

مقایسه تحلیلی پیشرفت های حسابداری در کشورهای فرانسه و ایران

علی امیری^۱، مریم امیدوار^۲، مونا باتوته^۳، محمد حسن رجائی^۴

^۱ گروه حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس.

^۲ دانشجوی دکتری تخصصی حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد بندرعباس.

^۳ دانشجوی دکتری تخصصی حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد بندرعباس.

^۴ دانشجوی دکتری تخصصی حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد بندرعباس

نام نویسنده مسئول:

مریم امیدوار

چکیده

در این مقاله سعی شده با نگاهی مستدل و با بهره گیری از اسناد و مدارک، روند تاریخی حسابداری کشور های فرانسه و ایران مورد بررسی قرار گیرد به دلیل تاثیر قابل ملاحظه انقلاب کبیر فرانسه در اواخر قرن هیجدهم، تاریخ تحولات حسابداری این کشور در دو بخش اصلی شامل: ۱- حسابداری قبل از انقلاب کبیر فرانسه ۲- حسابداری بعد از انقلاب کبیر فرانسه تا زمان حال ارایه می گردد.

در ایران نیز انقلاب مشروطه در مردادماه ۱۲۸۵ شمسی (۵ اوت ۱۹۰۶) باعث تبدیل حکومت استبدادی به حکومت مشروطه شد و با توجه به تحولات عمده بعد از انقلاب مشروطه، به بررسی تحولات حسابداری ایران قبل و بعد از انقلاب مشروطه پرداخته می شود.

این پژوهش به مطالعه در خصوص عوامل موثر بر پیشرفت حسابداری فرانسه و ایران مانند قانون تجارت، قانون مالیات، قانون شرکتها، قانون دیوان محاسبات، قانون بودجه و نیز به بررسی سازمانهای درگیر استانداردگذاری و سیستم حسابداری دولتی می پردازد. در پایان مقایسه پیشرفتهای حسابداری این دو کشور در زمینه ای مختلف صورت می گیرد.

واژگان کلیدی: انقلاب کبیر فرانسه، انقلاب مشروطه، نظام حسابداری و گزارشگری مالی، مقیاس های اندازه گیری حسابداری.

مقدمه

بدون شک آشنایی با تاریخ هر رشته، معیاری مهم در فراگیری و درک واقعیتهای آن می باشد حسابداری نیز به عنوان علمی که ریشه در اعماق فرهنگ و تمدن کهن انسانی دارد، از این قاعده مستثنی نیست و همواره تاریخ تمدن بشری به تاریخ تجارت متصل بوده چرا که تجارت و حسابداری از ابتدا بصورت موازی حرکت کردند و به همین دلیل تاریخچه حسابداری از تاریخ امور مالی و تجارت جداگانه در نظر گرفته نشده است [3].

انقلاب کبیر فرانسه، یکی از چند انقلاب مادر در طول تاریخ جهان است که پس از فراز و نشیبهای بسیار، به تغییر نظام سلطنتی فئودالی و تبدیل آن به جمهوری امپریالیستی منجر شد. نقطه عطف تاریخ حسابداری فرانسه، انقلاب کبیر فرانسه در اواخر قرن هیجدهم محسوب می شود و در این دوره، دگرگونیهای اجتماعی سیاسی به دست ملت فرانسه رقم خورد. مجلس مؤسسان قانون اساسی جدید را در ۱۳ سپتامبر ۱۷۹۱ منتشر کرد. لذا در این مقاله بررسی تحولات حسابداری کشور فرانسه در دو بخش اصلی مورد بررسی و مطالعه قرار می گیرد: ۱- حسابداری قبل از انقلاب کبیر فرانسه ۲- حسابداری بعد از انقلاب کبیر فرانسه تا زمان حال

از اواخر نیمه دوم قرن ۱۹، بحران جامعه فئودالی ایران، با سرازیر شدن سرمایه های خارجی شدت گرفت، سرانجام در ۵ اوت ۱۹۰۶ برابر ۱۳ مرداد ۱۲۸۵، فرمان مشروطه توسط مظفردالدین شاه به امضاء رسید و حکومت استبدادی به حکومت مشروطه تبدیل شد و منجر به تشکیل مجلس شورای ملی و تصویب اولین قانون اساسی ایران گردید و در این مقاله به بررسی تحولات حسابداری ایران، قبل و بعد از انقلاب مشروطه می پردازیم.

هدف از این پژوهش عبارتند از:

- ۱) آشنایی با چگونگی تاسیس، استقرار و ثبت تاریخ حسابداری فرانسه و ایران با توجه به زمینه ها و عوامل داخلی و خارجی
 - ۲) بررسی روند تغییرات حسابداری در کشور فرانسه و ایران
 - ۳) مقایسه سیر تحولات حسابداری در فرانسه و ایران
- پیشینه پژوهش و ادبیات تحقیق
- پژوهش انجام شده در ایران:

محسن خوش طینت (۱۳۸۱) در مقاله ای با عنوان گزارشگری بین المللی به مطالعه نظام حسابداری و گزارشگری کشور فرانسه پرداخته است. حسین رفسنجانی مقدم (۱۳۸۳) تفاوتها و شباهتهای شورای نگهبان در ایران و شورای قانون اساسی فرانسه را مورد مطالعه قرار داده است. سید محمد میرتونی و حسین رحیمی آزاد (۱۳۸۷) با ترجمه کتاب تاریخ حسابداری به سیر تاریخ حسابداری قرن سیزدهم و چهاردهم در کشورهای جهان پرداخته اند. افشین خاکباز و بهزاد لامعی (۱۳۸۹) با ترجمه کتاب بودجه ریزی در جهان؛ چارچوب حقوقی نظام بودجه ریزی، بررسی قوانین بودجه و سیر بودجه ریزی در کشورهای مختلف را مطالعه نموده اند. مهدی نجار و تیمور بابایی نژاد (۱۳۹۱) مقاله ای با عنوان بازنگری تاریخچه سیستم حسابداری در ایران ارایه نمودند. محمدی نمازی و فاطمه تاک به واکاوی الواح گلی تخت جمشید با تمرکز بر شیوه حسابداری پرداختند. جعفر نوری پاشایی و سعید جوهر (۱۳۹۳) مسئولیت اجتماعی شرکت های تجاری در حقوق آلمان، فرانسه، انگلستان و ایران با رویکرد تطبیقی را مورد بررسی قرار داده اند. اسفندیار ملکیان، عباسعلی دریایی، سید محمد مشعشی و محسن ایمنی (۱۳۹۴) در تالیف کتابی با عنوان توسعه عقاید و افکار حسابداری به مطالعه پیشرفت های حسابداری قرن بیستم در کشورهای مختلف جهان پرداخته اند. نعمت حبشی (۱۳۹۵) در پژوهشی نحوه گزارشگری دیوان محاسبات دوازده کشور توسعه یافته و در حال توسعه را بررسی نموده است.

پژوهش انجام شده در خارج از کشور

در بین تاریخ نگاران فرانسوی، ری (۱۹۷۹) بر روی پیشرفت های اخیر فرانسه تمرکز کرد و ریچارد (۱۹۸۲) به جنبه های بین المللی تاریخ در مورد توسعه طرح حسابداری فرانسه و نیز انگیزه نیروهای ناشی از اشغال آلمان در جنگ جهانی دوم پرداخت. بوکین (۱۹۹۵) مقاله ای در مورد ریمایلهو، پدر حسابداری بهای تمام شده مدرن فرانسه نوشت. مقاله نیوش و پسکونکس (۱۹۹۷) بر حسابداری، اقتصاد و مدیریت در فرانسه متمرکز بود. فیلیپ تورن (۲۰۰۰) در مقاله ای با عنوان پذیرش اصول پذیرفته شده آمریکا در شرکتهای فرانسوی قبل از ایجاد کمیته استانداردهای بین المللی حسابداری به سیر یکسان سازی حسابها و تهیه صورتهای مالی تلفیقی و استانداردهای مربوط به آن پرداخت. گره گوری واکمن (۲۰۱۱) در پژوهشی تاریخچه هزینه یابی بر مبنای فعالیت در کشور فرانسه و چین و میزان کاربرد کنونی آن در شرکتها را مطرح نمود. میشل سورچیا (۲۰۱۲) مقاله ای در خصوص مقایسه حسابداری دولت مرکزی و گزارشگری مالی بین فرانسه، ایتالیا و اتحادیه اروپا ارایه کرد. دیدیر بنسادلون (۲۰۱۵) پژوهشی با عنوان پذیرش نوآوری در حسابداری فرانسه با محوریت صورتهای مالی تلفیقی انجام داد.

گذشته و حال حسابداری در فرانسه

حسابداری قبل از انقلاب کبیر فرانسه

از دوران باستان تا اواخر قرون وسطی تغییری اساسی در جهت تبدیل حسابداری به یک سیستم جامع صورت نگرفت و تنها پیشرفت قابل ذکر گسترش دامنه نگهداری حساب برای عملیات گوناگون حکومتها و اشخاص بود [34].

در قرون وسطی یکی از مسیرهای مبادلات خارجی از بروگس آغاز و به شمال فرانسه منتهی می شد و این مسیر به عنوان پشتوانه تجارت زمینی در فرانسه محسوب می شد و بازرگانان از بخش های جنوبی و شمالی اروپا با عبور از این مسیر، در نمایشگاه ها و بازارهای بزرگ شامپاین همدیگر را ملاقات می کردند. شامپاین منطقه ای حاصلخیز در شرق و شمال شرق پاریس بود که به شش رودخانه قابل کشتیرانی دسترسی داشت و از مناطق ترانزیتی مهم در مرکز اروپا محسوب می شد. از سده هشتم یا نهم بازارها و نمایشگاه هایی در آنجا برگزار می شده است. با این حال در سده دوازدهم، سالانه شش نمایشگاه شناخته شده و مهم تر از بقیه بوده اند. بازرگانان در چند روز آخر نمایشگاه با تحویل یا دریافت صورتحساب ها و مهمور کردن تمامی قراردادهای با مهر مخصوص نمایشگاه، اقدام به تسویه تمامی حساب های مربوط به معاملات انجام شده می کردند. همین نمایشگاه ها یا بازارهای بزرگ شامپاین بودند که سبب شکوفایی معاملات اعتباری شدند [17].

