

نقد آیین نامه مربوط به روش های نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک و نحوه ثبت وقایع مالی و چگونگی تنظیم صورت های مالی نهایی

جواد بستانیان

عضو شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران

منظور می کنند، با ثبت نکردن بخشی از فعالیت ها یا ثبت غیرواقعی برخی وقایع و معاملات از پرداخت مالیات می گریزند و هیچ گونه نظارت مالی نسبت به آنها انجام نمی شود، مورد قبول واقع می شود.

۱- ماده ۱ آیین نامه، حوزه شمول آیین نامه را مودیانی می شمارد که در موعد مقرر ترازنامه و حساب سود و زیان یا حساب مورد درآمد و هزینه و حساب سود و زیان خود را با رعایت مقررات مربوط تسلیم می نمایند، طبیعی است ارائه ترازنامه و حساب سود و زیان یا حساب درآمد و هزینه و حساب سود و زیان در موعد مقرر مربوط به تسلیم اطلاعات ظرف مهلت مقرر بعد از پایان سال مالی است درحالی که آیین نامه ناظر بر نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک و نحوه ثبت وقایع مالی و چگونگی تنظیم صورت های مالی شامل

حسب اطلاع، آیین نامه مربوط به روش های نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک و نحوه ثبت وقایع و چگونگی تنظیم صورت های مالی نهایی موضوع تبصره ۲ ماده ۹۵ اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ قانون مالیات های مستقیم که ابتدا در تاریخ ۱۳۸۲/۱/۱۰ به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی رسیده و اصلاحیه آن که در ۲۳ شهریورماه سال ۱۳۸۴ تصویب و ابلاغ شده است، در حال بازنگری است. به همین سبب ایرادها و اشکال هایی که بر آیین نامه موجود وارد است، مطرح می شود تا شاید موجب اصلاح آیین نامه شود، ضمن آنکه یادآوری می کند در شرایط فعلی کوچک ترین اشتباه ممکن است موجب رد دفاتر و تشخیص مالیات به صورت علی الراس شود، بدین ترتیب دفاتر اشخاصی که فقط مقررات شکلی سخت گیرانه این آیین نامه را رعایت و

خللی وارد نخواهد کرد. با توجه به اینکه مودیانی که از نرم افزارهای رایانه‌ای استفاده می‌کنند می‌توانند حداقل ماهی یکبار خلاصه عملیات ثبت شده در نرم افزارهای رایانه‌ای را در دفتر روزنامه وارد کنند، قاعدتاً باید تاخیر در امضا و پلمب دفاتر برای این‌گونه مودیان تا پایان مهلت ثبت (یکماه پس از شروع سال مالی) نیز به اعتبار دفاتر خللی وارد نکند و این موضوع باید در ماده ۱۶ یا ماده ۱۷ که مربوط به این‌گونه مودیان است، درج شود.

۷- در ماده ۱۷ مودیانی که از نرم افزارهای رایانه‌ای استفاده می‌کنند، مکلف شده‌اند دستورالعمل نحوه کار با ماشین و برنامه‌های آن و نحوه کار با نرم افزارهای مالی مورد استفاده را در اختیار ماموران رسیدگی قرار دهند. با توجه به این که متن نوشته‌کننده و تفسیرپذیر است، بهتر است مقرر شود مودیان مکلف شوند امکان دسترسی به نرم افزار و کار با آن را در اختیار ماموران رسیدگی قرار دهند، زیرا امروزه نرم افزارهای زیادی هستند که دستورالعمل خاصی ندارند و اصولاً برای کار با ماشین و برنامه‌های آن دستورالعملی وجود ندارد که آن را در اختیار ماموران رسیدگی بگذارند.

۸- طبق ماده ۱۷ آیین‌نامه، مودیانی که از نرم افزارهای رایانه‌ای برای ثبت حساب‌های خود استفاده می‌کنند مکلف شده‌اند هر سه ماه یکبار خلاصه عملیاتی را که در نرم افزار ثبت کرده‌اند حداکثر تا ۱۰ روز پس از پایان سه‌ماه به اداره امور مالیاتی مربوط تسلیم کنند. در مورد این بخش از ماده ۱۷ اشکال‌های زیر وارد است:

الف - طبق مفاد ماده ۱۴ آیین‌نامه، عملیات ثبت شده در دفاتر روزنامه هر ماه باید حداکثر تا پانزدهم ماه بعد به دفتر کل نقل شود. در نتیجه این فرصت یعنی پانزده روز بعد از پایان ماه حداقل مهلتی است که باید در اختیار باشد و اگر قرار باشد خلاصه عملیات به اداره امور مالیاتی مربوط تسلیم شود، باید مهلتی بیش از ۱۵ روز برای آن در نظر گرفته شود.

