



جمهوری اسلامی ایران

وزارت امور اقتصادی و دارایی

معاونت نظارت مالی و خزانه داری کل کشور

اداره کل اموال دولتی و اوراق بهادار

شیوه‌نامه‌ی

نحوه و زمان شناسایی اولیه، برکناری دائمی و واگذاری دارایی‌های دولت

(در راستای حسابداری تعهدی بخش عمومی)

فهرست مطالب	
۱	مقدمه
۱	دارایی
موجودی‌ها	
۱	تعریف موجودی‌ها
۲	طبقه‌بندی موجودی‌ها
۳	نحوه و زمان شناسایی اولیه‌ی موجودی‌ها
دارایی‌های ثابت مشهود	
۳	تعریف دارایی‌های ثابت مشهود
۳	طبقه‌بندی دارایی‌های ثابت مشهود
۴	اقلام گرانبها
دارایی‌های نامشهود	
۴	تعریف دارایی‌های نامشهود
۴	طبقه‌بندی دارایی‌های نامشهود
سایر دارایی‌ها	
۵	سایر دارایی‌ها
نحوه شناسایی اولیه، برکناری دائمی و واگذاری، استهلاك دارایی‌ها و بهسازی در اموال استیجاری	
۵	نحوه و زمان شناسایی اولیه دارایی‌های ثابت مشهود و نامشهود
۵	اثاثه و منصوبات، وسایل نقلیه زمینی و زیرزمینی، ماشین‌آلات و تجهیزات، اقلام گرانبها و ...
۶	ساختمان و مستحدثات، زمین، دارایی در جریان تکمیل
۷	میراث ملی
۷	دارایی‌های نامشهود
۷	برکناری دائمی و واگذاری دارایی‌ها
۷	برکناری دائمی دارایی‌ها
۷	واگذاری دارایی‌ها
۷	انتقال دارایی‌ها
۸	فروش دارایی‌ها
۸	استهلاك دارایی‌های ثابت مشهود و نامشهود
۹	بهسازی در اموال استیجاری
ملاحظات با اهمیت	
۹	ملاحظات با اهمیت

دستورالعمل نحوه و زمان شناسایی اولیه، برکناری دائمی و واگذاری دارایی‌های دولت

مقدمه

با عنایت به اجرایی شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی از ابتدای سال ۱۳۹۴ و لزوم تهیه صورت‌های مالی بر اساس این استانداردها، ضروری است دارایی‌های ثابت مشهود، موجودی‌ها و دارایی‌های نامشهود (موضوع استانداردهای حسابداری بخش عمومی شماره‌ی ۵، ۶ و ۷) با روش یکسانی، طبقه‌بندی و گزارش شوند. هدف این دستورالعمل ایجاد وحدت رویه واحدهای گزارشگر در شناسایی و گزارشگری دارایی‌های فوق می‌باشد.

هر یک از واحدهای گزارشگر برای شناخت دارایی‌ها ملزم به طراحی برنامه اجرایی در این خصوص می‌باشند. این برنامه باید شامل مراحل زیر باشد:

- مستند سازی انواع دارایی‌های نگهداری شده توسط واحد گزارشگر (لیست کردن دارایی‌ها)؛
- ارزیابی صحت و کامل بودن اطلاعات موجود در هر طبقه؛
- تعیین طبقات دارایی که در فهرست حساب‌ها و صورت‌های مالی مورد استفاده قرار خواهد گرفت؛
- تعیین رویه‌های حسابداری برای هر طبقه طبق استاندارد؛
- تعیین مانده افتتاحیه صحیح برای هر طبقه و
- استقرار سیستم‌ها برای پشتیبانی از الزامات مستمر حسابداری تعهدی.

دارایی

دارایی، منبع تحت کنترلی است که برای واحد گزارشگر دارای خدمات بالقوه و یا منافع اقتصادی آتی باشد. یک منبع در صورتی دارایی واحد گزارشگر محسوب می‌شود که دارای دو ویژگی باشد. نخست این که، آن منبع دارای خدمات و یا منافع اقتصادی باشد که بتواند در آینده مورد استفاده قرار گیرد و دوم این که، خدمات و یا منافع اقتصادی حاصل از آن منبع، در تاریخ گزارشگری تحت کنترل واحد گزارشگر باشد و در نتیجه، واحد گزارشگر توانایی دستیابی به آن خدمات و یا منافع اقتصادی و منع دیگران از دستیابی به آنها را داشته باشد.

