

آسیب شناسی فرایند

تعیین صلاحیت

حسابداران رسمی در ایران

امیرهادی معنوی مقدم^۱، محمدحسین قائمی، کیهان مهام

پیش‌بینی شده که به‌منظور تنظیم و اعتدالی حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی و نظارت بر کار حسابداران رسمی، جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران تشکیل گردد. در اوایل ۱۳۷۵ در اجرای آیین‌نامه تعیین صلاحیت حسابداران رسمی، وزیر امور اقتصاد و دارایی، هیأتی ۱۰ نفره متشکل از ۷ نفر عضو هیأت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی و ۳ نفر حسابدار دیگر را به‌عنوان نخستین حسابداران رسمی معرفی نمود تا اساسنامه‌ی جامعه مذکور را تهیه و برای تصویب نهایی به هیأت وزیران تقدیم کنند. 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» از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی و با مشارکت جمعی از کارشناسان و صاحب‌نظران تهیه و به تصویب هیأت وزیران رسید. با تصویب این آیین‌نامه، مقدمات تشکیل جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران فراهم شد. هم‌زمان هیأت

۱- تاریخچه‌ی آزمون حسابدار رسمی

تاریخچه‌ی طولانی در صدور مجوز برای حسابداران رسمی وجود دارد. آزمون هماهنگ حسابدار رسمی و خدمات رتبه‌بندی مشورتی^۲ اولین بار از سوی انجمن حسابداران رسمی آمریکا در ژوئن ۱۹۱۷ ارائه شد. امروزه این خدمات و الزام‌های گذراندن این آزمون برای تبدیل شدن به حسابدار رسمی در سراسر ایالات متحده پذیرفته شده است (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۲۰۱۵).

در ایران، در سال ۱۳۷۲ قانون «استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به‌عنوان حسابدار رسمی» به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید. به‌موجب این قانون، دولت می‌تواند حسب مورد از خدمات حسابداران رسمی در مواردی مانند: حسابرسی و بازرسی قانونی شرکت‌های سهامی عام، شرکت‌های سهامی خاص، شرکت‌های غیر سهامی و سایر موارد مطرح شده در این قانون استفاده نماید. همچنین در این قانون

مقدمه

حرفه‌ی حسابداری به‌صورت پیوسته در حال تحول است و هر روز بر پیچیدگی آن افزوده می‌شود. لازم است این پویایی در فرایند تعیین صلاحیت حسابداران رسمی نیز در نظر گرفته شده و هم‌پای تحولات به وجود آمده در حرفه، فرایند تعیین صلاحیت حسابدار رسمی نیز بهبود یابد. در این مقاله پس از ارائه‌ی تاریخچه‌ی مختصری از آزمون حسابدار رسمی، ضمن بررسی فرایند جاری تعیین صلاحیت در ایران، تغییرات به وجود آمده در حرفه‌ی حسابداری و نیاز به دگرگونی آزمون، به آسیب‌شناسی فرایند تعیین صلاحیت حسابداران رسمی در ایران از ابعاد ویژگی‌های لازم برای حسابدار رسمی، شرایط احراز ویژگی‌های لازم برای حسابدار رسمی، ساختار آزمون حسابدار رسمی، مفاد امتحانی و روش برگزاری آزمون پرداخته می‌شود.

۱۳۸۶ تمام سوال‌ها به صورت تستی بوده‌اند و پس از آن سوال‌های تشریحی برای سه درس حسابداری، حسابرسی و قانون مالیات‌ها به امتحان افزوده شده‌اند. تعداد و همچنین درصد قبول‌شدگان در آزمون بین سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۹ در جدول ۱ آمده است. میزان قبولی در آزمون در این سال‌ها بر مبنای تعداد حاضرین در جلسه حداقل ۳/۷ درصد، حداکثر ۱۷ درصد و میانگین ده‌ساله آن ۸٫۷ درصد بوده است.

هر پاسخ درست تستی یک نمره و هر پاسخ نادرست یک‌سوم نمره منفی دارد. نصاب قبولی داوطلبان در آزمون به صورت کسب ۵۰ درصد نمره‌ی سوال‌های تستی و نیز ۵۰ درصد سوال‌های تشریحی آن درس است. آزمون به صورت تشریحی و چندگزینه‌ای (تستی) است. سوال‌های حسابداری و حسابرسی حسب مورد، با استانداردهای سازمان حسابرسی (مغایرتی نباید داشته باشند و می‌بایست در سطحی باشند که مهارت‌های حرفه‌ای متقاضی برای امضای گزارش‌های حسابرس مستقل و بازرس قانونی احراز شود. سوال‌های آزمون در درس‌های حسابداری و حسابرسی از استانداردهایی خواهد بود که تا پایان سال قبل آزمون هر سال لازم‌الاجرا شده‌اند. سوال‌های مربوط به قانون مالیات‌ها و سایر قوانین از قوانینی خواهد بود که در سال آزمون لازم‌الاجرا هستند.

چنانچه داوطلبی در حداقل یک درس از مواد درسی چهارگانه قبول شده باشد، می‌تواند حداکثر ظرف ۵ سال متوالی از اولین سالی که نمره‌ی قبولی را کسب می‌نماید، حدنصاب قبولی درس یا سایر دروس را احراز نماید و در غیر این صورت لازم است همه‌ی دروس را آزمون دهد. پاسخ‌نامه تشریحی هر درس در صورتی تصحیح می‌شود که نمره‌ی تستی آن درس به حدنصاب قبولی رسیده باشد.



نگاره ۱. عناصر اساسی برای واجد شرایط بودن به عنوان حسابدار رسمی در ایران، (آگهی دعوت به آزمون، ۱۴۰۱)

ذی‌صلاح به‌عنوان حسابدار رسمی، مصوب سال ۱۳۷۲ و آیین‌نامه‌ی «تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و چگونگی انتخاب آنان» مصوب سال ۱۳۷۴ و اصلاحیه‌های بعدی آن، آزمون را برگزار می‌کند. (نگاره ۱)

آزمون هر سال در نیمه‌ی اول بهمن‌ماه برگزار می‌شود و شامل مهارت‌های ۱. حسابداری؛ ۲. حسابرسی؛ ۳. قانون مالیات‌ها (قانون مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده و بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های مربوطه)؛ و ۴. سایر قوانین (قانون تجارت، قانون محاسبات عمومی، قوانین بودجه، قوانین توسعه، قانون برگزاری مناقصات، قوانین بازار سرمایه، و سایر قوانین مالی) است (آگهی دعوت به آزمون، ۱۴۰۱). تا سال

تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی نیز تلاش‌های خود را در جهت تکمیل فهرست نخستین گروه حسابداران رسمی آغاز کرد و در خردادماه ۱۳۸۰، عملیات اجرایی شناسایی متقاضیان عضویت در جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران به سرانجام رسید (مجموعه‌ی قانون و مقررات جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، ۱۳۹۷).