برخی می گویند که در اواخر سده دوازدهم تسویه حساب های پولی از طریق پیشخوان صرافان در همین نمایشگاه ها انجام می گرفته است. ((دفتر حساب برادران فینی)) که امروزه در اختیار ماست، یک نمونه از دفاتر متعلق به بازرگانان شرکت کننده در این نمایشگاه ها محسوب می شود.

((شامپاین)) در سده های دوازدهم و سیزدهم شاهد پیشرفت چشم گیری بود و بدین ترتیب به بزرگترین بازار اروپا بدل گشت، با این حال در اواخر سده سیزدهم بنا به دلیل جغرافیایی، اقتصادی و سیاسی اهمیت پیشین خود را از دست داد، به طوری که ((پاریس)) و ((لیون)) در فرانسه سده چهاردهم نقش مهمتری داشتند. همه ساله چهار نمایشگاه یا بازار در ((لیون)) دایر می شد بازرگانان تمامی کشورها به این بازارها می آمدند و به داد و ستد هر نوع کالایی می پرداختند. بازرگانان و دلان در پایان نمایشگاه یا بازار، حساب های خود را از طریق تسویه یا تبدیل بدهی ها و نقل و انتقال بین حساب ها، تسویه می نمودند. در اواخر سده چهاردهم مبادلات بازرگانی به خاطر ویرانی های ناشی از جنگ طولانی میان انگلستان و فرانسه (۱۳۳۷-۱۴۵۳) و شیوع اپیدمی برای مدتی متوقف شد.

هیچ گونه تحول و پیشرفت قابل ملاحظه ای در حوزه حسابداری در دوره رکود که از اواخر سده چهاردهم تا اواخر سده پانزدهم در فرانسه ادامه داشت، دیده نمی شود.

قدیمی ترین دفتر موجود، نوعی دفتر کل به تاریخ ۱۳۲۰ تا ۱۳۲۳ است که به پارچه فروش ناشناخته ای از ((لیون)) تعلق دارد. حساب ها در این دفتر به شکل پاراگرافی و خطی اند. دفتر حساب ((ماتری اوگو ترال)) (۱۳۳۰-۱۳۳۲) که در ایالت ((فورکالکوی)) به عنوان سردفتر و پارچه فروش فعالیت می کرده، فقط دارای حساب های دریافتنی (بدهکاران) است.

برادران بونیس، بازرگانان و بانکداران ((مونتبان)) واقع در ((لانگودوک)) علاوه بر فروش پارچه، ادویه جات و فرآورده های دارویی به بانکداری و وام دادن نیز می پرداختند. دفتر کل که دربرگیرنده حساب های سپرده گذاران یا دارندگان حساب است، از جمله اسناد و مدارک باقیمانده می باشد. برادران بونیس نیز به توصیف دقیق معاملات انجام شده در دفاتر روزنامه می پرداختند.

توسعه و گسترش محدوده مبادلات بازرگانی و همچنین پیچیده تر شدن فعالیت های تجاری بر محتوای درسنامه های حسابداری تاثیر گذاشت و سطح آنها را بالاتر برد. حساب های ((جین لی کلرک)) و ((ژاکمین دی مایور)) اندکی پیشرفته ترند آنها از دو ستون استفاده می کردند، خریده ها در یک طرف و فروش ها در طرف دیگر و حساب های هزینه نیز به چشم می خورد.

نخستین درسنامه حسابداری پیرامون سیستم ایتالیایی که به زبان فرانسوی انتشار یافت کتاب نوئل اینستراکشن (۱۵۴۳) بود که برگردان درسنامه حسابداری اثر ((جان یامپین)) است. انتشار چاپ نخست درسنامه حسابداری از سوی ((ساوون)) در نیمه نخست سده شانزدهم همزمان با رنسانس، براساس اصلاحات مذهبی و شرایط اجتماعی فرانسه بوده است.

"قانون تجارت" در فرانسه، ریشه در دستورات وزیر مالیه ی پادشاه لویی (Colbert) در سال های ۱۶۷۳ و ۱۶۸۱ داشت. از قرن شانزدهم تا اوایل قرن نوزدهم تحول بنیادی در حسابداری بوجود نیامد، تا سال ۱۸۰۰ میلادی موازنه کردن حسابها در پایان سال، تهیه صورت سود و زیان و ترازنامه معمول شد اما جز برای نگهداری سوابق فعالیت های موسسه استفاده دیگری نداشت [17].

انقلاب صنعتی در نیمه دوم قرن هیجدهم آغاز شد که منجر به تهیه گزارش بهای تمام شده و حسابداری صنعتی گردید [34].

حسابداری بعد از انقلاب کبیر فرانسه

"قانون تجارت" در دربار ناپلئون در سال ۱۸۰۷ به عنوان بخشی از سیستم قانون محاسبات، مورد استفاده قرار می گرفت. تدوین قانون تجارت باعث توسعه ی حسابداری و گزارشگری مالی شد، زیرا بر اساس آن ارائه ی صورت ریز سالانه از دارایی ها و بدهی ها الزامی گردید. ثبت های حسابداری به جای اینکه به عنوان مبنای تصمیم گیری به حساب آیند، باید قانوناً مقاصد اثبات و ارزیابی را برآورده سازند. در واقع آن ها ابزار کنترل قانونی هستند که منجر شد تمامی رویداد های مالی باید در دفاتر قانونی وارد شوند. دفاتر روزنامه و سایر مدارک حسابداری باید به صورت متوالی شماره گذاری شوند و توسط دفتر دیگری به نام ثبت اسناد تجاری امضاء و تأیید شوند. هم چنین برای مکانیزه ساختن مدارک، قواعد ویژه ای به کار گرفته می شود. در فرانسه هر شرکت بزرگ باید دارای یک نمودار گردش اطلاعات به همراه اجزای مدارک سیستم حسابداری و روش های پردازش داده ها، کنترل های داخلی و صورت جامعی از رویه های حسابداری باشد [8].

اولین قانون مالیات ها در سال ۱۹۱۴ وضع گردید که به موجب آن اخذ مالیات و نیاز به نگهداری دفاتر رسمی حسابداری ایجاد شد. در فرانسه، تفاوت زیادی بین قوانین مالیاتی و قوانین حسابداری وجود ندارد. امروز قوانین مالیاتی به غیر از چند مورد نادر، در راستای قانون حسابداری ملی است. و معمولاً این تفاوت های کم نیز به صورت تطبیق که ضمیمه اظهار نامه مالیاتی است، از بین می رود. قانون مالیات ها تأثیر بسیار زیادی بر حسابداری دارد. هزینه های عملیاتی در صورتی در محاسبه ی درآمد مشمول مالیات وارد می شوند، که به طور کامل در حساب های ثبت شوند و در صورت های مالی سالانه انعکاس یابند [16].

جامعه اقتصادی اروپا که به عنوان بازار مشترک نیز خوانده می شود در ۲۵ مارس ۱۹۵۷ با امضای «قرارداد رم» میان کشورهای ایتالیا، بلژیک، آلمان، فرانسه، لوکزامبورگ و هلند شکل گرفت. تشکیل بازار مشترک و کوشش در راه اتحادیه ی اروپا، عکس العمل طبیعی دولت ها و ملت های این سازمان در برابر شرایط و مقتضیات سیاسی، فنی، اقتصادی در مقابله با پیدایش و توسعه ی دو کشور بزرگ جهان، یعنی شوروی و امریکا بوده است [34].

قانون شرکت ها از سال ۱۹۶۶ در فرانسه اجرایی شده و به مرور زمان تغییر کرده است. در این قانون دو نوع شرکت شناسایی شده است. شرکت های مدنی و شرکت های تجاری [16].

نظام حسابداری و گزارشگری مالی در فرانسه

فرانسه یکی از حامیان اصلی "حسابداری ملی یکسان" است. تحت این رویکرد، حسابداری به عنوان ابزاری برای کنترل اداری، توسط دولت مورد استفاده قرار می گیرد. یکنواخت بودن اندازه گیری، افشاء و ارائه این امکان را فراهم می آورد تا از اطلاعات حسابداری برای کنترل تمامی ابعاد تجاری توسط برنامه ریزان دولتی، مقامات مالیاتی و حتی مدیران استفاده شود.

اولین طرح رسمی حسابداری در سپتامبر ۱۹۴۷ به وسیله ی وزارت دارایی به تصویب رسید. اصلاحات بعدی به ترتیب در سال های ۱۹۵۷ و ۱۹۸۲ به وقوع پیوست. اصلاحیه ی اخیر در راستای اجرای هفتمین دستور از منشور "اروپای متحد" در مورد صورت های مالی تلفیقی توسعه یافت.

به طور کلی طرح رسمی حسابداری شامل موارد زیر می باشد:

- ۱- اطلاعات یکسان از حساب ها
 - ۲- تعریف و تشریح اصطلاحات علمی و تخصصی
 - ۳- تشریح نحوه ی ثبت رویداد ها و حساب هایی که در ثبت وقایع باید بدهکار یا بستانکار شوند
 - ۴- اصول اندازه گیری حسابداری
 - ۵- شکل استاندارد برای صورت های مالی
 - ۶- روش های پذیرفته شده ی حسابداری بهای تمام شده
- استفاده اجباری از طرح یکسانی حساب ها در عمل به طور گسترده ای پذیرفته شد و تمامی حسابداران بر این مبنا آموزش دیدند. علاوه بر طرح یکسانی حساب ها، جداول متفاوتی نیز برای محاسبه ی "مالیات سود" که مبتنی بر دفاتر رسمی است و نیز ارائه آمار کلان اقتصادی در صورت های مالی تلفیقی مورد نیاز می باشد [8].

انواع گزارش هایی که براساس قانون حسابداری ملی می توان ارائه کرد عبارتند از:

- الف- گزارشگری اجمالی: مخصوص شرکت هایی است که کوچک هستند.
- ب- گزارشگری استاندارد: مخصوص شرکت هایی که متوسط و بزرگ هستند و حداقل الزامات افشاء را رعایت می کنند. درخصوص اندازه ی شرکت، سه معیار وجود دارد: فروش، دارایی و تعداد کارکنان شرکت.
- ج- گزارشگری تفسیری: مخصوص شرکت هایی است که می خواهند تجزیه و تحلیل بهتری از عملکرد شرکت ارائه دهند.

د- گزارشگری براساس نوع فعالیت

ه- گزارشگری براساس اندازه ها شرکت ها با توجه به آموزش های حسابداری [16].

