

باسمه تعالی

ذیحسابی و مدیر کل امور مالی

اداره کل امور مالی

ذیحسابی

امور مالی

باسلام و احترام

در اجرای ماده (۱۲۸) قانون محاسبات عمومی کشور به پیوست "دستورالعمل اجرایی نحوه و زمان شناسایی اولیه، برکناری دایمی و واگذاری دارایی‌های دولت" که طی نامه شماره ۴۰۰۰۰/۴۸ مورخ ۱۳۹۵/۰۳/۱۲ به تایید دیوان محاسبات کشور رسیده و در راستای اجرای نظام حسابداری و استانداردهای حسابداری بخش عمومی، برای اجرا ابلاغ می‌شود.

سید رحمت ا... اکرمی

دستور العمل اجرایی نحوه و زمان شناسایی اولیه، برکناری دائمی و واگذاری دارایی های دولت

الف (دارایی :

منابع تحت کنترلی هستند که برای واحد گزارشگر دارای خدمات بالقوه و منافع اقتصادی باشند .

تعریف موجودی :

بر اساس استاندارد حسابداری شماره ۶ بخش عمومی :

(۱) در فعالیت واحد گزارشگر مصرف شود .

(۲) به منظور ساخت محصول یا ارائه ی خدمات خریداری شده و نگهداری میشود .

(۳) به منظور ساخت محصول یا ارائه خدمات در فرایند تولید قرار دارد .

(۴) برای فروش در روال عادی عملیات واحد گزارشگر نگهداری میشود .

ب (طبقه بندی موجودی ها :

۱- ملزومات : موجودی های که در فعالیت واحد گزارشگر مصرف میشود . اغلب شامل اموال در حکم مصرف میشود .

موجودی های مصرفی خریداری شده در یک فاکتور و از یک نوع برابر با حداکثر ۰.۳ درصد نصاب معاملات کوچک (موضوع ماده ۳ قانون برگزاری مناقصات) یعنی ۶۰۰,۰۰۰ هزار ریال میباشد .

۲- موجودی مواد : به منظور ساخت محصول و یا ارائه خدمت خریداری و نگهداری میگردد . مانند مصالح ساختمانی

۳- موجودی کالا : برای فروش یا توزیع در روال عادی عملیات واحد گزارشگر نگهداری میشود . مانند اسناد رسمی دولتی - ذخایر استراتژیک

۴- سایر موجودی ها : موجودی های که قابل انعکاس در طبقات بالا نبوده مانند : موجودی در راه - املاک نگهداری شده برای فروش و موجودی های طرح طاها خاص موءسسسه / اداره کل استاندارد .

ج (نحوه و زمان شناسایی اولیه موجودی ها :

واحد گزارشگر مکلف است تمام موجودی های تحصیل شده قبل از سال ۱۳۹۴ را به ارزش گروه کارشناسی منتخب واحد تا پایان سال ۱۳۹۵ شناسایی نماید .

((گروه کارشناسی منتخب شامل : نماینده ذیحساب یا مدیر مالی - نماینده دستگاه اجرایی - یک نفر متخصص در حوزه

مربوط))



*** طبق استاندارد حسابداری شماره ۶ بخش عمومی با عنوان موجودی ها ، گزارشگر مکلف است موجودی تحصیل شده از ابتدای سال ۱۳۹۴ را به بهای تمام شده یا ارزش منصفانه شناسایی نماید .

➤ جهت 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 .

دارایی های ثابت مشهود :

الف (تعریف دارایی ثابت مشهود :

به منظور استفاده در تولید یا عرضه کالا یا خدمات ، اجاره به دیگران یا برای مقاصد اداری توسط واحد گزارشگر نگهداری و بیش از یک دوره مالی مورد استفاده قرار میگیرد .

ارزش تحصیل ایندسته از دارایی ها کمتر از ۱.۵ درصد نصاب معاملات کوچک (موضوع ماده ۳ قانون برگزاری مناقصات) یعنی ۳۰۰۰,۰۰۰ ریال میباشد .

ب (طبقه بندی دارایی های ثابت مشهود :



۱- اثاثه و منصوبات

۲- وسایل نقلیه زمینی و زیرزمینی

۳- ماشین آلات و تجهیزات

۴- ساختمان و مستحقات

۵- زمین

۶- اقلام گرانبها : شامل جواهرات - سنگ ها و فلزات قیمتی - انواع تابلوهای نقاشی - مجسمه - کتب خطی و ...