۲ - فرایند حسابدار رسمی در ایران

برگزارکننده‌ی آزمون حسابدار رسمی در ایران «هیأت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی» است. این هیأت در اجرای ماده‌ی واحده‌ی قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران

(آگهی دعوت به آزمون، ۱۴۰۱).

فهرست مقایسه‌ای حاضرین و غایبین در آزمون حسابدار رسمی برای سال‌های ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۹ در جدول ۲ آمده است. به‌عنوان نمونه تعداد حاضرین در جلسه برای درس حسابداری در سال ۱۳۹۴، ۵۹ درصد بوده که این میزان در سال ۱۳۹۹ به ۳۵ درصد کاهش پیدا کرده است. این می‌تواند نشان‌دهنده‌ی افزایش میزان دشواری آزمون و تلقی داوطلبان واجد شرایط مبنی بر عدم وجود شانس قبولی برای آن‌ها و در نتیجه عدم مشارکت در فرایند آزمون باشد. نگاه کوتاهی به تعداد شرکت‌کنندگان در جلسه آزمون در پنج سال اخیر نشان می‌دهد که همواره بیش از نیمی از داوطلبان واجد شرایط، در جلسه آزمون شرکت نمی‌کنند.

هیأت تشخیص صلاحیت بعد از تأیید صلاحیت حسابداران رسمی، فهرست آنان را برای صدور کارت شناسایی به دبیرکل جامعه به‌طور کتبی معرفی خواهد کرد (اساسنامه‌ی جامعه‌ی

حسابداران رسمی ایران، ماده ۵۵).

۳ - دگرگونی حرفه‌ی حسابداری و نیاز به تغییر در آزمون

حرفه‌ی حسابداری در حال دگرگونی است و هر روز بر پیچیدگی‌های آن افزوده می‌شود. انجمن‌های^۴ مختلف چالش‌های بسیار مشابهی از جمله نیاز به تفکر نقادانه، مهارت‌های حل مسئله، توانایی تحلیل، تردید حرفه‌ای، درک قوی از فرایندها و محیط کسب‌وکار، مهارت‌های ارتباطی، مهارت‌های پژوهشی، توانایی تحلیل داده، و مسئولیت‌های اخلاقی و حرفه‌ای را شناسایی کرده‌اند که این حرفه در حال حاضر و در آینده با آن‌ها روبه‌رو است.

• **تفکر نقادانه^۵، حل مسئله^۶، توانایی تحلیل^۷، تردید حرفه‌ای^۸ و وفق‌پذیری^۹:** سرعت بالای تغییر در حرفه و بازار کار، افزایش جهانی شدن کسب‌وکار و برون‌سپاری مستمر کارهای معمولی و غیر پیچیده (که حسابداران در اوایل کارشان انجام می‌دادند)

چالش‌هایی را پیش روی حسابداران رسمی جدید گذاشته است. نتیجه‌ی این تغییر برای حسابداران رسمی جدید حرکت از انجام کارهای معمولی و غیر پیچیده به سمت بررسی این وظیفه‌ها است. استفاده از فناوری به تغییر ماهیت کار حسابداران رسمی جدید ادامه می‌دهد، که باعث می‌شود آن‌ها مسئولیت کارهای پیچیده‌تری را در اوایل کارشان برعهده بگیرند.

• **درک قوی از فرایندها و محیط کسب‌وکار^{۱۰}:** حسابداران رسمی جدید، افزون بر شایستگی فنی، باید قادر به درک کلی محیط کسب‌وکار باشند. حسابداران رسمی جدید باید درباره اقتصاد، راهبری شرکتی، و فناوری اطلاعات بدانند و از این دانش در مدیریت مالی و عملیات و نیز برنامه‌ریزی راهبردی، استفاده کنند. همچنین باید فرایندهای کسب‌وکار و معامله‌ها را درک کرده و توانایی به‌کارگیری آن دانش به‌هنگام ارائه‌ی خدمات حرفه‌ای را داشته باشند. نمونه‌ای از این مهارت

جدول ۱. تعداد و درصد قبولی در آزمون بین سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۹

سال	تعداد واجدین شرایط	تعداد حاضرین	تعداد قبول‌شدگان	درصد قبولی بر مبنای	
				تعداد واجدین شرایط	تعداد حاضرین
۱۳۹۰	۲,۱۶۴ نفر	۱,۰۱۹	۵۴ نفر	۲,۵۰ درصد	۵,۳ درصد
۱۳۹۱	۲,۳۷۲ نفر	۱,۱۲۷	۱۰۵ نفر	۴,۴۳ درصد	۹,۳ درصد
۱۳۹۲	۲,۷۴۲ نفر	۱,۵۹۸	۵۸ نفر	۲,۱۲ درصد	۳,۷ درصد
۱۳۹۳	۲,۴۷۴ نفر	۱,۴۳۹	۶۸ نفر	۲,۷۵ درصد	۴,۷ درصد
۱۳۹۴	۲,۵۵۹ نفر	۱,۵۳۵	۱۱۰ نفر	۴,۳۰ درصد	۷,۲ درصد
۱۳۹۵	۲,۶۰۵ نفر	۱,۲۲۴	۹۵ نفر	۳,۶۵ درصد	۷,۸ درصد
۱۳۹۶	۲,۶۷۵ نفر	*۱,۰۶۱	۱۳۲ نفر	۴,۹۳ درصد	۱۲,۴ درصد
۱۳۹۷	۳,۰۴۳ نفر	*۱,۲۶۹	۱۱۰ نفر	۳,۶۱ درصد	۸,۹ درصد
۱۳۹۸	۲,۸۰۰ نفر	*۱,۱۰۴	۱۱۷ نفر	۴,۱۸ درصد	۱۰,۶ درصد
۱۳۹۹	۲,۸۵۷ نفر	*۱,۰۸۶	۱۸۵ نفر	۶,۴۷ درصد	۱۷ درصد
میانگین ده‌ساله			۱۰۳ نفر	۳,۸۹ درصد	۸,۷ درصد

* موارد ستاره‌دار بر مبنای تعداد حاضرین در تک‌درس حساب شده است.