ب - واقعیت این است که گرچه تقویم سال کاری رسماً از پنجم فروردین‌ماه شروع می‌شود، به دلیل اعلام مرخصی‌های عمومی به وسیله شرکت‌ها تا پایان

عملیاتی است که قبل از پایان سال مالی آغاز می‌شود و به مهلت تسلیم اظهارنامه بعد از سال مالی ختم می‌شود. بنابراین در ماده ۱ مضمون آیین‌نامه باید اشخاصی باشند که مکلف به نگهداری دفاتر و ارائه اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان هستند.

۲- تبصره ماده ۱ ارتباطی به ماده ۱ که مضمون آیین‌نامه را تعریف می‌کند ندارد و در مورد مجاز بودن انتخاب رويه‌های حسابداری طبق استانداردهای حسابداری و چگونگی ارائه آثار تغییر رويه بر صورت‌های مالی به اداره امور مالیاتی است.

۳- در حالی که همه اصول، موازین و ضوابط حسابداری در "استانداردهای حسابداری" متجلی هستند، استفاده از عناوین مختلف از جمله عبارت "استانداردهای پذیرفته شده حسابداری" در تبصره ماده ۱، عبارت "اصول و موازین و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری" در ماده ۴ و عبارت "اصول و ضوابط و استانداردهای حسابداری" در ماده ۶ نشانه آشفتگی در متن آیین‌نامه است و در هر سه مورد پیش‌گفته باید از نام "استانداردهای حسابداری" استفاده شود.

۴- با توجه به فراگیر بودن استفاده از نرم افزارهای رایانه‌ای برای ثبت معاملات و وقایع اقتصادی بهتر است برای ساده‌تر شدن آیین‌نامه از ابزارهای خاص که دیگر کاربرد ندارد مثل دفتر روزنامه و کل مشترک (موضوع ماده ۲) و دفاتر روزنامه متعدد برای هر بخش از عملیات (موضوع ماده ۵) نام برده نشود تا چنانچه مودیانی هنوز از این ابزارها استفاده می‌کنند، آن را با ابزارها و شیوه‌های متداول جایگزین کنند.

۵- موضوع دیگری که بهتر است برای ساده شدن آیین‌نامه، مورد نظر قرار گیرد، این است که مقررات مربوط به مودیانی که می‌توانند از دفاتر مشاغل استفاده کنند جدا شود و در آیین‌نامه جداگانه‌ای که مختص آن مودیان است تدوین و ارائه شود.

۶- در ماده ۱۶ آمده که تاخیر امضا و پلمب تا حد مجاز مقرر در ماده ۱۴ آیین‌نامه در مورد دفترکل، به اعتبار دفاتر

این گزینه درست‌تر است، پیشنهاد می‌شود سازمان امور مالیاتی در تنظیم اظهارنامه یعنی ترازنامه، صورت سود و زیان و گردش حساب سود (زیان) انباشته و جداول توضیحی استاندارد مربوط به تهیه صورت‌های مالی را در نظر بگیرد و اساس تنظیم اظهارنامه را بر آن مبنا قرار دهد. استفاده از صورت‌های مالی نمونه که به وسیله سازمان حسابرسی منتشر شده است، شیوه مناسبی برای انجام این کار است. با توجه به اینکه اشکالات فرم اظهارنامه زیاد است و توضیحات مفصل دیگری را می‌طلبد، موضوع بیشتر شکافته نمی‌شود.