موجودی‌ها

الف) تعریف موجودی‌ها

بر اساس استاندارد حسابداری شماره‌ی ۶ بخش عمومی، موجودی‌ها، دارایی‌هایی هستند که:

- ۱) در فعالیت واحد گزارشگر مصرف می‌شود؛
- ۲) به منظور ساخت محصول یا ارائه خدمات، خریداری شده و نگهداری می‌شود؛

- ۳) به منظور ساخت محصول یا ارائه‌ی خدمات در فرآیند تولید قرار دارد و
- ۴) برای فروش در روال عادی عملیات واحد گزارشگر نگهداری می‌شود.

ب) طبقه‌بندی موجودی‌ها

در حالت کلی موجودی‌ها به چهار طبقه‌ی کلی زیر تقسیم می‌شوند که عبارتند از:

۱. **موجودی ملزومات:** موجودی‌هایی که در فعالیت واحد گزارشگر مصرف می‌شود، مانند: ملزومات اداری. لازم به ذکر است اموال مصرفی و اغلب اموال در حکم مصرفی، به عنوان موجودی ملزومات طبقه‌بندی می‌شوند. در ضمن اموال در حکم مصرفی می‌تواند با توجه به ماهیت آنها حسب مورد در سایر طبقات منعکس گردد. موجودی‌های مصرفی خریداری شده در یک فاکتور و از یک نوع که مبلغ تحصیل آنها حداکثر $\frac{۰}{۳}$ درصد (سه دهم درصد) نصاب معاملات کوچک (موضوع ماده ۳ قانون برگزاری مناقصات) باشد، مستقیماً به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌شود.
 ۲. **موجودی مواد:** موجودی‌هایی که به منظور ساخت محصول یا ارائه خدمات، خریداری شده و نگهداری می‌شود. مانند مصالح نگهداری شده برای ساخت، بازسازی و تعمیر و ترمیم ساختمان
 ۳. **موجودی کالا:** موجودی‌هایی که برای فروش یا توزیع در روال عادی عملیات واحد گزارشگر نگهداری می‌شود. مانند: اسناد رسمی دولتی، ذخایر استراتژیک و کالاهای نگهداری شده توسط سازمان‌های تنظیم‌کننده‌ی بازار و سایر کالاهایی که برای جامعه ماهیت ویژه دارند.
 ۴. **سایر موجودی‌ها:** موجودی‌هایی که قابل انعکاس در طبقات بالا نمی‌باشد. مانند: موجودی در راه، املاک نگهداری شده برای فروش و موجودی‌های مربوط به طرح طاهای. موجودی طرح طاهای، خاص موسسه/اداره کل استاندارد می‌باشد. زمانی که موسسه/اداره کل استاندارد از محل منابع مربوط اقدام به خرید هر نوع دارایی اعم از مصرف شدنی (مثل مواد غذایی) و غیرمصرفی (مثل وسایل نقلیه) می‌نماید، مادامی که مورد آزمایش قرار نگرفته، در این حساب ثبت می‌گردد و پس از انجام آزمایش مربوط براساس این شیوه‌نامه و قوانین و مقررات اموال دولتی و اوراق بهادار نسبت به تعیین تکلیف آنها اقدام می‌شود.
- لازم به ذکر است کالاهایی که به غیر از این روند و از طرف اشخاص حقیقی و حقوقی برای آزمایش در اختیار موسسه/اداره کل استاندارد قرار می‌گیرد، به صورت انتظامی تحت عنوان موجودی‌های امانی گزارش می‌شود. املاک نگهداری شده برای فروش زمانی جزو موجودی‌ها طبقه‌بندی می‌شود که خرید و فروش املاک از فعالیت‌های اصلی و مستمر واحد گزارشگر باشد. از آنجایی که در بخش عمومی، فروش املاک نگهداری شده اصولاً جزو فعالیت اصلی واحد گزارشگر نیست، این گونه دارایی‌ها در سرفصل سایر دارایی‌ها طبقه‌بندی و گزارش می‌شود.