جدول ۲. فهرست مقایسه‌ای حاضرین و غایبین در آزمون حسابدار رسمی در سال‌های ۱۳۹۴-۱۳۹۹ (منبع: هیأت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی، ۱۴۰۰)

الف. تعداد کل شرکت‌کنندگان در آزمون به تفکیک هر درس

تعداد کل شرکت‌کنندگان (نفر)						عنوان درس
سال ۱۳۹۹	سال ۱۳۹۸	سال ۱۳۹۷	سال ۱۳۹۶	سال ۱۳۹۵	سال ۱۳۹۴	
۲۳۸۰	۲۳۷۱	۲۵۵۴	۲۲۷۰	۲۱۲۲	۲۰۱۹	حسابداری
۲۲۷۹	۲۲۸۶	۲۵۳۹	۲۱۹۷	۲۱۱۴	۲۰۵۸	حسابرسی
۲۵۰۳	۲۴۱۴	۲۶۹۵	۲۲۲۸	۲۰۱۲	۲۰۱۳	قانون مالیات‌ها
۲۳۷۱	۲۳۱۵	۲۶۳۲	۲۲۱۶	۲۰۱۴	۲۰۲۳	سایر قوانین

ب. تعداد و درصد حاضرین در جلسه‌ی آزمون به تفکیک هر درس

حاضرین در جلسه آزمون (نفر)						عنوان درس
سال ۱۳۹۹	سال ۱۳۹۸	سال ۱۳۹۷	سال ۱۳۹۶	سال ۱۳۹۵	سال ۱۳۹۴	
۸۴۲ درصد ۳۵	۸۹۱ درصد ۳۸	۹۶۴ درصد ۳۸	۹۹۹ درصد ۴۴	۹۶۰ درصد ۴۵	۱۱۹۸ درصد ۵۹	حسابداری
۸۳۸ درصد ۳۷	۸۶۴ درصد ۳۸	۸۹۹ درصد ۳۵	۷۹۶ درصد ۳۷	۸۹۹ درصد ۴۳	۱۰۲۵ درصد ۵۰	حسابرسی
۱۰۸۶ درصد ۴۳	۱۰۲۶ درصد ۴۳	۱۲۱۰ درصد ۴۵	۱۰۳۰ درصد ۴۶	۹۶۷ درصد ۴۸	۱۰۹۹ درصد ۵۵	قانون مالیات‌ها
۱۰۸۴ درصد ۴۶	۱۱۰۴ درصد ۴۸	۱۲۶۹ درصد ۴۸	۱۰۶۱ درصد ۴۸	۹۹۲ درصد ۴۹	۱۱۱۵ درصد ۵۵	سایر قوانین

پ. تعداد و درصد غایبین در جلسه‌ی آزمون به تفکیک هر درس

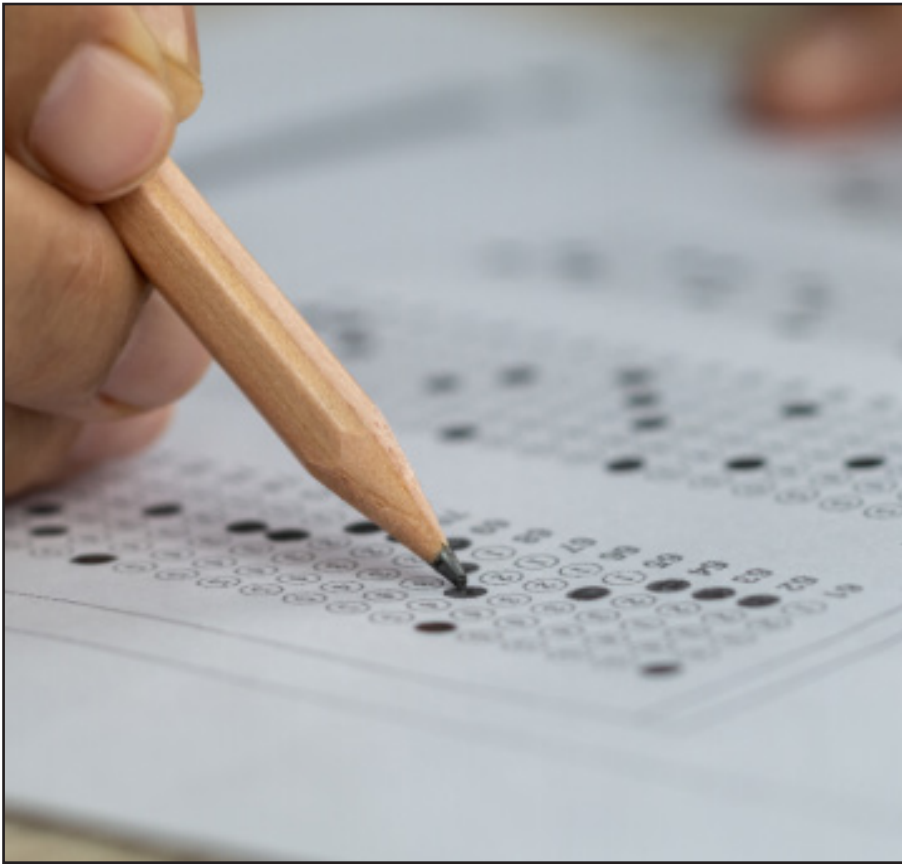
غایبین در جلسه آزمون (نفر)						عنوان درس
سال ۱۳۹۹	سال ۱۳۹۸	سال ۱۳۹۷	سال ۱۳۹۶	سال ۱۳۹۵	سال ۱۳۹۴	
۱۵۳۸ درصد ۶۵	۱۴۸۰ درصد ۶۲	۱۵۹۰ درصد ۶۲	۱۲۷۱ درصد ۵۶	۱۱۶۲ درصد ۵۵	۸۲۱ درصد ۴۱	حسابداری
۱۴۴۱ درصد ۶۳	۱۴۲۲ درصد ۶۲	۱۶۴۰ درصد ۶۵	۱۴۰۱ درصد ۶۳	۱۲۱۵ درصد ۵۷	۱۰۳۳ درصد ۵۰	حسابرسی
۱۴۱۷ درصد ۵۷	۱۳۸۸ درصد ۵۷	۱۴۸۵ درصد ۵۵	۱۱۹۸ درصد ۵۴	۱۰۴۵ درصد ۵۲	۹۱۴ درصد ۴۵	قانون مالیات‌ها
۱۲۸۷ درصد ۵۴	۱۲۱۱ درصد ۵۲	۱۳۶۳ درصد ۵۲	۱۱۵۵ درصد ۵۲	۱۰۲۲ درصد ۵۱	۹۱۷ درصد ۴۵	سایر قوانین

مستند کنند.