از دیگر ویژگی های حسابداری در فرانسه این است که هیچ کدام از قواعدی که در بالا برشمردیم لزوماً در تهیه ی صورت های مالی تلفیقی به کار گرفته نمی شود. قبل از اواخر دهه ۱۹۳۰ صرفاً تعدادی از حسابداران رسمی با حسابهای تلفیقی آشنا بودند و تفکر در این موضوع از اواسط دهه ۱۹۵۰ آغاز و مطالعات در این زمینه از نیمه دوم دهه ۱۹۶۰ رشد یافت. در پایان دهه ۱۹۶۰ آماده سازی حساب های تلفیقی رضایتبخش نبود [23]. دو مطالعه انجام شده توسط یکی از بانک های بزرگ فرانسه (CIC) و دیگری توسط کمیسیون عملیات بورس (COB) نشان می دهد که اطلاعات مالی تلفیقی منتشر شده توسط شرکت های فرانسوی در این دهه از کیفیت بالایی برخوردار نبود [25]. هر چند که حساب های شرکت اصلی باید با طرح رسمی حسابداری، قانون تجارت و قانون مالیات ها مطابقت داشته باشد ولی صورت های مالی تلفیقی می توانند با استفاده از استاندارد های بین المللی یا حتی اصول پذیرفته شده ی حسابداری ایالات متحده تهیه شوند و تا قبل از دهه ۱۹۷۰ شرکت های فرانسوی از اصول پذیرفته شده ی حسابداری ایالات متحده استفاده می کردند [30]. از این عبارت استنباط می شود که حسابداری در فرانسه برای برآورده ساختن نیاز اطلاعاتی سرمایه گذاران طرح ریزی نشده است. از زمانی که هفتمین دستور از منشور اقتصادی اروپا در سال ۱۹۸۶ تکمیل شد، تعدادی از شرکت های چند ملیتی در فرانسه صورت های مالی تلفیقی را بر مبنای حسابداری کشور های انگلوساکسون برای بورس اوراق بهادار داخلی و بین المللی تهیه کردند. در پی این عمل، روش موجود مورد تصویب قرار گرفت [8]. فرانسه در زمینه بودجه دولتی از چارچوب حقوقی جامع و قانون اساسی بهره مند است که اختیارات گسترده ای را به قوه مجریه تفویض می کند. قانون اساسی سال ۱۹۵۸ نقش پارلمان را در موضوعات بودجه ای به تغییر ترکیب هزینه ها محدود می کند. پارلمان نمی تواند رقم کل هزینه ها را افزایش یا درآمدهای بودجه را کاهش دهد. قانون اساسی نیز حاوی برخی از اصول بنیادین بودجه کشوری بوده و از سال ۱۹۹۶ اصول بودجه ریزی سازمان های تأمین اجتماعی نیز بدان افزوده شده است. در حال حاضر قانون اساسی فرایند بودجه در کشور فرانسه قانون ارگانیک مصوب سال ۲۰۰۱ می باشد که از سال ۲۰۰۶ به اجرا در آمده است. این قانون اصول مرتبط با محتوا، تدوین، تصویب و گزارش لوایح بودجه سالیانه کشور را تعیین می کند. نظارت و کنترل تعهدات هزینه ای در کشور فرانسه بر عهده سازمان حسابرسی عمومی است که قانون آن مصوب ۱۹۶۲ است [7].

قانون دیوان محاسبات فرانسه در سال ۱۹۶۷ تصویب شد، دیوان محاسبات فرانسه فاقد هرگونه استاندارد از جمله استاندارد گزارشگری می باشد و ملزم به رایحه سه گزارش مهم سالیانه به مجلس می باشد که عبارتند از: ۱- گزارش عملکرد سالیانه دیوان محاسبات ۲- گزارش تفریغ بودجه (گزارش اجرای بودجه) ۳- گزارش اجرای تأمین منابع مالی تأمین اجتماعی [15]. در کشور فرانسه دیوان محاسبات در زمینه حسابرسی دارای مسئولیت های گسترده ای است که علاوه بر دولت، کل بخش عمومی را نیز در بر می گیرد. پوشش حسابرسی برای بودجه دولت، سازمان های ملی، شرکت های عمومی و سازمان تأمین اجتماعی از سال ۱۹۵۰ اجباری است [5].

کمیته بین المللی استانداردهای حسابداری در سال ۱۹۷۳ با عضویت ۱۵ کشور از جمله فرانسه جهت تدوین و انتشار استانداردهای بین المللی حسابداری تشکیل شد که در سال ۲۰۰۱ مسئولیت تدوین استانداردها به هیات بین المللی استانداردهای حسابداری با عضویت هشت سازمان از جمله کمیسیون اروپا واگذار شد و کمیسیون اروپا در سال ۲۰۰۲ شرکت های عضو بورس را ملزم نمود تا صورتهای مالی تلفیقی خود را بر اساس استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی تهیه نمایند و در سال ۲۰۰۴، بکارگیری استانداردهای بین المللی را در تهیه صورت های مالی شرکت های عضو بورس اروپا الزامی کرد [34].

قواعد حسابداری و حسابرسی

فرانسه فاقد هیات تدوین استاندارد های حسابداری است که در کشور های انگلیسی زبان یافت می شود. قانون تجارت، قوانین مربوط به طرح جامع حسابداری، قانون مالیات ها و قوانین مربوط به آن، معادل اصول پذیرفته شده حسابداری محسوب می شود. برای فهرست کردن شرکت ها در بورس اوراق بهادار، الزامات اضافی قانونی نیز به کار گرفته می شود. اظهار نظر حرفه ای بخش خصوصی حالت رسمی ندارد. بنابراین تنها منبع واقعی از استاندارد های حسابداری مالی در فرانسه "قانون تصویب شده" است.

چهار سازمان اصلی که در فرانسه درگیر استانداردگذاری هستند عبارتند از:

- ۱- شورای عالی حسابداری ملی
- ۲- کمیسیون بورس اوراق بهادار
- ۳- انجمن حسابداران خبره
- ۴- انجمن ملی حسابرسان شرکت ها

شورای عالی حسابداری ملی (CNC) شامل ۵۸ عضو می باشد که اعضای آن در برگیرنده ی حرفه ی حسابداری، کارفرمایان، تجار و سایر گروه های بخش خصوصی می باشند. این شورا وابسته به وزارت دارایی فرانسه است و اصلی ترین مسئول اجرای برنامه های تخصصی حسابداری و نیز تصمیم گیری در صنایع خاص است.

این شورا، قانون گذار یا صاحب قدرت اجرایی نیست، بلکه تصمیمات آن به صورت توصیه هایی برای وزارت دارایی است. به صورتی که ممکن است این توصیه ها منجر به قانون گذاری شود. علی رغم این مسائل، هر چند که توصیه های این شورا (CNC) ممکن است منجر به قانون شود ولی شورا (CNC) فاقد قدرت لازم برای استاندارد گذاری در مورد حسابداری است [8].

شرکت های فرانسوی به طور سنتی جهت تامین مالی نسبت به سایر منابع، اتکای کمتری به بازار سرمایه دارند. کمیسیون بورس اوراق بهادار فرانسه نظیر کمیسیون بورس اوراق بهادار ایالات متحده اهمیت بسزایی دارد، اما نسبت به آن از نفوذ محدودتری برخوردار است، کمیسیون بورس اوراق بهادار فرانسه (COB) در سال ۱۹۶۷ ایجاد شد. این کمیسیون بر انتشار سهام جدید و عملیات مربوط به مبادلات سهام در سطح منطقه ای و ملی نظارت می کند. رئیس این کمیسیون را رئیس جمهور فرانسه انتخاب می کند. گزارش های سالانه ی کمیسیون به رئیس جمهور ارائه می گردد. کمیسیون بورس اوراق بهادار فرانسه دارای استقلال از سایر دواير دولتی است. کمیسیون یکی از قدیمی ترین طرفداران وضع الزامات، برای تهیه ی صورت های مالی تلفیقی برای شرکت های فرانسوی است و می کوشد تا شرکت های فرانسوی (حداقل شرکت های بزرگی که در بورس فهرست بندی شده اند) را ملزم کند که استاندارد های گزارشگری و حسابداری در سطح جهانی را رعایت کنند [8]. در تاریخ ۲۲ سپتامبر ۲۰۰۰ بورس اوراق بهادار پاریس، آمستردام و بورس بروکسل ادغام شدند و بازار بورسی بنام یورونکست تشکیل دادند که هدف آن استفاده استفاده هماهنگ از بازارهای مالی اتحادیه اروپا بود در سال ۲۰۰۷ بورس یورونکست با بورس نیویورک ادغام و بازار بورس نیویورک یورونکست تاسیس شد که اولین بازار بورس بین المللی بود [34].

به طور تاریخی در فرانسه حرفه حسابداری جدای از حرفه ی حسابرسی است. حسابداران و حسابرسان فرانسوی اعضای دو سازمان با کارکرد های متفاوت هستند (انجمن حسابداران حرفه ای، انجمن بازرسان مالی در امور شرکت ها). اعضای انجمن حسابداران حرفه ای تحت نظارت قضایی وزارت صنایع و دارایی فرانسه قرار دارند و اعضا از طریق عضویت در CNC (شورای عالی حسابداری ملی) به توسعه ی استاندارد های حسابداری یاری می رسانند. در فرانسه، با تأسیس انجمن ملی حسابداران خبره در سال ۱۹۴۳، حسابداری به عنوان یک حرفه مستقل شناخته شد [8].

