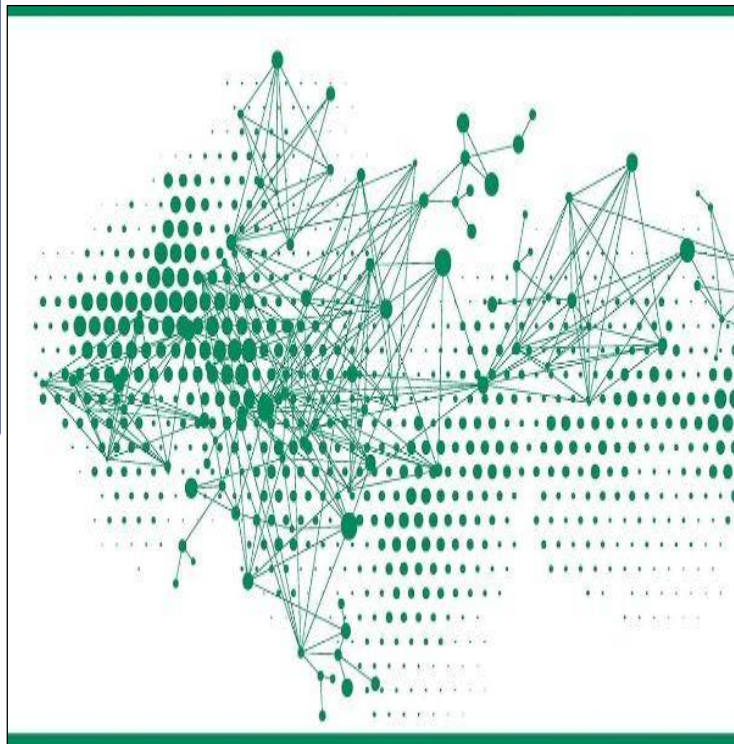


راهنمای آمارهای مالی دولت (GFS2014)

درآمد



مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری

گروه پژوهشی نظام‌های نوین برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و مدل‌سازی

مجموعه گزارش شماره ۴۲۰

بِسْمِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شناسه گزارش

عنوان	راهنمای آمارهای مالی دولت (GFS 2014) (درآمدها)
کد شناسه	۱۴۰۳-۹-۱۰۴۶۸
گروه پژوهشی	نظام‌های نوین برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و مدل‌سازی
پدیدآورنده	یونس تیموری
ناظران علمی	یدالله ابراهیمی فر و علی درویشی
ناشر	مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری
تاریخ انتشار	تابستان ۱۴۰۳
مطالب این گزارش لزوماً بیانگر نظر رسمی مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری نیست.	
حقوق معنوی اثر به پدیدآورندگان و حقوق مادی آن، به مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری تعلق دارد و استفاده از آن با ذکر مأخذ بلامانع است.	
آدرس: تهران - خیابان استاد نجات‌اللهی - خیابان استاد جعفر شهری (سپند) - پلاک ۱۶	
شماره تماس:	شماره پیام‌رسان: ۰۹۹۲۱۵۷۵۸۴۳
۰۲۱-۴۳۳۰۶۰۰۰	
آدرس سایت: https://www.cdrf.ir	

فهرست مطالب

صفحه	عنوان
آ.....	پیشگفتار.....
۱.....	مقدمه.....
۳.....	تعریف درآمد.....
۵.....	زمان ثبت و اندازه‌گیری درآمدها.....
۸.....	طبقه‌بندی درآمد.....
۱۰.....	مالیات‌ها.....
۱۰.....	طبقه‌بندی مالیاتی GFS در مقایسه با سایر پایگاه‌های آماری.....
۱۳.....	نحوه ثبت برگشت‌های مالیاتی و تخفیف مالیاتی.....
۱۵.....	نحوه ثبت مالیات مؤیدان مالیاتی.....
۱۸.....	گروه‌های مالیاتی.....
۱۸.....	مالیات بر درآمد، سود و عایدی ناشی از افزایش ارزش سرمایه.....
۲۱.....	مالیات بر حقوق و دستمزد و نیروی کار.....
۲۱.....	مالیات بر اموال.....
۲۴.....	مالیات بر کالاها و خدمات.....
۲۴.....	مالیات عام بر کالاها و خدمات.....
۲۶.....	مالیات خاص بر کالاها.....
۲۷.....	سود حاصل از انحصارگری‌های مالی.....
۲۹.....	مالیات بر خدمات خاص.....
۳۰.....	مالیات بر استفاده از کالاها و مالیات بر مجوز استفاده از کالاها یا انجام فعالیت.....
۳۵.....	سایر مالیات‌ها بر کالاها و خدمات.....
۳۵.....	مالیات بر مبادلات و معاملات بین‌المللی.....
۳۸.....	سایر مالیات‌ها.....
۴۰.....	حق بیمه‌های اجتماعی [GFS].....
۴۲.....	حق بیمه‌های تأمین اجتماعی [GFS].....
۴۴.....	کمک‌های بلاعوض.....
۴۷.....	سایر درآمدها.....
۴۷.....	درآمد اموال [GFS].....
۵۰.....	برداشت درآمد از شبه شرکت‌ها.....
۵۱.....	درآمد اموال حاصل از توزیع درآمد سرمایه‌گذاری.....

