۰,۰۲۴) بین شاخص تنوع بخش حسابداری با سال‌های برگزاری آزمون ارتباط معناداری وجود دارد و این شاخص در طی سال‌ها روند کاهشی داشته است.

به‌منظور فراهم کردن امکان مقایسه و بررسی دقیق‌تر تغییرات صورت گرفته در طول سال‌های برگزاری آزمون، این بازه به دو دوره نه‌ساله ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۹ و ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۸ تقسیم شده است. مهم‌ترین استانداردهایی که در دوره اول مورد پرسش واقع شده است شامل:

استاندارد ۲۳ (۴ پرسش)، استاندارد ۲۷ (۴ پرسش)، استاندارد ۲۸ (۴ پرسش)، استاندارد ۲۹ (۴ پرسش)، استاندارد ۳۳ (۴ پرسش) و استاندارد ۱۴ (۳ پرسش) است که این استانداردها به همراه ۱۰ پرسش که به استاندارد مشخصی قابل رهگیری نبوده‌اند، در قسمت سایر طبقه‌بندی شده‌اند. آماره‌های توصیفی میانگین، انحراف معیار، انحراف استاندارد از میانگین، فاصله اطمینان ۹۵ درصد میانگین و کمترین و بیشترین داده برای جدول ۲، محاسبه شد. نمودار ۱، میانگین تعداد پرسش‌های مطرح شده در بخش "حسابداری" به تفکیک استاندارد را نشان می‌دهد.

برای مقایسه میانگین استانداردها از آزمون آنالیز واریانس استفاده شده که در جدول ۳ آمده است. با توجه به اینکه مقدار احتمال آزمون کمتر از ۰,۰۵ (۰,۰۰۰) محاسبه شده، بنابراین بین استانداردهای بخش حسابداری در ترکیب پرسش‌های آزمون حسابدار رسمی، اختلاف معناداری وجود دارد.

اگر Y را تعداد پرسش‌های مطرح از هر استاندارد در هر سال و X را نسبت این پرسش‌ها به مجموع پرسش‌های هر سال در نظر بگیریم، شاخص تنوع برابر با $\sum X^2$ خواهد بود. عدد این شاخص بین صفر و یک است و هر چه کوچک‌تر باشد به معنی تنوع بیشتر پرسش‌های مطرح شده در آن سال

انجام محاسبات ریاضی و رسیدن به پاسخ نیاز دارند، می‌توان افزایش تعداد پرسش‌های محاسباتی و کاهش پرسش‌های مفهومی را گامی در جهت افزایش میزان دشواری آزمون برشمرد.

در راستای طبقه‌بندی صحیح و رسیدن به تحلیل دقیق‌تر سؤالات، کلیه پرسش‌های مالی بخش حسابداری برای یافتن بند یا بندهای مورد نظر در استاندارد مربوطه بررسی شدند. نتایج این بررسی نشان می‌دهد که تقریباً همه پرسش‌های مفهومی قابل ردیابی به بند یا بندهایی از استانداردهای حسابداری هستند.

استانداردهای حسابداری بخش عمومی

کشورهای مختلف از دهه‌های گذشته به تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی اقدام نموده‌اند تا در نهایت این تلاش‌ها در سال ۱۹۸۷ منجر به تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین‌المللی توسط کمیته بخش عمومی که از زیر مجموعه‌های آی‌فک می‌باشد، شده است (غلامی و همکاران، ۱۳۹۸). در کشورمان نیز طی سال‌های اخیر اقداماتی در راستای اصلاحات نظام مالی صورت گرفته که نقطه عطف آن تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی و مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی می‌باشد که از ابتدای سال ۱۳۹۴ لازم‌الاجرا گردیده است (معینیان و پورزمانی، ۱۳۹۶). با توجه به اینکه این استانداردها در سال‌های اخیر لازم‌الاجرا گردیده‌اند، انتظار نمی‌رود پرسش‌های زیادی در خصوص آنها مطرح گردیده باشد.

در مجموع سال‌های برگزاری آزمون، از مبحث حسابداری بخش عمومی فقط یک پرسش در سال ۱۳۹۸ مطرح شده است. این در حالی است که در آزمون کارکنان حرفه‌ای تعداد پرسش‌های استانداردهای حسابداری بخش عمومی ۳ پرسش از ۲۵ پرسش بخش حسابداری است. به این ترتیب این مبحث که ۱۲ درصد از پرسش‌های بخش حسابداری آزمون کارکنان حرفه‌ای را به خود اختصاص می‌دهد، در آزمون انتخاب حسابدار رسمی سهمی ندارد. در رده حسابرس ارشد از مباحث مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی - اهداف گزارشگری عمومی؛ مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی - واحد گزارشگر؛ مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی - عناصر صورت‌های مالی؛ و مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی - ویژگی‌های کیفی اطلاعات مندرج در گزارشگری مالی با مقاصد عمومی پرسش مطرح می‌شود. در رده سرپرست حسابرسی و رده سرپرست ارشد حسابرسی علاوه بر مباحث گفته شده از استاندارد حسابداری

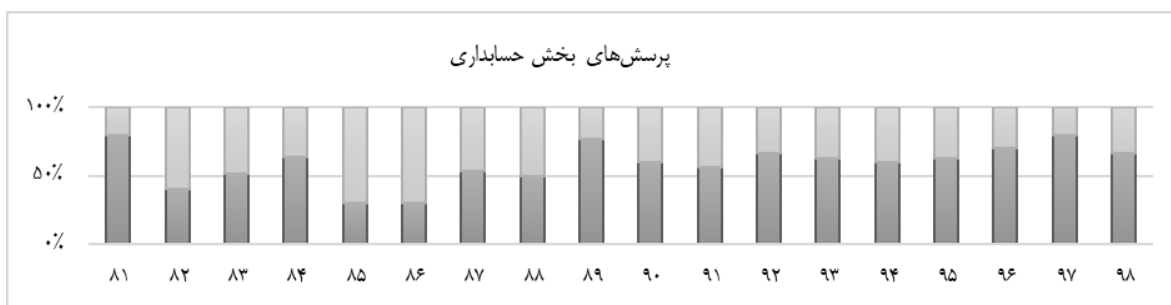
استاندارد ۱۸: "صورت‌های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی" (۶,۹۶ درصد)؛ استاندارد ۲: "صورت جریان‌های نقدی" (۶,۰۹ درصد)، استاندارد ۶: "گزارش عملکرد مالی" (۶,۰۹ درصد)، استاندارد ۱۶: "آثار تغییر در نرخ ارز" (۵,۲۲ درصد)، و استاندارد ۱۱: "دارایی‌های ثابت مشهود" (۴,۷۸ درصد)، بوده است که در مجموع بیش از ۲۹ درصد پرسش‌ها را در بر می‌گیرد.

پرتکرارترین استانداردهای مورد سؤال در دوره اخیر شامل استاندارد ۱۸ (۶,۷۹ درصد)، استاندارد ۲ (۶,۷۹ درصد)، استاندارد ۱۱ (۶,۴۳ درصد)، استاندارد ۳۰: "سود هر سهم" (۳,۹۳ درصد)، و استاندارد ۲۰: "سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته" (۳,۵۷ درصد)، بوده است که در مجموع بیش از ۲۷ درصد پرسش‌ها را شامل می‌شود. برای مقایسه تعداد پرسش‌ها از هر استاندارد بین دو دوره، از آزمون تی استفاده شد. با توجه به مقادیر احتمال در هر استاندارد، مواردی که کمتر از ۰,۰۵ محاسبه شده، نشان‌دهنده وجود اختلاف معنادار بین دو دوره برای استانداردهای ۶ (۰,۰۴۷)، ۲۳ (۰,۰۳۵)، ۳۰ (۰,۰۴۴) و ۳۲ (۰,۰۰۸) است که در جدول ۶ ارائه شده است. علاوه بر این پرسش‌های آزمون به دو دسته مفهومی و محاسباتی تقسیم‌بندی گردید. پرسش‌های مفهومی پرسش‌هایی هستند که برای پاسخگویی به آنها به محاسبات ریاضی نیازی نیست. تعداد پرسش‌های مفهومی و محاسباتی مطرح شده در آزمون برحسب سال برگزاری آزمون در نمودار ۲، ارائه شده است. ۷۹ درصد پرسش‌های "صنعتی" از نوع پرسش‌های محاسباتی بوده است. این تقسیم‌بندی در خصوص پرسش‌های "مالی" تقریباً برابر است. در مجموع پرسش‌های مطرح شده در بخش حسابداری، ۵۹ درصد پرسش‌ها از نوع محاسباتی و ۴۱ درصد آنها از نوع مفهومی بوده است.

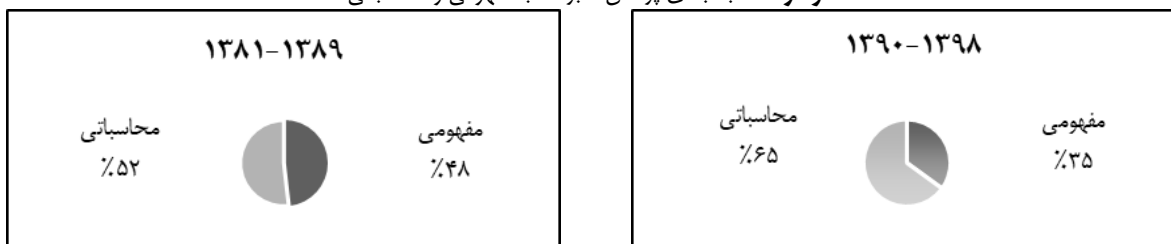
به‌منظور فراهم کردن امکان مقایسه و بررسی دقیق‌تر تغییرات صورت گرفته در نوع پرسش‌ها، این بازه به دو دوره نه‌ساله تقسیم شده که نتایج آن در نمودار ۳، آمده است. مشاهده می‌شود که در دوره ابتدایی برگزاری آزمون تعداد پرسش‌های مفهومی و محاسباتی تقریباً برابر بوده است. اما با گذر زمان این نسبت تغییر کرده و در نه‌ساله اخیر تعداد پرسش‌های محاسباتی افزایش چشمگیری داشته و از تعداد پرسش‌های مفهومی کاسته شده، به‌نحوی که ۶۵ درصد پرسش‌ها از نوع محاسباتی و تنها ۳۵ درصد آنها از نوع مفهومی هستند. با توجه به اینکه زمان آزمون محدود است و پرسش‌های محاسباتی عموماً به مدت‌زمان بیشتری جهت