• **مهارت‌های پژوهشی عالی:** با توجه به افزایش حجم استانداردها، قوانین و مقررات داخلی و بین‌المللی، پژوهش‌های صورت گرفته نشان می‌دهد مهارت‌های پژوهشی عالی مهم‌تر از مطالب حفظی هستند. حسابداران

انتظار می‌رود مهارت‌های شنیداری از خود نشان دهند و باید ذهن پرسشگر و در صورت لزوم، توانایی طرح پرسش برای پیگیری مسائل را داشته باشند تا پاسخ‌های منطقی و قابل دفاع ارائه دهند. همچنین باید قادر باشند تا کارشان و نتیجه‌های آن را به طور مؤثر

شناسایی نقاط قوت و ضعف فرایندهای کنترل داخلی است (AICPA, 2015).
• **مهارت‌های ارتباطی مؤثر:** برای رفع نیازهای دنیای گسترده کسب‌وکار، داشتن مهارت‌های ارتباطی مؤثر برای حسابداران رسمی جدید حائز اهمیت است. از حسابداران رسمی جدید



رسمی جدید باید توانایی پژوهش در بین منابع معتبر به منظور حل مشکل‌های ناآشنا و رسیدن به نتیجه‌گیری مناسب را داشته باشند.

• **توانایی تحلیل داده**^۳: از حسابداران رسمی جدید انتظار می‌رود در زمینه‌ی جمع‌آوری و تحلیل داده به منظور شناخت الگوهای نامعمول و تشخیص خطاها توانمند باشند. این حسابداران رسمی باید توانایی تشخیص اطلاعات غلط یا ناقص را داشته باشند و اطلاعات مرتبط را از نامرتب تمیز دهند (AICPA, 2015).

• **مسئولیت‌های اخلاقی و حرفه‌ای**^۴: یکی از ویژگی‌های بارز حرفه‌ی حسابداری، پذیرش مسئولیت حفظ منافع عمومی است. از این رو، مسئولیت حسابدار رسمی، تنها به رضایتمندی صاحب‌کار یا کارفرما منحصر نمی‌شود (آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی، ۱۳۹۷). برای حفاظت از منافع عمومی، بسیار حائز اهمیت است که حسابداران رسمی جدید درک کاملی از مسئولیت‌های اخلاقی و حرفه‌ای‌شان داشته باشند. همچنین حسابدار رسمی افزون بر درک قوانین اخلاقی و استقلال حاکم بر حرفه، باید توانایی به‌کارگیری چارچوب مفهومی اخلاقی در تصمیم‌گیری را داشته باشد (AICPA, 2015). حسابدار رسمی باید از اصول بنیادی درستکاری، واقع‌بینی (بی‌طرفی)، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری، و رفتار و آداب حرفه‌ای پیروی کند (آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی، ۱۳۹۷).

۴ - آسیب‌شناسی فرایند تعیین صلاحیت

۴ - ۱ - ویژگی‌های لازم برای حسابدار رسمی

در گزارش انجمن حسابداران خبره و رسمی^{۱۵} (ACCA) در کنگره‌ی بین‌المللی حسابداران در سال ۲۰۱۸

وظایف و مسئولیت خود اشراف داشته باشند و تا حد قابل قبولی محیط‌های اقتصادی را بشناسند و در حیطه کار خود متخصص باشند (شلیله، ۱۳۹۷). حسابرسی فرایندی است ساختار یافته که: الف - مستلزم کاربرد مهارت‌های تحلیلی، قضاوت و تردید حرفه‌ای است؛ ب - معمولاً توسط گروهی از متخصصان انجام و از طریق به‌کارگیری مهارت‌های مدیریتی هدایت می‌شود؛ پ - اشکال مناسبی از فناوری را به‌کار می‌گیرد و تابع روشی مشخص است؛ ت - با کلیه‌ی استانداردهای فنی مربوطه، همچون استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، استانداردهای بین‌المللی کیفیت، استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و هر نوع استاندارد قابل‌پذیرش بین‌المللی، ملی یا استانداردهای مشابه محلی دیگر انطباق دارد؛ ث - با استانداردهای

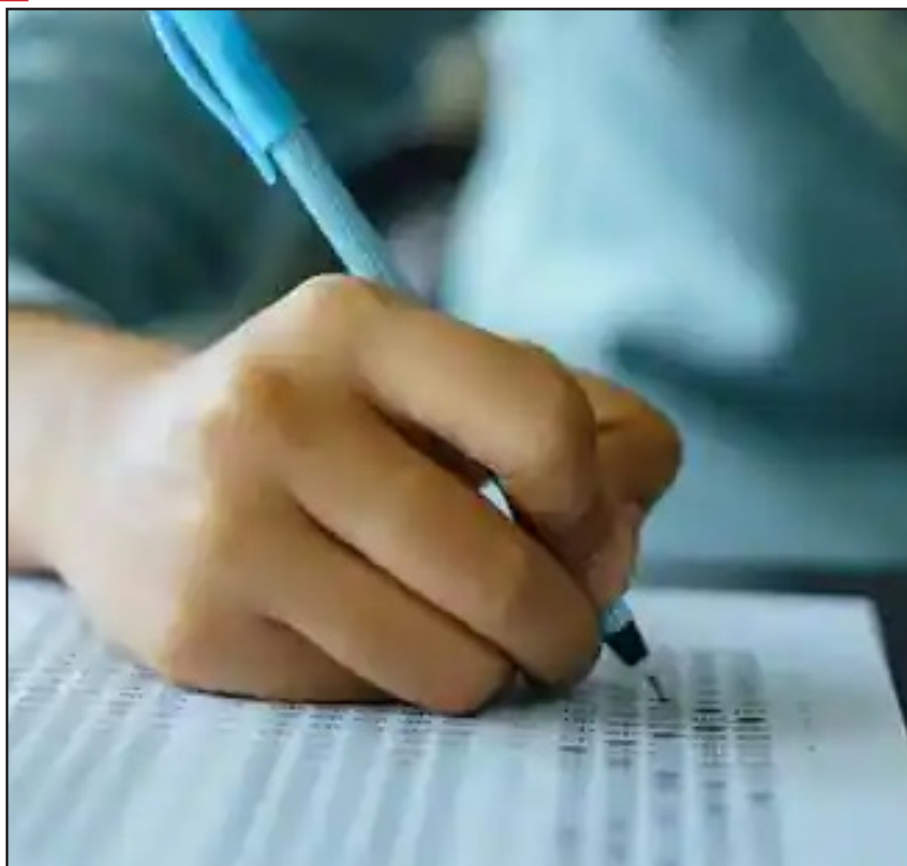
آمده است که یک حسابدار حرفه‌ای برای موفقیت، علاوه بر ضریب هوشی بالا و قدرت تجزیه و تحلیل، باید دارای ۷ مهارت: هوش اجتماعی، بهره‌ی هوشی، مهارت ارتباطی، تجربه، مهارت دیجیتال، مهارت فنی و مهارت خلاقیت باشد (نوروزبیگی، ۱۳۹۷).