ج) نحوه و زمان شناسایی اولیه موجودی‌ها

واحد گزارشگر مکلف است تمام موجودی‌های تحصیل شده قبل از سال ۱۳۹۴ را به ارزش گروه کارشناسی منتخب آن واحد (خالص ارزش فروش یا در صورت عدم وجود، ارزش جایگزینی) تا پایان سال ۱۳۹۵ شناسایی نماید. گروه کارشناسی منتخب دستگاه اجرایی باید حداقل شامل نماینده ذیحساب یا مدیر مالی، نماینده دستگاه اجرایی و یک نفر متخصص در حوزه مربوط باشد.

بدیهی است طبق استاندارد حسابداری شماره ۶ بخش عمومی با عنوان موجودی‌ها، واحد گزارشگر مکلف است موجودی‌های تحصیل شده از ابتدای سال ۱۳۹۴ را به بهای تمام شده (مربوط به عملیات مبادله‌ای) یا ارزش منصفانه (مربوط به عملیات غیرمبادله‌ای) شناسایی نماید. به علاوه برای تسهیل در عملیات اجرایی، تنها در پایان هر دوره مالی رعایت قاعده اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش یا قاعده اقل بهای تمام شده و ارزش جایگزینی بر اساس این استاندارد ضروری است.

دارایی‌های ثابت مشهود

الف) تعریف دارایی‌های ثابت مشهود

دارایی‌هایی هستند که به منظور استفاده در تولید یا عرضه کالاها یا خدمات، اجاره به دیگران یا برای مقاصد اداری توسط واحد گزارشگر نگهداری می‌شود و انتظار می‌رود بیش از یک دوره مالی مورد استفاده قرار گیرد. یک طبقه از دارایی‌های ثابت مشهود، گروهی از دارایی‌ها با ماهیت و کاربرد مشابه در عملیات واحد گزارشگر می‌باشد. دارایی‌های ثابت مشهود تحصیل شده که ارزش تحصیل آن‌ها کمتر از ۱/۵ درصد (یک و نیم درصد) نصاب معاملات کوچک (موضوع ماده ۳ قانون برگزاری مناقصات) باشد، در سرفصل موجودی‌ها طبقه بندی می‌شود.

ب) طبقه‌بندی دارایی‌های ثابت مشهود

طبقه‌بندی این دسته از دارایی‌ها به شرح زیر است:

۱. اثاثه و منصوبات؛
۲. وسایل نقلیه زمینی و زیرزمینی؛
۳. ماشین‌آلات و تجهیزات؛
۴. ساختمان و مستحقات؛
۵. زمین؛
۶. اقلام گرانبها؛
۷. دارایی‌های زیستی؛
۸. وسایل و ادوات دریایی (مانند انواع کشتی، قایق و ...)؛
۹. وسایل و ادوات هوایی (مانند هواپیما، چرخبال و ...)؛

۱۰. جاده‌ها؛

۱۱. تاسیسات؛

۱۲. شبکه‌های توزیع و انتقال (برق، آب، مخابرات و ...)؛

۱۳. سدها؛

۱۴. میراث ملی؛

۱۵. دارایی در جریان تکمیل؛

۱۶. پیش‌پرداخت بابت عملیات سرمایه‌ای و

۱۷. سایر دارایی‌های ثابت مشهود.

اقلام گرانبها

اقلام گرانبها شامل جواهرات، سنگ‌ها و فلزات قیمتی (مانند طلا، نقره، الماس و...) و انواع تابلوهای نقاشی، مجسمه، کتب خطی و سایر آثار هنری به استثنای موارد زیر می‌باشد. بدیهی است این دسته از دارایی‌ها، قابل استهلاک نیستند.

موارد استثنا شده از اقلام گرانبها عبارتند از:

- اقلام گرانبهای خریداری شده از محل طرح‌ها یا ارائه شده توسط اشخاص حقیقی و حقوقی برای تست و آزمایش به موسسه / اداره کل استاندارد.
- دارایی‌های میراث ملی موضوع بندهای ۵ لغایت ۷ استاندارد شماره ۵ بخش عمومی با عنوان دارایی‌های ثابت مشهود

دارایی‌های نامشهود

الف) تعریف دارایی‌های نامشهود

بر اساس استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۷، دارایی‌های نامشهود، دارایی‌های غیر پولی هستند که ماهیت عینی ندارند. معیار لازم برای تشخیص دارایی نامشهود، وجود یکی از شرایط زیر است:

الف) جدا شدنی باشد، یعنی بتوان آن را به منظور فروش، انتقال، اعطای حق امتیاز، اجاره یا مبادله (به صورت جداگانه یا همراه با یک قرارداد، دارایی یا بدهی مرتبط) از واحد گزارشگر جدا کرد؛ یا
ب) از حقوق قراردادی یا سایر حقوق قانونی ناشی شود، صرف نظر از این که آیا چنین حقوقی قابل انتقال یا جدا شدنی از واحد گزارشگر یا سایر حقوق و تعهدات باشد یا خیر.