جدول ۶. مقایسه تعداد پرسش‌ها از هر استاندارد بین دو دوره

Independent Samples Test						
استاندارد	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	Lower
۶	۲,۱۵۷	۱۶	۰,۰۴۷	۰,۸۸۸۸۹	۰,۴۱۲۰۱	۰,۰۱۵۴۶
۲۳	۲,۵۳۰	۸,۰۰۰	۰,۰۳۵	۰,۴۴۴۴۴	۰,۱۷۵۶۸	۰,۰۳۹۳۲
۳۰	-۲,۱۸۳	۱۶	۰,۰۴۴	-۱,۰۰۰۰۰	۰,۴۵۸۱۲	-۱,۹۷۱۱۸
۳۲	-۳,۵۰۰	۸,۰۰۰	۰,۰۰۸	-۰,۷۷۷۷۸	۰,۲۲۲۲۲	-۱,۲۹۰۲۲



نمودار ۲. طبقه‌بندی پرسش‌ها برحسب مفهومی و محاسباتی



نمودار ۳. طبقه‌بندی پرسش‌های بخش "حسابداری" برحسب مفهومی و محاسباتی - دوره‌های زمانی

جدول ۷. ترکیب پرسش‌های آزمون برحسب ساختار کلی استانداردهای حسابداری

درصد	تعداد	شماره	موضوع
۳۰,۲۳٪	۱۳۰	۵۹۹-۵۰۰	شواهد حسابداری
۱۴,۶۵٪	۶۳	۲۹۹-۲۰۰	اصول و مسئولیت‌های کلی
۱۳,۹۶٪	۶۰	۴۹۹-۳۰۰	ارزیابی خطر و برخورد با خطرهای ارزیابی شده
۱۲,۳۳٪	۵۳	۷۹۹-۷۰۰	گزارشگری و نتیجه‌گیری حسابداری
۷,۶۸٪	۳۳	۶۹۹-۶۰۰	استفاده از خدمات دیگران
۴,۱۹٪	۱۸	۸۹۹-۸۰۰	زمینه‌های تخصصی / موارد خاص
۳,۴۹٪	۱۵	۲۹۹۹-۲۰۰۰	استانداردهای بررسی اجمالی
۲,۰۹٪	۹	۳۹۹۹-۳۰۰۰	استانداردهای خدمات اطمینان بخشی به جز حسابداری و بررسی اجمالی
۲,۰۹٪	۹	-	حسابداری عملیاتی
۱,۸۶٪	۸	۴۹۹۹-۴۰۰۰	استانداردهای خدمات مرتبط
۱,۳۹٪	۶	۹۹-۱	استانداردهای کنترل کیفیت
۱,۱۶٪	۵	-	آیین رفتار حرفه‌ای
۴,۸۸٪	۲۱	-	سایر
۱۰۰٪	۴۳۰	-	جمع

بخش عمومی شماره یک: نحوه ارائه صورت‌های مالی؛ استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره دو: نحوه ارائه اطلاعات بودجه‌ای در صورت‌های مالی؛ استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره سه: درآمد حاصل از عملیات غیر مبادله‌ای؛ استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره چهار: درآمدهای حاصل از عملیات مبادله‌ای؛ استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره پنج: دارایی‌های ثابت مشهود؛ استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره شش: موجودی‌ها؛ استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره هفت: دارایی‌های نامشهود؛ استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره هشت: ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی؛ استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره نه: حسابداری مخارج تأمین مالی؛ و استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ده: رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات نیز سؤال مطرح می‌شود.

بررسی تحلیلی بخش حسابداری

منبع اصلی پرسش‌های بخش حسابداری آزمون، استانداردهای حسابداری است. ساختار کلی استانداردهای حسابداری به همراه تعداد و ترکیب پرسش‌های مطرح شده از هر طبقه در جدول ۷، ارائه شده است. مبحث "شواهد حسابداری" با بیش از ۳۰ درصد، بیشترین تعداد پرسش‌ها را به خود اختصاص داده و پس از آن "اصول و مسئولیت‌های کلی" با ۱۵ درصد، "ارزیابی خطر و برخورد با خطرهای ارزیابی شده" با ۱۴ درصد و "گزارشگری و نتیجه‌گیری حسابداری" با ۱۲ درصد مهم‌ترین مباحث این بخش به حساب می‌آیند.

برای گسترش سطح تحلیل از مباحث کلی به استانداردهایی که سؤال از آن مطرح شده، کلیه پرسش‌های مطرح شده در این بخش مورد بررسی قرار گرفته و استاندارد مورد نظر در هر پرسش مشخص گردید. ترکیب پرسش‌های آزمون به تفکیک استانداردها و سال برگزاری آزمون در جدول ۸، آمده است. در مجموع ۱۸ سال برگزاری آزمون، پرتکرارترین استانداردهای مورد سؤال در درجه اول شامل:

- استاندارد بخش ۳۱۵: "تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت از طریق شناخت واحد تجاری و محیط آن؛"
- استاندارد بخش ۵۳۰: "نمونه‌گیری در حسابداری؛"
- استاندارد بخش ۵۲۰: "شواهد حسابداری - روش‌های تحلیلی؛"

- استاندارد بخش ۷۰۵: "اظهارنظرهای تعدیل‌شده در گزارش حسابرسان مستقل؛"

- استاندارد بخش ۲۰۰: "اهداف کلی حسابرسان مستقل و

انجام حسابداری طبق استانداردهای حسابداری؛"
- استاندارد بخش ۲۴۰: "مسئولیت حسابرسان در ارتباط با

تقلب در حسابداری صورت‌های مالی؛" و

- استاندارد بخش ۶۰۰: "ملاحظات خاص در حسابداری صورت‌های مالی گروه - شامل کار حسابرسان بخش؛" بوده است که ۳۲ درصد پرسش‌ها را به خود اختصاص داده‌اند.

استانداردهایی که پرسش‌های کمتری از آنها مطرح شده شامل: استاندارد بخش ۳۰۰ (۸ پرسش)، استاندارد بخش ۶۱۰ (۸ پرسش)، استاندارد بخش ۲۵۰ (۷ پرسش)، استاندارد بخش ۵۴۰ (۷ پرسش)، استاندارد بخش ۵۶۰ (۷ پرسش)، استاندارد بخش ۶۲۰ (۷ پرسش)، استاندارد بخش ۷۲۰ (۷ پرسش)، استاندارد بخش ۱ (۶ پرسش)، استاندارد بخش ۵۰۱ (۶ پرسش)، استاندارد بخش ۷۱۰ (۶ پرسش)، استاندارد بخش ۲۴۱۰ (۶ پرسش)، استاندارد بخش ۴۴۰۰ (۶ پرسش)، استاندارد بخش ۲۱۰ (۵ پرسش)، استاندارد بخش ۲۲۰ (۵ پرسش)، استاندارد بخش ۲۳۰ (۵ پرسش)، استاندارد بخش ۸۰۰ (۵ پرسش)، آیین رفتار حرفه‌ای (۵ پرسش)، استاندارد بخش ۲۶۵ (۳ پرسش)، استاندارد بخش ۲۶۰ (۲ پرسش)، استاندارد بخش ۴۴۱۰ (۲ پرسش) و استاندارد بخش ۴۵۰ (۱ پرسش) است که این استانداردها به همراه ۲۱ پرسش که به استاندارد مشخصی قابل رهگیری نبوده‌اند، در قسمت سایر طبقه‌بندی شده‌اند. آماره‌های توصیفی میانگین، انحراف معیار، انحراف استاندارد از میانگین، فاصله اطمینان ۹۵ درصد میانگین و کمترین و بیشترین داده محاسبه شد. نمودار ۴، میانگین تعداد پرسش‌های مطرح شده در بخش حسابداری به تفکیک استاندارد را نشان می‌دهد.

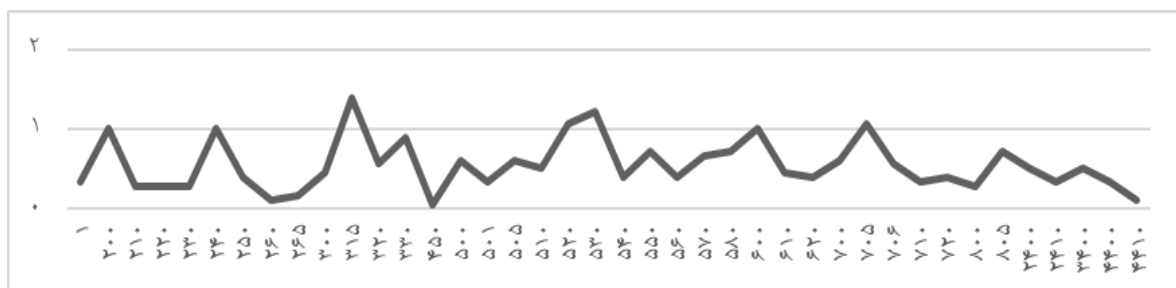
برای مقایسه میانگین استانداردها از آزمون آنالیز واریانس استفاده شده که در جدول ۹، آمده است. با توجه به اینکه مقدار احتمال آزمون کمتر از ۰,۰۵ (۰,۰۰۰) محاسبه شده، بنابراین بین استانداردهای حسابداری در ترکیب پرسش‌های آزمون، اختلاف معناداری وجود دارد.

در مجموع از سال ۱۳۸۱ تا ۱۳۹۸ تعداد ۴۳۰ پرسش چندگزینه‌ای و ۱۰۷ پرسش تشریحی در این بخش مطرح شده است. نتایج حاصل از محاسبه شاخص تنوع به‌ازای سال‌های برگزاری آزمون در جدول ۱۰، آمده است. بیشترین تنوع پرسش‌ها مربوط به سال‌های ۱۳۹۴ و ۱۳۹۷ بوده و شاخص تنوع برای مجموع سال‌های برگزاری آزمون ۰,۰۰۲۶ است.

