

## **پیوست ۵**

**نحوه و زمان شناسایی اولیه، برکناری دائمی، واگذاری و  
محاسبه استهلاك دارایی‌های دولت**

## مقدمه

با عنایت به اجرایی شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی از ابتدای سال ۱۳۹۴ و لزوم تهیهی 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 مطابق "نقشه راه اجرای کامل حسابداری تعهدی" (ابلاغی طی نامه شماره ۵۴/۲۹۰۷۰۷ مورخ ۱۳۹۷/۱۲/۲۵) و 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 بخش عمومی شماره‌ی ۶، موجودی‌ها، دارایی‌هایی هستند که:

- ۱) در فعالیت واحد گزارشگر مصرف می‌شود؛
- ۲) به منظور ساخت محصول یا ارائه‌ی 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 ۳/۰ درصد (سه دهم درصد) نصاب معاملات کوچک (موضوع ماده ۳ قانون برگزاری مناقصات) باشد، می‌تواند 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 طاه‌ها. موجودی طرح طاه‌ها، 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) و براساس برنامه زمان بندی مشخص شده در نقشه راه اجرای کامل حسابداری تعهدی 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 بخش عمومی شماره ۶ 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 قاعده‌ی 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 می شود و انتظار می رود بیش از یک دوره‌ی 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) ماشین آلات 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 طرح طاه‌ها 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**

براساس استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۷، دارایی‌های نامشهود، دارایی‌های غیرپولی 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.

## نحوه شناسایی اولیه، برکناری دایمی و واگذاری، استهلاك دارایی‌ها و بهسازی در دارایی 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)، براساس طبقه‌های دارایی، شیوه و زمان شناسایی آنها متفاوت است.

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

۱-۱- ائانه و منصوبات، وسایل نقلیه زمینی و زیرزمینی، ماشین‌آلات و تجهیزات، اقلام گرانبها، 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، مخبرات 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 براساس 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 دارایی‌ها که مشمول نظام نوین اموال منقول غیرمصرفی موضوع بخشنامه‌ی شماره‌ی ۵۱/۲۱۸۵۴/۱۸۴۰۰۲ مورخ ۸۷/۱۱/۱۲ می‌باشند، با همان ارزشی که در سامانه نظام نوین ثبت شده‌اند، ارزشیابی می‌گردند. لازم به ذکر است 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 دارایی‌هایی که مشمول نظام نوین اموال منقول غیر مصرفی نمی‌باشند ارزیابی گروه کارشناسی منتخب دستگاه اجرایی ملاک عمل قرار می‌گیرد.

در راستای اجرای این بند واحد گزارشگر مکلف است تمامی دارایی‌های ثابت مشهود تحصیل و ایجاد شده را مطابق برنامه زمان‌بندی نقشه راه اجرای کامل حسابداری تعهدی و با توجه به روش‌های گفته شده ارزیابی و در حساب‌های مربوط براساس حسابداری بخش عمومی ثبت نمایند.

#### 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 مطابق برنامه زمان‌بندی نقشه راه اجرای کامل حسابداری تعهدی و با توجه به روش‌های گفته شده ارزیابی و در حساب‌های مربوط براساس حسابداری بخش عمومی ثبت نمایند.

واحد گزارشگر 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.

#### ۱-۳- میراث ملی

واحدهای گزارشگر می‌تواند در صورت احراز معیارهای شناخت نسبت به شناسایی این دسته از دارایی‌ها اقدام نماید و در غیر این صورت افشای آنها در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی الزامی می‌باشد.

#### ۱-۴- دارایی‌های نامشهود

دارایی‌های نامشهود می‌تواند براساس عملیات مبادله‌ای یا عملیات غیر مبادله‌ای 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 غیر مبادله‌ای 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 مطابق برنامه زمان‌بندی نقشه راه اجرای کامل حسابداری تعهدی 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 می‌باشد. 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 می‌نماید.

### **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 می‌تواند بر اساس استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵ و در چارچوب قوانین و مقررات، 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 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، امکان‌پذیر می‌باشد.

## ب) فروش دارایی‌ها

دارایی‌های قابل فروش از زمان تصمیم به فروش و اخذ مجوز مربوط، تغییر طبقه‌بندی داده و تحت سرفصل "سایر دارایی‌ها" انعکاس می‌یابد. این دارایی‌ها پس از تکمیل فرآیند فروش و اخذ مجوزهای مربوط، از صورت وضعیت مالی واحد گزارشگر حذف می‌شود.