ب) طبقه‌بندی دارایی‌های نامشهود

نمونه‌ای از طبقات دارایی‌های نامشهود به شرح زیر است:

(۱) نرم‌افزار رایانه‌ای؛

- (۲) سرقفلی؛
- (۳) بانک‌های اطلاعاتی؛
- (۴) حق تالیف و اختراع؛
- (۵) حق امتیاز و فرانشیز؛
- (۶) دارایی‌های نامشهود در جریان ایجاد و
- (۷) سایر دارایی‌های نامشهود.

سایر دارایی‌ها

اقلامی مانند تسهیلات مالی دریافتنی بلندمدت (اعم از ریالی و ارزی)، وجوه نقد مسدود شده‌ی ریالی و ارزی، حساب‌های دریافتنی بلند مدت و ... که نمی‌توان آنها را در طبقه‌ی دیگری از دارایی‌ها قرارداد، در این طبقه از دارایی‌ها منعکس می‌شود.

نحوه شناسایی اولیه، برکناری دائمی و واگذاری، استهلاك دارایی‌ها و بهسازی در اموال استیجاری

۱- نحوه و زمان شناسایی اولیه دارایی‌های ثابت مشهود و نامشهود

تمامی دارایی‌های تحصیل شده از ابتدای سال ۱۳۹۴ باید بر اساس استانداردهای حسابداری مربوط به «بهای تمام شده» شناسایی و گزارش شوند. ارزیابی و شناسایی دارایی‌های ثابت مشهودی که قبل از سال ۱۳۹۴ تحصیل شده است (واحد گزارشگر امانت دهنده ملزم به شناسایی دارایی‌های امانی می‌باشد)، بر اساس طبقه‌های دارایی، شیوه و زمان شناسایی آنها متفاوت است.

شناسایی هر کدام از دارایی‌های ثابت مشهود بر اساس طبقه بندی آنها به شرح زیر است:

۱-۱- اثاثه و منصوبات، وسایل نقلیه زمینی و زیرزمینی، ماشین‌آلات و تجهیزات، اقلام گرانها، دارایی‌های زیستی، وسایل و ادوات دریایی (مثل انواع کشتی، قایق و...)، وسایل و ادوات هوایی (مثل هواپیما، چرخبال و ...)، جاده‌ها، تأسیسات، شبکه‌های توزیع و انتقال (برق، آب، مخابرات و...) و سدها

با عنایت به اینکه استفاده از کارشناس رسمی و ارزیاب مستقل دارای صلاحیت حرفه‌ای، هزینه بر بوده و با در نظر گرفتن محدودیت منفعت و هزینه، ارزش گذاری دارایی‌ها بر اساس ارزیابی گروه کارشناسی منتخب دستگاه اجرایی (حداقل شامل نماینده ذیحساب یا مدیر مالی، نماینده دستگاه اجرایی و یک نفر متخصص در حوزه مربوط) انجام می‌شود. چنانچه تاریخ تحصیل این دارایی‌ها قبل از سال ۱۳۸۸ باشد، ارزیابی گروه کارشناسی منتخب دستگاه اجرایی مبنای شناسایی قرار می‌گیرد و اگر تاریخ تحصیل آنها بعد از سال ۱۳۸۸ باشد:

الف) آن دسته از اموال و دارایی‌ها که مشمول نظام نوین اموال منقول دولت موضوع بخشنامه‌ی شماره‌ی ۵۱/۲۱۸۵۴/۱۸۴۰۰۲ مورخ ۸۷/۱۱/۱۲ مقام عالی وزارت می‌باشند، با همان ارزشی که در سامانه نظام نوین ثبت شده‌اند، ارزشیابی می‌گردند. لازم به ذکر است اموال و دارایی‌های ثبت شده در سامانه نظام نوین که لوح فشرده‌ی

آنها به تأیید وزارت امور اقتصادی و دارایی یا اداره کل امور اقتصادی و دارایی استان رسیده و منجر به کد رهگیری (اعلام وصول) شده‌اند، نیاز به ارزیابی مجدد ندارد.