با گذر زمان برخی مباحث اهمیت خود را از دست داده و بر اهمیت برخی دیگر افزوده شده است. آیین رفتار حرفه‌ای از جمله مباحثی است که در دوره اول اهمیت بیشتری داشته و

جدول ۸. ترکیب پرسش‌های آزمون حسابدار رسمی در بخش "حسابرسی" به تفکیک استاندارد

جمع	سال																	استاندارد	
	۹۸	۹۷	۹۶	۹۵	۹۴	۹۳	۹۲	۹۱	۹۰	۸۹	۸۸	۸۷	۸۶	۸۵	۸۴	۸۳	۸۲		۸۱
۲۵	۱	۰	۰	۲	۱	۱	۱	۴	۲	۲	۱	۴	۱	۱	۲	۱	۰	۱	۳۱۵
۲۲	۲	۱	۲	۲	۲	۱	۱	۱	۲	۱	۲	۲	۲	۰	۰	۰	۰	۱	۵۳۰
۱۹	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۴	۲	۰	۱	۱	۲	۰	۰	۱	۵۲۰
۱۹	۱	۱	۱	۰	۰	۲	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۲	۰	۱	۲	۲	۲	۷۰۵
۱۸	۱	۰	۰	۱	۱	۲	۳	۰	۱	۱	۲	۲	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۲۰۰
۱۸	۰	۱	۱	۰	۲	۱	۰	۱	۳	۱	۱	۰	۲	۱	۱	۲	۰	۱	۲۴۰
۱۸	۲	۱	۱	۲	۱	۳	۲	۰	۲	۰	۰	۰	۰	۱	۲	۰	۰	۱	۶۰۰
۱۶	۱	۰	۱	۲	۱	۱	۱	۱	۲	۱	۱	۰	۲	۱	۰	۰	۰	۱	۳۳۰
۱۳	۲	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۳	۰	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۵۵۰
۱۳	۱	۲	۱	۱	۱	۰	۱	۲	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۵۸۰
۱۳	۰	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۲	۲	۰	۱	۰	۱	۰	۲	۱	۰	۸۰۵
۱۲	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۵۷۰
۱۱	۰	۲	۳	۲	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۱	۵۰۰
۱۱	۰	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۲	۲	۱	۰	۰	۵۰۵
۱۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۳	۱	۰	۲	۱	۱	۰	۰	۰	۱	۰	۷۰۰
۱۰	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۳۲۰
۱۰	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۲	۱	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۷۰۶
۹	۲	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۵۱۰
۹	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۲	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۲۴۰۰
۹	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۳۴۰۰
۹	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۴ ح
۱۳۵	۹	۱۰	۷	۶	۹	۶	۵	۵	۳	۶	۹	۹	۱۰	۱۱	۸	۱۱	۶	۵	سایر
۴۳۰	۲۵	۲۵	۲۵	۲۵	۲۵	۲۵	۲۵	۲۵	۲۵	۲۵	۲۵	۲۵	۲۵	۲۵	۲۵	۲۵	۱۵	۱۵	جمع



نمودار ۴. میانگین تعداد پرسش‌های مطرح شده در بخش حسابرسی به تفکیک استاندارد

جدول ۹. مقایسه میانگین استانداردها در بخش حسابرسی

ANOVA					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	۷۱,۴۶۵	۳۹	۱,۸۳۲	۴,۳۷۵	۰,۰۰۰
Within Groups	۲۸۴,۸۳۳	۶۸۰	۰,۴۱۹		
Total	۳۵۶,۲۹۹	۷۱۹			

جدول ۱۰. شاخص تنوع پرسش‌های بخش حسابرسی

مجموع	۱۳۸۹	۱۳۸۸	۱۳۸۷	۱۳۸۶	۱۳۸۵	۱۳۸۴	۱۳۸۳	۱۳۸۲	۱۳۸۱	سال
		۰,۰۶۵۶	۰,۰۵۹۲	۰,۰۶۵۶	۰,۰۵۲۸	۰,۰۵۲۸	۰,۰۵۶	۰,۰۷۸۴	۰,۰۷۵۵	۰,۰۷۵۵
۰,۰۰۲۶	۱۳۹۸	۱۳۹۷	۱۳۹۶	۱۳۹۵	۱۳۹۴	۱۳۹۳	۱۳۹۲	۱۳۹۱	۱۳۹۰	سال
	۰,۰۶۲۴	۰,۰۴۹۶	۰,۰۵۹۲	۰,۰۵۶	۰,۰۴۹۶	۰,۰۵۶	۰,۰۵۲۸	۰,۰۸۴۸	۰,۰۶۵۶	شاخص

دارایی اشخاص حقیقی و حقوقی است که به منظور پرداخت مخارج عمومی و اجرای سیاست‌های مالی در راستای حفظ منافع اقتصادی، اجتماعی و سیاسی کشور به موجب قوانین و مقررات وصول می‌شود (سازمان حسابرسی، ۱۳۹۴). در سال ۱۳۴۵ اولین قانون جامع مالیات‌های مستقیم در ایران به تصویب رسید که این قانون پس از انقلاب دستخوش تغییراتی گردید و در نهایت قانون مالیات‌های مستقیم جدید در اسفندماه ۱۳۶۶ به تصویب رسید. این قانون در سال ۱۳۸۰ و ۱۳۹۴ مورد تجدیدنظر قرار گرفته و اصلاحاتی در آن اعمال شد. همچنین قانون مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۳۸۷ به تصویب رسید (فریدونی، ۱۳۹۸). وجود قوانین، دستورالعمل‌ها، و آیین‌نامه‌های متعدد مالیاتی و تغییرات مستمر آنها باعث سردرگمی داوطلبان می‌شود.

پرسش‌های آزمون در این بخش را می‌توان در ۱۸ مبحث به شرح جدول ۱۱، طبقه‌بندی کرد. مهم‌ترین مباحث این بخش در طول ۱۸ دوره برگزاری آزمون عبارت است از معافیت‌ها (مبحث ۸)، قانون مالیات بر ارزش افزوده (مبحث ۱۷)، هزینه‌های قابل قبول و استهلاک (مبحث ۹)، و مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی (مبحث ۶). این چهار مبحث در مجموع بیش از ۵۷ درصد پرسش‌های آزمون را به خود اختصاص داده‌اند.

در مجموع در طول ۱۸ سال برگزاری آزمون تعداد ۴۳۰ پرسش چندگزینه‌ای و ۵۹ پرسش تشریحی در این بخش مطرح شده است. در چهار سال اخیر به طور متوسط سه پرسش از مبحث "مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی"، سه

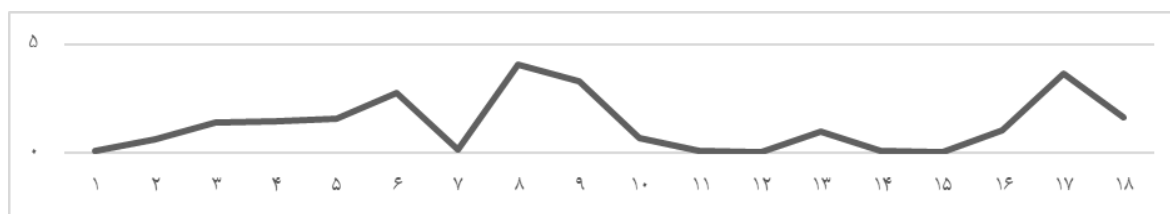
مورد سؤال واقع می‌شده، اما در دوره اخیر، اهمیت خود را از دست داده و پرسشی از این مبحث مطرح نشده است. در مجموع دوره‌های برگزاری آزمون تعداد ۹ پرسش از بحث حسابرسی عملیاتی مطرح شده است. برخی از پرسش‌ها نیز قابل ردیابی مستقیم به استانداردهای حسابرسی نیستند یا از مباحثی خارج از استانداردهای حسابرسی مطرح شده‌اند. به عنوان مثال در سال ۱۳۹۸ سه پرسش از مباحث حسابرسی کامپیوتری مطرح گردیده است که این گونه پرسش‌ها در بخش سایر طبقه‌بندی شده‌اند. استانداردهای گزارشگری شامل استانداردهای ۷۰۰، ۷۰۵ و ۷۰۶ یکی از مباحث مهم آزمون محسوب می‌شود که پرسش‌های چندگزینه‌ای فراوانی به این مباحث پرداخته‌اند. همچنین هر ساله بخشی از پرسش‌های تشریحی که امتیاز بالایی را به خود اختصاص می‌دهد، به این موضوع می‌پردازد. دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسان مستقل، پرسش و پاسخ‌های کمیته فنی سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران نیز مورد سؤال واقع می‌شوند. بررسی پرسش‌های تشریحی نشان می‌دهد که این پرسش‌ها از پراکندگی مناسبی برخوردار بوده و در هر سال پرسش‌های جامعی مطرح شده که بیشتر مباحث را در خود پوشش می‌دهد.

بررسی تحلیلی بخش قانون مالیات‌ها

مالیات یک نوع هزینه اجتماعی است که احاد یک ملت در راستای بهره‌وری از امکانات و منابع یک کشور موظف به پرداخت آن هستند. به عبارت دیگر، مالیات قسمتی از درآمد یا

جدول ۱۱. مباحث بخش "قانون مالیات‌ها"

عنوان	مبحث	تعداد	درصد	عنوان	مبحث	تعداد	درصد
معافیت‌ها	۸	۷۳	۱۶,۹۸	تشویقات و جرایم مالیاتی	۱۳	۱۸	۴,۱۹
قانون مالیات بر ارزش افزوده	۱۷	۶۶	۱۵,۳۵	مقررات عمومی	۱۰	۱۳	۳,۰۲
هزینه‌های قابل قبول و استهلاک	۹	۵۹	۱۳,۷۲	حق تمبر	۲	۱۲	۲,۸۰
مالیات بردرآمد اشخاص حقوقی	۶	۵۰	۱۱,۶۳	مالیات درآمد اتفاقی	۷	۳	۰,۶۹
سایر قوانین	۱۸	۳۰	۶,۹۷	اشخاص مشمول مالیات	۱	۲	۰,۴۷
مالیات بردرآمد مشاغل	۵	۲۸	۶,۵۰	وظایف مؤدیان	۱۱	۲	۰,۴۷
مالیات بردرآمد حقوق	۴	۲۶	۶,۰۵	وصول مالیات	۱۴	۲	۰,۴۷
مالیات بردرآمد املاک	۳	۲۵	۵,۸۱	وظایف اشخاص ثالث	۱۲	۱	۰,۲۳
دادستانی انتظامی مالیاتی و وظایف و اختیارات آن	۱۶	۱۹	۴,۴۲	مراجعات تشخیص مالیات و وظایف و اختیارات آنها	۱۵	۱	۰,۲۳
مجموع							۱۰۰٪



نمودار ۵. میانگین تعداد پرسش‌های مطرح شده در بخش قانون مالیات‌ها به تفکیک مباحث

جدول ۱۲. مقایسه میانگین مباحث بخش قانون مالیات‌ها

ANOVA					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	۵۲۲,۲۱۰	۱۷	۳۰,۷۱۸	۱۷,۳۰۷	۰,۰۰۰
Within Groups	۵۴۳,۱۱۱	۳۰۶	۱,۷۷۵		
Total	۱۰۶۵,۳۲۱	۳۲۳			

استفاده شده که در جدول ۱۲، آمده است. با توجه به اینکه مقدار احتمال آزمون کمتر از ۰,۰۵ (۰,۰۰۰) محاسبه شده، بنابراین بین مباحث بخش قانون مالیات‌ها در ترکیب پرسش‌های آزمون، اختلاف معناداری وجود دارد.