در مقابل انجمن حسابداران خبره، انجمن حسابرسان مستقل عمومی (CNCC) قرار دارد. اعضای این انجمن تحت نظارت قضایی وزارت دادگستری قرار دارند. یکی از انتشارات این انجمن دستنامه ای است که شامل استاندارد های حرفه ای است. از دیگر انتشارات این انجمن خبرنامه ی اطلاعاتی می باشد که کمک فنی برای اجرای وظیفه حرفه ای به شمار می رود. وظایف حسابرسان در فرانسه نظیر همان وظایفی است که در کشور های دیگر وجود دارد. به هر حال حسابرسان فرانسوی از تمام فعالیت های محرمانه ای که در طی حسابرسی از آن آگاهی می یابند باید گزارش دهند. در سال ۱۹۹۶ لایحه ای در مجلس مورد بحث، قرار گرفت. در این لایحه ایجاد یک سازمان مرکزی که الزامات گزارشگری مالی باشد، دیده شده است. این لایحه در سال ۱۹۹۸ به تصویب رسید. این سازمان تحت عنوان کمیته ی حسابداران رسمی (CCRC) نام گرفت. هدف اصلی این سازمان افزایش دادن اعتبار حسابداری و نافذ ساختن اظهار نظر این سازمان و الزام آور بودن آن برای همه شرکت هاست. این سازمان که در حوزه ی قدرت وزارت دارایی قرار دارد، دارای ۱۵ عضو است که هر ۱۵ عضو آن نماینده ی رسمی ۴ سازمان یاد شده نظیر (CNCC, OECCA, COB, CNC) هستند در شرکت های فرانسوی گزارش های مالی زیر باید ارائه شود:

۱- ترازنامه

۲- صورت سود و زیان

۳- گزارش مدیر عامل

۴- گزارش حسابرس

علاوه بر موارد بالا، شرکت های بزرگ فرانسوی باید گزارش های مربوط به فعالیت هایی که در شرکت برای پیشگیری از ورشکستگی انجام داده است و نیز یک گزارش اجتماعی ارائه دهند. الزامات (CNC) صورت جریان وجه نقد را در بر نمی گیرد. قانون تجارت فرانسه فشردگی صورت های مالی را برای شرکت های کوچک و متوسط مجاز دانسته است. برای ارائه یک دید واقعی و متعارف، صورت های مالی باید مطابق با قانون و به صورت منصفانه ای تهیه گردد. یکی از ویژگی های با اهمیت در فرانسه الزام به افشای اطلاعات از طریق یادداشت های همراه صورت های مالی است که اقلام زیر را در برمی گیرد:

۱- تشریح قواعد اندازه گیری به کار رفته شده (رویه های حسابداری)

۲- نحوه عمل حسابداری تسعیر ارز

۳- صورت ریز از ذخایر

۴- صورت ریز تجدید ارزیابی ها

۵- صورت تغییرات در دارایی های ثابت و استهلاک

۶- صورت ریز از اسناد دریافتنی به تاریخ سررسید

۷- صورت ریزی از شرکت های فرعی و سهام داران

۸- تعهدات شرکت در قبال بازخرید سنوات و سایر منافع کدگذاری کارکنان

۹- صورت ریزی از تاثیر مالیات بر صورت های مالی

۱۰- میانگین تعداد کارکنان در هر رده ی شغلی

۱۱- تجربه و تحلیل میزان فروش بر اساس نوع محصول و مناطق جغرافیایی

گزارش مدیر عامل شامل نگاهی به فعالیت های شرکت در طی سال، تصویر آینده ی شرکت، رویداد های بعد از تاریخ ترازنامه فعالیت های تحقیق و توسعه و خلاصه ای از نتایج فعالیت های شرکت در ۵ سال گذشته است. هم چنین گزارش های مالی باید حسابرسی شوند. قانون تجارت در فرانسه، الزاماتی را برای منظور کردن ذخایر برای پیش گیری از ورشکستگی تعیین کرده است. ایده ی اصلی این است که شرکت ها با یک درک خوب از امور مالی داخلی خود و از پروژه هایی که اجرا کرده اند می توانند از مشکلات مالی اجتناب کنند. بر همین مبنا شرکت هایی بزرگ تر (که تعداد کارکنان آن بیش از ۳۰۰ نفر است) باید به حسابرسی تن دهند. پیش بینی سود، صورت وجوه نقد، صورت منابع و مصارف وجوه نیز در گزارش سالانه منظور می شوند ولی اطلاعات پیش بینی سود فقط به هیات مدیره و مدیر عامل و کارکنان مسئول مربوط است و برای عموم مردم و سهام داران جزء در دسترس نخواهد بود. بنابراین این اطلاعات به عنوان علائم هشدار دهنده داخلی برای مدیران و کارکنان به کار می رود [8].

مسئولیت اجتماعی شرکت ها در فرانسه از اواخر قرن نوزدهم از ایالات متحده آمریکا وارد این کشور شد. قوانین فرانسه شرکت ها را به شفاف سازی فعالیت ها و امی دارد تا نشان دهد شرکتها به مسایل اجتماعی و زیست محیطی هستند. در قانون تجارت فرانسه مقرر شده است در ۳۱ دسامبر ۲۰۰۲ تصویب شد که هیئت مدیره را بر دادن گزارش سالانه در خصوص توجه به نتایج زیست محیطی و اجتماعی فعالیت های شرکت متعهد کرد. از تاریخ لازم الاجرا شدن این قانون، همه شرکت های فرانسوی باید در سه جهت این گزارش را ارائه نمایند تا در مجموع عمومی به تصویب سهام داران برسد: توسعه پایدار؛ محیط زیست؛ اجتماع برخی از این گزارش با نام ترازنامه اجتماعی یاد می کنند [22].

مقیاس های اندازه گیری حسابداری

حسابداری شرکت های اصلی باید پیرو قوانین تصویبی باشد در حالی که صورت های مالی گروه نیاز به این پیروی ندارد. هم چنین حسابداری شرکت های اصلی برای محاسبه ی سود مشمول مالیات و سود قابل تقسیم به سهامداران برنامه ریزی شده است. دارایی های مشهود معمولاً به بهای تمام شده ی تاریخی ارزیابی می شوند. در حالی که ارزیابی مجدد از دارایی ها مجاز است ولی این ارزیابی مجدد مشمول مالیات نیز می شود.

بنابراین تجدید ارزیابی به ندرت صورت می پذیرد. استهلاک دارایی های ثابت بر مبنای قانون مالیات اضافی نیز مجاز است به صورتی که مبلغ اضافی به عنوان مخارج استثنایی در صورت حساب سود و زیان منظور شده و در ترازنامه در قسمت حقوق صاحبان سهام به عنوان ذخیره مالیات گزارش می گردد. موجودی کالا نیز باید به حداقل بهای تمام شده یا خالص ارزش بازیافتنی با استفاده از روش FIFO یا میانگین موزون ارزیابی شود.

هزینه های تحقیق و توسعه ممکن است در شرایط استثنایی سرمایه ای شوند ولی باید طی ۵ سال یا کمتر مستهلک گردد. دارایی هایی که از طریق اجاره تملک شده اند نباید سرمایه ای شوند و اجاره پرداختی بابت آنها باید سالانه هزینه شود. هزینه ی بازخرید خدمت معمولاً فقط زمانی که پرداخت می شوند به عنوان هزینه شناسایی می شوند و تعهدات آتی مربوط به آنها به ندرت به عنوان بدهی محسوب می شود. زیان های احتمالی که می توانند با تخمین معقولی تعیین شوند باید به عنوان بدهی احتمالی شناسایی گردند.

شناسایی اثر سایر خطرات و شرایط غیر قطعی نظیر دعاوی قضایی، و سازماندهی مجدد، ممکن است برای هموار سازی سود مورد پذیرش واقع شود. هم چنین با فرض وجود رابطه ی بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات، شرکت ها احتیاج کمتری به گرفتن ذخایر مالیاتی اضافی که به دوره های بعد انتقال می یابد، دارند. هم چنین، ذخایر قانونی باید، با منظور کردن ۵ درصد از سود هر سال تا رسیدن اندوخته ی قانونی به میزان ۱۰ درصد از سرمایه ادامه یابد.

صورت های مالی تلفیقی فرانسه روش "آمریکایی-انگلیسی" در مورد گزارشگری مبتنی بر مقیاس "رجحان محتوا بر شکل" را مجاز می داند. برای مثال از طریق سرمایه ای دانستن اجاره های تامین مالی و حسابداری مالیات های معوق برای محاسبه سرقفلی تلفیقی، شرکت ها روش خرید را مورد استفاده قرار می دهند. و سرقفلی محاسبه شده به صورت سرمایه ای شناسایی شده و در سود و زیان سالانه مستهلک می گردد.

روش ارزش ویژه برای شرکت هایی که مشمول تلفیق نشده ولی نفوذ موثر وجود دارد مورد استفاده قرار می گیرد. همچنین برای تسعیر ارز از روش موقت استفاده می شود. البته روش موقت زمانی مورد استفاده قرار گیرد که فعالیت های عملیاتی شرکت های فرعی در ارتباط با فعالیت های شرکت اصلی باشد که این توصیه با استاندارد مالی بین المللی، ایالات متحده و بریتانیا هماهنگی دارد [8].

اولین نوشته ها در خصوص بکارگیری روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت در فرانسه به اواخر دهه ۱۹۹۰ برمی گردد. از سال ۱۹۹۱ تا ۱۹۹۶ محققان فرانسوی مقدار زیادی از نوشته های خود را به روش های هزینه یابی اختصاص دادند که به بیان مفاهیمی چون محرک هزینه و طراحی سیستم کلی پیاده سازی پرداختند [27]. مطالعات راهمونی در سال ۲۰۰۸ نشان می دهد ۳۰ درصد از شرکت ها در فرانسه از روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت استفاده می کنند و این روش در آینده در فعالیت های خدماتی اهمیت بیشتری خواهد داشت [29].

حسابداری دولت و گزارشگری مالی

فرانسه یک جمهوری نیمه ریاست جمهوری با سنت های دولتی قانونی می باشد که قانون اساسی جمهوری پنجم آن در سال ۱۹۵۸ به تصویب رسید، نظارت و کنترل قانون اساسی به عهده شورای سیاسی بنام شورای قانون اساسی می باشد [10]. این کشور بشدت متمرکز بر تصمیم گیری و مدیریت اداری می باشد که این سنت ها در دوره ناپلئون تقویت شده است. با این حال، از اوایل دهه ۸۰، فرآیند معرفی عناصر عدم تمرکز اداری از طریق تقسیم قدرت و وظیفه بین دولت مرکزی و محلی آغاز شد. این فرآیند، در دهه ۹۰ نیز ادامه داشت، اصلاحات حسابداری بخشی از تلاش های نوین سازی دولت می باشد که در اوایل سال ۲۰۰۰ آغاز شده و نوسازی سیستم حسابداری دولت مرکزی فرانسه با تصویب آئین نامه بودجه مصوب اول اوت ۲۰۰۱ رسمیت یافت و با تصویب قانون اساسی در ۲۸ مارس ۲۰۰۳ به اوج خود رسید، و در آن فرانسه بعنوان یک جمهوری غیر متمرکز معرفی شد و اصول اختیارتصمیم گیری و استقلال مالی مطرح شدند [28].