*** دارایی های میراث ملی موضوع بندهای ۵ لغایت ۷ استاندارد شماره ۵ بخش عمومی با عنوان دارایی های ثابت مشهود .

۷- دارایی های زیستی

۸- وسایل و ادوات دریایی (کشتی - قایق و ...)

۹- وسایل و ادوات هوایی (هواپیما - چرخبال و ...)

۱۰- جاده ها

۱۱- تاسیسات

۱۲- شبکه های توزیع و انتقال (برق - آب - مخابرات - ...)

۱۳- سد ها

۱۴- میراث ملی

۱۵- دارایی در جریان تکمیل

۱۶- پیش پرداخت بابت عملیات سرمایه ای

۱۷- سایر دارایی های ثابت مشهود



دارایی های نامشهود

الف (تعریف :

بر اساس استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۷ دارایی های غیر پولی هستند که ماهیت عینی ندارند. معیار تشخیص اینگونه دارایی ها به شرح ذیل :

الف (جدا شدنی باشد . یعنی بتوان آنرا به منظور فروش - انتقال - اعطای حق امتیاز - اجاره یا مبادله از واحد گزارشگر جدا کرد .

ب (از حقوق قراردادی یا سایر حقوق قانونی ناشی شود , صرف نظر از اینکه آیا چنین حقوقی قابل انتقال یا جدا شدنی از واحد گزارشگر یا سایر حقوق و تعهدات باشد یا خیر .

طبقه بندی دارایی های نامشهود :

۱- نرم افزار رایانه ای

۲- سرقفلی

۳- بانک های اطلاعاتی

۴- حق تالیف و اختراع

۵- حق امتیاز و فرانسیز

۶- دارایی های نامشهود در جریان ایجاد

۷- سایر دارایی های نامشهود : مانند تسهیلات مالی دریافتنی بلند مدت (ریالی - ارزی) - وجوه نقد مسدود شده ریالی و ارزی - حساب های دریافتنی بلند مدت و ...

نحوه شناسایی اولیه , برکناری دائمی و واگذاری , استهلاك دارایی ها و بهسازی در اموال استیجاری

۱- نحوه و زمان شناسایی اولیه دارایی های ثابت مشهود و نامشهود

تمام دارایی های تحصیل شده از ابتدای سال ۱۳۹۴ باید بر اساس استاندارد حسابداری مربوط به بهای تمام شده شناسایی و گزارش شوند .

ارزیابی و شناسایی دارایی های ثابت مشهودی که قبل از سال ۱۳۹۴ تحصیل شده اند به غیر از دارایی امانی بر اساس شیوه و زمان شناسایی آنها متفاوت است .

نحوه شناسایی :

۱-۱ اثاثه و منصوبات - وسایل نقلیه زمینی و زیر زمینی - ماشین آلات و تجهیزات - اقلام گرانبها - دارایی های زیستی - وسایل و ادوات دریایی - وسایل و ادوات هوایی - جاده ها - تاسیسات - شبکه های توزیع و انتقال برق و آب و مخابرات و ... - سدها :

به دلیل اینکه استفاده از کارشناس رسمی و ارزیاب مستقل دارای صلاحیت حرفه ای هزینه بر بوده ارزش گذاری دارایی ها بر اساس گروه کارشناسی منتخب دستگاه به شرح ذیل انجام میشود :

*** برای دارایی های که تاریخ تحصیل آنها قبل از سال ۱۳۸۸ باشد ، ارزیابی گروه کارشناسی منتخب دستگاه اجرایی مبنا قرار میگیرد .

*** برای دارایی های که تاریخ تحصیل آنها بعد از سال ۱۳۸۸ باشد :

الف) آن دسته از اموال و دارایی های که مشمول نظام نوین اموال منقول دولت موضوع بخشنامه شماره ۵۱/۲۱۸۵۴/۱۸۴۰۰۲ مورخ ۸۷/۱۱/۱۲ مقام عالی وزارت می باشند ، با همان ارزشی که در سامانه نظام نوین ثبت شده اند ارزیابی میگردند . اموالی که دارای تأییدیه لوح فشرده از طرف وزارت اموراتصادی و دارایی میباشند نیاز به ارزیابی مجدد ندارند .