پرسش‌هایی که در بخش سایر قوانین طبقه‌بندی شده است به قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی کشور و حمایت از کالای ایرانی؛ مصوبه شورای عالی هماهنگی اقتصادی؛ قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقاء نظام مالی کشور؛ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری-صنعتی ج.ا.ا؛ قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید؛ قانون حمل‌ونقل و عبور کالا از قلمرو ج.ا.ا؛ قانون اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴؛ قانون تنظیم بخشی از مقررات تسهیل نوسازی صنایع

پرسش از مبحث "هزینه‌های قابل قبول و استهلاک"، پنج پرسش از مبحث "معافیت‌ها"، و شش پرسش از مبحث "مالیات بر ارزش افزوده" مطرح شده است. بررسی پرسش‌های تشریحی نیز نشان می‌دهد که این پرسش‌ها از پراکندگی مناسبی برخوردار بوده و در هر سال پرسش‌های جامعی مطرح شده که بیشتر مباحث را در خود پوشش می‌دهد. آماره‌های توصیفی میانگین، انحراف معیار، انحراف استاندارد از میانگین، فاصله اطمینان ۹۵ درصد میانگین و کمترین و بیشترین داده برای پرسش‌های این بخش محاسبه شد. نمودار ۵، میانگین تعداد پرسش‌های مطرح شده بخش قانون مالیات‌ها به تفکیک مباحث را نشان می‌دهد. برای مقایسه میانگین مباحث از آزمون آنالیز واریانس

برخی مباحث که در دوره اول اهمیت بیشتری داشته‌اند، کاهش یافته و به جای آنها به مباحث ارزش افزوده پرداخته شده است. مباحثی که وزن آنها در دوره دوم نسبت به دوره اول کاهش چشمگیری داشته‌است عبارت است از مالیات بر درآمد املاک (مبحث ۳ - از ۹,۲۷ درصد به ۲,۶۷ درصد)، مالیات بر درآمد حقوق (مبحث ۴ - از ۹,۲۷ درصد به ۳,۱۱ درصد)، و مالیات بر درآمد مشاغل (مبحث ۵ - از ۹,۷۶ درصد به ۳,۵۶ درصد).

قانون مالیات‌های مستقیم منبع اصلی پرسش‌های این بخش از آزمون است. با توجه به وزن بالای پرسش‌های آن و به منظور گسترش سطح تحلیل، این قانون با جزئیات بیشتری بررسی شده است. قانون مالیات‌های مستقیم دارای ۲۸۲ ماده و مشتمل بر پنج باب است. پرسش‌های مطرح شده از این قانون به تفکیک باب و فصل آن در جدول ۱۵، آمده است.

از فصل‌های اول، دوم، سوم و چهارم از باب دوم؛ فصل‌های دوم و هفتم از باب سوم؛ فصل‌های سوم و هشتم از باب چهارم؛ و فصل‌های دوم، سوم، چهارم و پنجم از باب پنجم پرسشی مطرح نشده است. برای گسترش سطح تحلیل از قوانین و مباحث به ماده قانونی که سؤال از آن مطرح شده، کلیه پرسش‌های مطرح شده از این قانون مورد بررسی قرار گرفته و ماده قانونی موردنظر مشخص گردید. هر جا که لازم بوده، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های مربوطه مورد بررسی قرار گرفته و با توجه به موضوع هر بخشنامه یا دستورالعمل و بند مورد پرسش، سؤال به ماده قانونی مربوطه رهگیری شده است. مواد قانونی که مورد سؤال واقع شده است و میزان

کشور؛ قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور؛ و قوانین بودجه سالانه مرتبط هستند. نتایج حاصل از محاسبه شاخص تنوع به‌ازای سال‌های برگزاری آزمون در جدول ۱۳، آمده است. بیشترین تنوع پرسش‌ها مربوط به سال ۱۳۸۳ بوده و شاخص تنوع برای مجموع سال‌های برگزاری آزمون برابر ۰,۱۰۶۴ است.

به‌منظور فراهم کردن امکان مقایسه و بررسی دقیق‌تر تغییرات صورت‌گرفته در طول سال‌های برگزاری آزمون، این بازه به دو دوره نه‌ساله تقسیم شده است. مهم‌ترین مباحث در دوره اول شامل معافیت‌ها (مبحث ۸ - ۱۶,۵۹ درصد)، هزینه‌های قابل قبول و استهلاک (مبحث ۹ - ۱۴,۶۳ درصد)، و مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی (مبحث ۶ - ۱۲,۲۰ درصد) بوده است. "مالیات بر ارزش افزوده" (مبحث ۱۷) از سال ۱۳۸۹ به مباحث آزمون اضافه شده و با ۲۶,۶۷ درصد پرتکرارترین مبحث در دوره نه‌ساله اخیر به شمار می‌رود و پس از آن "معافیت‌ها" با ۱۷,۳۳ درصد و "هزینه‌های قابل قبول و استهلاک" با ۱۲,۸۹ درصد قرار دارند. برای مقایسه تعداد پرسش‌ها از هر مبحث بین دو دوره، از آزمون تی استفاده شد. با توجه به مقادیر احتمال در هر استاندارد، مواردی که کمتر از ۰,۰۵ محاسبه شده، نشان‌دهنده وجود اختلاف معنادار بین دو دوره برای مبحث ۳ (۰,۰۲۱)، مبحث ۴ (۰,۰۲۴)، مبحث ۵ (۰,۰۰۵) و مبحث ۱۷ (۰,۰۰۰) است که در جدول ۱۴، ارائه شده است.

با توجه به اینکه تغییری در تعداد پرسش‌ها به وجود نیامده، به‌منظور پوشش مباحث مربوط به ارزش افزوده، وزن

جدول ۱۳. شاخص تنوع پرسش‌های بخش قانون مالیات‌ها

سال	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹	مجموع
شاخص	۰,۲۰۸۸	۰,۱۳۷۷	۰,۱۰۰۴	۰,۱۲	۰,۲	۰,۱۴۸۸	۰,۱۶۱۶	۰,۱۷۱۲	۰,۱۴۵۶	۰,۱۰۶۴
سال	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴	۱۳۹۵	۱۳۹۶	۱۳۹۷	۱۳۹۸	مجموع
شاخص	۰,۱۸۰۸	۰,۱۷۷۶	۰,۱۳۶	۰,۱۷۴۴	۰,۱۶۱۶	۰,۱۲۹۶	۰,۱۳۶	۰,۱۴۵۶	۰,۲	۰,۱۰۶۴

جدول ۱۴. مقایسه تعداد پرسش‌ها از هر مبحث بین دو دوره

Independent Samples Test						
مبحث	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	Lower
۳	۲,۵۶۲	۱۶	۰,۰۲۱	۱,۴۴۴۴۴	۰,۵۶۳۸۳	۰,۲۴۹۱۸
۴	۲,۵۰۲	۱۶	۰,۰۲۴	۱,۳۳۳۳۳	۰,۵۳۲۸۷	۰,۲۰۳۷۰
۵	۳,۲۰۷	۱۶	۰,۰۰۵	۱,۳۳۳۳۳	۰,۴۱۵۷۴	۰,۴۵۲۰۰
۱۷	-۷,۰۶۰	۶	۰,۰۰۰	-۶,۰۰۰۰۰	۰,۸۴۹۸۴	-۷,۸۰۱۵۷

جدول ۱۵. ترکیب پرسش‌های مطرح شده از "قانون مالیات‌های مستقیم"

تعداد	ماده قانونی مورد پرسش	مواد قانونی	مبحث
۷۳	۱۳۲، ۱۳۳، ۱۳۸، ۱۳۹، ۱۴۱، ۱۴۲، ۱۴۳، ۱۴۵، ۱۴۶ م	۱۳۲ تا ۱۴۶	باب چهارم - فصل اول - معافیت‌ها
۵۹	۱۴۷، ۱۴۸، ۱۴۹، ۱۵۰، ۱۵۱	۱۴۷ تا ۱۵۱	باب چهارم - فصل دوم - هزینه‌های قابل قبول و استهلاک
۵۰	۱۰۵، ۱۰۷، ۱۱۰، ۱۱۱، ۱۱۳، ۱۱۵، ۱۱۶	۱۱۸ تا ۱۰۵	باب سوم - فصل پنجم - مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی
۲۸	۹۵، ۹۷، ۱۰۲، ۱۰۳، ۱۰۴	۱۰۴ تا ۹۳	باب سوم - فصل چهارم - مالیات بر درآمد مشاغل
۲۶	۸۲، ۸۳، ۸۴، ۸۵، ۸۶، ۸۸، ۹۱، ۹۲	۸۲ تا ۹۲	باب سوم - فصل سوم - مالیات بر درآمد حقوق
۲۵	۵۲، ۵۳، ۵۴، ۵۹، ۶۳، ۷۷	۸۰ تا ۵۲	باب سوم - فصل اول - مالیات بر درآمد املاک
۱۹	۲۷۲، ۲۷۴، ۲۷۶	۲۶۳ تا ۲۸۲	باب پنجم - فصل ششم - دادستانی انتظامی مالیاتی و وظایف و اختیارات آن
۱۸	۱۹۰، ۱۹۲، ۱۹۳، ۱۹۷، ۱۹۹	۱۸۹ تا ۲۰۲	باب چهارم - فصل هفتم - تسهیقات و جرائم مالیاتی
۱۳	۱۵۶، ۱۵۷، ۱۶۶، ۱۶۷، ۱۶۹، ۱۷۲	۱۵۵ تا ۱۷۶	باب چهارم - فصل چهارم - مقررات عمومی
۱۲	۴۸	۴۴ تا ۵۱	باب دوم - فصل پنجم - حق تمبر
۳	۱۱۹، ۱۲۸	۱۱۹ تا ۱۲۸	باب سوم - فصل ششم - مالیات درآمد اتفاقی
۲	۱، ۲	۱ تا ۲	باب اول: اشخاص مشمول مالیات
۲	۱۸۰، ۱۸۱	۱۷۷ تا ۱۸۱	باب چهارم - فصل پنجم - وظایف مؤدیان
۲	۲۱۰	۲۱۰ تا ۲۱۸	باب چهارم - فصل نهم - وصول مالیات
۱	۱۸۴	۱۸۲ تا ۱۸۸	باب چهارم - فصل ششم - وظایف اشخاص ثالث
۱	۲۲۷	۲۱۹ تا ۲۳۵	باب پنجم - فصل اول - مراجع تشخیص مالیات و وظایف و اختیارات آنها

مطرح شده است. نظر به تعداد بالای سؤال‌های مطرح شده از این قانون، پرسش‌های مربوط به مبحث مالیات بر ارزش افزوده به طور مجزا بررسی و تحلیل شده است. برای این منظور یازده مبحث به شرح جدول ۱۷، تعریف شده است. مباحث اول تا دهم منطبق بر فصول این قانون و مبحث یازدهم مربوط به سایر پرسش‌ها است. عمده پرسش‌های قانون مالیات بر ارزش افزوده از فصل دوم: "معافیت‌ها"؛ فصل چهارم: "وظایف و تکالیف مؤدیان"؛ فصل سوم: "مأخذ نرخ و نحوه محاسبه مالیات" و فصل هفتم: "عوارض کالاها و خدمات"، طرح شده است که در مجموع بیش از ۷۲ درصد پرسش‌ها را در بر می‌گیرند. از فصل‌های ششم، هشتم و دهم پرسشی مطرح نشده است.