### ۳- استهلاك دارایی‌های 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 محاسبه‌ی استهلاك دارایی‌ها، بهای تمام شده می‌باشد. در حالت کلی بهای تمام شده‌ی یک دارایی در برگیرنده قیمت خرید و تمام مخارج مستقیم، لازم و ضروری برای رساندن دارایی به مرحله بهره‌برداری می‌باشد. برای استهلاك دارایی‌های غیر جاری از روش خط مستقیم استفاده می‌شود.

در محاسبه‌ی استهلاك دارایی‌ها، رعایت موارد زیر ضروری است:

۱) ماخذ محاسبه‌ی استهلاك، مبلغ استهلاك پذیر دارایی‌ها می‌باشد و ارزش باقیمانده (اسقاط) آن‌ها "صفر" در نظر گرفته می‌شود.

۲) محاسبه‌ی استهلاك زمانی شروع می‌شود که دارایی استهلاك پذیر آماده برای بهره‌برداری، در اختیار واحد مربوط قرار گیرد.

۳) استهلاك دارایی‌های استهلاك پذیر تا تاریخ برکناری دارایی، یعنی زمانی که دارایی مازاد و بلااستفاده گردد و یا برای واگذاری نگهداری می‌شود، ادامه می‌یابد.

۴) چنانچه تاریخ بهره‌برداری دارایی استهلاك پذیر لغایت پانزدهم ماه باشد، ماه مزبور در محاسبه‌ی استهلاك منظور می‌شود و در غیر این صورت تاریخ بهره‌برداری، از ابتدای ماه بعد خواهد بود.

۵) شناسایی و ثبت استهلاك دارایی‌های امانی واگذار شده، با واحد گزارشگر امانت‌دهنده می‌باشد.

۶) دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین نباید مستهلك شود.

۷) مخارج مربوط به تعمیرات اساسی دارایی، در زمان انجام مخارج به ارزش دفتری (بهای تمام شده دارایی پس از کسر استهلاك انباشته آن) آن اضافه و طی عمر مفید باقی‌مانده دارایی، مستهلك می‌شود. مخارج مربوط به تعمیرات اساسی دارایی‌های استهلاك پذیر پس از پایان عمر مفید دارایی، به عنوان هزینه دوره منظور می‌شود.

۸) بهای تمام شده بهسازی در دارایی استیجاری به عنوان دارایی غیرجاری در صورت وضعیت مالی واحد گزارشگر، انعکاس می‌یابد. از آنجایی که مدت اجاره، دوره‌ی انتفاع و بهره‌برداری از دارایی را تعیین می‌کند،

واحد گزارشگر مکلف است بهای تمام شده بهسازی را طی مدت اجاره یا عمر مفید بهسازی - هر کدام که کوتاه تر است - به روش خط مستقیم مستهلک نماید.

۹) استهلاک دارایی های اجاره سرمایه ای استهلاک پذیر، با رعایت استانداردهای مربوط و مطابق این شیوه نامه محاسبه می شود.

۱۰) واحد گزارشگر مکلف است، دارایی هایی که مبلغ استهلاک پذیر آنها بطور کامل مستهلک شده، تا زمان برکناری دایمی و واگذاری دارایی، بهای تمام شده و استهلاک انباشته دارایی را در حساب ها و دفاتر نگهداری نماید.

۱۱) واحد گزارشگر مکلف است در صورت عدم پیش بینی روش استهلاک دارایی ها در این شیوه نامه و یا اصلاح عمر مفید و سایر موارد مربوط به استهلاک دارایی ها، مراتب را به وزارت امور اقتصادی و دارایی - خزانه داری کل کشور (اداره کل اموال دولتی و اوراق بهادار) جهت اقدام لازم اطلاع دهد.

۱۲) برای محاسبه استهلاک دارایی های ثابت مشهود و نامشهود از روش خط مستقیم استفاده می شود. جدول محاسبه استهلاک دارایی های ثابت مشهود و نامشهود بر اساس عمر مفید برآوردی آنها به شرح زیر می باشد:

| روش استهلاک<br>خط مستقیم (عمر مفید - سال) | دارایی های استهلاک پذیر                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|-------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| گروه اثاثه و منصوبات                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| ۳                                         | انواع تبلت و گوشی تلفن همراه                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| ۶                                         | <p>اموال و اثاثه اداری شامل انواع میز، فایل ها، کمدها، صندلی، انواع مبلمان و کاناپه و نظایر آن، انواع رایانه (کیس و مانیتور) و وسایل جانبی، انواع مختلف ماشین های اداری مانند ماشین حساب ها، پرینتر، ماشین های پلی کپی، فتوکپی، تکثیر، زیراکس و نظایر آن، دستگاه های صدور کارت، تست اسکناس، اسکناس شمار، پرفراژ چک، نوبت دهی، چک زنی و سایر ماشین های اداری و تجهیزات وابسته و نظایر آن، وسایل ارتباطی مانند تلفن و فاکس و نظایر آن، صوتی (مانند رادیو و ضبط و نظایر آن)، وسایل برقی مانند جارو برقی، پنکه، هیتر، هود، توستر، مایکروفر و نظایر آن، انواع اجاق گاز معمولی، انواع لوازم خانگی و لوازم آشپزخانه و صنایع وابسته، آب سرد کن، یخ ساز، آبگرمکن، پکیج، کولرهای آبی و نظایر آن و سایر اثاثه و منصوبات که روش استهلاک آنها در گروه های دیگر مشخص نشده است.</p> <p>❖ انواع میز، صندلی و تخته کلاس های آموزشی در زمان استفاده به حساب هزینه منظور می شود.</p> |

| روش استهلاک                                                |                               | دارایی های استهلاک پذیر                                                                                                                                                                                                |
|------------------------------------------------------------|-------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| خط مستقیم (عمر مفید - سال)                                 |                               |                                                                                                                                                                                                                        |
| ۱۰                                                         |                               | انواع یخچال فریز و نظایر آن، گرمکن، اجاق گاز فردار و نظایر آن، انواع تلویزیون و نظایر آن، انواع کولرهای گازی و اسپیلت و نظایر آن، انواع ماشین های لباسشویی و ظرفشویی                                                   |
| وسایل نقلیه زمینی و زیرزمینی، وسایل و ادوات دریایی و هوایی |                               |                                                                                                                                                                                                                        |
| ۵                                                          |                               | انواع دوچرخه ها و سه چرخه های غیرموتوری و نظایر آن                                                                                                                                                                     |
| ۶                                                          | بنزینی<br>کاربراتوری          | انواع موتورسیکلت ها، انواع سه و چهارچرخ های موتوری                                                                                                                                                                     |
| ۸                                                          | بنزینی<br>انژکتوری            |                                                                                                                                                                                                                        |
| ۱۲                                                         | برقی                          |                                                                                                                                                                                                                        |
| ۱۰                                                         | دیزلی                         | انواع مینی بوس و میدل باس درون و برون شهری                                                                                                                                                                             |
| ۱۲                                                         | پایه گازسوز                   |                                                                                                                                                                                                                        |
| ۲۰                                                         | برقی                          |                                                                                                                                                                                                                        |
| ۱۵                                                         |                               | انواع خودروی سواری (سواری، سواری کار، ون و استیشن)، پول رسان، آمبولانس و انواع اتوبوس های برون شهری                                                                                                                    |
| ۱۰                                                         | دیزلی                         | انواع اتوبوس درون شهری                                                                                                                                                                                                 |
| ۱۲                                                         | پایه گازسوز                   |                                                                                                                                                                                                                        |
| ۲۰                                                         | برقی                          |                                                                                                                                                                                                                        |
| ۱۵                                                         | پایه گازسوز                   | انواع وانت و کامیونت با ظرفیت کمتر از ۳/۸ تن و نظایر آن                                                                                                                                                                |
| ۱۴                                                         | بنزینی، دوگانه<br>سوز و دیزلی |                                                                                                                                                                                                                        |
| ۲۲                                                         |                               | انواع کامیونت با ظرفیت حداقل ۳/۸ تن، کامیون، آتش نشانی، کشنده و نظایر آن                                                                                                                                               |
| ۱۰                                                         |                               | انواع کامیون های مخصوص مواد معدنی و نظایر آن که صرفا برای حمل و نقل مواد در داخل محوطه معدن فعالیت دارند و معمولا در جاده های عمومی رفت و آمد نمی کنند.                                                                |
| ۳۰                                                         |                               | انواع قطار و ماشین آلات ریلی                                                                                                                                                                                           |
| ۱۰                                                         |                               | انواع قایق ها و کرجی دیزلی و موتوری بنزینی، انواع شناورها، انواع جت اسکی و نظایر آن، تجهیزات جانبی وابسته به وسایل نقلیه زمینی، ادوات دریایی و هوایی ، تجهیزات سرویس و نگهداری، تعمیر و غیره مربوط به گروه وسایل نقلیه |