حسابدار رسمی باید دارای ویژگی‌هایی همچون دانش، تخصص، تجربه و پایبندی به اخلاق حرفه‌ای و مسئولیت‌پذیری اجتماعی و پاسخگویی باشد تا به‌عنوان حسابدار رسمی شناخته شود. در حال حاضر حسابداران رسمی که وارد جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران می‌شوند، فقط به‌طور محدود از بعد دانش نظری حسابداری و حسابرسی و آشنایی با قوانین مرتبط، مورد سنجش قرار می‌گیرند و دیگر ویژگی‌های آن‌ها اساساً مورد ارزیابی قرار نمی‌گیرد. حسابداران رسمی باید به‌طور کامل به

آزمون به‌عنوان سه عنصر اصلی این فرایند یادکرد. عنصر اخلاق که در برخی کشورها به‌عنوان یکی از شرایط ضمنی برای واجد شرایط بودن به‌عنوان حسابدار رسمی در نظر گرفته شده، در ایران مغفول مانده است. همچنین در محیط‌های مختلف و باتوجه به راه‌های مختلف انتخاب شده برای فرایند حسابدار رسمی، ویژگی‌های لازم برای واجد شرایط بودن به‌عنوان حسابدار رسمی متفاوت هستند.

۴-۲- شرایط احراز ویژگی‌های لازم برای حسابدار رسمی

اهمیت الزام‌های ورود در این است که بتوانیم افرادی را به‌عنوان حسابدار رسمی جذب کنیم که این افراد باعث اعتبار و اعتلای حرفه و باعث جا افتادن حرفه در مجامع مختلف در سطح کشور و در سطح بین‌المللی شوند (مهام، ۱۳۹۷). همه‌ی حسابداران رسمی ایران از مسیر یکسانی به این عنوان دست نیافته‌اند. حساب‌رسان حرفه‌ای در زمان تأسیس جامعه در آزمون شرکت نکردند و با احراز شرایطی این عنوان به آن‌ها اعطا شد. در اولین دوره، هیأت ۷ نفره حسابداران منتخب، با استناد به آیین‌نامه‌ی تبصره‌ی ۱ قانون، حدود ۷۸۰ نفر «حساب‌رس» که دارای سابقه کار مدیریت حسابرسی بودند و نیز حدود ۱۹۰ نفر از مدیران دولتی که تجربه ۱۰ سال مدیریت اجرایی تا مقطع تصویب آیین‌نامه را داشتند، به‌عنوان حسابدار رسمی پذیرفت. سپس از سال ۱۳۸۱ حسابداران رسمی با گذراندن آزمون موفق به کسب این عنوان شدند که در مجموع ۸۰۵ نفر در طول سال ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۹ در آزمون پذیرفته شدند (هشی، ۱۳۸۹). مدیران دولتی با ده سال سابقه بدون آزمون و از طریق فرایند مشخصی به‌عنوان حسابدار رسمی پذیرفته می‌شوند. دارندگان مدرک دکتری حسابداری یا مدارک حرفه‌ای بین‌المللی مورد تأیید هیأت



انجمن حسابداران رسمی انگلستان شامل تجربه، اخلاق و امتحان‌ها است. برای شروع فرایند عضویت نیازی به داشتن مدرک تحصیلی دانشگاهی نیست و باتوجه به گستردگی آموزش‌های موردنیاز برای گذراندن امتحان‌ها، عدم نیاز به داشتن مدرک تحصیلی لیسانس و یا بالاتر منطقی به نظر می‌رسد. همچنین کسانی که دارای مدرک تحصیلی دانشگاهی مرتبط هستند از گذراندن برخی امتحان‌ها معاف خواهند بود. ویژگی‌های موردنیاز برای واجد شرایط بودن به‌عنوان حسابدار رسمی انجمن حسابداران رسمی آمریکا هم شامل آموزش، تجربه، آزمون و اخلاق است.

عناصر اصلی برای واجد شرایط بودن به‌عنوان حسابدار رسمی در ایران تصریح نشده‌اند اما باتوجه به پیش‌نیازهای ذکر شده برای شرکت در آزمون حسابدار رسمی، می‌توان از آموزش، تجربه و

اخلاق حرفه‌ای مطابقت دارد (استاندارد بین‌المللی آموزش شماره ۸، ۱۳۹۰). شایسته است اطمینان حاصل شود تا افرادی که می‌خواهند با گذراندن آزمون حسابدار رسمی وارد بخش حسابرسی حرفه‌ی حسابداری شوند، این مهارت‌ها را دارا باشند.

عناصر اساسی برای واجد شرایط بودن به‌عنوان حسابدار خبره انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز شامل تجربه‌ی کار عملی، مازول‌های حسابداری، مالی و کسب‌وکار، توسعه‌ی حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای و اخلاق است. در ساختار فرایند واجد شرایط بودن به‌عنوان حسابدار رسمی در کانادا نیز آموزش شامل پیش‌نیازهای دانشگاهی، حوزه‌های صلاحیت اصلی یکپارچه، مازول‌های یکپارچه و انتخابی، تجربه و آزمون گنجانده شده است. ویژگی‌های لازم برای عضویت در

تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی نیز از گذراندن دو بخش از آزمون معاف هستند که بخشی از قبولی‌های با آزمون را در برمی‌گیرند. به این ترتیب بخش قابل توجهی از حسابداران رسمی در آزمون شرکت نکرده‌اند و از طریق فرایند متفاوتی موفق به کسب این عنوان شده‌اند.