برای گسترش سطح تحلیل از قوانین و مباحث به ماده قانونی که سؤال از آن مطرح شده، کلیه پرسش‌های مطرح شده از این قانون مورد بررسی قرار گرفته و ماده قانونی مورد نظر مشخص گردید. هر جا که لازم بوده، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های مربوطه مورد بررسی قرار گرفته‌اند و با توجه به موضوع هر بخشنامه یا دستورالعمل، سؤال به ماده قانونی مربوطه رهگیری شده است. مواد قانونی که مورد سؤال واقع شده است و میزان تکرار آنها در جدول ۱۸، ارائه شده است.

تکرار آنها در جدول ۱۶، آمده است. بیشترین پرسش‌های مطرح شده در مبحث قانون مالیات‌های مستقیم از ماده ۱۴۸، ماده ۱۳۲، ماده ۱۰۵، ماده ۲۷۲، ماده ۱۰۷، ماده ۱۴۳، ماده ۴۸، ماده ۵۳، ماده ۱۳۸ و ماده ۱۴۹ طرح شده است. در مجموع بیش از ۵۱ درصد پرسش‌ها از این ۱۰ ماده قانونی طرح شده است.

بعد از قانون مالیات‌های مستقیم، دومین مبحث مهم این بخش که در دوره اخیر بیش از یک‌چهارم پرسش‌ها را به خود اختصاص داده، قانون مالیات بر ارزش افزوده است. مالیات بر ارزش افزوده^{۱۰} (VAT) نوعی مالیات است که بر اساس افزایش ارزش یک کالا یا خدمات در هر مرحله از تولید یا ارائه خدمات محاسبه می‌شود. این مالیات که در برخی کشورها به‌عنوان مالیات بر کالاها و خدمات شناخته شده است، قدمتی حدود شصت سال دارد و در مقایسه با سایر مالیات‌ها نسبتاً جوان است (فریدونی، ۱۳۹۸).

قانون مالیات بر ارزش افزوده از ده فصل مشتمل بر ۵۳ ماده و ۴۷ تبصره تشکیل شده است. با توجه به تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده در سال‌های اخیر، سال ۱۳۸۹ اولین سالی است که پرسش‌های مالیات بر ارزش افزوده در آزمون

10. Value-added tax (VAT)

جدول ۱۶. پرسش‌های مطرح شده به تفکیک هر ماده از "قانون مالیات‌های مستقیم"

تناوب تکرار پرسش‌ها از هر ماده قانونی در بازه زمانی ۱۳۸۱ تا ۱۳۹۸													
ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده	تعداد
۱	۱	۸۳	۲	۱۰۳	۳	۱۲۸	۱	۱۴۵	۴	۱۶۷	۱	۱۹۹	۵
۲	۱	۸۴	۷	۱۰۴	۹	۱۳۲	۲۶	۱۴۶م	۱	۱۶۹	۵	۲۱۰	۲
۴۸	۱۲	۸۵	۱	۱۰۵	۱۸	۱۳۴	۱	۱۴۷	۶	۱۷۲	۲	۲۲۷	۱
۵۲	۱	۸۶	۷	۱۰۷	۱۵	۱۳۸	۱۱	۱۴۸	۳۷	۱۸۰	۱	۲۷۲	۱۶
۵۳	۱۲	۸۸	۱	۱۱۰	۱	۱۳۸م	۲	۱۴۹	۱۱	۱۸۱	۱	۲۷۴	۲
۵۴	۳	۹۱	۳	۱۱۱	۱	۱۳۹	۳	۱۵۰	۳	۱۸۴	۱	۲۷۶	۱
۵۹	۷	۹۲	۲	۱۱۳	۷	۱۴۱	۳	۱۵۱	۱	۱۹۰	۴	-	-
۶۳	۱	۹۵	۶	۱۱۵	۵	۱۴۲	۴	۱۵۶	۲	۱۹۲	۳	-	-
۷۷	۱	۹۷	۹	۱۱۶	۳	۱۴۳	۱۳	۱۵۷	۱	۱۹۳	۲	-	-
۸۲	۴	۱۰۲	۱	۱۱۹	۲	۱۴۳م	۵	۱۶۶	۲	۱۹۷	۴	-	-

جدول ۱۷. ترکیب پرسش‌های مطرح شده از "قانون مالیات بر ارزش افزوده"

زیر مبحث‌های قانون مالیات بر ارزش افزوده	مبحث	مواد قانونی	ماده قانونی مورد پرسش	تعداد	درصد
فصل ۲. معافیت‌ها	۲	۱۲ تا ۱۳	۱۳، ۱۲	۱۳	۱۹،۷۰٪
فصل ۴. وظایف و تکالیف مؤدیان	۴	۱۸ تا ۲۳	۲۱، ۲۲، ۲۳	۱۳	۱۹،۷۰٪
فصل ۳. مأخذ نرخ و نحوه محاسبه مالیات	۳	۱۴ تا ۱۷	۱۴، ۱۵، ۱۶، ۱۷	۱۱	۱۶،۶۶٪
فصل ۷. عوارض کالاها و خدمات	۷	۳۸ تا ۴۰	۳۸	۱۱	۱۶،۶۶٪
فصل ۱. کلیات و تعاریف	۱	۱ تا ۱۱	۴، ۶، ۷، ۱۱	۸	۱۲،۱۲٪
فصل ۵. سازمان مالیات بر ارزش افزوده و وظایف و اختیارات آن	۵	۲۴ تا ۳۳	۲۶، ۲۷، ۲۹	۶	۹،۱۰٪
فصل ۹. سایر مالیات‌ها و عوارض خاص	۹	۴۲ تا ۴۹	۴۲، ۴۶	۲	۳،۰۳٪
سایر	۱۱	-	-	۲	۳،۰۳٪
جمع				۶۶	۱۰۰٪

جدول ۱۸. پرسش‌های مطرح شده به تفکیک هر ماده از "قانون مالیات بر ارزش افزوده"

تناوب تکرار پرسش‌ها از هر ماده قانونی در بازه زمانی ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۸													
ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده	تعداد
۴	۱	۱۱	۳	۱۴	۳	۱۷	۵	۲۳	۳	۲۹	۱	۴۶	۱
۶	۳	۱۲	۱۱	۱۵	۲	۲۱	۱	۲۶	۳	۳۸	۱۱	سایر	۲
۷	۱	۱۳	۲	۱۶	۱	۲۲	۹	۲۷	۲	۴۲	۱	-	-

مدت به دو دوره نه‌ساله ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۹ و ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۸ تقسیم شده است. در دوره اول بیش از ۹۲ درصد پرسش‌های آزمون از دو مبحث قانون تجارت و قانون محاسبات عمومی کشور طرح شده، که سهم قانون تجارت در این بین بیش از ۷۲ درصد بوده است. در دوره نه‌ساله اخیر، تنوع پرسش‌ها بیشتر شده و مباحث بیشتری را در بر گرفته است و به این ترتیب وزن قانون تجارت در سؤال‌های آزمون به ۲۸ درصد کاهش یافته و قانون محاسبات عمومی کشور با یک‌چهارم سؤال‌ها در درجه دوم اهمیت قرار گرفته است. در سال‌های اخیر به طور متوسط یک پرسش از قانون بودجه، یک پرسش از قانون برگزاری مناقصات، یک پرسش از قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر، یک پرسش از قوانین و مقررات مالی دولت، دو پرسش از قانون برنامه پنج‌ساله توسعه و احکام دائمی آن، دو پرسش از قوانین و مقررات مبارزه با پول‌شویی و سه پرسش از قوانین بازار اوراق بهادار مطرح شده است. همچنین سؤالی از دو مبحث قوانین اصل چهل و چهار قانون اساسی و قوانین مدیریت خدمات کشوری و ارتقاء سلامت اداری و مقابله با فساد مطرح نشده است.

در مجموع همه سال‌های برگزاری آزمون حدود ۵۰ درصد پرسش‌ها از مبحث قانون تجارت طرح شده است. با توجه وزن بالای پرسش‌های قانون تجارت و به منظور گسترش سطح تحلیل، این مبحث با جزئیات بیشتری بررسی شده است. ترکیب پرسش‌های مطرح شده از قانون تجارت در جدول ۲۳، ارائه شده است. از مجموع ۲۱۲ پرسش مطرح شده از قانون تجارت، ۴ پرسش از باب اول؛ ۲۰۶ پرسش از باب سوم، فصل اول، مبحث اول؛ و ۲ پرسش از باب سوم، فصل اول، مبحث دوم مطرح شده است. به این ترتیب ۹۷ درصد پرسش‌های قانون تجارت از باب سوم، فصل اول، مبحث اول این قانون مطرح شده است و بخش‌های ششم، پنجم و هشتم با وزن ۵۸ درصد، پر سؤال‌ترین بخش‌های این قانون را تشکیل می‌دهند. قانون تجارت مشتمل بر ۱۶ باب و ۶۰۰ ماده است و از سایر باب‌های آن پرسشی در آزمون مطرح نشده است.

برای گسترش سطح تحلیل از قوانین و مباحث به ماده قانونی که سؤال از آن مطرح شده، کلیه پرسش‌های مطرح شده از این قانون مورد بررسی قرار گرفته و ماده قانونی موردنظر مشخص گردید. مواد قانونی که مورد سؤال واقع شده و میزان تکرار آنها در جدول ۲۴، آمده است. بیشترین پرسش‌های مطرح شده در مبحث قانون تجارت از ماده ۱۵۸، ماده ۱۴۱، ماده ۱۶۷، ماده ۸۸، ماده ۱۳۲ و ماده ۲۴۱ اصلاحیه قانون تجارت طرح شده است.