ب) در خصوص سایر اموال و دارایی‌هایی که مشمول نظام نوین اموال دولت نمی‌باشند ارزیابی گروه کارشناسی منتخب دستگاه اجرایی ملاک عمل قرار می‌گیرد.

در راستای اجرای این بند واحد گزارشگر مکلف است تمامی اموال و دارایی‌های ثابت مشهود تحصیل و ایجاد شده را به موجب بندهای زیر و با توجه به روش‌های گفته شده ارزیابی و در حساب‌های مربوط براساس حسابداری بخش عمومی ثبت نمایند.

۱-۱-۱ آن دسته از اموال و دارایی‌هایی که از ابتدای سال ۱۳۸۸ تا پایان سال ۱۳۹۳ تحصیل و ایجاد شده‌اند در حساب‌های سال ۱۳۹۵ دستگاه اجرایی ثبت می‌گردد.

۱-۱-۲ مابقی اموال و دارایی‌هایی که سال تحصیل یا ایجاد آنها قبل از سال ۱۳۸۸ می‌باشد، در حساب‌های سال ۱۳۹۶ دستگاه اجرایی شناسایی می‌شوند.

۱-۲- ساختمان و مستحقات، زمین، دارایی در جریان تکمیل

به منظور رعایت صرفه و صلاح دولت و تسهیل در شناسایی این دسته از دارایی‌های ثابت مشهود، تمامی دستگاه‌های اجرایی مکلفند ارزش روز اراضی و املاک (زمین، ساختمان و مستحقات) تحصیل شده و یا در جریان تکمیل قبل از سال ۱۳۸۱ را براساس ارزش گروه کارشناسی منتخب دستگاه، تعیین نمایند. بهای تمام شده این طبقه از دارایی‌ها که بعد از سال ۱۳۸۱ تحصیل و یا تکمیل شده‌اند، مشروط بر اینکه با ارزش روز دارایی تفاوت زیادی نداشته باشد، براساس مدارک و مستندات موجود و در صورت نبود و یا عدم تکافو یا اتکای اسناد و مدارک، براساس ارزش گروه کارشناسی منتخب واحد گزارشگر تعیین خواهد شد.

در راستای اجرای این بند واحد گزارشگر مکلف است دارایی‌های ثابت مشهود تحصیل و یا ایجاد شده را به موجب بندهای زیر و با توجه به روش‌های گفته شده ارزیابی و در حساب‌های مربوط براساس حسابداری بخش عمومی ثبت نمایند.

۱-۲-۱ دارایی‌های تحصیل و ایجاد شده از ابتدای سال ۱۳۸۱ در حساب‌های سال ۱۳۹۵ دستگاه اجرایی ثبت می‌گردد.

۱-۲-۲ آن دسته از دارایی‌های این بند که تحصیل یا ایجاد آنها قبل از سال ۱۳۸۱ می‌باشد، در حساب‌های سال ۱۳۹۶ دستگاه اجرایی ثبت می‌شوند.

دستگاه اجرایی می‌تواند نسبت به ارزیابی و شناسایی دارایی‌های تحصیل و یا ایجاد شده زودتر از موعد مقرر در بندهای فوق اقدام نماید. بدیهی است زمان محاسبه‌ی استهلاک دارایی‌های استهلاک پذیر، از تاریخ شناسایی و ثبت در دفاتر واحد گزارشگر می‌باشد.

۳-۱- میراث ملی

واحدهای گزارشگر می تواند در صورت احراز معیارهای شناخت نسبت به شناسایی این دسته از دارایی‌ها اقدام نماید و در غیراین صورت افشای آنها در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی الزامی می باشد.

