

آئین نامه مربوط به روش‌های نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک و نحوه ثبت وقایع مالی و چگونگی تنظیم صورتهای مالی نهایی موضوع تبصره ۲ ماده ۹۵ اصلاحی با آخرین اصلاحات و الحاقات کلیات

• آئین نامه مربوط به روش‌های نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک و نحوه ثبت وقایع مالی و چگونگی تنظیم صورتهای مالی نهایی موضوع تبصره ۲ ماده ۹۵ اصلاحی با آخرین اصلاحات و الحاقات کلیات:

- ماده ۱ - مقررات این آئین نامه شامل مودیانی است که در موعد مقرر در قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و اصلاحیه‌های بعدی آن ترازنامه و حساب سود و زیان و یا حسب مورد حساب درآمد و هزینه و حساب سود و زیان خود را با رعایت مقررات مربوط تسلیم می‌نمایند .
- تبصره- مؤدیان در انتخاب یکی از رویه‌های حسابداری بر اساس استانداردهای پذیرفته شده مجازند و در سالهای بعد باید همان رویه را اعمال نمایند . در صورتی که به جهات مشخصی تغییر رویه داده باشند مکلفند اثرات حاصل از تغییر رویه را بر صورتهای مالی مشخص و طی یادداشتی جداگانه پیوست اظهارنامه به اداره امور مالیاتی تسلیم نمایند . فصل اول- مشخصات دفاتر قانونی
- ماده ۲ - دفاتر قانونی مشمول این آئین نامه عبارتست از کلیه دفاتر روزنامه و کل اعم از مشترک یا جدا از یکدیگر و دفتر مشاغل (دفتر درآمد و هزینه) که قبل از ثبت هر گونه عملیات حسابداری در آنها ، دفاتر روزنامه و کل مطابق مقررات مواد ۱۱ و ۱۲ قانون تجارت مصوب سال ۱۳۱۱ از طرف نماینده اداره ثبت اسناد و دفتر مشاغل از طرف ادارات امور مالیاتی ذیربط حسب مورد امضاء ، پلمپ و ثبت گردیده و به فارسی تحریر شده باشد . (اصلاحی ۱۱/۴/۸۴)
- تبصره ۱- اشتباه در شماره‌گذاری صفحات و همچنین اشتباهات ناشی از پلمپ دفاتر در مراجع مذکور موجب بی اعتباری دفاتر نخواهد بود .
- تبصره ۲- نوشتن دفاتر با وسایلی که به سهولت قابل محو است (مانند مواد گرافیت) ممنوع است . (اصلاحی ۱۱/۴/۸۴)
- تبصره ۳- ادارات امور مالیاتی موظفند فهرست دفاتر ثبت و پلمپ 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 ۳ - مؤدیان مشمول این آئین نامه مکلفند برای هر سال مالی ، فقط از دفاتر امضاء ، پلمپ و ثبت شده ظرف یک سال قبل استفاده نمایند ، مگر این که در اثناء سال بعثت تمام شدن دفاتر نیاز به دفاتر جدید باشد که در این صورت مجاز هستند دفاتر جدید امضاء ، پلمپ و ثبت نمایند و با رعایت مقررات ماده ۱۶ این آیین‌نامه ، ادامه عملیات مالی را دفاتر جدید ثبت کنند . درج تعداد و مشخصات دفاتر ماخوذه برای استفاده در هر سال مالی ، در اظهارنامه مالیاتی مربوط به آن سال الزامی است .
- ماده ۴ - دفتر روزنامه دفتری است که اشخاص حقوقی یا حقیقی کلیه معاملات و سایر رویدادهای مالی و محاسباتی خود را با رعایت اصول وموازن 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 ۵ - دفتر کل دفتری است که عملیات ثبت شده در دفتر یا دفاتر روزنامه برحسب سر فصل یا کدگذاری حسابها و در صفحات مخصوص آن ثبت می‌شود به ترتیبی که تنظیم حساب سود و زیان و ترازنامه از آن امکان‌پذیر باشد .
- ماده ۶ - دفتر مشترک روزنامه و کل دفتری است که دارای ستونهایی برای سر فصل حسابهای متفاوت باشد ، به طوریکه