در سال ۲۰۰۶، پس از ایجاد ترازنامه باز، برای اولین بار صورتهای مالی با توجه به قوانین جاری تهیه شدند. یکی از ویژگی های متمایز اصلاحات فرانسه سیستم به اصطلاح دوگانه آن می باشد: در حالی که سیستم حسابداری نقدی برای مدیریت بودجه حفظ شده است، سیستم حسابداری تعهدی، به منظور ارائه اطلاعات در مورد موقعیت مالی و عملکرد دولت معرفی شده است [28].

فرهنگ حسابداری در فرانسه تا حد زیادی تحت تاثیر تجربه استانداردسازی دهه ۴۰ قرار دارد. تاکنون، قوانینی تمام شرکت ها و نهادهای دولتی برای سیستم حسابداری خود بکار برده اند مبتنی بر برنامه حسابداری دولتی بوده است، زیرا این برنامه مطابق با ویژگی های خاص و نیازهای سازمان های مختلفی تنظیم شده است [24].

مطابق ماده ۳۰ از آیین نامه بودجه، ایجاد کمیته استانداردهای حسابداری دولتی مصوب گردید و در آن حسابهای دولتی و اصلاحات دولت های مرکزی تصریح گردید. کمیته استانداردهای حسابداری دولتی در سال ۲۰۰۲ تشکیل شد و هشت عضو توسط وزارت بودجه به مدت سه سال منصوب شده و سیزده عضو از اعضای قانونی می باشند (از جمله مدیر بودجه، مدیر خزانه داری، عضو دادگاه حسابرسان و غیره). مأموریت کمیته استاندارد ها، تدوین ابلاغیه ای در مورد ارائه پیش نویس های پیشنهاد شده توسط وزیر اقتصاد می باشد.

این کمیته تاکنون شانزده استاندارد حسابداری دولت مرکزی را صادر که توسط وزارت اقتصاد فرانسه تأیید گردیده است، چارچوب مفهومی منتشر شده در مورد حسابداری دولت مرکزی، با عطف ویژه به استانداردهای IPSAS و IASB طراحی شده است [28].

گذشته و حال حسابداری در ایران

حسابداری قبل از انقلاب مشروطه

ایران یکی از کهن ترین تمدن های جهان است که بیش از ده هزار سال قدمت دارد، تمدن ایران از یک سو به رواج داد و ستد و از سوی دیگر به جریان درآمد و هزینه برای حکومت ها انجامید. بدیهی است برای اداره چنین کشور پهناوی، نیاز به یک سیستم مالی مدون و پیشرفته ای بوده است در عصر هخامنشی نخستین گام در ساماندهی اقتصادی برداشته شد [14].

در محتوای کتیبه های تخت جمشید، جریان ورودی موجودی کالا برابر جریان خروجی آن به چشم می خورد این تساوی را می توان معادله حسابداری پرسپولیس و شاید پایه گذار معادله حسابداری نوین نامید همچنین سیزده عنوان حساب در گزارش حسابداری هخامنشی استخراج شده است. در گزارش سالانه، همه دریافتها و پرداختهای یک سال در یک گزارش جمع بندی، و در نهایت صورت وضعیت مالی تهیه می شد. این اطلاعات نشان می دهد صورتهای مالی متداول پرسپولیس تا حدودی شبیه ترازنامه امروزی است و نظم داخلی از طریق سیستم

کنترل داخلی حسابرسی با تقسیم کار و مسئولیت، بوجود می آمد [21] نظام کنترل هخامنشی تنها در جمع آوری و بایگانی اسناد خلاصه نمی شد، بلکه هر دو ماه یک بار باید گزارشی از عملکرد همه حوزه ها تهیه می کردند تا کنترل، نظارت و تهیه صورتهای مالی سالانه مرکزی آسان شود [9]. پادشاهان هخامنشی در بدو تاسیس امپراتوری، سیستم پولی ایران را با وضع جدید انطباق دادند و اقدام به ضرب سکه های طلا نمودند [1].

برخی از اصطلاحات بانکداری امروز از قبیل واژه «چک» از اصطلاحات فارسی قدیم بوده که به غرب راه یافته است. علاوه بر این، کلمه «دوان» در زبان فرانسه که به معنای «گمرک» می باشد، از لفظ فارسی «دیوان» گرفته شده است.

در عصر ساسانی که آخرین عصر ایران باستان به حساب می آید ایران یگانه راه تجارت بین ایران، روم و آسیای صغیر بود و شاهد پیدایش بروت و حواله های واقعی در آن زمان بودیم.

پیشینه قانون تجارت در ایران نشان دهنده آن است که تا قبل از ورود اسلام به ایران، مبادلات تجاری تحت تاثیر قوانین حمورایی صورت می گرفته است.

اطلاعاتی که از دوران اولیه حکومت های اسلامی مضبوط است نشان می دهد برادران برمکی (یحیی و جعفر برمکی) سیستم مالی دقیقی در دربار هارون الرشید ایجاد کرده بودند که در قالب یک دیوان محاسبات عملیات مربوط به ثبت و ضبط عایدات مخارج حکومت وی را انجام می داده است و شرکت های مدنی اگر چه نه براساس نوشته مدون، اما براساس مقررات فقه اسلامی تشکیل می شد.

در دوران قاجاریه یک تحول ابتدایی در مورد سیستم های مالی در ایران ایجاد شد یک سلسله فعالیت ها در زمینه ایجاد نظام های مالی و مالیاتی آغاز و سیستم هایی در وزارت دارایی و گمرکات ایجاد شد که بعضی از این سیستم ها هنوز در برخی موسسات دولتی رایج است.

با اعطای امتیاز استخراج نفت به ویلیام ناکس داری و به دنبال آن تاسیس شرکت نفت ایران و انگلیس و همچنین اعطای امتیاز تاسیس بانک های استقراضی و شاهنشاهی به بیگانگان در اواخر دوران قاجاریه، زمینه برای ورود روش های مالی و اداری پیشرفته به کشور فراهم ساخته شد ولی این روش ها تا مدت ها در حصار همین موسسات و بنگاه های اقتصادی باقیمانده بود و راهی در سایر موسسات و دوایر دولتی یا خصوصی پیدا نکرد [20].

حسابداری بعد از انقلاب مشروطه

حسابداری و حسابرسی نوین با پیروزی انقلاب مشروطه و تصویب قانون اساسی آن آغاز شد. نخستین قوانین مالی و اقتصادی یادگار دوره دوم مجلس شورای ملی است.

بعد از مشروطیت مامورین مالیه رسیدگی سالانه در مورد بدهی مالیاتی ولایات را کافی نمی دانستند و معتقد بودند که حساب صاحب جمعان باید ماه به ماه مورد رسیدگی قرار گیرد. لذا تنظیم امور مالیه کشور بموجب قانون مصوب ۱۳۰۱ مجلس شورای ملی تحقق یافت و در همان سال قانون دیگری راجع به وظایف خزانه داریکل از مجلس گذشت که بموجب آن اصل تمرکز درآمدها و هزینه های عمومی در ایران به اجرا درآمد و قانون مالیات املاک اربابی نیز به تصویب رسید و از سال ۱۳۰۶ تا خرداد ۱۳۳۲ تغییرات قابل ملاحظه ای در مقررات مالیاتی روی داد با تصویب قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۱۳۴۵ قانون مالیاتها تغییر کلی یافت و پس از آن به منظور توسعه اقتصادی اصلاحات متنوعی به عمل آمد و در نهایت قانون ماده واحده اصلاح مواد از قانون مالیاتهای مستقیم در ۱۳۹۴/۴/۳۱ با شصت بند به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید و از ۱۳۹۵/۱/۱ لازم الاجرا شد.

مرجع اصلی قانون تجارت فعلی ایران، قانون تجارت مصوب سال ۱۸۰۷ فرانسه است که حدود ۲۰۷ سال از تدوین آن سپری شده بود و بر همین اساس برای نخستین بار مقررات شرکت های تجارتی در چارچوب مواد ۱۵ تا ۱۴۱ قانون تجارت مورخ سال ۱۳۰۳ و ۱۲ فروردین و ۱۲ خرداد ماه سال ۱۳۰۴ تصویب و سپس مقررات مربوط به ثبت شرکت ها نیز در ۱۱ خردادماه سال ۱۳۱۰ به تصویب رسید و آیین نامه اجرایی آن از ۱۵ خرداد همان سال به موقع به اجرا گذاشته شد. به همین علت دوره نخست را که از جمادی الاول ۱۳۲۸ تا سیزدهم اردیبهشت ۱۳۱۱ یعنی تصویب قانون قبول و نکول بروت تجاری بوده را به نام دوره احتیاط و سال های بعد از تصویب قانون تجارت (۱۳۱۱) را به نام دوره دوم می نامند که این دوره عملاً با اصلاحیه قانون تجارت در اسفند ماه ۱۳۴۷ تکمیل شده است [20].

در ایران قبل از انقلاب مشروطیت هر شهرستان برای خود بودجه ای داشت که بوسیله مستوفیان زیر نظر وزیر عالییه تنظیم می شد. در مرکز کشور نیز بودجه ای تهیه می شد که در نهایت بودجه به تصویب پادشاه می رسید [11].

برای تحصیل علمی و عملی در رشته تخصصی حسابداری، شرکت ملی نفت در سال ۱۳۳۶ موافقت خود را با تاسیس یک آموزشگاه عالی حسابداری اعلام کرد. این آموزشگاه از سال ۱۳۵۳ شمسی نام دانشگاه حسابداری و علوم مالی به خود گرفت.

