

آئین نامه تحریر دفاتر قانونی

مقدمه :

در قانون محاسبات عمومی در خصوص دفاتر تعریف خاصی نشده است لیکن به استناد ماده 95 قانون مالیاتهای مستقیم دفاتر قانونی از نظر مالیاتی عبارت است از دفاتر روزنامه (اعم از نقدی و یا غیر نقدی) دفتر کل موضوع قانون تجارت و یا دفاتر مخصوصی که وزارت امور اقتصادی و دارایی به عنوان دفتر مشاغل «دفتر درآمد و هزینه» تهیه و در دسترس مودیان قرار میدهد و مقرر شده است آئین نامه مربوط به نحوه تنظیم و تحریر و نگهداری دفاتر و حساب اسناد و مدارک توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی با نظرخواهی از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران و سازمان حسابرسی و اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران تهیه و پس از تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی جهت اطلاع مودیان منتشر خواهد شد که آئین نامه مذکور در تاریخ 1367/12/28 به تصویب رسیده است

فصل اول : مشخصات دفاتر قانونی

فصل دوم : سایر دفاتر ، اسناد حسابداری و مدارک حساب

فصل سوم نحوه تحریر و نگهداری دفاتر

فصل چهارم چگونگی تنظیم صورتهای مالی ماده

فصل پنجم : موارد رد دفاتر

فصل اول

مشخصات دفاتر قانونی:

ماده 2) دفاتر قانونی مشمول این آیین نامه عبارت است از کلیه دفاتر روزنامه و کل اعم از مشترک یا جدا از یکدیگر و دفتر مشاغل (دفتر در آمد و هزینه) که قبل از ثبت هرگونه عملیات حسابداری در آنها، دفاتر روزنامه و کل مطابق مقررات مواد 11 و 12 قانون تجارت مصوب سال 1311 از طرف نماینده اداره ثبت اسناد و دفتر مشاغل از طرف ادارات امور مالیاتی ذیربط حسب مورد امضاء، پلمب و ثبت گردیده و به فارسی تحریر شده باشد.

تبصره 1- اشتباه در شماره گذاری صفحات و همچنین اشتباهات ناشی از پلمب دفاتر در مراجع مذکور موجب بی اعتباری دفاتر نخواهد بود.

تبصره 2- نوشتن دفاتر با وسایلی که به سهولت قابل محو است (مانند مواد گرافیت) ممنوع است.

تبصره 3- ادارات امور مالیاتی موظفند فهرست دفاتر ثبت و پلمب شده واصله از اداره ثبت اسناد و همچنین فهرست دفاتر مشاغل ثبت و امضاء شده از ناحیه خود را به ادارات امور مالیاتی مربوط ارسال نمایند.

ماده 3) مودیان مشمول این آیین نامه مکلفند برای هر سال مالی، فقط از دفاتر امضاء، پلمب و ثبت شده ظرف یک سال قبل استفاده نمایند، مگر اینکه در اثناء سال بعثت تمام شدن دفاتر نیاز به دفاتر جدید باشد که در اینصورت مجاز هستند دفاتر جدید امضاء، پلمب و ثبت نمایند و با رعایت مقررات ماده 16 این آیین نامه ادامه عملیات مالی را در دفاتر جدید ثبت کنند. درج تعداد و مشخصات دفاتر مأخوذه برای استفاده در هر سال مالی، در اظهارنامه مالیاتی مربوط به آن سال الزامی است.

ماده 4) دفتر روزنامه دفتری است که اشخاص حقوقی یا حقیقی کلیه معاملات و سایر رویدادهای مالی و محاسباتی خود را با رعایت اصول و موازین و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری و به ترتیب تاریخ وقوع در آن ثبت نمایند.

تبصره - نگهداری دفتر روزنامه واحد برای ثبت کلیه عملیات و یا دفاتر روزنامه متعدد برای هر بخش از عملیات مجاز است.

ماده 5) دفتر کل دفتری است که عملیات ثبت شده در دفتر یا دفاتر روزنامه برحسب سرفصل یا کدگذاری حسابها در صفحات مخصوص آن ثبت می شود به ترتیبی که تنظیم حساب سود و زیان و ترازنامه از آن امکان پذیر باشد.