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 ستونهایی برای درج تاریخ، شرح معاملات، درآمد، هزینه و داراییهای قابل استهلاك باشد و معاملات مذکور به ترتیب تاریخ وقوع در آن ثبت گردد به طوریکه 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 دفترکل بر حسب مقتضیات و شرایط حساب ممکن است نگهداری شود. کارتهای حساب در حکم دفاتر معین است. (اصلاحی 11/4/84)

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 بدهکاری 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 داراییهای قابل استهلاك خود را طبق مقررات این آئین نامه حسب مورد در دفاتر مربوط ثبت کنند ولو آنکه برای نگهداری حسابها از ماشینهای الکترونیکی و کارتهای حساب استفاده می 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. (اصلاحی 11/4/84)

ماده 12 - مؤدیان مجاز به نگهداری دفتر مشاغل می توانند تمام یا قسمتی از درآمد و هزینههای مشابه روزانه را تحت یک شماره ردیف در دفتر ثبت نمایند. مشروط بر این که 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 صورتی که اقلام درآمد و هزینه و خرید و فروش داراییهای قابل استهلاك متکی به اسناد و مدارک باشد، مؤدیان مذکور می بایست پس از ثبت 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. (اصلاحی 11/4/84)

ماده 13 - در مواردی که دفاتر روزنامه و کل نگهداری می شود، کلیه معاملات و سایر رویدادهای مالی و محاسباتی مربوط و در موارد نگهداری دفاتر مشاغل، درآمدها و هزینهها و خرید و فروش داراییهای قابل استهلاك 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 نمی شود و هر گاه انجام و ختم این گونه اعمال با توجه به روش و طرز کار مؤسسه تابع تشریفات و طی مراحل باشد تا موضوع ماده برای ثبت در دفتر مربوط شود، فاصله بین تاریخ فاکتور یا مدارک و روز آ ماده شدن آن برای ثبت در دفتر تأخیر ثبت تلقی نخواهد شد.

تبصره 2 - تأخیر در تحریر عملیات در صورتی که به منظور سوء استفاده 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، پلمپ 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 جدید التاسیس از تاریخ ثبت شخص حقوقی و در مورد 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 - مؤسساتی که دارای شعبه هستند مکلفند با توجه به روش‌های حسابداری خلاصه عملیات شعبه یا شعب خود را در صورتی که دارای دفاتر پلمپ شده باشند ، لااقل سالی یک بار (تا قبل از بستن حسابها) و در غیر این صورت ماه به ماه در دفاتر مرکز مؤسسه ثبت کنند . (اصلاحی 84/4/12)

ماده 16 - امضاء و پلمپ دفاتر ضمن سال مالی مشروط بر این که تا تاریخ امضاء هیچگونه عمل مالی و پولی صورت نگرفته باشد و همچنین تأخیر امضاء پلمپ تا حد مجاز مقرر در تبصره‌های **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 ماه 14 این آئین‌نامه به دفتر کل منتقل کنند . علاوه بر این به منظور تسهیل رسیدگی باید آئین‌نامه‌ها یا دستورالعمل‌های کار ماشین و برنامه‌های آن و نحوه کار با نرم افزارهای مالی مورد استفاده را در اختیار مأموران رسیدگی قرار دهند . (متن این ماده با توجه به دادنامه 813 و 814 مورخ 1387/11/20 دیوان عدالت اداری به شرح فوق اصلاح شده است) . فصل چهارم- چگونگی تنظیم صورت‌های مالی نهایی

ماده 18 - اشخاص حقوقی و مشمولین **بند الف ماده 96** اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مکلفند صورتهای مالی نهایی خود را با رعایت آخرین استانداردهای حسابداری اعلامی از طرف مراجع ذیصلاح تهیه و تنظیم نمایند . (اصلاحی 11/4/84) تبصره- در مواردی که فرم اظهار نامه تدوین شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور که در اختیار مؤدیان گذارده می‌شود ، 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 مؤسسه تهیه نموده‌اند ، نخواهند بود ، لیکن می‌توانند به منظور رفع ابهام احتمالی و یا ارائه اطلاعات بیشتر ، علاوه بر تنظیم و تسلیم اظهار نامه مزبور نسخه‌ای از صورتهای مالی و ضمامم مربوط را نیز همراه اظهار نامه به اداره امور مالیاتی ذیربط تسلیم نمایند . (اصلاحی 11/4/84)