اولین سازمان و موسسه ایرانی که با هدف اشاعه مفاهیم نوین مدیریت و بهبود روش های اداری و سیستم های اطلاعاتی تشکیل شد سازمان مدیریت صنعتی بود که در سال ۱۳۴۱ با تصویب هیات وزیران به عنوان یک سازمان وابسته به وزارت صنایع، کار خود را آغاز کرد [20]. در سال ۱۳۴۵ قانون و مقررات تشکیل بورس اوراق بهادار تهران تهیه شد و لایحه تشکیل بورس اوراق بهادار تهران در اردیبهشت ۱۳۴۵ در مجلس شورای ملی تصویب گردید در پانزدهم بهمن ۱۳۴۶، بورس تهران، با ورود سهام بانک صنعت و معدن و نفت پارس آغاز به کار نمود [33]. با توجه به عدم توان پاسخگویی به نیازهای جدید بازار بورس، در سال ۱۳۸۴ قانون تاسیس بورس اوراق بهادار مورد بازنگری قرار گرفت و قانون بازار اوراق بهادار به تصویب مجلس رسید بر اساس ماده یک این قانون، سازمان بورس اوراق بهادار یک موسسه عمومی غیر دولتی است که شخصیت حقوقی و مالی مستقل دارد و از محل کارمزدهای دریافتی و سهمی از حق پذیرش شرکت ها در بورس و سایر درآمدها اداره می شود [19].

نظام حسابداری و گزارشگری مالی در ایران

نخستین باری که در قوانین ایران به موضوع حسابرسی اشاره شد در قانون تجارت مصوب ۱۳۱۱ است که طی آن مقرر شد مجمع عمومی هر شرکت سهامی یک یا چند بازرس جهت رسیدگی به حساب ها و اسناد و مدارک شرکت انتخاب نماید. استفاده از خدمات حسابداران خبره در امر حسابرسی مالیاتی نخستین بار در قانون مالیات بر درآمد ۱۳۲۸ عنوان شد. اساسنامه انجمن محاسبین قسم خورده سال ۱۳۴۲ تهیه و تصویب شد اصلاحیه قانون تجارت (راجع به شرکت های سهامی) مصوب ۱۳۴۷، شرکت های سهامی عام را مکلف کرد به صورت های مالی خود گزارش حسابداران رسمی را ضمیمه نمایند. با تصویب قانون مالیاتهای مستقیم سال ۱۳۴۵، عملاً تکیه گاه قانونی انجمن محاسبین قسم خورده فرو ریخت و این قانون مقرر داشت که به منظور تعیین و معرفی حسابداران رسمی، قانون حسابداران رسمی تشکیل شود. آیین نامه مربوط به نحوه انتخاب حسابداران رسمی در سال ۱۳۴۶ و اساسنامه قانون در سال ۱۳۵۱ به تصویب رسید و حسابداران رسمی، رسیدگی به دفاتر حساب و سود و زیان و ترازنامه مؤدیان را به عهده گرفتند. سال ۱۳۵۹ در لایحه قانونی مربوط به اصلاح پارهای از مواد قانون مالیاتهای مستقیم، قانون حسابداران رسمی عملاً منحل گردید و در مواد ۶۱ و ۱۱۶ عنوان حسابدار رسمی و مؤسسات حسابرسی به حسابدار مورد قبول وزارت امور اقتصادی و دارایی تغییر یافت در سال ۱۳۶۲ موضوع ادغام مؤسسات حسابرسی بخش عمومی مطرح شد و قانون تشکیل سازمان حسابرسی به تصویب رسید. با تصویب اساسنامه قانونی سازمان در سال ۱۳۶۶، مؤسسات حسابرسی موجود در بخش دولتی ادغام و سازمان حسابرسی تشکیل شد [34].

در تشکیل جوامع حرفه ای کوشش های بسیاری بعمل آمد اما هنوز هم جوامع حرفه ای به ثبات و استحکام نرسیده اند و این عدم ثبات در حرفه حسابداری در ایران، تاثیرگذار بر پذیرش استانداردهای بین المللی بوده چرا که حرفه می تواند با وقت و هزینه کمتر به استانداردهای مالی با کیفیت تر دست یابد [4].

در تدوین مفاهیم نظری حاضر، از میان مفاهیم گوناگون سود، مفهوم مبتنی بر "نگهداشت سرمایه" که متکی بر مبانی اقتصادی است مورد پذیرش قرار گرفته است. این نظریه که در محافل حرفه ای جهان نیز مقبولیت یافته است، درآمدها و هزینه ها را ناشی از تغییرات در داراییها و بدهیها تلقی می کند و تطابق منطقی آنها را تنها در پرتو ارائه تعاریف دقیق و روشنی از داراییها و بدهیها ممکن می داند. صورتهای مالی، بخش اصلی فرایند گزارشگری مالی را تشکیل می دهد یک مجموعه کامل صورتهای مالی شامل ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد (که از این به بعد صورتهای مالی اساسی نامیده می شود) و یادداشتهای توضیحی می باشد. دیگر موارد تشکیل دهنده گزارشگری مالی مواردی از قبیل گزارش مدیران درباره فعالیت واحد تجاری و گزارش تحلیلی مدیران می باشد که همراه با گزارش حسابرس مستقل (و حسب مورد گزارش بازرس قانونی) و صورتهای مالی مجموعه ای تحت عنوان گزارش مالی سالانه را تشکیل می دهد. سایر گزارشهای مالی که به طور موردی و با اهداف خاص تهیه می شود دربرگیرنده مواردی از قبیل گزارشهای مالی تهیه شده به منظور دریافت تسهیلات مالی از بانکها، گزارش توجیهی هیئت مدیره جهت افزایش سرمایه در مورد شرکتهای سهامی و اظهارنامه مالیاتی می باشد [2].

ایران اولین بودجه کشور به مفهوم امروزی را مرحوم صنیع الدوله هدایت وزیر مالیه وقت در سال ۱۳۲۸ هجری شمسی تهیه نموده است و اما قبل از تقدیم به مجلس شورای ملی این مرحوم مورد سوء قصد قرار گرفت و وزیر بعدی بودجه تهیه شده را بنام او به مجلس شورای ملی پیشنهاد کرده است [11].

دیوان محاسبات کشور طبق اصول ۱۰۱ تا ۱۰۳ قانون اساسی مشروطه و متمم آن در سال های ۱۲۵۸ و ۱۲۸۶ هجری خورشیدی موجودیت پیدا کرد. قانون آن نیز در دوره دوم مجلس شورای ملی (۲۳ صفر ۱۳۲۹) به تصویب رسید. دیوان محاسبات در سال ۱۳۰۲ منحل؛ و در سال ۱۳۱۲ هجری شمسی دوباره راه اندازی شد. در این زمان دیوان محاسبات وابسته به وزارت دارائی بوده است. بعد از پیروزی انقلاب اسلامی در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مصوب سال ۱۳۵۸، دیوان محاسبات کشور از وزارت امور اقتصادی و دارائی منفک و تحت

اداره مستقیم مجلس شورای اسلامی و بعنوان سازمانی مستقل موجودیت یافت. قانون دیوان محاسبات کنونی در سال ۱۳۶۱ به تصویب رسیده است. گزارشی که دیوان محاسبات تهیه می کند: ۱- گزارشات حسابرسی (مالی، رعایت و عملکرد) ۲- گزارش تفریغ بودجه (جهت اطلاع نمایندگان به مجلس تقدیم می شود) [5].

در راستای هماهنگی با استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی (IFRS) و جهت اجرایی نمودن مصوبه مورخ ۱۳۹۰/۰۶/۲۷ مجمع عمومی سالانه سازمان حسابرسی، بورس اوراق بهادار در تاریخ ۱۳۹۲/۱۰/۲۱ ابلاغ نمود کلیه شرکتها و نهادهای مالی ثبت شده در بورس اوراق بهادار و به تبع آن شرکت های فرعی وابسته آنها، در تهیه صورتهای مالی از تاریخ ۱۳۹۲/۱/۱ مجاز به تهیه صورتهای مالی تلفیقی مبتنی بر با استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی (IFRS) می باشند و در ابلاغیه سازمان بورس اوراق بهادار مورخ ۱۳۹۵/۸/۲۵ بانکها، شرکت های بیمه و شرکت های با سرمایه بیش از ۱۰۰۰ میلیارد تومان باید علاوه بر تهیه صورت های مالی بر اساس استانداردهای حسابداری کشور در سال ۱۳۹۵، صورتهای مالی بر اساس استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی تهیه کنند [34].

قواعد حسابداری و حسابرسی

به موجب قانون تشکیل و اساسنامه سازمان حسابرسی، این سازمان مرجع رسمی تدوین استانداردهای حسابداری تعیین شده است که یک سازمان حرفه ای وابسته به دولت می باشد.

هیئت تدوین استانداردهای حسابداری و کمیته تخصصی آن با بهره گیری از دستاوردهای علمی و تجارب علمی جهانی (استانداردهای بین المللی) و لحاظ تفاوت های موجود و مقررات حاکم بر فعالیت های واحدهای اقتصادی کشور به تدوین مبانی نظری برای وضع و تدوین استانداردها اقدام نمود

در اندازه گیری عناصر صورتهای مالی، نظام مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی ملاک عمل قرار خواهد گرفت و از ارزشهای جاری نیز، تا میزانی که با خصوصیات اتکا پذیری و ملاحظات منفعت و هزینه سازگار است، در تعدیل این نظام استفاده خواهد شد [2].

مطابق با استاندارد حسابداری شماره (۱) نحوه ارایه صورتهای مالی، اطلاعات زیر باید در یادداشتهای توضیحی واحد تجاری افشا شود:

-تصریح اینکه صورت های مالی بر اساس استانداردهای حسابداری تهیه شده اند

-مبانی اندازه گیری و رویه های حسابداری اعمال شده

-مواردی که در صورتهای مالی افشا نشده لیکن افشای آنها برای ارایه مطلوب ضروری می باشد

-اطلاعات تشریحی و جزییات بیشتر از اقلام صورتهای مالی

-اطلاعات غیر مالی و بدهیها و تعهدات احتمالی

-اقامتگاه و شکل حقوقی واحد تجاری و محل فعالیت، شرحی از فعالیتها و ماهیت عملیات، نام واحد تجاری اصلی و گروه، تعداد

کارکنان [3]

مبانی حسابداری در ایران به استثنای اطلاعات مربوط به جریانهای نقدی، صورتهای مالی واحد تجاری باید بر مبنای تعهدی تهیه گردد. در هیچ یک از قوانین مالی و تجاری ایران به مسئولیت اجتماعی شرکتها اشاره ای نشده است و شرکتها ملزم به ارایه گزارش در خصوص پیامد های زیست محیطی و اجتماعی نیستند [34].