۵۲.....	اجاره
۵۶.....	درآمد حاصل از فروش کالاها و خدمات
۵۹.....	جرائم نقدی، کیفی و مصادره
۵۹.....	نقل و انتقالات طبقه‌بندی نشده در جای دیگر
۶۲.....	حق بیمه‌ها، کارمزدها و مطالبات قابل وصول مرتبط با بیمه‌های غیرعمر و طرح‌های تضمین استانداردشده

فهرست جداول

صفحه	عنوان
۱۱	جدول ۱: خلاصه طبقه‌بندی درآمدها
۲۰	جدول ۲: طبقه‌بندی تفصیلی مالیات‌های بر درآمد، سود و افزایش ارزش سرمایه
۲۵	جدول ۳: طبقه‌بندی تفصیلی مالیات عام بر کالاها و خدمات
۳۳	جدول ۴: طبقه‌بندی تفصیلی تر مالیات بر استفاده از کالاها و مالیات بر مجوز استفاده از کالاها یا انجام فعالیت
۳۵	جدول ۵: طبقه‌بندی تفصیلی مالیات بر مبادلات و معاملات بین‌المللی
۴۰	جدول ۶: طبقه‌بندی تفصیلی حق بیمه‌های اجتماعی [GFS]
۴۴	جدول ۷: طبقه‌بندی تفصیلی کمک بلاعوض
۴۸	جدول ۸: طبقه‌بندی تفصیلی بهره [GFS]
۴۹	جدول ۹: طبقه‌بندی تفصیلی سود سهامداران
۵۷	جدول ۱۰: طبقه‌بندی تفصیلی درآمد حاصل از فروش کالاها و خدمات
۶۰	جدول ۱۱: طبقه‌بندی تفصیلی انتقالی‌های طبقه‌بندی نشده در جای دیگر
۶۰	جدول ۱۲: طبقه‌بندی تفصیلی حق بیمه‌ها، کارمزدها و مطالبات قابل وصول مرتبط با بیمه‌های غیرعمر و طرح‌های تضمین
۶۲	استاندارد شده

پیشگفتار

نظام آمارهای مالی دولت (GFS) در سال ۱۹۸۶ از طرف صندوق بین‌المللی پول پایه‌گذاری شد و بر اساس تجربه‌های گذشته طی سال‌های ۲۰۰۱ و ۲۰۱۴ مورد بازنگری قرار گرفت. هدف اصلی این نظام، تهیه چارچوب جامع مفهومی و حسابداری مناسب برای تحلیل و ارزیابی سیاست‌های مالی، به خصوص عملکرد کل بخش دولت و در سطحی وسیع‌تر بخش عمومی هر کشور می‌باشد. بنابراین اجرای این سیستم گامی اساسی در جهت جمع‌آوری و ارائه داده‌های آماری استاندارد و قابل مقایسه با دیگر کشورها، بهبود سیستم‌های حسابداری و شفاف‌سازی عملیات دولت است.