در خصوص کسانی که می‌خواهند از طریق رویه‌ی معمول عنوان حسابدار رسمی را کسب کنند، شرایط ورود به حرفه‌ی حسابدار رسمی در ایران از همه جای دنیا سخت‌تر است: همه جا ۳ سال سابقه در نظر می‌گیرند و در ایران ۶ سال. با وجود این بازهم می‌بینیم که بروندادش آن چیزی که انتظارش می‌رفته نیست (سلامی، ۱۳۹۷). متقاضیان عضویت در انجمن حسابداران خبره‌ی انگلستان و ولز لازم است در کنار گذراندن امتحان‌ها، ۴۵۰ روز تجربه‌ی کار عملی را در طول سه تا پنج سال به دست آورند. تجربه‌ی کار عملی می‌تواند در بخش‌های حسابداری، حسابرسی و اطمینان‌بخشی، مدیریت مالی، فناوری اطلاعات، ورشکستگی، و مالیات‌بندی باشد. برای انجمن حسابداران رسمی انگلستان نیز به سه سال سابقه کار مرتبط نیاز است که می‌تواند پیش از شروع دوره، حین دوره، یا پس از پایان دوره کسب شود. در آمریکا نیز بسته به ایالت موردنظر و نوع سابقه کار فرد، به حداقل دو سال تجربه کاری نیاز است.

برای عضویت در انجمن حسابداران رسمی انگلستان و انجمن حسابداران خبره‌ی انگلستان و ولز گذراندن بین ۱۳ تا ۱۵ درس در طول فرایند ضروری است. قبولی در این درس‌ها جایگزین شرط آزمون و آموزش خواهد بود. در آمریکا و کانادا که فرایند ایران شباهت بیشتری به آن‌ها دارد، به حداقل مدرک تحصیلی لیسانس نیاز است اما در خصوص جزئیات بین ایالت‌های مختلف، تفاوت وجود دارد. به عنوان مثال

در برخی ایالت‌ها دانشجویهای ترم آخر هم می‌توانند در آزمون شرکت کنند، در بعضی گذراندن ۱۲۰ واحد درسی برای شرکت در آزمون کافی است و در بعضی دیگر همه ۱۵۰ واحد درسی موردنیاز برای احراز شرایط حسابدار رسمی باید قبل از آزمون گذرانده شده باشد. در ایران داشتن مدرک کارشناسی در رشته‌ی حسابداری یا رشته‌های مشابه که حداقل ۱۸ واحد از دروس آن‌ها حسابداری باشد، برای شرکت در آزمون ضروری است.

۴-۳- ساختار آزمون حسابدار رسمی

به طور قطع با یک آزمون در یک روز نمی‌شود صلاحیت را برای یک کار حرفه‌ای تعیین کرد. روش طراحی پرسش‌ها در آزمون حسابدار رسمی ایران شخص محور است و هیچ روش‌شناسی علمی بر آن حاکم نیست. مناسب‌تر بود تا به جای امتحان در یک روز، در طول زمان یک سری درس را امتحان بگیریم و بعد از این که متقاضیان این مرحله را با موفقیت گذراندند، سوابق حرفه‌ای‌شان را مورد بررسی قرار دهیم و در نهایت بحث‌های اخلاق و مازول‌های مربوط به آن را مورد ارزیابی قرار دهیم (نوروزبیگی، ۱۳۹۴).

به نظر می‌رسد امتحان‌های جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران بیش از حد سخت است. آن چیزهایی که افراد به صورت پایه‌ای لازم است بدانند، باید در امتحان باشد، ولی لزومی ندارد که امتحان آن قدر سخت باشد که در زمان محدود فقط عده‌ی محدودی، بتوانند قبول شوند. برای یک حسابرس یا حسابدار که می‌خواهد در حرفه باشد، پاسخ به پرسش‌هایی که به طور مسلم تا آخر عمرش هم با آن‌ها روبرو نمی‌شود، لزومی ندارد (شجاعی، ۱۳۹۴). امتحانی که انجمن حسابداران خبره و رسمی انگلستان برای حرفه‌ای شدن می‌گیرد، بر مبنای این است که شایستگی‌هایی

که برای حسابدار حرفه‌ای تعریف شده است را بسنجد. امتحان‌های حرفه‌ای باید در جهت اطمینان از این باشد که حسابدار حرفه‌ای، مهارت‌ها و دانش فنی لازم را به دست آورده باشد که این را در ایران نداریم. (سلامی، ۱۳۹۷).

همان‌طور که پیش‌تر اشاره شد، نرخ قبولی در آزمون حسابدار رسمی ایران برای سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۹ به طور متوسط در بازه ده‌ساله ۸٫۷ درصد بوده است. نرخ قبولی در آزمون حسابدار رسمی آمریکا برای سال‌های ۲۰۰۶ تا ۲۰۲۱ بین ۴۵ تا ۵۸ درصد در نوسان بوده است (گلیسم، ۲۰۲۲). جزئیات مربوط به نرخ قبولی در آزمون حسابدار رسمی آمریکا به تفکیک پنجره‌های زمانی مختلف و برای هر قسمت از آزمون در سال ۲۰۲۱ در جدول ۳ نشان داده شده است.

آزمون حسابدار رسمی در آمریکا و کانادا دارای طرح‌های ساختاری و نقشه‌ی راهی است که در آن‌ها در خصوص تمامی جزئیات موردنیاز داوطلبان توضیح داده شده است. این طرح‌های ساختاری به طور پیوسته بازنگری شده و سالانه یک یا دو بار منتشر می‌شوند. هر داوطلب ۱۸ ماه فرصت دارد تا هر چهار بخش امتحان را قبول شود. این مدت‌زمان به پنجره‌های زمانی سه‌ماهه‌ای تقسیم شده است که در آن‌ها تاریخ‌های مشخصی برای برگزاری آزمون در نظر گرفته شده‌اند. در ایران آزمون سالی یک‌بار برگزار می‌شود و فرد برای قبولی در همه بخش‌های آزمون ۵ سال فرصت دارد.