مقیاس های اندازه گیری حسابداری در ایران

مطابق با استاندارد های حسابداری واحد تجاری اصلی باید صورتهای مالی را تهیه و صورت های مالی جداگانه خود را همراه آن ارایه کند و تفاوت مبلغ حاصل از واگذاری واحد تجاری فرعی و مبلغ دفتری دارایی به عنوان سود و زیان حاصل از عملیات واگذاری واحد تجاری فرعی منعکس می شود، حسابداری ترکیب واحد تجاری باید به روش خرید انجام شود، حسابداری سرمایه گذاری در واحد تجاری وابسته به منظور انعکاس در صورت های مالی تلفیقی باید به روش ارزش ویژه انجام شود مگر آنکه سرمایه گذاری به قصد واگذاری باشد که حسابداری به روش بهای تمام شده انجام می شود.

دارایی ثابت مشهود به بهای تمام شده اندازه گیری می شود و افزایش داراییها در نتیجه تجدید ارزیابی تحت عنوان مازاد تجدید ارزیابی بعنوان یک درآمد عملیاتی تحقق نیافته و بخشی از حقوق صاحبان طبقه بندی می شود، مطابق با ماده ۱۴۹ قانون اصلاح قانون مالیات درآمد، مازاد تجدید ارزیابی مشمول مالیات نیست.

بهای تمام شده موجودی مواد و کالا باید با استفاده از روشهای اولین صادره از اولین وارده، میانگین موزون و شناسایی ویژه انجام شود.

مخارج تحقیق به عنوان هزینه شناسایی می گردد و مخارج توسعه در صورت وجود شرایط خاص به عنوان دارایی نامشهود شناسایی

می گردد

وقتی طبق قرارداد اجاره، تملک دارایی در پایان دوره اجاره منتقل می شود (اجاره به شرط تملیک) بعنوان اجاره سرمایه ای طبقه بندی و در ترازنامه تحت عنوان دارایی به مبلغ ارزش منصفانه یا به ارزش فعلی اجاره منعکس می گردد.

ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان در قسمت بدهیهای غیر جاری ترازنامه منعکس و در زمان پرداخت به هزینه منظور می گردد.

ذخیره دعاوی حقوقی به عنوان ذخایر بدهیهای احتمالی افشا می گردد و تسعیر ارز به روش نرخ جاری صورت می گیرد [3].

از پایان دهه ۱۳۷۰ تا کنون محققان زیادی خصوص موضوع پیاده سازی روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت کار کردند و بر اساس دستورالعمل اجرایی ماده ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، در پایان برنامه دستگاههای اجرایی ملزم به تعیین نمودن بهای تمام شده کالا و خدمات می باشد و همچنین امروزه دلیل وجود متغیرهای بیشمار مؤثر در فرآیند تصمیم گیری مدیران، بویژه تقاضای روزافزون نسبت به ارائه خدمات با کیفیت بالاتر، فشار برای پاسخگویی و شفافیت عملکرد دولت، نیاز به کاهش هزینه های جاری دولت، بهبود وظایف و کارکردهای دولت، اثر بخشی حاکمیت و افزایش بهره وری، استقرار سیستم هزینه یابی مبتنی بر فعالیت در دستگاههای دولتی ضروری می باشد [32].

حسابداری دولت و گزارشگری مالی

مبنای قانونگذاری در جمهوری اسلامی ایران، قوانین اسلام می باشد و در اصل چهارم قانون اساسی مصوب ۱۳۵۸ بطور صریح بیان شده که تمام قوانین و مقررات باید بر اساس موازین اسلامی باشد و برای مراقبت از این امر خطیر، نهادی بنام شورای نگهبان تأسیس شده است تا مصوبات مجلس را با قوانین اسلامی و قانون اساسی مطابقت دهد در واقع شورای نگهبان، اقتباس شده از اصل دوم متمم قانون اساسی مشروطه است [10].

مطابق با قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶/۶/۱۰ مبنای حسابداری دولتی در خصوص درآمدهای دولت مبنای نقدی و در بخش هزینه ها مبنای نقدی تعهدی شده مورد تایید قرار گرفته است [31].

به استناد بند (۱) ماده (۲۶) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) مصوب ۱۳۹۳/۱۲/۴ وزارتخانه ها، موسسات دولتی و سایر دستگاههای اجرایی در موارد استفاده از بودجه عمومی دولت، مکلفند صورتهای مالی خود را بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشور (تدوین شده توسط سازمان حسابرسی) در چهارچوب دستورالعمل های حسابداری وزارت امور اقتصاد و دارایی (بر مبنای حسابداری تعهدی) تهیه نمایند [12].

اجرای آزمایشی اجرای حسابداری بخش عمومی بر مبنای تعهدی در سال ۱۳۹۴ آغا گردید و مطابق با آیین نامه ماده (۲۶) قانون صدر الذکر کلیه دستگاههای اجرایی مکلف شدند از ابتدای سال ۱۳۹۵ صورتهای مالی خود را بر اساس استانداردهای بخش عمومی تهیه نمایند [12].

مطابق تصویب نامه ۱۵۱۹۹/ت/۵۲۵۳۴ ه مورخ ۱۳۹۵/۲/۱۲ مجموعه نظام حسابداری بخش عمومی پس از تایید دیوان محاسبات کشور و سازمان حسابرسی، به دستگاههای اجرایی ابلاغ گردید.

تهیه و تدوین استانداردهای بخش عمومی توسط کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی سازمان حسابرسی صورت می پذیرد، پیش نویس اولین استاندارد بخش عمومی با عنوان نحوه ارایه صورتهای مالی در سال ۱۳۹۱ تهیه و در مجمع عمومی سازمان حسابرسی (سال ۱۳۹۲) به تصویب رسید و تا کنون ۱۲ استاندارد حسابداری بخش عمومی توسط این کمیته تدوین گردیده است در حال حاضر نظام مالی کشور مبنای تعهدی ولی بودجه بر مبنای نقدی است [34].

مقایسه سیر تحولات حسابداری در فرانسه و ایران

سیر تحولات حسابداری		ایران	فرانسه
دوران باستان و قرون وسطی		دارای سیستم مالی مدون و پیشرفته (ارایه معادله حسابداری، تهیه صورت وضعیت مالی و وجود حسابرسی)	فاقد یک سیستم مالی مدون و پیشرفته (صرفاً نگهداری حساب برای عملیات مالی حکومت ها و اشخاص)
قوانین مالی	قوانین مالیاتی	در سال ۱۹۲۲ قانون مالیات املاک اربابی تصویب شد	در سال ۱۹۱۴ تصویب و اخذ مالیات و نگهداری دفاتر رسمی الزامی شد.
	قانون تجارت	مصوب سال ۱۹۲۴ و برگرفته از قانون تجارت فرانسه است	مصوب ۱۸۰۷ و بخش مهمی از سیستم مالی و قانونی می باشد

سیر تحولات حسابداری		ایران	فرانسه
قانون دیوان محاسبات	قانون دیوان محاسبات	در سال ۱۹۰۶ تصویب شد و گزارشات دیوان شامل: گزارشات حسابرسی (مالی، رعایت، عملکرد) - گزارشات تفریغ بودجه	در سال ۱۹۶۷ به تصویب رسید و گزارشات آن شامل: گزارش عملکرد سالانه دیوان - گزارش تفریغ بودجه - گزارش تامین منابع مالی تامین اجتماعی
	قانون بودجه	اولین قانون بودجه در سال ۱۹۴۹ به تصویب رسید هر ساله لایحه بودجه توسط رئیس جمهور تهیه و به مجلس ارایه می گردد.	قانون اساسی مصوب سال ۱۹۵۵ حاوی اصول بنیادی بودجه بوده و از سال ۲۰۰۱ قانون بودجه ارگانیک تصویب و مرتبط با محتوا و تدوین و تصویب لوایح بودجه سالانه است.
	بورس اوراق بهادار	قانون تاسیس بورس اوراق بهادار مصوب سال ۱۹۶۶ می باشد، بازار بورس یک موسسه عمومی غیر دولتی است که شخصیت حقوقی و مالی مستقل دارد	کمیسیون بورس اوراق بهادار مصوب ۱۹۶۷ بوده، این کمیسیون مستقل از دولت است و گزارش سالانه به رئیس جمهور ارایه می دهد.
نظام حسابداری و گزارشگری مالی		نظام حسابداری بر اساس استانداردهای حسابداری و حسابرسی استوار است، تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی توسط سازمان حسابرسی انجام می گیرد	فاقد هیات تدوین استانداردهای حسابداری بوده، نظام حسابداری و اصول پذیرفته شده حسابداری همان قوانین و مقررات و طرح جامع حسابداری می باشد
		صورت های مالی اساسی شامل: ترازنامه، صورت سود و زیان و سود جامع، صورت جریان وجه نقد و یادداشتهای همراه صورتهای مالی	صورت های مالی شامل ترازنامه و صورت سود و زیان و یادداشتهای همراه می باشد (فاقد صورت جریان وجه نقد می باشد)
		گزارشات مالی شامل: گزارش صورت های مالی، گزارش مدیران درباره فعالیت واحد تجاری و گزارش حسابرس مستقل، (الزامی به تهیه گزارشی از نتایج زیست محیطی و اجتماعی وجود ندارد)	گزارشات مالی شامل: گزارش صورتهای مالی، گزارش مدیر عامل، گزارش حسابرس و الزام به گزارش اجتماعی
		همانگی با استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی (در ابلاغیه سال ۲۰۱۳ شرکتها مجاز به تهیه صورتهای مالی تلفیقی بر اساس استانداردهای فوق گردیدند و در ابلاغیه سال ۲۰۱۶ عمده شرکتها مکلف به تهیه صورت های مالی بر اساس استانداردهای مذکور شدند)	عضو کمیته بین المللی حسابداری در سال ۱۹۷۳ و در سال ۲۰۰۲ شرکتهای بورس ملزم به استفاده از استانداردهای بین المللی گزارشگری در تهیه صورتهای مالی تلفیقی شدند و از سال ۲۰۰۴ برای کلیه شرکتهای الزامی شد.
قواعد حسابداری و حسابرسی		استانداردهای حسابداری بر مبنای استانداردهای بین المللی توسط سازمان حسابرسی تدوین شده که با توجه به شرایط اجتماعی، سیاسی و اقتصادی حاکم بر کشور تعدیل شده است	تنها منبع استاندارد برای حسابداری قوانین تصویب شده بوده و سازمانهای درگیر در تدوین آنها شامل: شورای عالی حسابداری - کمیسیون بورس اوراق بهادار - انجمن حسابداران خبره و انجمن ملی حسابرسان
مقیاس اندازه گیری حسابداری		دارایی ثابت به بهای تمام شده ثبت و در صورت تجدید ارزیابی، مازاد تجدید ارزیابی بخشی از حقوق صاحبان طبقه بندی و معاف از مالیات است.	دارایی ثابت به بهای تمام شده ثبت و در صورت تجدید ارزیابی، مازاد تجدید ارزیابی معاف از مالیات است.