بیشترین پرسش‌های مطرح شده در مبحث قانون مالیات بر ارزش افزوده از ماده ۱۲ (فصل ۲- معافیت‌ها) با ۱۶،۶۷ درصد، ماده ۳۸ (فصل ۷- عوارض کالاها و خدمات) با ۱۶،۶۷ درصد و ماده ۲۲ (فصل ۴- وظایف و تکالیف مؤدیان) با ۱۳،۶۴ درصد طرح شده است. در مجموع ۴۶،۹۸ درصد پرسش‌ها از این سه ماده قانونی طرح شده است.

بررسی تحلیلی بخش سایر قوانین

این قسمت، چهارمین و آخرین بخش آزمون است. گستردگی و پراکندگی منابع بخش سایر قوانین، اصلاحات پی‌درپی قوانین و نبود اطلاعات تفصیلی مناسب که بتواند پراکندگی موضوعات و سرفصل‌های طرح‌شده در آزمون را مشخص کند، بر دشواری کار داوطلبان افزوده است. با توجه به کلی‌گویی صورت‌گرفته در خصوص منابع و بسنده به ذکر عبارت "قوانین تجاری، مالی، محاسباتی و سایر قوانین مرتبط"، برای موفقیت در آزمون، داوطلبان باید تمام قوانین و مقررات تجاری، مالی، محاسباتی و کلیه موارد مرتبط با آخرین اصلاحات و الحاقات آنها را بررسی نمایند. پرسش‌های آزمون در بخش سایر قوانین را می‌توان در ۱۲ مبحث طبقه‌بندی کرد. این مباحث به همراه تعداد و ترکیب پرسش‌های مطرح شده در آزمون برحسب این طبقه‌بندی در جدول ۱۹، آمده است.

ترکیب سؤال‌های مطرح شده در این بخش به تفکیک تعداد پرسش‌های هر مبحث در هر سال برگزاری آزمون، در جدول ۲۰ آمده است. مباحث مطرح در آزمون در سال‌های ابتدایی محدود بوده و به مرور بر تنوع آنها افزوده شده است. نمودار ۶ میانگین تعداد پرسش‌های مطرح شده در بخش سایر قوانین به تفکیک مباحث را نشان می‌دهد.

برای مقایسه میانگین مباحث از آزمون آنالیز واریانس استفاده شده که در جدول ۲۱، آمده است. با توجه به اینکه مقدار احتمال آزمون کمتر از ۰،۰۵ (۰،۰۰۰) محاسبه شده، بنابراین بین مباحث بخش سایر قوانین در ترکیب پرسش‌های آزمون، اختلاف معناداری وجود دارد.

در طول ۱۸ سال برگزاری آزمون ۴۳۰ پرسش از این بخش مطرح شده است. نتایج حاصل از محاسبه شاخص تنوع به‌ازای سال‌های برگزاری آزمون در جدول ۲۲، آمده است. بیشترین تنوع پرسش‌ها مربوط به سال ۱۳۹۱ بوده و شاخص تنوع برای مجموع سال‌های برگزاری آزمون برابر ۰،۳۰۱۹ است.

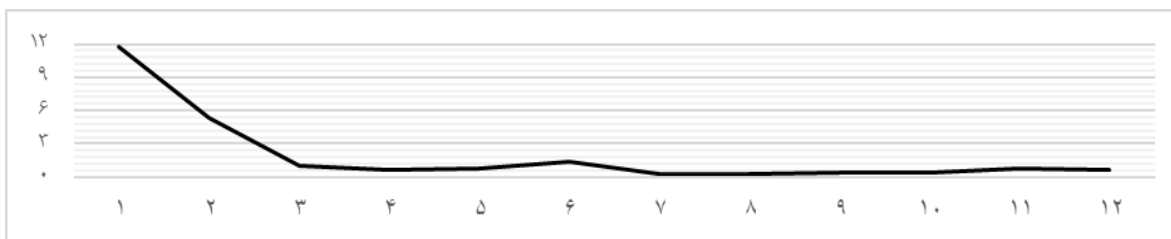
به منظور فراهم کردن امکان مقایسه و بررسی دقیق‌تر تغییرات صورت گرفته در طول سال‌های برگزاری آزمون، این

جدول ۱۹. مباحث بخش "سایر قوانین"

عنوان	مبحث	درصد	عنوان	مبحث	درصد
قانون تجارت	۱	۴۹,۳۰	سایر قوانین، قوانینی که دیگر موضوعیت ندارند و پرسش‌های حذف شده	۱۲	۲,۷۹
قانون محاسبات عمومی کشور	۲	۲۲,۰۹	قوانین تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت	۴	۲,۵۶
قوانین بازار اوراق بهادار	۶	۵,۸۱	قوانین اصل چهل و چهار قانون اساسی	۹	۱,۸۶
قانون برگزاری مناقصات	۳	۴,۴۳	قوانین بودجه سال‌های مختلف	۱۰	۱,۸۶
قوانین و مقررات مبارزه با پول‌شویی	۵	۳,۴۹	قوانین مدیریت خدمات کشوری و ارتقاء سلامت اداری و مقابله با فساد	۸	۱,۴۰
قوانین برنامه پنج‌ساله توسعه ادوار مختلف و احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور	۱۱	۳,۲۵	قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقاء نظام مالی کشور	۷	۱,۱۶
		جمع	۱۰۰٪		

جدول ۲۰. ترکیب پرسش‌های آزمون در بخش "سایر قوانین" به تفکیک مباحث و سال

جمع	مبحث												سال
	۱۲	۱۱	۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	
۱۵	۲	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۳	۹	۱۳۸۱
۱۵	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۴	۱۱	۱۳۸۲
۲۵	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۷	۱۸	۱۳۸۳
۲۵	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۵	۲۰	۱۳۸۴
۲۵	۲	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۳	۲۰	۱۳۸۵
۲۵	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۳	۲۱	۱۳۸۶
۲۵	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۲۴	۱۳۸۷
۲۵	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۲	۶	۱۷	۱۳۸۸
۲۵	۱	۲	۰	۰	۱	۰	۲	۰	۰	۲	۸	۹	۱۳۸۹
۲۵	۳	۱	۱	۱	۰	۰	۳	۰	۱	۲	۵	۸	۱۳۹۰
۲۵	۱	۱	۰	۲	۱	۰	۲	۲	۱	۳	۶	۶	۱۳۹۱
۲۵	۰	۱	۱	۲	۱	۰	۲	۲	۱	۲	۵	۸	۱۳۹۲
۲۵	۰	۲	۱	۱	۱	۰	۲	۲	۱	۲	۶	۷	۱۳۹۳
۲۵	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۲	۲	۱	۲	۶	۷	۱۳۹۴
۲۵	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۲	۲	۲	۱	۷	۷	۱۳۹۵
۲۵	۰	۲	۱	۰	۰	۱	۳	۲	۱	۱	۷	۷	۱۳۹۶
۲۵	۰	۲	۱	۰	۰	۱	۳	۲	۱	۱	۷	۷	۱۳۹۷
۲۵	۱	۲	۱	۰	۰	۱	۴	۱	۲	۱	۶	۶	۱۳۹۸
۴۳۰	۱۲	۱۴	۸	۸	۶	۵	۲۵	۱۵	۱۱	۱۹	۹۵	۲۱۲	جمع



نمودار ۶. میانگین تعداد پرسش‌های مطرح شده در بخش سایر قوانین به تفکیک مباحث

جدول ۲۱. مقایسه میانگین مباحث بخش سایر قوانین

ANOVA					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	۲۲۴۵,۶۴۸	۱۱	۲۰۴,۱۵۰	۴۹,۵۶۰	,۰۰۰
Within Groups	۸۴۰,۳۳۳	۲۰۴	۴,۱۱۹		
Total	۳۰۸۵,۹۸۱	۲۱۵			

جدول ۲۲. شاخص تنوع پرسش‌های بخش سایر قوانین

سال	۱۳۸۹	۱۳۸۸	۱۳۸۷	۱۳۸۶	۱۳۸۵	۱۳۸۴	۱۳۸۳	۱۳۸۲	۱۳۸۱
مجموع شاخص	۰,۲۵۴۴	۰,۵۲۶۴	۰,۹۲۳۲	۰,۷۲۱۶	۰,۶۶۰۸	۰,۶۸	۰,۵۹۶۸	۰,۶۰۸۸	۰,۴۲۲۲
سال	۱۳۹۸	۱۳۹۷	۱۳۹۶	۱۳۹۵	۱۳۹۴	۱۳۹۳	۱۳۹۲	۱۳۹۱	۱۳۹۰
شاخص	۰,۱۶۱۶	۰,۱۹۰۴	۰,۱۹۰۴	۰,۱۸۴	۰,۱۶۴۸	۰,۱۶۸	۰,۱۷۴۴	۰,۱۵۵۲	۰,۱۸۴

جدول ۲۳. ترکیب پرسش‌های مطرح شده از "قانون تجارت"

درصد	تعداد پرسش	عنوان	زیر مباحث‌های قانون تجارت	
۲۱,۷۰٪	۴۶	هیئت‌مدیره	بخش ششم	باب سوم - فصل اول - مبحث اول
۱۸,۴۰٪	۳۹	مجامع عمومی	بخش پنجم	باب سوم - فصل اول - مبحث اول
۱۷,۹۲٪	۳۸	تغییرات در سرمایه شرکت	بخش هشتم	باب سوم - فصل اول - مبحث اول
۱۰,۳۸٪	۲۲	حساب‌های شرکت	بخش دهم	باب سوم - فصل اول - مبحث اول
۷,۰۷٪	۱۵	سهام	بخش دوم	باب سوم - فصل اول - مبحث اول
۶,۶۰٪	۱۴	تعریف و تشکیل شرکت سهامی	بخش اول	باب سوم - فصل اول - مبحث اول
۶,۱۳٪	۱۳	بازرسان	بخش هفتم	باب سوم - فصل اول - مبحث اول
۵,۱۹٪	۱۱	انحلال و تصفیه	بخش نهم	باب سوم - فصل اول - مبحث اول
۱,۸۹٪	۴	تبدیل سهام	بخش سوم	باب سوم - فصل اول - مبحث اول
۱,۸۹٪	۴	تجار و معاملات تجاری	-	باب اول
۱,۴۲٪	۳	مقررات مختلف مربوط به شرکت‌های سهامی	بخش دوازدهم	باب سوم - فصل اول - مبحث اول
۰,۴۷٪	۱	مقررات جزایی	بخش یازدهم	باب سوم - فصل اول - مبحث اول
۰,۹۴٪	۲	-	-	سایر
۱۰۰٪	۲۱۲	-	-	جمع