۴-۱- دارایی‌های نامشهود

دارایی‌های نامشهود می تواند براساس عملیات مبادله‌ای یا عملیات غیرمبادله‌ای تحصیل شود. شناسایی و اندازه‌گیری دارایی‌های نامشهود براساس استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۷ انجام می‌شود. سرقفلی زمانی به عنوان دارایی نامشهود طبقه‌بندی می‌شود که حاصل از عملیات مبادله‌ای یا عملیات غیرمبادله‌ای باشد. لازم به ذکر است براساس استاندارد یادشده، سرقفلی ایجاد شده در واحد گزارشگر به عنوان دارایی نامشهود شناسایی نمی‌شود. دارایی‌های نامشهود تحصیل و ایجاد شده قبل از سال ۱۳۹۴ براساس نظر گروه کارشناسی منتخب دستگاه اجرایی (حداقل شامل نماینده ذیحساب یا مدیر مالی، نماینده دستگاه اجرایی و یک نفر متخصص در حوزه مربوط) شناسایی می‌شود. واحد گزارشگر مکلف است این دسته از دارایی‌ها را حداکثر تا پایان سال ۱۳۹۶ در حساب‌های مربوط ثبت نماید.

۲- برکناری دایمی و واگذاری دارایی‌ها

فرآیند اجرا و قوانین و مقررات حاکم بر، برکناری دایمی و واگذاری دارایی با یکدیگر متفاوت می باشد. در این خصوص واحد گزارشگر ضمن رعایت کلیه قوانین و مقررات حاکم بر اموال دولتی و با در نظر گرفتن موارد زیر، نسبت به برکناری دایمی دارایی‌ها و واگذاری آنها اقدام می نماید.

۲-۱- برکناری دایمی دارایی‌ها

برکناری دایمی دارایی‌ها زمانی امکان پذیر است که دارایی مورد نظر مازاد وناباب، اسقاط یا حادثه دیده باشد. (دارایی ناباب به دارایی گفته می‌شود که برای واحد گزارشگر قابلیت استفاده نداشته باشد) به منظور برکناری دایمی، واحد گزارشگر مکلف است حسب مورد ضمن استفاده از طبقه‌بندی صحیح دارایی‌ها نسبت به اخذ مجوزهای مربوط از وزارت امور اقتصادی و دارایی یا اداره کل امور اقتصادی و دارایی استان، اقدام نماید.

۲-۲- واگذاری دارایی‌ها

واحد گزارشگر می تواند بر اساس استاندارد شماره ۵ حسابداری بخش عمومی و در چارچوب قوانین و مقررات، اموال و دارایی‌های در اختیار را، واگذار نماید. انتقال و فروش دارایی‌ها، مهمترین روش‌های واگذاری دارایی محسوب می‌شود.

الف) انتقال دارایی‌ها

یکی از روش‌های واگذاری، انتقال دارایی است. دارایی‌هایی که در راستای ماده ۱۱۰ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ به صورت امانی در اختیار سایر واحدها قرار می‌گیرد به عنوان انتقال دارایی‌ها موضوع بند های ۷۵ تا ۸۰ استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵ محسوب نمی‌شود. واگذاری اموال و دارایی‌های یک واحد گزارشگر به سایر

واحدها در چارچوب قوانین و مقررات پس از اخذ مجوز قبلی از وزارت امور اقتصادی و دارایی یا اداره کل امور اقتصادی و دارایی استان، امکان پذیر می باشد.

ب) فروش دارایی ها

دارایی های قابل فروش از زمان تصمیم به فروش و اخذ مجوز مربوط، تغییر طبقه بندی داده و تحت سرفصل "سایر دارایی ها" انعکاس می یابد. این دارایی ها پس از تکمیل فرآیند فروش و اخذ مجوزهای مربوط، از صورت وضعیت مالی واحد گزارشگر حذف می شود.

۳- استهلاك دارایی های ثابت مشهود و نامشهود

استهلاك عبارت است از تخصیص سیستماتیک مبلغ استهلاك پذیر یک دارایی طی عمر مفید آن. منظور از مبلغ استهلاك پذیر، بهای تمام شده دارایی یا سایر مبالغ جایگزین بهای تمام شده است. یکی از موارد اساسی در محاسبه ی استهلاك دارایی ها، بهای تمام شده می باشد. در حالت کلی بهای تمام شده ی یک دارایی در برگیرنده قیمت خرید و تمام مخارج مستقیم، لازم و ضروری برای رساندن دارایی به مرحله بهره برداری می باشد. برای استهلاك دارایی های غیر جاری از دو روش خط مستقیم و روش نزولی استفاده می شود. استفاده از این دو روش متناسب با گروه های مختلف دارایی ها، متفاوت خواهد بود.