| روش استهلاک               | دارایی های استهلاک پذیر                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|---------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| خط مستقیم (عمر مفید- سال) |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| ۲۰                        | انواع کشتی های نفتکش، کشتی های مسافری، باری سردخانه دار و نظایر آن                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| ۱۰                        | انواع پاراگلایدر و نظایر آن                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| ۲۵                        | انواع هواپیمای باری، مسافری، سم پاشی و نقشه برداری و آموزشی، انواع چرخ بال و هلی کوپتر                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| گروه ماشین آلات و تجهیزات |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| ۷                         | انواع تجهیزات و ادوات کشاورزی، دامداری، مرغ داری، آبزیان و سایر تجهیزات مربوط به ماشین آلات                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| ۸                         | انواع وسایل و تجهیزات بیمارستانی، اتاق عمل، دندانپزشکی و دامپزشکی، وسایل پزشکی و پاراکلینیکی شامل وسایل و تجهیزات مربوط به فیزیوتراپی، رادیولوژی، رادیوتراپی، آزمایشگاهی و نظایر آن                                                                                                                                                                                                                                                         |
| ۲۰                        | انواع ماشین آلات کشاورزی مانند تراکتور، کمباین و نظایر آن                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| ۱۵                        | ماشین آلات تهیه و تولید خوراک دام و طیور و مواد کنسانتره و نظایر آن، ماشین آلات صنایع دخانیات و سایر موارد مشابه آن، انواع ماشین آلات ساختمان سازی، حفاری، شهرسازی، ابنیه، سدسازی، جوشکاری و جوش زنی، اسکله سازی، ماشین آلات سنگبری، سنگ شکن و نظایر آن، انواع ماشین های پرس، برش و قیچی (مکانیکی، برقی و هیدرولیکی) و ماشین های ساخت ابزار و نظایر آن و سایر ماشین آلات                                                                    |
| ۲۰                        | انواع ماشین آلات راهسازی و راهداری مانند لودر، گریدر، برف روب و سایر موارد مشابه آن، انواع ماشین های چاپ، مرکب سازی، برش و حروف سازی و نظایر آن                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| ساختمان ها                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| ۸۰-۳۰                     | انواع ساختمان های با اسکلت بتنی با تمام کاربری ها                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| ۶۰-۲۵                     | انواع ساختمان های با اسکلت فلزی با تمام کاربری ها                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| ۳۵-۱۵                     | انواع ساختمان های آجری، بلوکی و سایر موارد مشابه با تمام کاربری ها                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| ۱۵-۱۰                     | انواع خانه های پیش ساخته و کانکس                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| دارایی های زیستی          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| ۶<br>۳                    | حیوانات زنده که با هدف تولید مثل، اصلاح نژاد و یا استفاده از محصولات و خدمات با حفظ حیات دارایی زیستی، نگهداری می شود قابلیت استفاده در بیش از یک سال را دارد.<br>▪ انواع حیوانات برای اصلاح نژاد مانند گاو، بز، میش و ... انواع دام های شیری و حیوانات باغ و وحش، حیوانات باری و مسابقه ای<br>▪ مرغ های تخم گذار و شتر مرغ<br>❖ اسپرم فریز شده حیوانات جهت اصلاح نژاد، جزو موجودی ها طبقه بندی شده و به محض استفاده به هزینه منظور می شود. |