بر اساس تفاهم‌نامه منعقد شده بین سازمان برنامه و بودجه کشور و مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری، تدوین چارچوب و بسترسازی اجرای نظام آمارهای مالی دولت مطابق آخرین نسخه صندوق بین‌المللی پول (GFS2014) با هدف تهیه مستندات ذیل در دستور کار قرار گرفت:

- طبقه‌بندی اقتصادی منابع مالی دولت (درآمدها)
- طبقه‌بندی اقتصادی اعتبارات هزینه‌ای
- طبقه‌بندی وظیفه‌ای بودجه عمومی دولت
- طبقه‌بندی اقتصادی دارایی‌های غیرمالی
- طبقه‌بندی اقتصادی بدهی‌ها و دارایی‌های مالی

به منظور عملیاتی نمودن اهداف فوق، کمیته‌های پنج‌گانه در مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری تشکیل و بر اساس الگوی مورد نظر و بررسی مستندات و داده‌های دریافتی از امور هماهنگی و تلفیق بودجه سازمان، خروجی‌های مربوطه مطابق برنامه‌ها و جلسات زمان‌بندی شده در سازمان برنامه و بودجه و با حضور متخصصان، ارزیابی گردید. در این گزارش طبقه‌بندی اقتصادی منابع مالی دولت (درآمدها) که پس از بررسی‌های کارشناسی و رفع ایرادات مورد تصویب قرار گرفت، جهت بهره‌برداری تقدیم می‌شود.

در پایان از تعاملات مناسب و حضور فعال متخصصان سازمان برنامه و بودجه و دیگر دستگاه‌های مرتبط و همچنین مشارکت جدی پژوهشگران، کارشناسان و مدیران مرکز در تهیه و تدوین این مجموعه ارزشمند تقدیر و تشکر به عمل می‌آید.

سید مهدی پاک ذات

رئیس مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری

مقدمه

نظام مالیه عمومی کشور از ارکان تأثیرگذار حکمرانی در یک جامعه است و نحوه شکل‌گیری، کارکرد و عملکرد آن در یک تعامل متقابل، رکن‌های دیگر حکمرانی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. نظام بودجه‌ریزی به عنوان مؤلفه اصلی مالیه عمومی، بیشترین نمود را در سایر ارکان حکمرانی، نظام سیاسی، اجتماعی، فرهنگی، اقتصادی و حتی نظام اداری کشور دارد. کیفیت عملکرد نظام بودجه‌ریزی، تعیین‌کننده ظرفیت اثرگذاری این نهاد بر ارکان دیگر و همچنین اثرپذیری آن از سایر رکن‌های حکمرانی است. هنگامی که نظام مالیاتی، ظرفیت کمی را برای کارآمد کردن سیاست‌های مالی در اقتصاد کشور دارد، بخش اصلی علت آن به ساختار نظام بودجه‌ریزی در کشور بازمی‌گردد. نحوه تخصیص و توزیع منابع بودجه بین ذینفعان (دستگاه‌های دولتی، سازمان‌ها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی و غیره)، باعث ایجاد این ظرفیت می‌شود که طبقات ذی‌نفوذ و قدرتمند در نظام سیاسی کشور، اهداف اولیه تخصیص منابع بودجه را که ممکن است سیاست‌گذار به دنبال آن باشد، منحرف سازد.

وضعیت دهه‌های اخیر اقتصاد کشور که کسری بودجه مزمن و در حال افزایش از ویژگی‌های پایدار آن است، بیانگر کارکرد معیوب نظام بودجه‌ریزی در حکمرانی کشور می‌باشد. بر همین مبنا است که اصلاح ساختار نظام بودجه‌ریزی مبدل به یکی از مهم‌ترین مطالبات جامعه و حاکمیت از دولت شده است. ساختار بودجه نیازمند اصلاح مراحل مختلف بودجه‌ریزی اعم از تهیه و تنظیم، تصویب، اجرا و نظارت خواهد بود؛ اما آنچه به لحاظ فنی، پیش‌نیاز این اصلاحات می‌باشد، اصلاح چارچوبی است که بودجه در قالب آن برنامه‌ریزی شده و مراحل چهارگانه مذکور بر اساس آن اجرایی می‌گردد. یکی از محورهای این چارچوب، اصلاح نظام طبقه‌بندی (کدبندی) ردیف‌های منابع و مصارف بودجه است. در واقع اصلاح نظام طبقه‌بندی یکی از گام‌های مقدماتی در ایجاد شفافیت مالی بودجه و امکان گزارش‌دهی کارآمد آماری و تحلیلی از عملکرد آن در بخش‌های مختلف می‌باشد.