ماده 19 - از اشخاص مشمول **بند (ب) ماده 96 قانون مالیاتهای مستقیم** ، هر یک در امور تولید و خرید و فروش کالا فعالیت ندارند و فعالیت آنها به طور مشخص محدود به دریافت بهای خدمات و پرداخت هزینه‌ها است ، بایستی صورت خلاصه درآمدها و هزینه‌ها 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 رویه‌های متداول در امر حسابداری تنظیم نمایند . (اصلاحی 11/4/84)

تبصره- چنانچه فرم اظهار نامه تدوین شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور که در اختیار مؤدیان گذارده می‌شود ، 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 می‌توانند به منظور رفع ابهام احتمالی و یا ارائه اطلاعات بیشتر ، علاوه بر اظهار نامه نسخه‌ای از حساب درآمد و هزینه و یا حساب سود و زیان خود را نیز که به شرح فوق تنظیم نموده‌اند ، به انضمام سایر یادداشتها و مدارک موجود همراه اظهار نامه به اداره امور مالیاتی ذیربط تسلیم نمایند . (اصلاحی 84/4/12) فصل پنجم- موارد رد دفاتر

ماده 20 - تخلف از تکالیف مقرر در این آئین نامه در موارد زیر موجب رد دفاتر می‌باشد: 1. در صورتی که دفاتر ارائه شده به نحوی از پلمپ 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 و 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 به منظور سوء استفاده . 7. بستانکار شدن حسابهای نقدی و بانکی ، مگر این که حسابهای بانکی با صورتحساب بانک مطابقت نماید و یا بستانکار 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 تبصره‌های 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 آئین نامه . 9. عدم ثبت خلاصه عملیات شعبه یا شعب در دفاتر مرکز طبق مقررات ماده 15 این آئین‌نامه . 10. اشتباه حساب حاصل از ثبت عملیات مؤسسه در صورتی که نسبت به اصلاح آن طبق مقررات تبصره ماده 11 این آئین نامه

اقدام نشده باشد . 11. در صورتیکه مؤدیان مالیاتی حسب مورد از اوراق مخصوص موضوع [ماده 169 قانون مالیاتهای مستقیم](#) استفاده نمایند . 12. عدم ارایه آیین‌نامه‌ها یا دستورالعمل‌های کار ماشین و برنامه‌های آن و نحوه کار با نرم‌افزارهای مالی مورد استفاده . (متن این بند با توجه دادنامه 813 و 814 مورخ 1387/11/20 دیوان عدالت اداری به شرح فوق اصلاح شده است .)

13. عدم ارائه یک یا چند جلد از دفاتر ثبت و پلمپ شده سالهای قبل (ولو نانویس) 14. استفاده از دفاتر ثبت و پلمپ شده سالهای قبل (با توجه به مقررات ماده 3 این آئین نامه) 15. عدم تطبیق مندرجات دفاتر یا اطلاعات موجود در سیستم‌های الکترونیکی ، در مورد اشخاصی که از سیستم‌های مذکور استفاده می‌نمایند . 16. ثبت هزینه‌ها و درآمدها و هر نوع اعداد و اقلام مالی غیر واقع در دفاتر به شرط احراز (توضیح آنکه ثبت هزینه‌هایی که وقوع آن محقق بوده اما به دلایل خاص قانونی قابل قبول از حیث مالیاتی نیست و برگشت داده می‌شود ، به منزله ثبت هزینه‌های غیر واقع تلقی نمی‌شود) .

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 قسمت سفید مانده با خط بسته شود ، به اعتبار دفتر خللی وارد نمی‌آورد . (اصلاحی 11/4/84)

ماده 21 - هیأت سه نفری حسابرسان موضوع [بند 3 ماده 97 قانون مالیاتهای مستقیم](#) ، در مواردی که 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 دفاتر خللی وارد نمی‌نماید ، می‌توانند نظر خود را مبنی بر قبولی دفاتر و اسناد و مدارک اعلام نمایند . این آئین 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 را از اول فروردین سال 82 لازم‌الاجرا 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 می‌گردد جاری بوده و نسبت به سال مالی قبل از آن مفاد آئین نامه قبلی مجری می‌باشد . اصلاحیه‌های مورخ 84/4/12 از تاریخ لازم‌الاجرا شدن این قانون نافذ می‌باشد .