ماده (6) دفتر مشترک روزنامه و کل دفتری است که دارای ستونهای برای سرفصل حسابهای متفاوت باشد، به طوری که اشخاص حقوقی و حقیقی با ثبت و نگهداری دفتر مذکور بر طبق اصول و ضوابط و استانداردهای حسابداری، بتوانند نتایج عملیات خود را از آن استخراج و حساب سود و زیان و ترازنامه تهیه نمایند.

ماده (7) دفتر مشاغل (دفتر درآمد و هزینه) دفتری است که حداقل دارای ستونهای برای درج تاریخ، شرح معاملات؛ درآمد، هزینه و دارائیهای قابل استهلاك باشد و معاملات مذکور به ترتیب تاریخ وقوع در آن ثبت گردد به طوری که در پایان سال تعیین جمع درآمد و هزینه شغلی مودی و تنظیم حساب سود و زیان از آن امکان پذیر باشد.

فصل دوم

سایر دفاتر، اسناد حسابداری و مدارک حساب:

ماده (8) دفتر معین دفتری است که برای تفکیک و مجزی ساختن هر یک از حسابهای دفتر کل بر حسب مقتضیات و شرایط حساب ممکن است نگهداری شود. کارتهای حساب در حکم دفاتر معین است.

ماده (9) سند حسابداری فرمی است که در آن یک یا چند مورد از معاملات و سایر رویدادهای مالی و محاسباتی به حسابهایی که حسب مورد بدهکار یا بستانکار گردیده تجزیه می شود و پس از امضاء مراجع ذیصلاح مندرجات آن قابل ثبت در دفاتر می باشد.

ماده (10) مدارک حساب عبارت از مستنداتی است که بیانگر وقوع یک یا چند فعالیت یا رویداد مالی یا محاسباتی بوده و اسناد حسابداری و دفاتر بر مبنای آنها تنظیم و تحریر می گردد.

فصل سوم

نحوه تحریر و نگهداری دفاتر قانونی:

ماده (11) مؤدیانی که دفتر روزنامه و کل نگهداری می نمایند باید کلیه معاملات و سایر رویدادهای مالی و محاسباتی و مؤدیان مجاز به نگهداری دفاتر مشاغل (دفتر درآمد و هزینه) باید هرگونه درآمد و هزینه و خرید و فروش دارائیهای قابل استهلاك خود را طبق مقررات این آیین نامه حسب مورد در دفاتر مربوط ثبت کنند ولو آنکه برای نگهداری حسابها از ماشین های الکترونیکی و کارتهای حساب استفاده شود. تبصره - اشتباهات حسابداری در صورتی که بعداً در اثناء عملیات سال مربوط مورد توجه واقع و بر پایه استانداردهای حسابداری در دفاتر همان سال اصلاح و مستندات آن ارائه شود، به اعتبار دفاتر خللی وارد نخواهد کرد.

ماده (12) مؤدیان مجاز به نگهداری دفتر مشاغل می توانند تمام یا قسمتی از درآمد و هزینه های مشابه روزانه را تحت یک شماره ردیف در دفتر ثبت نمایند. مشروط به اینکه در ستون شرح دفتر، نوع و تعداد آنها را قید و اگر متکی به اسناد و مدارک باشد مشخصات آن را نیز در ستون مزبور درج نمایند. در صورتیکه اقلام درآمد و هزینه و خرید و فروش دارائیهای قابل استهلاك متکی به اسناد و مدارک باشد، مؤدیان مذکور می بایست

آئین نامه تحریر دفاتر قانونی

پس از ثبت موارد در دفتر مشاغل، اسناد و مدارک مربوط را به ترتیب شماره ردیف دفتر و به نحوی که برای رسیدگی مأموران مالیاتی قابل استفاده باشد نگهداری نمایند.

ماده 13): در مواردی که دفاتر روزنامه و کل نگهداری می‌شود، کلیه معاملات و سایر رویدادهای مالی و محاسباتی مربوط و در موارد نگهداری دفاتر مشاغل، درآمدها و هزینه‌ها و خرید و فروش دارائیه‌های قابل استهلاک باید در همان روز انجام، حسب مورد در دفاتر روزنامه یا مشاغل ثبت گردد.