در قوانین و لوایح بودجه‌های سالانه کشور، نسخه‌ای از طبقه‌بندی ردیف‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد و چهارچوب آن برگرفته از طبقه‌بندی استاندارد و راهنمای آمارهای مالی دولت (GFS)^۱ می‌باشد که توسط صندوق بین‌المللی پول (IMF)^۲ تنظیم شده است. اما با دقت اندک در اسناد بودجه این واقعیت آشکار می‌شود که طبقه‌بندی موجود با نسخه استاندارد ۲۰۱۴ GFS و نسخه‌های قبل آن، تفاوت قابل ملاحظه‌ای دارد. گزارش حاضر ترجمه بخش‌های منتخب از نسخه متأخر راهنمای آمارهای مالی دولت در سال ۲۰۱۴ است. در واقع ترجمه این راهنما به عنوان گام نخست از طرح اصلاح ساختار طبقه‌بندی بودجه است. این اقدام برای

1. Government Finance Statistics

2. International Monetary Fund

مطابقت طبقه‌بندی موجود ردیف‌ها در قوانین بودجه کشور با استاندارد طبقه‌بندی بین‌المللی می‌باشد که توسط صندوق بین‌المللی پول تهیه و انتشار یافته است. هدف از تهیه این راهنما توسط صندوق، قابلیت دسترسی به آمار قابل اعتماد و به‌موقع در مورد دولت و بخش عمومی بیان می‌شود. در این رویکرد مسئله‌ای که اهمیت دارد داده‌های قابل مقایسه بین‌المللی است که امکان شناسایی آسیب‌ها و انجام اقدامات اصلاحی به‌موقع را مهیا می‌سازد.

هدف طرح حاضر از مطابقت و اصلاح طبقه‌بندی موجود بودجه کشور، در درجه اول ایجاد بستر لازم برای اقدامات آتی در اصلاح ساختار بودجه است. هرچند اهداف صندوق بین‌المللی پول نیز می‌تواند ضمن آن مطمح نظر باشد. همچنین تهیه آمارهای مالی دولت به صورت منظم، به‌موقع، متوالی و شفاف می‌تواند پایه بسیاری از تحلیل‌ها و بررسی‌های مناسب توسط پژوهشگران باشد، تحلیل‌هایی که در سیاست‌گذاری‌ها و تصمیمات مالی تأثیرگذار خواهد بود. بخش‌های منتخب برای ترجمه متن راهنمای آمارهای مالی دولت (GFS) شامل مباحث مربوط به درآمد، مصارف، ترازنامه دارایی‌های مالی و غیرمالی و طبقه‌بندی وظیفه‌ای دولت (COFOG)¹ است. انتخاب این بخش‌ها به دلیل اهمیت محتوای آنها در طبقه‌بندی ردیف‌های بودجه است که به‌طور مستقیم در کدبندی کاربرد دارند.

تنظیم محتوای هر کدام از بخش‌ها در متن اصلی به‌گونه‌ای است که در آن هر کدام از طبقه‌های اصلی و فرعی ذیل آن، طی بند (پاراگراف)ها شماره‌گذاری و به‌طور تفصیلی شرح داده می‌شود. نکته دیگر این است که بعضاً داخل متن، برخی پاراگراف‌ها به مواردی از راهنمای GFS ارجاع داده شده که در این گزارش، آن بخش‌ها ترجمه نشده‌اند. در این موارد خواننده برای مطالعه پاراگراف مورد ارجاع باید به متن اصلی مراجعه کند. توضیحات و تشریح طبقه‌بندی در نسخه متأخر آمارهای مالی دولت (۲۰۱۴) در مقایسه با نسخه‌های قبلی، کامل‌تر و با جزئیات بیشتری انجام شده است. امید می‌رود این تشریح تفصیلی در طبقه‌بندی دقیق‌تر اجزای بودجه کمک نموده تا بتوان ردیف‌های بودجه‌ای، به‌ویژه ردیف‌های متفرقه را به درستی و در طبقات مناسب کدبندی کرد.