۴-۴- مفاد امتحانی و روش برگزاری آزمون

دروس حسابداری، مدیریت مالی و سایر علوم مرتبط زمینه‌ی لازم را برای موفقیت فرد به‌عنوان حسابدار حرفه‌ای فراهم می‌آورد. محتوای دروس

جدول ۳. میانگین نرخ قبولی در آزمون حسابدار رسمی آمریکا برای سال ۲۰۲۱ به تفکیک قسمت‌های آزمون، (اینگ، ۲۰۲۲)

قسمت	سه‌ماهه اول	سه‌ماهه دوم	سه‌ماهه سوم	سه‌ماهه چهارم	کل سال ۲۰۲۱
حسابرسی و گواهی‌دهی	٪۴۸،۵۶	٪۵۰،۴۹	٪۴۷،۲۱	٪۴۵،۰۴	٪۴۹،۹۸
مفاهیم و محیط کسب‌وکار	٪۶۲،۱۶	٪۶۳،۳۱	٪۶۱،۷۳	٪۶۰،۲۷	٪۶۱،۹۴
حسابداری و گزارشگری مالی	٪۴۶،۶۴	٪۴۲،۶۳	٪۴۷،۸۳	٪۴۰،۷۰	٪۴۴،۵۴
مقررات	٪۵۹،۲۹	٪۵۸،۸۱	٪۶۳،۱۲	٪۵۷،۷۸	٪۵۹،۸۸

حسابداری باتوجه‌به تحولات سریع در محیط کسب‌وکار، تغییر می‌کند و ممکن است علاوه بر مباحث جدید، در ترکیب دروس ارائه شده تجدیدنظر صورت گیرد. نهادهای حرفه‌ای ممکن است به‌منظور برآورده کردن نیاز محیط پیرامون خود، مباحثی را اضافه یا جایگزین کنند (استاندارد بین‌المللی آموزش شماره ۲، ۱۳۹۰). شایسته است تغییر در محتوای دروس و تحولات در حرفه به‌سرعت در محتوای آزمون حسابدار رسمی منعکس شده و پیش از اعمال تغییرات، شرکت‌کنندگان در آزمون از آن آگاهی یابند.

باید به‌ضرورت آمادگی حسابداران رسمی برای ارتباطات بین‌المللی نیز توجه داشت. لازم است حسابداران رسمی جدید در خصوص مهارت‌هایی مانند حداقل دانش زبان انگلیسی که برای آن‌ها امکان مشارکت در همکاری‌های بین‌المللی را فراهم می‌آورد نیز مورد بررسی واقع شوند (مهام، ۱۳۹۸). حسابداران رسمی باید از دیگر علوم مرتبط مانند کامپیوتر، آمار و اقتصاد نیز شناخت نسبی داشته باشند و دارای تجارب مفیدی در محیط‌های حسابرسی باشند که متأسفانه در حال حاضر، مفید بودن این سوابق، اساساً مورد سنجش و ارزیابی جدی قرار نمی‌گیرد (شلیله، ۱۳۹۷). فناوری اطلاعات، نقش حسابدار حرفه‌ای را تغییر داده است. حسابدار حرفه‌ای علاوه بر استفاده از سیستم‌های اطلاعاتی و به‌کارگیری مهارت‌های کنترلی در آن،

نقش مهمی در جهت‌ارزیابی، طراحی و مدیریت سیستم‌های مذکور ایفا می‌کند (استاندارد بین‌المللی آموزش شماره ۲، ۱۳۹۰).

می‌توان ابتدا موردهای عملی^{۱۶} که از سوی افراد حرفه‌ای و با صرف وقت مناسب طراحی می‌شود، به‌عنوان بخشی از پرسش‌ها ارائه کرد و سپس متخصصان، ارزیابی آزمون و تحلیل و بررسی آزمون‌های گذشته را انجام دهند تا ایرادهای آزمون‌های گذشته شناسایی شوند. در این زمینه سازمان سنجش می‌تواند شاخص‌های کمی را برای ارزیابی پرسش‌ها، تعیین و به طراحان آزمون ارائه کند (قائمی، ۱۳۹۴). می‌توان از شیوه‌هایی که مرکزهای حرفه‌ای معتبر جهانی استفاده می‌کنند، الگوبرداری کرده و در صورت نیاز ساختار کنونی اصلاح شود. در مورد آزمون حسابدار رسمی، باید دقت نظر و ظرافت بیش‌تری اعمال گردد. حذف هر ساله تعدادی از پرسش‌های مطرح‌شده به دلیل اشتباه متنی و مطابقت نداشتن با مفادی که قرار بوده آزمون قرار گیرد، صدمه‌ی بزرگی به حساب می‌آید بسیاری از آزمون‌دهندگان اعتماد و اعتقاد خود را نسبت به آزمونی که در آن شرکت کرده‌اند تا توانایی ایشان از نظر حرفه‌ای سنجیده شود- درحالی‌که خود آن آزمون دارای مشکل‌های متعدد است - را از دست می‌دهند و خواه‌ناخواه بیش‌تر اوقات پس از برگزاری هر آزمون با گروهی از اعتراض‌ها روبه‌رو هستیم که به پرسش‌ها، مدت آزمون و کیفیت آن

مربوط می‌شود (مرادزاده فرد، ۱۳۹۴).

۵ - نتیجه‌گیری

شایسته است فرایند تعیین صلاحیت حسابدار رسمی در ایران، اطمینان منطقی فراهم آورد تا افرادی که این فرایند را با موفقیت می‌گذرانند، حداقل مهارت‌ها و دانش فنی لازم برای شروع کار به‌عنوان حسابدار رسمی را دارا باشند. برای آن‌که امتحان حسابدار رسمی، ارتباط خود را با حرفه به‌صورت پویا، حفظ کند و از نیازهای دنیای واقعی عقب نماند، به تحول پیوسته نیاز دارد. آزمون حسابدار رسمی در ایران سال‌هاست که به شکلی تقریباً یکسان برگزار می‌شود و تغییر خاصی در آن به وجود نیامده و نیازهای روز جامعه و حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی در آن لحاظ نشده است. کشورهای پیشرو در این زمینه برنامه‌های مدون، دقیق و مبسوطی برای نحوه‌ی ورود افراد به‌عنوان حسابدار رسمی به حرفه دارند که همواره و به‌صورت منظم به‌روزرسانی می‌شود و الزامات جدید به وجود آمده به‌سرعت در این فرایند لحاظ می‌گردد. این نیاز ضروری و خواست قطعی در جامعه‌ی حرفه‌ای حسابداری کشورمان احساس می‌گردد که فرایند تعیین صلاحیت باتوجه‌به نیازهای روز و تجربه کشورهای موفق و پیشرو اصلاح شده و این اصلاحات به‌صورت نوبه‌ای تکرار شوند تا حرفه همواره پویایی خود را حفظ کرده و بتواند به مسئولیت‌های خود در قبال جامعه عمل کند.