تبصره 1- تاریخ مذکور در مدارک یا فاکتور فروش یا خرید و غیره ملاک قطعی تأخیر تحریر شناخته نمی‌شود و هرگاه انجام و ختم این گونه اعمال با توجه به روش و طرز کار موسسه تابع تشریفات و طی مراحل باشد تا موضوع آماده برای ثبت در دفتر مربوط شود، فاصله بین تاریخ فاکتور یا مدارک و روز آماده شدن آن برای ثبت در دفتر تأخیر ثبت تلقی نخواهد شد.

تبصره 2- تأخیر در تحریر عملیات در صورتی که به منظور سوءاستفاده نباشد تا 15 روز به تشخیص اداره امور مالیاتی و بیش از آن به تشخیص هیأت 3 نفری موضوع بند 3 ماده 97 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 66/12/3 و اصلاحیه‌های بعدی به قانونی بودن دفاتر خللی وارد نخواهد کرد.

تبصره 3- در مواردی که دفاتر موضوع این آئین نامه توسط مقامات قضائی یا سایر مراجع قانونی از دسترس مودی خارج شود و صاحب دفتر از تاریخ وقوع این امر حداکثر ظرف سی روز دفاتر جدید امضاء، پلمب و عملیات آن مدت را در دفاتر جدید ثبت کند، تأخیر ثبت عملیات در این مدت به اعتبار دفاتر خللی وارد نخواهد کرد.

تبصره 4- تأخیر ثبت دفاتر در مورد اشخاص حقوقی جدیدالتأسیس از تاریخ ثبت شخص حقوقی و در مورد سایر اشخاص از تاریخ شروع فعالیت تا سی روز مجاز خواهد بود.

ماده 14) کلیه عملیات ثبت شده در دفاتر روزنامه هر ماه باید حداکثر تا پانزدهم ماه بعد به دفتر کل نقل شود.

ماده 15) موسساتی که دارای شعبه هستند مکلفند با توجه به روشهای حسابداری خود خلاصه عملیات شعبه یا شعب خود را در صورتیکه دارای دفاتر پلمب شده باشند، لااقل سالی یکبار (تا قبل از بستن حسابها) و در غیر اینصورت ماه به ماه در دفاتر مرکز موسسه ثبت کنند.

ماده 16) امضاء و پلمب دفاتر ضمن سال مالی مشروط بر اینکه تا تاریخ امضاء و پلمب هیچگونه عمل مالی و پولی صورت نگرفته باشد و همچنین تأخیر امضاء پلمب تا حد مجاز مقرر در تبصره‌های 3 و 4 ماده 13 این آئین نامه در مورد دفتر روزنامه یا حسب مورد دفتر مشاغل و ماده 14 این آئین نامه در مورد دفتر کل، به اعتبار دفاتر خللی وارد نخواهد کرد.

ماده 17) مؤدیانی که از سیستمهای الکترونیکی استفاده می‌نمایند، موظفند حداقل ماهی یکبار خلاصه عملیات داده شده به ماشینهای الکترونیکی را در دفتر روزنامه یا مشاغل حسب مورد ثبت و حداکثر ظرف مهلت تعیین شده در ماده 14 این آئین نامه به دفتر کل منتقل کنند، علاوه بر این بمنظور تسهیل رسیدگی باید آئین نامه‌ها یا دستورالعملهای کار ماشین و برنامه‌های آن و نحوه کار با نرم افزارهای مالی مورد استفاده را در اختیار مأموران رسیدگی قرار دهند. ضمناً مؤدیان مذکور مکلفند هر سه ماه یکبار خلاصه عملیات داده شده به ماشینهای الکترونیکی را حداکثر 10 روز پس از پایان سه ماه به اداره امور مالیاتی مربوطه تسلیم نمایند.

فصل چهارم

چگونگی تنظیم صورتهای مالی نهایی:

ماده (18) اشخاص حقوقی و مشمولین بند (الف) ماده 96 قانون مالیاتهای مستقیم مکلفند صورتهای مالی نهایی خود را با رعایت آخرین استاندارد حسابداری اعلامی از طرف مراجع ذیصلاح تهیه و تنظیم نمایند.