تعریف درآمد

این فصل از کتاب آمارهای مالی دولت به تعریف مفهوم درآمد پرداخته و نحوه طبقه‌بندی آن را بیان می‌کند. ۱-۵ درآمد (۱) عبارت است از یک افزایش در خالص ارزش دارایی در نتیجه یک معامله. معاملات درآمدی آن‌چنان که در GFS تعریف شده است شامل ثبت دوطرفه ارقام به صورت یک افزایش در طرف دارایی‌ها و یا یک کاهش متناظر در طرف بدهی‌ها است، پس آن ارزش خالص دارایی افزایش می‌یابد. واحدهای کل دولت دارای چهار نوع درآمد هستند: ۱- عوارض اجباری به شکل مالیات و انواع خاصی از بیمه‌های اجتماعی؛ ۲- درآمد اموال حاصل از مالکیت دارایی‌ها؛ ۳- فروش کالاها و خدمات؛ و ۴- سایر نقل و انتقالات دریافتی از واحدهای دیگر. از میان این چهار نوع درآمد، عوارض اجباری و نقل و انتقالات مهم‌ترین منابع درآمدی برای اغلب واحدها در کل دولت هستند. شرکت‌های عمومی مالیات وضع نمی‌کنند؛ اما درآمدها را از محل سایر منابع به دست می‌آورند. از میان این درآمدها، درآمد اموال، فروش کالاها و خدمات مهم‌ترین منابع درآمدی این شرکت‌ها هستند.

۲-۵ مالیات‌ها (۱۱)^۱ مبالغ پرداختی اجباری و غیر قابل برگشت هستند که توسط واحدهای دولتی از واحدهای نهادی دریافت می‌شوند. مالیات‌ها می‌توانند به صورت نقدی^۲ و یا غیرنقدی^۳ (جنسی) قابل وصول باشند. با توجه به ماهیت مالیات، تنها واحد دولتی که می‌تواند درآمدی را به صورت مالیات دریافت نماید. زمانی که یک واحد نهادی به غیر از واحد دولتی مالیات را جمع‌آوری کند، نحوه جمع‌آوری، طبقه‌بندی و ثبت آنها در حساب‌ها باید منطبق بر دستورالعملی باشد که دولت برای این مورد تعیین و مشخص کرده است (پاراگراف‌های ۵-۳۳ تا ۵-۴۰ را ملاحظه کنید). درآمد مالیاتی به عنوان وجوهی که دولت مابه ازای آن چیزی را برای هر مؤدی مالیاتی فراهم کند، در نظر گرفته نمی‌شود؛ زیرا دولت در عوض پرداخت مؤدی مالیاتی، به‌طور مستقیم چیزی را برای آنها مهیا نمی‌کند. دولت ممکن است از درآمد مالیاتی برای فراهم آوردن کالاها و خدمات جهت واحدهای دیگر - چه به صورت فردی یا جمعی - و یا اساساً برای کل اجتماع مورد نظر استفاده نماید. برخی از وجوه قابل وصول اجباری مانند جرائم، مجازات و اغلب بیمه‌های تأمین اجتماعی به عنوان مالیات در نظر گرفته نمی‌شوند (پاراگراف ۵-۲۳ را ملاحظه کنید). این نوع درآمدها تحت برخی از شرایط، دارای رگه‌های مبادله هستند و بنابراین به عنوان مالیات طبقه‌بندی نمی‌شوند.

۳-۵ انواع دیگر درآمدها اغلب در یک دسته کلی ناهمگن قرار می‌گیرند: درآمدهای غیر از مالیات (همچنین در برخی موارد به آنها تحت عنوان درآمد غیرمالیاتی اشاره می‌شود). با وجود این در این دستورالعمل راهنما،

۱. اعداد داخل پرانتز بعد از هر دسته طبقه‌بندی، همان کدهای طبقه‌بندی GFS هستند. پیوست ۸ همه کدهای طبقه‌بندی استفاده شده در چهارچوب GFS را ارائه می‌کند.

۲. استفاده از اصطلاح «نقدی» در اینجا اشاره به ثبت بر مبنای نقدی ندارد. بلکه اشاره به ماهیت پولی تسویه حساب‌ها دارد.

۳. زمانی که ثبت بر مبنای نقدی انجام می‌گیرد، درآمد غیرنقدی قابل وصول در حساب‌ها ثبت نمی‌شود - چون هیچ جریان نقدی اتفاق نیفتاده است (پاراگراف ۳-۶۷ را ملاحظه بکنید).

انواع مختلف دیگری از درآمد به‌طور جداگانه تحت عنوان بیمه‌های اجتماعی، کمک‌های بلاعوض و سایر درآمدها شناسایی و طبقه‌بندی می‌شوند.