| روش استهلاك                | دارایی های استهلاك پذیر                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|----------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| خط مستقیم (عمر مفید - سال) |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| ۱۰<br>۶                    | گیاهانی که به قصد تولید کشاورزی و یا استفاده از محصولات و خدمات با حفظ حیات دارایی زیستی نگهداری می شود و قابل برداشت و استفاده در بیش از یک سال را دارند.<br><ul style="list-style-type: none"> <li>کلیه درختان و تاکستان های با بارمیوه یا مغز میوه</li> <li>چمن طبیعی</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| <b>دارایی های نامشهود</b>  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| ۱۰                         | انواع نرم افزارهای کاربردی مانند مالی محاسباتی، نرم افزار اموال و انبار و انواع نرم افزارهای وابسته به چاپ و تکثیر و غیره                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| <b>متفرقه</b>              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| ۵                          | وسایل ورزشی غیرموتوری، ماشین های ویژه نظافت و گردگیر                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| ۲۵                         | دریاچه مصنوعی                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| ۲۰                         | استخر                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| ۸                          | چاه های بهره برداری با هدف کشاورزی، صنعتی و ... نیمه عمیق                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| ۱۲                         | چاه های بهره برداری با هدف کشاورزی، صنعتی و ... عمیق                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| ۸                          | چاه های تامین آب، تاسیسات مربوطه                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| ۸                          | چمن مصنوعی                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| ۱۰                         | تجهیزات و وسایل ورزشی، پارک های تفریحی و بازی اعم از برقی، پنوماتیکی و الکتریکی و غیره. تاسیسات تله کابین و تله اسکی و موارد مشابه<br>❖ هزینه ایجاد حفره ها، سوراخ ها و یا چاه های آزمایشی به بهای تمام شده چاه بهره برداری (چاه اصلی) اضافه و در طول عمر مفید آن مستهلك می گردد.<br>❖ مخارج برچیدن مستحقات قبلی، پاکسازی و بازسازی زمین در طول دوره بهره برداری فعلی که منافی از آن عاید می شود، به بهای تمام شده هر یک از دارایی های فوق اضافه شده و در طول عمر مفید مستهلك می گردد.<br>(موضوع بخشنامه شماره ۵۱/۲۱۰۶۲۲ مورخ ۱۴۰۱/۱۰/۱۱ اداره کل مدیریت اموال و دارایی های دولت) |

۱۳) در راستای ایجاد وحدت رویه، واحدهای گزارشگر مکلف اند استهلاك محاسبه شده سال جاری و سال های قبل را در دفاتر سال ۱۳۹۷ خود شناسایی نمایند. بدین منظور با در نظر گرفتن بندهای زیر برای شناسایی استهلاك سال جاری دارایی های مربوط، حساب هزینه ..... بدهکار و حساب استهلاك انباشته ..... بستانکار می شود. همچنین مطابق استاندارد شماره (۱۰) حسابداری بخش عمومی، برای شناسایی استهلاك سال های قبل دارایی های مربوط، حساب تعدیلات سنواتی بدهکار و حساب استهلاك انباشته ..... بستانکار می شود.

الف) ساختمان و مستحقات تحصیل شده قبل از سال ۱۳۹۴: استهلاك این اقلام از تاریخ ثبت در دفاتر واحد گزارشگر، مطابق بند (۱۲) این پیوست محاسبه و عمر مفید برآوردی آنها نمی‌تواند از حداکثر عمر مفید تعیین شده برای این طبقه از دارایی‌ها در جدول فوق، بیشتر باشد.

ب) مبنای محاسبه استهلاك کلیه وسایل نقلیه زمینی و زیر زمینی که مشمول لایحه قانونی نحوه استفاده از اتومبیل‌های دولتی و فروش اتومبیل‌های زاید مصوب ۱۳۵۸ شورای انقلاب، تاریخ ساخت آنها خواهد بود.  
پ) استهلاك مابقی دارایی‌های استهلاك پذیر به شرح زیر محاسبه می‌شود:

▪ استهلاك آن دسته از دارایی‌های متعلق به واحدهای گزارشگر که مشمول نظام نوین اموال منقول غیرمصرفی موضوع بخشنامه‌ی شماره‌ی ۵۱/۲۱۸۵۴/۱۸۴۰۰۲ مورخ ۱۳۸۷/۱۱/۱۲ می‌باشند، از تاریخ بهره‌برداری ثبت شده در سامانه نظام نوین اموال منقول غیرمصرفی خواهد بود.

▪ استهلاك دارایی‌های متعلق به واحدهای گزارشگر غیرمشمول نظام نوین یاد شده نیز بایستی از تاریخ ثبت در دفاتر محاسبه گردد. بدیهی است در این حالت نیز عمر مفید برآوردی آنها نمی‌تواند از حداکثر عمر مفید تعیین شده برای آن طبقه از دارایی‌ها در شیوه نامه مربوط، بیشتر باشد.

#### **۴- بهسازی در دارایی 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 دارایی 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 دارایی را در مدت اجاره دارد، بنابراین بهای تمام شده بهسازی دارایی استیجاری در صورت وضعیت مالی واحد گزارشگر در قالب دارایی‌های غیرجاری گزارش می‌شود. در صورتی که اجاره سرمایه‌ای باشد، مخارج بهسازی به حساب دارایی اجاره‌ای منظور می‌شود و چنانچه اجاره عملیاتی باشد، این مخارج به حساب سایر دارایی‌ها منظور می‌گردد.

#### **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.