جدول ۲۴. پرسش‌های مطرح شده به تفکیک هر ماده از "قانون تجارت"

تناوب تکرار پرسش‌ها از هر ماده قانونی در بازه زمانی ۱۳۸۱ تا ۱۳۹۸													
ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده	تعداد
۱	۲۳۲	۱	۱۷۲	۲	۱۴۸	۴	۱۱۸	۳	۹۰	۱	۳۹	۱	۱
۱	۲۳۳	۱	۱۸۱	۱	۱۴۹	۲	۱۲۱	۳	۹۱	۱	۴۰	۳	۴
۱	۲۳۴	۱	۱۸۴	۴	۱۵۰	۱	۱۲۲	۱	۹۲	۲	۴۱	۱	۲
۴	۲۳۶	۱	۱۸۷	۲	۱۵۱	۴	۱۲۴	۳	۹۴	۱	۴۲	۱	۴
۱	۲۳۷	۴	۱۸۹	۱	۱۵۴	۱	۱۲۵	۱	۹۵	۴	۴۳	۳	۵
۴	۲۳۸	۲	۱۹۸	۱	۱۵۵	۲	۱۲۶	۱	۹۷	۱	۴۴	۳	۶
۴	۲۳۹	۱	۱۹۹	۱	۱۵۶	۱	۱۲۹	۱	۹۸	۱	۷۵	۱	۱۷
۱	۲۴۰	۱	۲۰۱	۹	۱۵۸	۳	۱۳۰	۲	۱۰۱	۱	۷۸	۲	۲۰
۵	۲۴۱	۱	۲۰۶	۳	۱۵۹	۱	۱۳۱	۱	۱۰۴	۱	۷۹	۱	۲۱
۱	۲۶۷	۱	۲۰۸	۱	۱۶۰	۵	۱۳۲	۱	۱۰۶	۱	۸۲	۲	۲۳
۲	۲۷۸	۱	۲۰۹	۲	۱۶۱	۱	۱۳۳	۲	۱۰۷	۳	۸۳	۱	۲۵
۱	۳۰۰	۱	۲۱۰	۲	۱۶۲	۱	۱۳۴	۲	۱۰۹	۳	۸۴	۱	۲۷
۱	۹۵	۱	۲۱۱	۱	۱۶۴	۱	۱۳۶	۳	۱۱۰	۱	۸۵	۱	۲۹
۱	۹۶	۲	۲۱۲	۲	۱۶۵	۷	۱۴۱	۱	۱۱۱	۳	۸۷	۱	۳۲
-	-	۱	۲۲۳	۱	۱۶۶	۲	۱۴۲	۱	۱۱۲	۶	۸۸	۳	۳۳
-	-	۱	۲۲۷	۷	۱۶۷	۱	۱۴۶	۱	۱۱۳	۲	۸۹	۲	۳۷

جدول ۲۵. ترکیب پرسش‌های مطرح شده از "قانون محاسبات عمومی کشور"

درصد	تعداد پرسش	عنوان	زیر مبحث‌های قانون محاسبات عمومی کشور	
۳۰,۵۳٪	۲۹	مقررات متفرقه	-	فصل ششم
۲۴,۲۱٪	۲۳	اموال دولتی	-	فصل پنجم
۲۰٪	۱۹	هزینه‌ها و سایر پرداخت‌ها	بخش ۲	فصل دوم - اجرای بودجه
۸,۴۲٪	۸	تعاریف	-	فصل اول
۷,۳۷٪	۷	درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار	بخش ۱	فصل دوم - اجرای بودجه
۴,۲۱٪	۴	معاملات دولتی	بخش ۳	فصل دوم - اجرای بودجه
۳,۱۶٪	۳	تنظیم حساب و تفریح بودجه	-	فصل چهارم
۲,۱۰٪	۲	نظارت ملی	-	فصل سوم
۱۰۰٪	۹۵	-	-	جمع

با ۳۰,۵۳ درصد، فصل پنجم: اموال دولتی با ۲۴,۲۱ درصد، و بخش دوم از فصل دوم: هزینه‌ها و سایر پرداخت‌ها با ۲۰ درصد، بیشترین پرسش‌های مطرح شده در آزمون را به خود اختصاص داده‌اند. ترکیب پرسش‌های مطرح شده از این قانون در جدول ۲۵ آمده است.

بعد از قانون تجارت، دومین مبحث مهم این بخش که در دوره اخیر حدود یک‌چهارم و در مجموع سال‌های برگزاری آزمون بیش از ۲۲ درصد پرسش‌ها را به خود اختصاص داده، قانون محاسبات عمومی کشور است. این قانون مشتمل بر شش فصل و ۱۴۰ ماده است که فصل ششم: مقررات متفرقه

به مرور به آزمون راه یافته و در سال‌های اخیر به طور متوسط یک پرسش از مباحث متنوع آن طرح می‌شود. در دوره ابتدایی برگزاری آزمون تعداد پرسش‌های مفهومی و محاسباتی تقریباً برابر بوده اما با گذر زمان این نسبت تغییر کرده و در دوره اخیر تعداد پرسش‌های محاسباتی مطرح شده در آزمون تقریباً دو برابر تعداد پرسش‌های مفهومی است. نسبت پرسش‌های محاسباتی و مفهومی در خصوص پرسش‌های صنعتی چهار به یک است. بعضی ناهماهنگی‌ها نیز در فرایند برگزاری آزمون‌های حرفه‌ای به چشم می‌خورد. به عنوان نمونه می‌توان به عدم طرح سؤال از استانداردهای حسابداری بخش عمومی در آزمون حسابدار رسمی و اختصاص ۱۲ درصد از پرسش‌های بخش حسابداری آزمون کارکنان حرفه‌ای به این مبحث، اشاره کرد. در قسمت حسابرسی، بخش‌های ۵۹۹-۵۰۰، ۲۰۰-۲۹۹، ۳۰۰-۳۹۹، و ۷۰۰-۷۹۹ و استانداردهای شماره ۳۱۵، ۵۳۰، ۵۲۰، ۷۰۵، ۲۰۰، ۲۴۰ و ۶۰۰ پرتکرارترین مباحث در مجموع سال‌های برگزاری آزمون بوده‌اند. بعضی پرسش‌ها نیز از مباحثی خارج از استانداردهای حسابرسی مطرح شده که از آن جمله می‌توان به پرسش‌های مبحث حسابرسی کامپیوتری اشاره کرد. همچنین آیین رفتار حرفه‌ای که از مباحث با اهمیت و ضروری است، در سال‌های اخیر، کمتر مورد توجه قرار گرفته است.

گذشته از مباحث حسابداری و حسابرسی، نیمی از آزمون بر روی سنجش توانایی داوطلبان در حفظ کردن مواد قانونی در بخش‌های قانون مالیات‌ها و سایر قوانین متمرکز است. موفقیت شرکت‌کنندگان در آزمون به طور عمده به توانایی آنها در به ذهن سپردن مطالب بستگی دارد و مهارت‌های رده بالا مانند به‌کارگیری، تحلیل و ارزیابی چندان مورد آزمون واقع نمی‌شوند. در بخش قانون مالیات‌ها دو سرفصل مهم

برای گسترش سطح تحلیل از قوانین و مباحث به ماده قانونی که سؤال از آن مطرح شده، کلیه پرسش‌های مطرح شده از این قانون مورد بررسی قرار گرفته و ماده قانونی مورد نظر مشخص گردید. مواد قانونی که مورد سؤال واقع شده و میزان تکرار آنها در جدول ۲۶، ارائه شده است. بیشترین پرسش‌های مطرح شده در مبحث قانون محاسبات عمومی کشور از ماده ۱۳۶، ماده ۱۱۳، ماده ۱۳۵، ماده ۱۳۲، ماده ۶۹ و ماده ۱۰۹ طرح شده است. در این بخش هیچ سؤال تشریحی مطرح نمی‌شود.

بحث و نتیجه‌گیری

نقش مهارت‌های فنی حسابرسان در پیشرفت شغلی و موفقیت حرفه‌ای آنان نقشی بی‌بدیل و غیرقابل انکار است. در کشور ما نیز همانند بسیاری دیگر از کشورهای جهان، یکی از رایج‌ترین و مهم‌ترین مسیرهای پیشرفت و ارتقاء شغلی حسابرسان، قبولی آنها در آزمون‌های حرفه‌ای است. هدف این پژوهش بررسی تحلیلی آزمون حسابدار رسمی است که هر ساله با هدف سنجش سطح مهارت‌های مورد نیاز حسابرسان، برگزار می‌شود. پیش‌از این پژوهشی در خصوص تحلیل محتوای آزمون حسابدار رسمی انجام نگرفته است، از این رو پیشنهاد می‌شود یافته‌های این تحقیق مبنای مطالعه و پژوهش‌های دیگر جهت ارتقای کیفیت آزمون و فرایند تعیین صلاحیت حسابداران رسمی قرار گیرد.

در بخش حسابداری استاندارد ۱۸، ۲، ۱۱، ۱۶، ۶ و ۲۰ پرتکرارترین مباحث در مجموع سال‌های برگزاری آزمون بوده‌اند که استاندارد ۶ در سال‌های اخیر به مرور اهمیت خود را از دست داده است. یک چهارم پرسش‌های این بخش به مباحث حسابداری صنعتی می‌پردازد و حسابداری مدیریت نیز

جدول ۲۶. پرسش‌های مطرح شده به تفکیک هر ماده از "قانون محاسبات عمومی کشور"

تناوب تکرار پرسش‌ها از هر ماده قانونی در بازه زمانی ۱۳۸۱ تا ۱۳۹۸												
ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده
۱۶	۱	۳۲	۲	۵۳	۲	۷۲	۲	۹۰	۲	۱۱۰	۱	۱۳۲
۱۹	۱	۳۹	۲	۶۱	۲	۷۶	۱	۹۸	۱	۱۱۳	۷	۱۳۳
۲۳	۱	۴۰	۱	۶۳	۱	۷۹	۱	۱۰۲	۱	۱۱۵	۴	۱۳۴
۲۷	۱	۴۴	۳	۶۴	۲	۸۰	۱	۱۰۴	۱	۱۱۷	۱	۱۳۵
۲۹	۱	۴۵	۱	۶۷	۲	۸۲	۱	۱۰۸	۱	۱۱۸	۲	۱۳۶
۳۱	۱	۵۲	۲	۶۹	۵	۸۴	۱	۱۰۹	۴	۱۱۹	۳	-

قانون مالیات‌های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده مطرح است که قانون مالیات بر ارزش افزوده بیش از یک‌چهارم پرسش‌های دهه اخیر را به خود اختصاص داده است. در بخش سایر قوانین نیز دو سرفصل مهم قانون تجارت و قانون محاسبات عمومی کشور، مورد نظر است. قانون تجارت در سال‌های ابتدایی آزمون حدود سه‌چهارم پرسش‌ها را به خود اختصاص داده بوده که به مرور و به واسطه افزایش تنوع منابع از اهمیت آن کاسته شده است.

