

## شیوه‌نامه‌ی 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 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 شیوه‌نامه 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 ارائه‌ی خدمات، خریداری شده و نگهداری می‌شود؛

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

### ب) طبقه بندی موجودی ها

در حالت کلی موجودی ها به چهار طبقه کلی زیر تقسیم می شوند که عبارتند از:

۱. **موجودی ملزومات:** موجودی هایی که در فعالیت واحد گزارشگر مصرف می شود، مانند: ملزومات اداری. لازم به ذکر است اموال مصرفی و اغلب اموال در حکم مصرفی، به عنوان موجودی ملزومات طبقه بندی می شوند. در ضمن اموال در حکم مصرفی می تواند با توجه به ماهیت آنها حسب مورد در سایر طبقات منعکس گردد. موجودی های مصرفی خریداری شده در یک فاکتور و از یک نوع که مبلغ تحصیل آن ها حداکثر  $\frac{3}{10}$  درصد نصاب معاملات کوچک (موضوع ماده ۳ قانون برگزاری مناقصات) باشد، مستقیماً به عنوان هزینه دوره شناسایی می شود.
  ۲. **موجودی مواد:** موجودی هایی که به منظور ساخت محصول یا ارائه خدمات، خریداری شده و نگهداری می شود. مانند مصالح نگهداری شده برای ساخت، بازسازی و تعمیر و ترمیم ساختمان
  ۳. **موجودی کالا:** موجودی هایی که برای فروش یا توزیع در روال عادی عملیات واحد گزارشگر نگهداری می شود. مانند: اسناد رسمی دولتی، ذخایر استراتژیک و کالاهای نگهداری شده توسط سازمان های تنظیم کننده بازار و سایر کالاهایی که برای جامعه ماهیت ویژه دارند.
  ۴. **سایر موجودی ها:** موجودی هایی که قابل انعکاس در طبقات بالا نمی باشد. مانند: موجودی در راه، املاک نگهداری شده برای فروش و موجودی های مربوط به طرح طاهای. موجودی طرح طاهای، خاص موسسه/ اداره کل استاندارد می باشد. زمانی که موسسه/ اداره کل استاندارد از محل منابع مربوط اقدام به خرید هر نوع دارایی اعم از مصرف شدنی (مثل مواد غذایی) و غیر مصرفی (مثل وسایل نقلیه) می نماید، مادامی که مورد آزمایش قرار نگرفته، در این حساب ثبت می گردد و پس از انجام آزمایش مربوط براساس این شیوه نامه و قوانین و مقررات اموال دولتی و اوراق بهادار نسبت به تعیین تکلیف آنها اقدام می شود.
- 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 می گیرد، به صورت انتظامی تحت عنوان موجودی های امانی گزارش می شود. املاک نگهداری شده برای فروش زمانی جزو موجودی ها طبقه بندی می شود که خرید و فروش املاک از فعالیت های 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 دارایی ها در سرفصل سایر دارایی ها طبقه بندی و گزارش می شود.

### 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 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 شدن 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 شدن 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) سرقتی؛

- 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

به اقلامی مانند تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت (اعم از ریالی و ارزی)، وجوه نقد مسدود شده ریالی و ارزی، حساب‌های دریافتی بلند مدت و ... که نمی‌توان آنها را در طبقه 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 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، 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، ارزش‌گذاری 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، 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) 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- 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 ۱۳۸۷ می‌باشد، در حساب‌های سال ۱۳۹۶ دستگاه اجرایی شناسایی می‌شوند.

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

به منظور 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 اقدام نماید. بدیهی است زمان محاسبه‌ی استهلاك دارایی‌های استهلاك 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. سرقفی زمانی به عنوان دارایی نامشهود طبقه‌بندی می‌شود که حاصل از عملیات مبادله‌ای یا عملیات غیرمبادله‌ای باشد. لازم به ذکر است براساس استاندارد یادشده، سرقفی 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 و ناباب، اسقاط یا حادثه دیده 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 می شود.

#### 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 می گیرد 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 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 غیرجاری از دو روش مستقیم و روش نزولی استفاده می‌شود. استفاده از این دو روش متناسب با گروه‌های مختلف دارایی‌ها، متفاوت خواهد بود.

در محاسبه‌ی استهلاك دارایی‌ها، رعایت موارد زیر ضروری است:

۱. ماخذ محاسبه‌ی استهلاك، مبلغ استهلاك پذیر دارایی می‌باشد.
  ۲. محاسبه‌ی استهلاك زمانی شروع می‌شود که دارایی استهلاك پذیر آماده برای بهره‌برداری، در اختیار واحد مربوط قرارگیرد. در خصوص اموال و دارایی‌های مشمول نظام نوین اموال دولت، این تاریخ معمولاً با تاریخ حواله‌ی انبار یکی است. (به جز اموال سنواتی)
  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 و واگذار شده، با واحد گزارشگر امانت دهنده می‌باشد.
  ۶. دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین نباید مستهلك شود.
- لازم به ذکر است جدول مربوط به روش‌ها و عمر مفید و نحوه‌ی استهلاك دارایی‌های 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 موجد 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 دارایی‌های 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 وارده از اولین صادره، 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 شیوه‌نامه 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.