تبصره - در مواردیکه فرم اظهارنامه تدوین شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور که در اختیار مؤدیان گذارده می شود، حاوی فرم صورتهای مالی نیز باشد، اشخاص موضوع این ماده با تنظیم و تسلیم این فرمها، ملزم به تسلیم صورتهای مالی جداگانه که خود برای موسسه متبوع تهیه نموده اند، نخواهند بود، لیکن می توانند بمنظور رفع ابهام احتمالی و یا ارائه اطلاعات بیشتر، علاوه بر تنظیم و تسلیم اظهارنامه مزبور، نسخه ای در صورتهای مالی و ضمامم مربوط را نیز همراه اظهارنامه به اداره امور مالیاتی ذیربط تسلیم نمایند.

ماده (19) از اشخاص مشمول بند "ب" ماده 96 قانون مالیاتهای مستقیم، هر یک که در امور تولید و خرید و فروش کالا فعالیت ندارد و فعالیت آنها بطور مشخص محدود به دریافت بهای خدمات و پرداخت هزینه ها است، بایستی صورت خلاصه درآمدها و هزینه ها را حتی المقدور با تفکیک انواع آنها تهیه و سایر اشخاص موضوع آن بند مکلفند صورت حساب سود و زیان خود را (با ابراز موجودیها، خرید، فروش و غیره) برابر رویه های متداول در امر حسابداری تنظیم نمایند.

تبصره - چنانچه فرم اظهارنامه تدوین شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور که در اختیار مؤدیان گذارده می شود، از حیث لزوم ارائه اطلاعات مذکور در این ماده، کفایت امر را بنماید، مؤدیان مزبور ملزم به تهیه و تسلیم صورتهای جداگانه نخواهند بود، لیکن می توانند بمنظور رفع ابهام احتمالی و یا ارائه اطلاعات بیشتر، علاوه بر اظهارنامه نسخه ای از حساب درآمد و هزینه و یا حساب سود و زیان خود را نیز که بشرح فوق تنظیم نموده اند، بانضمام سایر یادداشتها و مدارک موجود همراه اظهارنامه به اداره امور مالیاتی ذیربط تسلیم نمایند.

فصل پنجم

موارد رد دفاتر:

- ماده (20) تخلف از تکالیف مقرر در این آیین نامه در موارد زیر موجب رد دفاتر می باشد:
- 1- در صورتی که دفاتر ارائه شده به نحوی از پلمب خارج شده و یا فاقد یک یا چند برگ باشد.
 - 2- عدم ثبت یک یا چند فعالیت مالی در دفاتر به شرط احراز.
 - 3- ثبت تمام یا قسمتی از یک فعالیت در حاشیه.
 - 4- ثبت تمام یا قسمتی از یک فعالیت (آرتیکل) بین سطور.
 - 5- تراشیدن، پاک کردن و محو کردن مندرجات دفاتر به منظور سوءاستفاده.
 - 6- جای سفید گذاشتن بیش از حد معمول در صفحات و سفید ماندن تمام صفحه در دفتر روزنامه و دفتر مشاغل بمنظور سوءاستفاده.
 - 7- بستنکار شدن حسابهای نقدی و بانکی، مگر اینکه حسابهای بانکی با صورتحساب بانک مطابقت نماید و یا بستنکار شدن حسابهای بانکی یا نقدی ناشی از تقدم و تأخر ثبت حسابها باشد که در این صورت موجب رد دفتر نیست.
 - 8- تأخیر تحریر دفاتر روزنامه و مشاغل زاید بر حد مجاز مقرر در تبصره های 2 و 3 و 4 ماده 13 و تأخیر تحریر دفتر کل زاید بر حد مجاز مقرر در ماده 14 و تأخیر تحریر زاید بر حد مقرر در ماده 17 این آیین نامه.
 - 9- عدم ثبت عملیات شعبه یا شعب در دفاتر مرکز طبق مقررات ماده 15 این آیین نامه