۴-۵ حق بیمه‌های اجتماعی [GFS]^۱ (۱۲) به درآمد واقعی یا انتسابی گفته می‌شود که تحت طرح‌های تأمین اجتماعی برای تأمین منابع مالی مزایای قابل پرداخت تأمین اجتماعی، قابل وصول هستند.^۲ پرداخت حق بیمه اجتماعی ممکن است از طرف کارفرماها برای کارکنان، از طرف خود کارکنان یا از طرف افراد خوداشتغال یا بیکار بابت بیمه‌های اجتماعی خودشان صورت گیرد. این حق بیمه‌ها در واقع حقوق حقه‌ای را تحت عنوان مزایای اجتماعی قابل پرداخت به کسانی که حقه بیمه را پرداخت کرده‌اند، وابستگان یا بازماندگان آنها ایجاد می‌کند تا در زمان بروز یک خطر اجتماعی خاص از این مزایا بهره‌مند شوند. این حق بیمه‌ها ممکن است اجباری یا داوطلبانه باشد (پاراگراف ۵-۹۴ و پیوست ۲ را ملاحظه کنید).

درآمد از محل حق بیمه‌های اجتماعی [GFS] (۱۲) شامل درآمد از محل حق بیمه بازنشستگی مرتبط با اشتغال و سایر حق بیمه‌های بازنشستگی که تعهد بدهی برای مزایای قابل پرداخت در آینده ایجاد می‌کند، نمی‌شود (پاراگراف ۴-۵۰ و ۵-۹۵ را ملاحظه کنید).

۵-۵ کمک‌های بلاعوض (۱۳) انتقالی‌های قابل وصولی هستند که توسط واحدهای دولتی از دیگر واحدهای دولتی در داخل یا خارج و یا از سازمان‌های بین‌المللی دریافت می‌شود و در شمول تعریف مالیات، یارانه یا بیمه‌های اجتماعی قرار نمی‌گیرد. زمانی که آمارها برای کل بخش دولت گردآوری شدند، کمک‌های بلاعوض دریافتی از سایر واحدهای دولت در داخل در فرایند تلفیق حذف می‌شوند تا تنها کمک‌های بلاعوض دولت‌های خارجی و سازمان‌های بین‌المللی در حساب‌های کل دولت باقی بمانند. کمک‌های بلاعوض ممکن است تحت عنوان سرمایه‌ای یا جاری طبقه‌بندی شوند و می‌تواند به صورت نقد یا غیرنقد (جنسی) قابل وصول باشند (پاراگراف‌های ۵-۱۰۳ تا ۵-۱۰۵ را ملاحظه کنید).

۶-۵ سایر درآمدها (۱۴) شامل همه درآمدهای قابل وصول است، به غیر از مالیات‌ها، بیمه‌های اجتماعی و کمک‌های بلاعوض. سایر درآمدها عبارت از: ۱- درآمد اموال؛ ۲- فروش کالاها و خدمات؛ ۳- جرائم، مجازات و مصادر اموال؛ ۴- انتقال‌هایی که در جای دیگر طبقه‌بندی نشده است؛ و ۵- اضافه حق بیمه، کارمزدها و مطالبات مرتبط با بیمه غیرعمر و طرح‌های تضمین استاندارد (پاراگراف‌های ۵-۱۵۱ تا ۵-۱۰۶ را ملاحظه بکنید).

۱. [GFS] نشان می‌دهد که این قلم، در مقایسه با سیستم حسابداری ملی (SNA, 2008) دارای نام مشابه بوده، اما شمولیت متفاوت دارد.
۲. درآمد کمک‌های اجتماعی [GFS] (۱۲) مقادیر دریافتی مانند پرداخت‌های مستمری شغلی، سایر کمک‌های بازنشستگی که تعهدی برای مزایای قابل پرداخت آینده ایجاد می‌کند را شامل نمی‌شود (پاراگراف ۴-۵۰ و ۵-۹۵ را ملاحظه کنید).

۷-۵ برگشت درآمد (پاراگراف ۵-۲۷ را ملاحظه کنید) و اصلاح درآمدهایی که به اشتباه جمع‌آوری شده، همگی جزء مبادلاتی هستند که خالص ارزش دارایی واحد دولتی دریافت‌کننده را کاهش می‌دهند. به‌طور دقیق‌تر، این موارد جزء اقلام تعدیلی هستند که بر مبنای آنها اضافه افزایش‌های ثبت شده در قبل برای خالص دارایی اصلاح می‌گردد. این برگشت دادن درآمد معاملاتی به صورت کاهش در درآمدها و متناظر آن به صورت کاهش در طرف دارایی‌ها و یا افزایش در طرف بدهی‌ها ثبت می‌شود.^۱