۱۲- با توجه به اینکه براساس ماده ۳ آیین‌نامه اجرایی تبصره ۴ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی، "صورت‌های مالی اشخاص موضوع ماده ۲ که حسب مورد فاقد گزارش حسابرسی و بازرسی قانونی یا گزارش حسابرسی موضوع این آیین‌نامه باشد در هیچ‌یک از وزارتخانه‌ها، موسسات دولتی، ... معتبر نمی‌باشد و به نفع اشخاص مزبور قابل استناد نخواهد بود"، و در بند "ز" ماده ۲ آیین‌نامه سایر اشخاص حقوقی و حقیقی که مشخصات یا فهرست آنها توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تا پایان دی‌ماه هر سال اعلام می‌گردد، مشمول تکلیف انتخاب حسابرس و بازرس قانونی یا حسابرس خود از میان موسسات حسابرسی و حسابداران رسمی می‌شوند و مشخصات این‌گونه مودیان همه ساله توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی به اطلاع عموم می‌رسد، در فصل چگونگی تنظیم صورت‌های مالی (نهایی)، باید عدم قبول صورت‌های مالی حسابرسی نشده اشخاص مکلف به انتخاب موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و حسابداران رسمی، به صراحت نوشته شود تا چنانچه مودیان مشمول از انجام این تکلیف قانونی خود سرباز زنند، اظهارنامه آنان قابل قبول تلقی نشود.

۱۳- طبق بند ۷ ماده ۲۰ آیین‌نامه، بستانکار شدن حساب‌های دفتری و بانکی، موجب رد دفاتر می‌شود مگر اینکه حساب‌های بانکی با صورتحساب بانک مطابقت نماید

سیزدهم فروردین و تعطیلی بخش عمده‌ای از موسسات اقتصادی، مهلت پانزده روزه هم برای تسلیم خلاصه عملیات در فروردین ماه کفایت نمی‌کند و لازمست در آن تجدید نظر شود.

پ- در مورد لزوم ارسال خلاصه عملیات مربوط به سه ماهه آخر سال مالی و چگونگی آن باید به صراحت مشخص شود که مودیان چگونه باید رفتار کنند. آیا لزومی به ارسال آن هست یا نیست؟ اگر باید ارسال شود، عملیات بعد از آن تا بستن حساب‌ها مشمول چه مقرراتی می‌شود؟
ت- اگر قرار است این مقررات، برای حصول اطمینان از ثبت دفاتر در مهلت‌های تعیین شده باشد و انجام این کار ضروری است، چرا در مورد همه مودیان اعمال نمی‌شود. این رویه که چنین تسلیمی را برای مودیان که از نرم‌افزارهای رایانه‌ای استفاده می‌کنند، الزامی می‌کند و سایرین آزادی عمل دارند، موجب تشویق مودیان به ثبت دفاتر به صورت سند به سند و استفاده نکردن از نرم‌افزارهای رایانه‌ای می‌شود، در حالی که مطمئناً مسوولان سازمان امور مالیاتی چنین هدفی که نشانگر بازگشت به گذشته است، ندارند.

۹- در ماده ۱۸ آیین‌نامه، اشخاص مکلف شده‌اند صورت‌های مالی نهایی خود را با رعایت آخرین استاندارد حسابداری اعلامی از طرف مراجع ذی‌صلاح تهیه و تنظیم کنند. بنابراین بهتر است به این صورت نوشته شود که اشخاص مشمول مکلفند صورت‌های مالی خود را با رعایت استانداردهای حسابداری تهیه و تنظیم کنند.

۱۰- تبصره ماده ۱۸ موجب اشکال در روابط بین سازمان امور مالیاتی و مودیان می‌شود و بهتر است سازمان امور مالیاتی تکلیف خود را از نظر چگونگی تنظیم اظهارنامه مشخص کند و براساس آن آیین‌نامه نوشته شود. اگر قرار است اظهارنامه مالیاتی شامل ترازنامه و صورت سود و زیان باشد، موضوع تسلیم صورت‌های مالی جداگانه منتفی شود و الاً تکلیف به ارائه صورت‌های مالی جداگانه شود.

۱۱- چنانچه اظهارنامه مالیاتی حاوی ترازنامه و صورت سود و زیان و گردش حساب سود (زیان) انباشته باشد، که

کار ماشین و برنامه‌های آن و نحوه کار با نرم‌افزارهای مالی مورد استفاده از موارد رد دفاتر شناخته شده است. آیین‌نامه یا دستورالعمل کار ماشین و برنامه‌های آن چیست که عدم ارائه آنها موجب رد دفاتر است؟ به نظر می‌رسد منظور این است که مامور رسیدگی امکان دسترسی و ورود به نرم‌افزار رایانه‌ای حسابداری را داشته باشد که می‌توان این بند را به همین ترتیب اصلاح کرد.