فرانسه	ایران	سیر تحولات حسابداری
بهای تمام شده موجودی کالا به روش اولین صادره از اولین وارده، میانگین موزون محاسبه می شود	بهای تمام شده موجودی کالا به روش اولین صادره از اولین وارده، میانگین موزون و شناسایی ویژه محاسبه می شود	
تسعیر ارز به روش موقت انجام می گیرد	تسعیر ارز به روش نرخ جاری انجام می گیرد	
مخارج تحقیق و توسعه بعنوان هزینه و در شرایط استثنایی سرمایه ای لحاظ می شود.	مخارج تحقیق بعنوان هزینه جاری و مخارج توسعه در صورت واجد شرایط بودن به عنوان دارایی نامشهود شناسایی می گردد	
ذخیره مزایای پایان خدمت به ندرت بعنوان بدهی لحاظ و فقط در هنگام پرداخت هزینه شناسایی می گردد	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان بعنوان بدهی غیر جاری لحاظ و هنگام پرداخت هزینه شناسایی می گردد	
با تصویب آیین نامه مصوب ۲۰۰۱ سیستم حسابداری دولتی دوگانه گردید ۱- سیستم حسابداری نقدی برای مدیریت بودجه ۲- سیستم حسابداری تعهدی برای ارایه عملکرد مالی دولت	در سال ۲۰۱۶ تهیه صورتهای مالی مطابق با استانداردهای بخش عمومی الزامی گردیده است، نظام مالی کشور بر مبنای تعهدی و بودجه بر مبنای نقدی می باشد	حسابداری دولت و گزارشگری مالی
کمیته استانداردهای دولتی در سال ۲۰۰۲ تشکیل و تا کنون ۱۶ استاندارد حسابداری دولتی بر اساس استانداردهای بین المللی بخش عمومی تهیه و به تایید وزیر اقتصاد رسیده است	مسئولیت تهیه استانداردهای بخش عمومی با کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی سازمان حسابرسی می باشد و از سال ۲۰۱۲ تاکنون ۱۲ استاندارد حسابداری دولتی بر اساس استانداردهای بین المللی بخش عمومی تهیه شده است	

بحث و نتیجه گیری

در این مقاله به تاسیس، استقرار تاریخ حسابداری و روند پیشرفتهای حسابداری در کشور فرانسه و ایران پرداخته شد در فرانسه تحولات حسابداری قبل و بعد از انقلاب کبیر فرانسه و پیشرفت های حسابداری ایران، قبل و بعد از انقلاب مشروطه بررسی گردید و در پایان یک مقایسه تحلیلی از تحولات حسابداری دو کشور انجام گرفت.

فرانسه در دوران باستان و قرون وسطی فاقد سیستم مالی پیشرفته ای بوده و صرفاً نگهداری حساب برای عملیات مالی حکومت و اشخاص بوده است بعد از انقلاب کبیر فرانسه عوامل موثری همچون: قانون تجارت، قانون مالیات، قانون شرکتها، طرح ملی حسابداری، شورای عالی حسابداران ملی، انجمن حسابداران خبره، کمیسیون بورس اوراق بهادار و انجمن ملی حسابرسان تاثیر قابل ملاحظه ای بر تحولات حسابداری در فرانسه داشتند.

این کشور فاقد هیات تدوین استانداردهای حسابداری بوده، نظام حسابداری و اصول پذیرفته شده حسابداری همان قوانین و مقررات و طرح جامع حسابداری می باشد در فرانسه الزامی به تهیه صورت جریان نقدی وجود ندارد لیکن شرکتها ملزم به ارائه گزارش اجتماعی می باشند و از سال ۲۰۰۱ سیستم حسابداری دولتی آن دوگانه شد سیستم حسابداری نقدی برای مقاصد مدیریت بودجه و سیستم حسابداری تعهدی برای ارائه عملکرد مالی دولت است

ایران در دوران باستان و قرون وسطی دارای سیستم مالی مدون و دارای صورت وضعیت مالی و معادله حسابداری بوده است. حسابداری و حسابرسی نوین با پیروزی انقلاب مشروطه و تصویب قانون اساسی آغاز شد، نخستین قوانین مالی و اقتصادی یادگار دوره دوم مجلس ملی است. نظام حسابداری و گزارشگری مالی بر اساس استانداردهای حسابداری و حسابرسی استوار است تدوین این استانداردها توسط سازمان حسابرسی انجام می گیرد، در ایران الزامی برای تهیه گزارش از پیامدهای زیست محیطی و اجتماعی وجود ندارد و از سال ۲۰۱۶ تهیه صورتهای مالی مطابق با استانداردهای بخش عمومی بر مبنای تعهدی الزامی گردیده است.

منابع و مراجع

- [۱] آزمون.ج، ۱۳۸۵، فرایند حسابداری معکوس، انتشارات شرکت تعاونی کارآفرینان فرهنگ و هنر
- [۲] اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی: استانداردهای حسابداری، ۱۳۹۴، ناشر سازمان حسابرسی
- [۳] سروش.ا، ۱۳۸۹، سیاق دروازه حسابداری نوین، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران
- [۴] پاکدل.غ، حسن زاده کوجو.ص، رستمی.ا، اردیبهشت ۱۳۹۳، تاریخچه و وضعیت استانداردگذاری حسابداری در ایران، مجله بورس
- [۵] حبشی.ن، تابستان ۱۳۹۵، مطالعه نحوه گزارشگری دیوان محاسبات دوازده کشور توسعه یافته و در حال توسعه، مجله دانش حسابرسی
- [۶] خاکباز.ا، لامعی.ب، ۱۳۸۹، بودجه ریزی در جهان؛ چارچوب حقوقی نظام بودجه ریزی (مطالعه موردی برخی کشورهای عضو سازمان همکاری اقتصادی و توسعه)، انتشارات مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی
- [۷] خاکباز.ا، ۱۳۸۷، بودجه ریزی در جهان؛ چارچوب حقوقی نظام بودجه ریزی (مطالعه تطبیقی)، انتشارات مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی
- [۸] خوش طینت.م، اسفند ۱۳۸۱، گزارشگری بین المللی، مجله حسابدار
- [۹] رجبی.پرویز، ۱۳۷۶، از زبان داریوش، انتشارات کارنگ
- [۱۰] رفسنجانی مقدم.ج، مهر و آبان ۱۳۸۳، بررسی تطبیقی شورای نگهبان ایران و شورای قانون اساسی فرانسه، مجله علوم انسانی
- [۱۱] رنجبری.ا، بادامچی.ع، ۱۳۸۴، حقوق مالیه عمومی، انتشارات مجد
- [۱۲] قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی (۲) مصوب ۱۳۹۳/۱۲/۴
- [۱۳] قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶/۶/۱۰
- [۱۴] کریمی پاشایی.ف، اردیبهشت ۱۳۸۲، حسابداری باستان، مجله حسابدار
- [۱۵] مطالعات حوزه نظارت و ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۸، طرح بازنگری و اصلاح قانون برنامه و بودجه کشور، مبانی تطبیقی، گزارش جلد ۸
- [۱۶] ملکیان.ا، دریایی.ع، مشعشی.س، ایمنی.م، ۱۳۹۴، توسعه عقاید و افکار حسابداری، انتشارات ترمه
- [۱۷] میرتونی.س، رحیمی آزاد.ح، ۱۳۸۷، تاریخ حسابداری، انتشارات نورپردازان
- [۱۸] مجموعه قوانین اختیارات مالی فرانسه (قانون حسابرسی مستقل)، مصوب ۱۹۹۵
- [۱۹] موسویان.س، سروش.ا، ۱۳۹۳، آشنایی با بازار سرمایه اسلامی (بورس) انتشارات کانون اندیشه جوان
- [۲۰] نصب نجار.م، بابایی نژاد.ت، ۱۳۹۱، بازنگری تاریخچه سیستم های حسابداری در ایران، نخستین همایش منطقه ای مباحث نوین در حسابداری
- [۲۱] نمازی.م، تاک.ف، زمستان ۱۳۹۲، واکاوی الواح گلی استحکامات تخت جمشید با تمرکز بر شیوه حسابداری و دفترداری، مجله بررسی های حسابداری و حسابرسی
- [۲۲] انوری پوشانی.ج، جوهر.س، پاییز و زمستان ۱۳۹۳، مفهوم شناسی مسئولیت اجتماعی شرکت های تجاری در حقوق آلمان، فرانسه، انگلستان و ایران با رویکرد تطبیقی، مجله مطالعات حقوق تطبیقی
- [23] Bensadon. D,(2015), The adoption of an accounting innovation in France: The case of consolidated financial statements at Pechiney, SAGE journals
- [24] Bonsón .E, Cortijo .V, Escobar.T,(2008), Towards the global adoption of XBRL using International Financial Reporting Standards (IFRS), ELSEVIER
- [25] Commission des Opérations de Bourse (COB) (1968) Rapport annuel au Président de la République. Report, Paris, France.
- [26] CSR Europe,(2000), The European Survey on Socially Responsible Investment and the Financial Community, CSR Europe, Brussels,
- [27] Gregory W,(2011), The development of the Activity-Based Costing method: A comparison between France and China, International Symposium on Applied Economics, Business and Development

- [28] Silverchia .M ,(2012),Central Government Accounting and Financial Reporting:a Comparison between France, Italy and the European Union, Economia Aziendale Online
- [29] Rahmouni, A., (2008). “The settling of the ABC method in the French firms: features and adoption and success variables” (translated), Ph.D. dissertation, September, University of Nice, France
- [30] Touron . P ,(2003) , The adoption of US GAAP by French firms before the creation of the International Accounting Standard Committee: an institutional explanation , ELSEVIER
- [31] www.dmk.ir
- [32] www.irandoc.ac.ir
- [33] www.seo.ir
- [34] www.wikipedia.org