ب) در خصوص سایر اموال و دارایی هایی که مشمول نظام نوین اموال دولت نمی باشند ، ارزیابی گروه کارشناسی منتخب دستگاه اجرایی ملاک عمل قرار می گیرد .

نحوه ثبت :

۱-۱-۱ آن دسته از اموال و دارایی که از ابتدای سال ۱۳۸۸ تا پایان سال ۱۳۹۳ تحصیل و ایجاد شده اند در حساب های سال ۱۳۹۵ دستگاه اجرایی ثبت میگردد .

۱-۱-۲ مابقی اموال و دارایی هایی که سال تحصیل یا ایجاد آنها قبل از سال ۱۳۸۸ می باشد در حساب های سال ۱۳۹۶ دستگاه اجرایی شناسایی می شوند .

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

به منظور رعایت صرفه و صلاح دولت تمامی دستگاه های اجرایی مکلفند ارزش روز اراضی و املاک (زمین - ساختمان - مستحقات) تحصیل شده یا در جریان تکمیل قبل از سال ۱۳۸۱ را بر اساس ارزش گروه کارشناسی منتخب دستگاه تعیین نمایند .

*** بهای تمام شده این طبقه از دارایی ها که بعد از سال ۱۳۸۱ تحصیل یا تکمیل شده اند مشروط بر اینکه با ارزش روز دارایی تفاوت زیادی نداشته باشد ، بر اساس مدارک و مستندات موجود و در صورت نبود و یا عدم تکافو یا اتکای اسناد و مدارک ، بر اساس ارزش گروه کارشناسی منتخب واحد گزارشگر تعیین خواهد شد .

نحوه ثبت اینگونه دارایی ها :

۱-۲-۱ دارایی های تحصیل و ایجاد شده از ابتدای سال ۱۳۸۱ در حساب های سال ۱۳۹۵ دستگاه اجرایی ثبت می گردد .

۱-۲-۲ دارایی های که تحصیل یا ایجاد آنها قبل از سال ۱۳۸۱ می باشد در حساب های سال ۱۳۹۶ دستگاه اجرایی ثبت می شوند .

*** زمان محاسبه استهلاك دارایی های استهلاك پذیر از تاریخ شناسایی و ثبت در دفاتر واحد گزارشگر می باشد .

۱-۳-۱ واحد گزارشگر می تواند در صورت احراز معیارهای شناخت نسبت به شناسایی این دسته از دارایی ها اقدام نماید در غیر اینصورت افشای آنها در یادداشت های همراه صورت های مالی الزامی می باشد .

دارایی های نامشهود :

شناسایی و اندازه گیری دارایی های نامشهود بر اساس استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۷ انجام می شود . سرقفلی زمانی به عنوان دارایی نامشهود طبقه بندی می شود که حاصل از عملیات مبادله ای یا عملیات غیر مبادله ای باشد .

*** دارایی های نامشهود تحصیل شده و ایجاد شده قبل از سال ۱۳۹۴ بر اساس نظر گروه کارشناسی منتخب دستگاه شناسایی می شود . واحد گزارشگر مکلف است این دسته از دارایی ها را حداکثر تا پایان سال ۱۳۹۶ در حساب های مربوط ثبت نماید .

۲- برکناری دائمی و واگذاری دارایی ها :

واحد گزارشگر ضمن رعایت کلیه قوانین و مقررات حاکم بر اموال دولتی نسبت به برکناری دائمی دارایی ها و واگذاری آنها به شرح ذیل اقدام می نماید .

۱-۲- برکناری دائمی دارایی ها :

زمانی امکان پذیر است که دارایی مورد نظر مازاد و ناباب (غیر قابل استفاده) ، اسقاط یا حادثه دیده باشد و ضمن استفاده از طبقه بندی صحیح دارایی ها نسبت به اخذ مجوز های لازم از وزارت امور اقتصادی و یا اداره کل امور اقتصادی استان اقدام نماید .

۲-۲- واگذاری دارایی ها :

بر اساس استاندارد شماره ۵ حسابداری بخش عمومی و در چارچوب قوانین و مقررات , اموال و دارایی های در اختیار را می توان واگذار نمود . انتقال و فروش دارایی ها , مهمترین روش های واگذاری دارایی محسوب می شود .