۸-۵ برخی معاملات ماهیت تغییر در دارایی‌ها و یا بدهی‌ها را دارند و نباید به عنوان درآمد ثبت شوند. واگذاری دارایی‌های غیرمالی غیر از موجودی انبار،^۲ از طریق فروش یا تهاتر تأثیری بر خالص ارزش دارایی نمی‌گذارد و لذا این معاملات جزء درآمد محسوب نمی‌شوند. این معاملات از نوع معاملات در دارایی‌های غیرمالی محسوب می‌شوند، همان‌طور که در پاراگراف‌های ۳-۸ و ۴-۸ توضیح داده شده است، با وجود این وقتی مالکیت یک دارایی بدون از دست دادن مابه‌ازایی متناسب با ارزش دارایی تحصیل می‌شود، خالص دارایی آن واحد افزایش می‌یابد. این افزایش در دارایی‌ها دارای قلم متناظر به صورت افزایش در درآمد نشان داده می‌شود و باید به عنوان یک نوع انتقال سرمایه دریافتی مانند کمک‌های بلاعوض سرمایه‌ای ثبت شود. بازپرداخت وام‌هایی که قبلاً به واحدهای نهادی دیگر اعطا شده است و اعطای وام‌های جدید، درآمد محسوب نمی‌شوند. این موارد به عنوان معاملات در دارایی‌های مالی یا بدهی‌ها محسوب می‌گردند، همان‌طور که در پاراگراف‌های ۳-۹ و ۴-۹ توضیح داده شده است.

۹-۵ برای مقاصد تحلیل‌های مالی، کلیت‌های دیگری از درآمد می‌تواند مورد محاسبه قرار گیرد مانند بار مالی، مالیات‌های مستقیم در مقابل غیرمستقیم و درآمدهای مرتبط با منابع طبیعی که هر کدام کلیتی از درآمد هستند. بحث و بررسی درباره این نماگرهای تکمیلی مالی و استفاده آنها در تحلیل‌های مالی در پیوست برای فصل ۴ ارائه شده است.

زمان ثبت و اندازه‌گیری درآمدها

۱۰-۵ بر اساس صورت وضعیت عملیات، درآمد باید مطابق با مبنای ثبت تعهدی حساب‌ها ثبت شوند. در ثبت تعهدی، معاملات در زمانی ثبت می‌شوند که فعالیت‌ها، معاملات یا حوادث ذی‌ربط که به وقوع می‌پیوندد، مطالبات غیرمشروط را برای وصول مالیات‌ها یا انواع دیگر درآمدها ایجاد می‌کنند (پاراگراف‌های ۳-۶۹ تا ۳-۱۰۲ را ملاحظه کنید). کاربرد قاعده عام برای انواع گوناگون درآمد، در هر بخش از طبقه‌بندی بنا بر نیاز نشان داده شده است.

۱. به‌طور مشابه، برگشت مالی هزینه‌ها به صورت کاهش در هزینه‌ها و نه درآمدها ثبت می‌شود (پاراگراف ۴-۶ را ملاحظه کنید).

۲. برای بیان نحوه مواجهه با موجودی‌ها، پاراگراف‌های ۸-۴۴ تا ۸-۴۷ را ملاحظه کنید.

۵-۱۱ در صورت وضعیت منابع و مصارف وجوه نقد، دریافت‌های نقدی از فعالیت‌های عملیاتی مطابق با مبنای نقدی ثبت می‌شوند. در ثبت بر مبنای نقدی، معاملات در زمانی ثبت می‌شود که پرداخت‌های نقدی برای گروه‌های درآمدی مربوطه دریافت می‌شود (پاراگراف‌های ۳-۱۰۳ و ۳-۱۰۴ را ملاحظه کنید).

۵-۱۲ مطابق با اصول تعهدی GFS، مالیات‌های بر درآمد و حق بیمه‌های اجتماعی درآمد پایه باید به دوره زمانی نسبت داده شود که درآمد در آن حاصل شده است، اگرچه ممکن است یک تأخیر قابل توجه بین پایان دوره گزارش و زمان مناسب برای تعیین بدهی واقعی مؤدی مالیاتی وجود داشته باشد.