با توجه به اینکه اساتید قوی و صاحب‌سبک در طراحی پرسش‌های آزمون دخیل هستند، سؤال‌های آزمون از کیفیت بالایی برخوردارند. با وجود این، به نظر می‌رسد که راهبرد و نظام مشخصی برای طراحی پرسش‌های آزمون وجود ندارد تا در آن بر اساس رویه‌های هدفمند موضوعات و مباحث مبتلابه حسابداران رسمی ارزیابی شده و به استناد آن آزمون به صورت دوره‌ای به‌روزرسانی شود. هدف اصلی امتحان باید آزمون تیزهوشی داوطلبان و روزآمد بودن اطلاعات عمومی حرفه‌ای آنان باشد. بهتر است سؤال‌اتی که از متن استانداردها استخراج می‌شود مفهومی باشند و نه تشویق داوطلب به حفظ استاندارد. همچنین از طرح سؤال‌اتی که مبنای آن قوانین و مقرراتی است که کمتر از یک سال از ابلاغ یا اجرای آن گذشته به‌ویژه در مورد مقرراتی که عموماً شامل دستگاه‌های دولتی است، اجتناب شود (دوانی و شمس‌احمدی، ۱۳۹۹). از جمله نقاط ضعف آزمون می‌توان به ترکیب نامناسب سؤال‌ات آزمون از نظر میزان سختی و آسانی سؤال‌ات، وجود سؤال‌ات گمراه‌کننده، وجود سؤال‌ات با پاسخ‌های دو گانه، وجود سؤال‌ات با پاسخ هیچ‌کدام، و حالت تشریحی داشتن و راه‌حل‌های طولانی برخی سؤال‌ات تستی اشاره کرد.

به منظور بهبود فرایند آزمون پیشنهاد می‌شود کارگروهی متشکل از خبرگان حرفه‌ای و دانشجویی پیش از برگزاری آزمون، پرسش‌ها را به لحاظ صحت، اهمیت موضوع، میزان دشواری و تناسب زمان تخصیص یافته مورد بررسی قرار دهند و پرسش‌های نامناسب در فرایند آزمون مورد استفاده واقع نشوند. همچنین پس از برگزاری آزمون با استفاده از فنون ارزیابی و روان‌سنجی آزمون، و با توجه به درصد پاسخگویی داوطلبان به هر پرسش، پرسش‌ها مورد ارزیابی واقع شده و نتایج آن در اختیار طراحان پرسش‌های هر بخش از آزمون و کارگروه قرار داده شود تا به منظور ارتقای کیفیت پرسش‌های آزمون در دوره‌های آتی مورد استفاده و تحلیل قرار گیرد.

تدوین راهنمای جامع آزمون (شامل سرفصل‌ها و جزئیات دروس مورد سؤال)، توجه به ترکیب مناسب سؤال‌ات،

متناسب‌سازی زمان آزمون، عدم طرح سؤال‌ات گمراه‌کننده، عدم طرح سؤال‌ات با پاسخ دوگانه، عدم طرح سؤال‌ات با پاسخ هیچکدام، عدم طرح سؤال از موارد خاص با کاربرد خاص مانند احکام برنامه توسعه که حسابرس با آنها سروکار ندارد، حرکت به سمت فراهم ساختن امکان برگزاری آزمون به صورت برخط در آینده، ارائه پاسخ‌های تشریحی سؤال‌ات تستی و تشریحی، استفاده از کیس‌های واقعی و مورد‌های عملی^{۱۱} طراحی شده از سوی افراد حرفه‌ای (قائمی، ۱۳۹۴)، قراردادن تعدادی از پرسش‌ها به صورت آزمایشی در آزمون که نمره آنها در نتیجه نهایی داوطلبان به حساب نیاید و در قبولی آنها تأثیری نداشته باشد و به این ترتیب میزان سختی و آسانی و کیفیت این پرسش‌ها برای دوره‌های آتی مورد سنجش واقع شود، ارزیابی و تحلیل آزمون هر سال و بررسی نقاط قوت و ضعف آن و تلاش در جهت حذف ایرادهای شناسایی شده در آزمون‌های آتی، توصیه می‌گردد.

منابع

- دوانی، غلامحسین و شمس احمدی، منصور. (۱۳۹۹). ارزیابی دانش یا امتحان استرس. *دنیای اقتصاد*، ۵۰۸۳.
- سرمد، زهره؛ بازرگان، عباس و حجازی، الهه. (۱۳۹۹). *روش‌های تحقیق در علوم رفتاری*. تهران: انتشارات آگاه.
- غلامی، ملک محمد؛ فخاری، حسین و ملکیان، اسفندیار. (۱۳۹۸). تبیین عوامل موثر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران. *دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی*، ۵(۲)، ۸۴-۶۹.
- فریدونی، فرشید و نجاتی، امیر. (۱۳۹۸). *مجموعه قوانین مالیاتی*. تهران: انتشارات ترمه.
- قائمی، محمدحسین. (۱۳۹۴). آموزش حسابداری؛ هماهنگی بین اعضای هیئت علمی. *حسابرس*، ۸۱، ۶۵-۶۲.
- کمیته قوانین و مالیاتی. (۱۳۹۸). *قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۰۳/۱۲/۱۳۶۶ و اصلاحیه مصوب ۳۱/۰۴/۱۳۹۴ و اصلاحات بعدی تا تاریخ ۰۳/۰۳/۱۳۹۸*. تهران: سازمان حسابرسی.
- مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران. (۱۳۹۷). *مجموعه قوانین و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران*. چاپ هفتم، تهران: نشر جامعه حسابداران رسمی ایران.
- معینیان، داوود و پورزمانی، زهرا. (۱۳۹۶). بررسی کیفیت

- حسابرس، ۸۱، ۱۰۵-۹۶.
- هیئت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی. (۱۳۹۹). آگهی دعوت به شرکت در آزمون برای انتخاب حسابدار رسمی. دفترچه آزمون، ۶-۱.
 - American Institute of Certified Public Accountants. (AICPA). (2015). Exposure Draft: Maintaining the Relevance of the Uniform CPA Examination. Available at: www.aicpa.org, 1-107.
 - American Institute of Certified Public Accountants. (AICPA). (2016). Uniform CPA Examination Blueprints - Approved by the Board of Examiners. Available at: www.aicpa.org, 1-98.
 - Becker. (2019). Understanding the CPA Exam parts: CPA Exam sections. Available at: www.becker.com.
 - Bline, D.M., Perreault, S. & Zheng, Z. (2016 a). Do accounting faculty characteristics impact CPA exam performance? An investigation of nearly 700,000 examinations. *Issues in Accounting Education*, (3)31, 291-300.
 - Bline, D., Perreault, S. & Zheng, Z. (2016 b). An Exploratory Examination of Order Effects on CPA Exam Passage Timeliness. *Journal of Accounting Education*, 36, 65-74.
 - Boone, J., Legoria, J., Seifert, D.L. & Stammerjohan, W.W. (2006). The Associations among Accounting Program Attributes, 150-hour Status, and CPA Exam Pass Rates. *Journal of Accounting Education*, (4)24, 202-215.
 - Centre for Professional Accounting and Auditing Studies and Training. (2019). *IACPA act and regulations*. Tehran: IACPA publication (In Persian).
 - Certified Public Accountants Competence Board. (2020). Invitation to participate in the test to select a certified public accountant. Test Booklet, 1-6 (In Persian).
 - Chartered Professional Accountants Canada (CPA Canada). (2020). The Chartered Professional Accountant Competency Map. Available at: www.cpacanada.ca.
 - Davani, Gh. & Shams Ahmadi, M. (2020). Assess Knowledge or Stress Test. *Donyaye Eghtesad*, 5083 (In Persian).
 - Fereyduni, F. & Nejati, A. (2019). *A comprehensive review on tax laws*. Tehran: Termeh Publication (In Persian).
 - Freeman, M.S. (2018). The CPA Exam is Changing: Are the Professors Ready?. *The Accounting Educators' Journal*, (28), 1-32.
 - Ghaemi, M.H. (2015). Accounting Training; Coordination Between Faculty Members. *Hesabras*, 81, 62-65 (In Persian).
 - Gholami, M.M., Fakhari, H. & Malekian, E. (2019). Explaining Effective Factors on the Implementation of Public Sector Accounting Standards in Iran. *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, (2)5, 69-84 (In Persian).
 - Gleim Exam Prep. (2019). CPA Exam Pass Rate Guide. Available at: www.gleim.com.
 - Japanese Institute of Certified Public Accountants (JICPA). (2019). *Becoming a CPA*. Available at: www.jicpa.or.jp.
 - Menk, K.B., Bryan, Nagle, B.M. & Rau, S.E. (2017). Does Earning a Graduate Degree Impact CPA Exam Performance. *Academy of Business Research Journal*, 1, 27-42.
 - Moeiniyan, D. & Pourzamani, Z. (2017). Financial Reporting Quality based on Public Sector Accounting Standards for Information Presentation. *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, (2)3, 93-104 (In Persian).
 - Mokarami, Y. (2015). Uniform CPA Exam. *Hesabras*, 88, 96-105 (In Persian).
 - National Association of State Boards of Accountancy (NASBA). (2021). *The Candidate Bulletin: Roadmap to CPA Success*. Available at:

- www.nasba.org*.
- Nagle, B.M., Menk, K.B. & Rau, S.E. (2018). Which Accounting Program Characteristics Contribute to CPA Exam Success? A study of Institutional Factors and Graduate Education. *Journal of Accounting Education*, (45), 20-31.
 - Ng, S. (2020). CPA Exam Guide, Available at: *www.ipassthecpaexam.com*.
 - Sarmad, Z., Bazargan, A. & Hejazi, E. (2020). Research Methods in Behavioral Sciences. *Agah Publication* (In Persian).
 - Self, S., Weaver, D., Proctor, J. & Hicks, M. (2013). Candidate Performance on the Certified Public Accountant Exam: Empirical Analysis. *International Journal of Education Research*, (8)1, 76-88.
 - Tax Laws Committee. (2019). *The law of direct taxes approved on 1987/6/2 and the amendment approved on 2015/7/22 and the subsequent amendments until 20/03/1398*. Tehran: Auditing Organization (In Persian).