پی‌نویس:

۱- نویسنده‌ی مسئول: manavimoghadam@gmail.com

۲- مقاله‌ی حاضر دربرگیرنده‌ی بخشی از تحقیقات مربوط به رساله‌ی دکتری رشته حسابداری با عنوان «ارائه‌ی مدلی برای ارزیابی و ارتقاء اثربخشی فرایند پذیرش حسابدار رسمی در ایران» است. این پژوهش با حمایت وزارت امور اقتصاد و دارایی انجام شده است. از هیأت 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.

3- Advisory Grading Service

4- Forums

5- Critical Thinking

- 6- Problem Solving
- 7- Analytical Ability
- 8- Professional Skepticism
- 9- Adaptability
- 10- Strong Understanding of the Business Environment and Processes
- 11- Effective Communication Skills
- 12- Well Developed Research Skills
- 13- Ability to Analyze Data
- 14- Ethics and Professional Responsibilities
- 15- Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)
- 16- Practical Cases

منابع

- اساسنامه‌ی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، مصوب ۱۳۷۸/۶/۲۸ و اصلاحیه‌های ۱۳۷۹/۳/۱۸، ۱۳۸۰/۵/۱۷، ۱۳۸۱/۷/۱۴، ۱۳۸۲/۱۱/۱، ۱۳۹۰/۴/۵، ۱۳۹۰/۱۰/۶، ۱۳۹۱/۱۰/۲۰، ۱۳۹۲/۴/۳۰، ۱۳۹۴/۴/۱۴، ۱۳۹۷/۹/۲۸، هیأت وزیران
- شجاعی، عباس؛ نوروز بیگی، ابراهیم (۱۳۹۴)، میزگرد ضرورت بازنگری در نظام آموزش حسابداری، حسابرس، شماره ۸۱، صص ۲۴-۳۶
- شلیله، مهدی (۱۳۹۷)، شایستگی‌های حرفه‌ای؛ با شرایط مطلوب فاصله داریم؛ گفتگو با آقای مهدی شلیله عضو هیأت تشخیص صلاحیت جامعه حسابداران رسمی ایران، حسابرس، شماره ۹۹، صص ۴۸-۵۱
- قائمی، محمدحسین (۱۳۹۴)، آموزش حسابداری؛ هماهنگی بین اعضای هیأت‌علمی، حسابرس، شماره ۸۱، صص ۶۲-۶۵
- قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به‌عنوان حسابدار رسمی، لایحه مصوب ۱۳۷۲/۱۰/۲۱ و اصلاحیه ۱۳۷۲/۱۱/۱۷ مجلس شورای اسلامی
- مدیریت آموزش و تحقیقات (۱۳۹۰)، استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری، سازمان حسابرسی، نشریه ۱۹۹
- مراد زاده فرد، مهدی (۱۳۹۴)، آموزش حسابداری؛ یادگیری نکته‌ها و ظرافت‌ها، حسابرس، شماره ۸۱، صص ۵۲-۵۵
- مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران (۱۳۹۷)، آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی، نشر جامعه حسابداران رسمی ایران، چاپ اول
- مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران (۱۳۹۷)، مجموعه قوانین و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران، نشر جامعه حسابداران رسمی ایران، چاپ هفتم، صص ۱-۶۰
- مکرمی، یدالله (۱۳۹۴)، امتحان همگونه حسابدار رسمی، حسابرس، شماره ۸۱، صص ۹۶-۱۰۵
- معنوی مقدم، امیرهادی؛ قائمی، محمدحسین؛ مهام، کیهان (۱۴۰۰)، ارائه مدلی برای ارزیابی و ارتقاء اثربخشی فرایند پذیرش حسابدار رسمی در ایران، رساله دکتری، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)
- معنوی مقدم، امیرهادی؛ قائمی، محمدحسین؛ مهام، کیهان (۱۴۰۰)، تحلیل محتوای آزمون برگزار شده توسط هیأت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی وزارت امور اقتصادی و دارایی؛ سال‌های ۱۳۸۱ تا ۱۳۹۸، دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی، دوره ۸، شماره ۱، صص ۱۱۵-۱۳۸

- مهام، کیهان؛ سلامی، غلامحسین؛ نوروزبیگی، ابراهیم (۱۳۹۷)، میزگرد شایستگی‌های حرفه‌ای برای ورود و باقی‌ماندن در حرفه، حسابرس، شماره ۹۹، صص ۳۶-۴۶
- هشی، عباس (۱۳۸۹)، جوانان و آزمون حسابدار رسمی، دنیای اقتصاد، ۶ بهمن ۱۳۸۹
- هیأت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی (۱۴۰۱)، آگهی دعوت به شرکت در آزمون برای انتخاب حسابدار رسمی، صص ۱-۶
- هیأت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی (۱۴۰۰)، راهنمای شرکت در آزمون انتخاب حسابداران رسمی، صص ۱-۲

• American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (2015), Exposure Draft: Maintaining the Relevance of the Uniform CPA Examination, www.aicpa.org/cpa-exam, pp. 1-107.

• American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (2016), Uniform CPA Examination Blueprints - Approved by the Board of Examiners, www.aicpa.org, pp. 1-98.

• American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2020). Maintaining the Relevance of the Uniform CPA Examination, www.aicpa.org, pp. 1-22.

• Chartered Professional Accountants Canada, (2018), The Chartered Professional Accountant Competency Map: Understanding the Competencies a Candidate Must Demonstrate to Become a CPA, <https://www.cpacanada.ca/en/become-a-cpa/pathways-to-becoming-a-cpa/national-education-resources/the-cpa-competency-map>, p.4.

• Chartered Professional Accountants Canada (CPA Canada), (2020), The Chartered Professional Accountant Competency Map, www.cpacanada.ca

• Gleim Exam Prep, (2022), CPA Exam Pass Rate Guide, <https://www.gleim.com/cpa-review/exam-pass-rates/>

• Ng, Stephanie, (2022), CPA Exam Pass Rates - Updated for 2021, <https://ipassthecpaexam.com/cpa-exam-pass-rate/>