با توجه به اشکالات شمرده شده در بالا به نظر می‌رسد برای پرهیز از اصلاح مکرر این آیین‌نامه که حاصل کار حسابداران است، با نگاهی نو و با رعایت همه جوانب امر، به نوعی نوشته شود تا انتظار همگان از آن که جامع و مانع بودن مقررات است برآورده شود. همچنین باید سعی شود که مقررات در موقع تدوین ساده، گویا، جامع و مانع نوشته شود تا افراد و نظرات شخصی آنان کمتر در چگونگی اجرای مقررات اثرگذار باشد. علاوه بر آن براساس بحث‌های استدلالی گذشته که از جمله در همایش حسابرسی مالیاتی مطرح شد، نمی‌توان به صورت‌های مالی (اظهاریانه مالیاتی) واحدهای اقتصادی که حسابرسی نشده‌اند، برای دریافت مالیات اتکا کرد و این آیین‌نامه ابزار قانونی مناسبی است که وزارت امور اقتصادی و دارایی باید در آن اعتقاد خود را به لزوم شفاف‌سازی فعالیت‌های واحدهای اقتصادی نشان دهد.

و یا بستانکار شدن حساب‌های بانکی یا نقدی ناشی از تقدم و تاخر ثبت حساب‌ها باشد.

ارائه این توضیح لازمست که در موارد زیادی مانده حساب بانک ممکن است بستانکار شود که نمونه‌هایی از آن به شرح زیر است:

الف - برخی از اشخاص از حساب واسطه چک‌های در جریان وصول استفاده می‌کنند و ثبت وصول چک در حساب‌ها بعد از وصول آن به وسیله بانک و پس از اطلاع صاحب حساب انجام شود.

ب - برخی از اشخاص گرچه چک صادر می‌کنند ولی متناسب با میزان موجودی خود آن را به اشخاص ذی‌نفع تحویل می‌دهند.

پ - بعضی از اشخاص چک صادر می‌کنند و به ذی‌نفع تحویل می‌دهند اما توافق می‌کنند که ارائه چک به بانک و وصول چک موکول به اطلاع و توافق بعدی باشد.

ت - بعضی از اشخاص چک صادر می‌کنند و به علت نداشتن وجه چک آنها برگشت می‌شود.

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، موارد متعددی وجود دارد که ممکنست مانده حساب بانک در دفاتر بستانکار شود ولی بستانکار شدن مانده نشانه‌ای از به روز نبودن ثبت دفاتر نباشد. یکی از شرط‌هایی که در بند ۷ گذشته شده اینست که حساب‌های بانکی با صورت حساب بانک مطابقت کند. مطابقت حساب بانکی با صورت حساب بانک به چه مفهومی است؟ آیا به معنی مطابقت تمام عملیات حساب با عملیات ثبت شده در صورت حساب است؟ آیا مطابقت تمام تاریخ‌ها است؟ منظور هر چه باشد، درج این عبارت صحیح نیست.

۱۴- در بند ۱۰ ماده ۲۰ اشتباه حساب حاصل در ثبت عملیات موسسه در صورتی که نسبت به اصلاح آن اقدام نشده باشد، از موارد رد دفاتر تعیین شده است. آیا اشخاص مجاز به اشتباه نیستند؟ آیا به طور طبیعی این امکان وجود ندارد که اشتباهی در همان سال ثبت و کشف نشود؟ چرا جریمه اشتباه رد دفاتر شناخته شده است؟

۱۵- در بند ۱۲ عدم ارائه آیین‌نامه‌ها یا دستورالعمل‌های

تسلیت

جناب آقای اصغر عبدالهی تیرآبادی

عضو انجمن حسابداران خبره ایران

با کمال تاسف فوت همسر گرامیتان را به شما و خانواده محترم

تسلیت عرض نموده برای حضرتعالی صبر و شکیبایی و برای

آن مرحومه علو درجات مسئلت می‌نمائیم.

انجمن حسابداران خبره ایران