- 10- اشتباه حساب حاصل در ثبت عملیات موسسه در صورتیکه نسبت به اصلاح آن طبق مقررات تبصره ماده 11 این آیین نامه اقدام نشده باشد.
 - 11- در صورتیکه مؤدیان مالیاتی حسب مورد از اوراق مخصوص موضوع ماده 169 قانون مالیاتهای مستقیم استفاده نمایند.
 - 12- عدم ارائه آیین نامه‌ها یا دستورالعملهای کار ماشین و برنامه‌های آن و نحوه کار با نرم افزارهای مالی مورد استفاده و همچنین عدم تسلیم خلاصه عملیات موضوع ماده 17 این آیین نامه در مهلت مقرر در آن ماده در مورد اشخاصی که از سیستمهای الکترونیکی استفاده می نمایند.
 - 13- عدم ارائه یک یا چند جلد از دفاتر ثبت و پلمب شده (ولو نانویس)
 - 14- استفاده از دفاتر ثبت و پلمب شده سالهای قبل (با توجه به مقررات ماده 3 این آیین نامه)
 - 15- عدم تطبیق مندرجات دفاتر با اطلاعات موجود در سیستمهای الکترونیکی، در مورد اشخاصی که از سیستمهای مذکور استفاده می نمایند.
 - 16- ثبت هزینه‌ها و درآمدها و هر نوع اعمال و اقلام مالی غیرواقع در دفاتر بشرط احراز (توضیح آنکه ثبت هزینه‌هایی که وقوع آن محقق بوده اما به دلایل خاص قانونی قابل قبول از حیث مالیاتی نیست و برگشت داده می شود، بمنزله ثبت هزینه‌های غیرواقعی تلقی نمی شود).
- تبصره - در مورد بند 6 این ماده چنانچه سفید ماندن جهت ثبت تراز افتتاحی باشد موجب رد دفاتر نخواهد بود و همچنین سفید ماندن ذیل صفحات دفتر در آخر هر روز یا هر هفته یا هر ماه به شرطی که اسناد دارای شماره ردیف بوده و قسمت سفید مانده با خط بسته شود، به اعتبار دفتر خللی وارد نمی آورد.

ماده (21) هیأت سه نفری حسابرسان موضوع بند 3 ماده 97 قانون مالیاتهای مستقیم، در مواردیکه با توجه به دلایل توجیهی مؤدی و نحوه تحریر دفاتر و رعایت استانداردهای حسابداری و درجه اهمیت ایرادات مطروحه از سوی اداره امور مالیاتی و رعایت واقعیت امر، احراز نمایند که ایرادات مزبور به اعتبار دفتر خللی وارد نمی نماید، می توانند نظر خود را مبنی بر قبولی دفاتر و اسناد و مدارک اعلام نمایند.

این آیین نامه در اجرای تبصره (2) ماده 95 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 1380/11/27 به پیشنهاد شماره 29/384-211 تاریخ 82/1/10 سازمان امور مالیاتی کشور در پنج فصل و بیست و یک ماده و دوازده تبصره در تاریخ 82/1/10 به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارائی رسید و مقررات آن از اول فروردین سال 1382 لازم الاجرا بوده و نسبت به اشخاص حقوقی که سال مالی آنها با سال شمسی منطبق نباشد، در مورد سال مالی که از 82/1/1 به بعد آغاز می گردد جاری بوده و نسبت به سال مالی قبل از آن، مفاد آیین نامه قبلی مجری می باشد.

یادآوری:

این آیین نامه پس از بازنگری، اصلاح و اضافه شدن یک تبصره به ماده 20 آن، به سیزده تبصره افزایش و طی شماره 13593 مورخ 1384/4/11 به تصویب وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی رسیده است. ضمناً، با عنایت به مفاد بخشنامه‌های شماره 211-1483/10579 مورخ 1384/6/6 و شماره 211-2642/12726 مورخ 1384/7/16 اقدامات انجام شده بر اساس آیین نامه قبلی موضوع بخشنامه شماره 211-148/118 مورخ 1382/1/18 تا تاریخ لازم الاجرا شدن این اصلاحیه (1384/7/11) حسب مورد معتبر می باشد.