الف (انتقال دارایی ها :

دارایی های که در راستای ماده ۱۱۰ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ به صورت امانی در اختیار سایر واحدها قرار می گیرد به عنوان انتقال دارایی ها موضوع بند های ۷۵ تا ۸۰ استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵ محسوب نمی شود .

واگذاری اموال و دارایی ها در چارچوب قوانین و مقررات و 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 فروش و اخذ مجوز قانونی مربوطه , تغییر طبقه بندی داده و تحت سر فصل " سایر دارایی ها " انعکاس می یابد . این دارایی ها پس از تکمیل فرایند فروش و اخذ مجوزهای قانونی 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 . برای استهلاك دارایی های غیر جاری از دو روش خط مستقیم و روش نزولی و با توجه به گروه های مختلف دارایی ها استفاده می شود .

دات کام
حسابداری

www.Hesabdary.Com
@HesabdaryCom

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

- ۱- ماخذ محاسبه استهلاك , مبلغ استهلاك پذیر دارایی می باشد .
- ۲- محاسبه 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 معمولا با تاریخ حواله انبار یکی است . ((به جز اموالی که قبل از سال ۱۳۸۸ خریداری شده و مشمول نظام نوین اموال دولتی موضوع بخشنامه شماره 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 استهلاک پذیر لغایت پانزدهم ماه باشد ، ماه مزبور در محاسبه ی استهلاک منظور می شود در غیر اینصورت تاریخ بهره برداری از ابتدای ماه بعد خواهد بود .

۵- شناسایی و ثبت استهلاک دارایی های امانی واگذار شده ، با واحد گزارشگر امانت دهنده می باشد .

۶- دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین نباید مستهلک شود .

• جدول مربوط به روش ها و عمر مفید و نحوه استهلاک دارایی های استهلاک پذیر متعاقبا ابلاغ خواهد شد .

۴- بهسازی در اموال استیجاری :

چنانچه واحد گزارشگر دارایی های را برای مدت طولانی اجاره نماید و برای استفاده و بهره برداری مطلوب از دارایی اجاره شده با رضایت موجر مخارج سرمایه ای (مانند دیوارکشی ، پارتیشن بندی و ...) روی آن انجام دهد به اینگونه مخارج اصطلاحا بهسازی در اموال استیجاری گویند که در پایان مدت اجاره به موجر انتقال می یابد .

• بهای تمام شده بهسازی اموال استیجاری در صورت وضعیت مالی واحد گزارشگر در قالب دارایی های غیر جاری گزارش می شود .

ملاحظات با اهمیت :

۱- در صورتی که برای تعیین مانده حساب موجودی ها در پایان دوره مالی انبار گردانی الزامی باشد ، دستورالعملی که متعاقبا اعلام خواهد شد برای این موضوع استفاده می شود .

۲- اطلاعات مربوط به دارایی های نظیر ذخایر زیرزمینی ، جنگل ها و مراتع و ... که تا کنونی معیاری برای اندازه گیری آن ها در استانداردهای حسابداری بخش عمومی تجویز نشده است ، باید در یادداشت های توضیحی صورت های مالی افشا گردد .

۳- واحدهای گزارشگر برای نگهداری موجودی ها می توانند از سیستم دائمی یا ادواری استفاده نمایند . در راستای ارزیابی موجودی ها براساس " روش اولین صادره از اولین وارده ، میانگین موزون یا شناسایی ویژه " انجام می شود .

۴- بهای تمام شده موجودی هایی که معمولا قابل داد و ستد نیستند و کالاها و خدماتی که برای یک پروژه خاص تولید و تفکیک شده اند ، باید " به روش شناسایی ویژه " محاسبه گردد .

۵- با عنایت به محرمانه بودن اطلاعات مربوط به دارایی های نظیر مهمات و تجهیزات نظامی ، در این دستورالعمل مهمات و تجهیزات نظامی در قسمت " سایر دارایی های ثابت مشهود " طبقه بندی می شود . بنابراین عدم انعکاس آنها در صورت های مالی بنا به تشخیص مقام مجاز ، رافع مسئولیت واحد گزارشگر در گزارشگری این طبقه از دارایی ها نخواهد بود .