در محاسبه ی استهلاك دارایی ها، رعایت موارد زیر ضروری است:

۱. ماخذ محاسبه ی استهلاك، مبلغ استهلاك پذیر دارایی می باشد.
 ۲. محاسبه ی استهلاك زمانی شروع می شود که دارایی استهلاك پذیر آماده برای بهره برداری، در اختیار واحد مربوط قرار گیرد. در خصوص اموال و دارایی های مشمول نظام نوین اموال دولت، این تاریخ معمولاً با تاریخ حواله ی انبار یکی است. (به جز اموالی که قبل از سال ۱۳۸۸ خریداری شده و مشمول نظام نوین اموال دولتی موضوع بخشنامه ی شماره ی ۵۱/۲۱۸۵۴/۱۸۴۰۰۲ مورخ ۸۷/۱۱/۱۲ مقام عالی وزارت، می باشد)
 ۳. استهلاك دارایی های استهلاك پذیر تا تاریخ برکناری دارایی، یعنی زمانی که دارایی مازاد و بلااستفاده گردد و یا برای واگذاری نگهداری می شود، ادامه می یابد.
 ۴. چنانچه تاریخ بهره برداری دارایی استهلاك پذیر لغایت پانزدهم ماه باشد، ماه مزبور در محاسبه ی استهلاك منظور می شود و در غیر این صورت تاریخ بهره برداری، از ابتدای ماه بعد خواهد بود.
 ۵. شناسایی و ثبت استهلاك دارایی های امانی واگذار شده، با واحد گزارشگر امانت دهنده می باشد.
 ۶. دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین نباید مستهلك شود.
- لازم به ذکر است جدول مربوط به روش ها و عمر مفید و نحوه ی استهلاك دارایی های استهلاك پذیر متعاقباً ابلاغ خواهد شد.

۴- بهسازی در اموال استیجاری

چنانچه واحد گزارشگر دارایی‌هایی را برای مدت طولانی اجاره نماید و برای استفاده و بهره‌برداری مطلوب‌تر از دارایی اجاره شده با رضایت موجر مخارج سرمایه‌ای (مانند دیوارکشی، پارتیشن بندی و ...) روی آن انجام دهد به این گونه مخارج اصطلاحاً بهسازی در اموال استیجاری گویند، که معمولاً در پایان مدت اجاره به موجر انتقال می‌یابد. با توجه به این که مبلغ پرداختی بابت بهسازی توسط واحد گزارشگر صورت می‌گیرد اما اجاره کننده (واحد گزارشگر) مالک آن نمی‌باشد و وی تنها حق استفاده از بهسازی اموال را در مدت اجاره دارد، بنابراین بهای تمام شده بهسازی اموال استیجاری در صورت وضعیت مالی واحد گزارشگر در قالب دارایی‌های غیر جاری گزارش می‌شود.

ملاحظات با اهمیت

- ۱- در صورتی که برای تعیین مانده حساب موجودی‌ها در پایان دوره مالی انبارگردانی الزامی باشد، از دستورالعملی که متعاقباً اعلام خواهد شد برای این موضوع استفاده می‌شود.
- ۲- اطلاعات مربوط به دارایی‌هایی نظیر ذخایر زیرزمینی، جنگل‌ها و مراتع و ... که تاکنون معیاری برای اندازه‌گیری آن‌ها در استانداردهای حسابداری بخش عمومی تجویز نشده است، باید در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا گردد.
- ۳- واحدهای گزارشگر برای نگهداری موجودی‌ها می‌تواند از سیستم دائمی یا ادواری استفاده نماید. در این راستا ارزیابی موجودی‌ها بر اساس روش‌های اولین صادره از اولین وارده، میانگین موزون یا شناسایی ویژه انجام می‌شود.
- ۴- بهای تمام شده موجودی‌هایی که معمولاً قابل داد و ستد نیستند و کالاها و خدماتی که برای یک پروژه خاص تولید و تفکیک شده‌اند، باید به روش شناسایی ویژه محاسبه شود.
- ۵- با عنایت به محرمانه بودن اطلاعات مربوط به دارایی‌هایی نظیر مهمات و تجهیزات نظامی، در این دستورالعمل مهمات و تجهیزات نظامی در قسمت "سایر دارایی‌های ثابت مشهود" طبقه‌بندی می‌شود. بنابراین عدم انعکاس آنها در صورت‌های مالی بنا به تشخیص مقام مجاز، رافع مسئولیت واحد گزارشگر در گزارشگری این طبقه از دارایی‌ها نخواهد بود.