۵-۱۳ به لحاظ مفهومی، زمانی که از ثبت بر مبنای تعهدی استفاده می‌شود، زمان بین لحظه وقوع معامله درآمدی و لحظه دریافت مبلغ معامله (پرداخت در مورد برگشت درآمد)؛ با ثبت یک معامله در دارایی‌ها یا بدهی‌های مالی پر می‌شود (پاراگراف ۷-۲۲۴ را ملاحظه کنید). در مواردی که در آن یک پیش‌پرداخت درآمدی برای دولت صورت می‌گیرد و دو دوره گزارش‌دهی یا بیشتر را پوشش می‌دهد؛ دولت باید یک افزایش در بدهی‌ها را ثبت کند و برای درآمدی که سررسید آن در دوره‌های آینده است معمولاً در سایر حساب‌های قابل پرداخت ثبت می‌شود (۳۳۰۸) و درواقع، این یک پیش‌پرداخت مالی است که توسط گیرنده وجه به دولت داده می‌شود. این کار یک نوع بدهی برای دولت و یک دارایی برای گیرنده وجه ایجاد می‌کند. این بدهی با سررسید درآمد در دوره‌های آتی تسویه می‌شود.

۵-۱۴ با وجود این، در عمل داشتن انعطاف‌پذیری در ثبت حساب‌ها مجاز است؛ اما انجام ثبت تعهدی درآمد می‌تواند مشکل باشد، زیرا در سیستم حسابداری دولتی درآمد اغلب تنها بر مبنای نقدی ثبت می‌شود که این حالت به‌خصوص در مورد مالیات‌ها مصداق دارد. به‌علاوه، حتی زمانی که مالیات‌های تعلق گرفته بر اساس ارزیابی مالیات‌هایی که زمان پرداختشان فرارسیده است، تخمین زده می‌شود، خطر بیش از حد یا کمتر اعلام کردن درآمد مالیاتی ممکن است وجود داشته باشد. باقیمانده این بخش، راهنمایی‌های عملی بیشتری را در مورد زمان مناسب ثبت مالیات فراهم می‌کند.

۵-۱۵ به عنوان یک نمونه انحراف عملی از اصول کلی و عام مالیات می‌توان مالیات بر درآمد را ذکر کرد که از مبدأ درآمد کسر می‌شود مانند پرداخت مالیات به محض کسب درآمد و پیش‌پرداخت‌های منظم مالیات بر درآمد ممکن است در دوره‌هایی ثبت شود که در آن دوره پرداخت صورت گرفته و هر بدهی باقیمانده مالیات بر درآمد نیز ممکن است در دوره‌هایی ثبت شود که در آن بدهی تعیین گردیده است.

۵-۱۶ همچنین این امکان وجود دارد که دولت‌ها مبالغ نقد را دریافت کنند قبل از اینکه مطالبه غیر مشروط بر آن مبالغ داشته باشند.^۱ چنین شرایطی شامل پیش‌پرداخت برای کالاها و خدماتی است که در آینده ارائه می‌گردند و کمک‌های بلاعوض برای دارایی‌های ثابتی که در طی چندین دوره ساخته می‌شوند. هنگامی که

۱. این دریافتی‌ها به عنوان «درآمدهای معوق» یا «پیش‌پرداخت‌ها» نیز نامیده می‌شوند (پاراگراف ۲۲۵-۷ را ملاحظه کنید).

برای ثبت در حساب‌ها از مبنای تعهدی استفاده می‌شود، این دریافت‌های نقدی نمی‌تواند به عنوان درآمد شناخته شود تا زمانی که دولت مطالبه بی‌قید و شرط بر روی این وجوه پیدا کند. با این حال، زمانی از مبنای نقدی برای ثبت استفاده می‌کنند، کل مبالغ نقدی برای دوره‌ای شناخته و ثبت می‌شود که در آن دوره دریافت شده است، صرف نظر از اینکه خدمات، تحویل کالا یا تمکین به شرایط در گذشته صورت گرفته باشد یا در آینده برآورده شود.

۵-۱۷ به استثنای مالیات و بیمه‌های اجتماعی، میزان درآمدی که باید بر مبنای تعهدی ثبت شود، در واقع کل مبالغی است که واحدی از کل دولت بر آن مطالبه بدون قید و شرط دارد. در مورد مالیات‌ها و بیمه‌های اجتماعی، تنها مبالغی که صحت آنها بر اساس ارزیابی‌ها و اظهارنامه‌ها، اظهارنامه گمرکی و اسناد مشابه تأیید شده است، برای واحدهای دولتی درآمد محسوب می‌شود.

۵-۱۸ همان‌طور که در پاراگراف ۳-۷۸ نشان داده شد، در ثبت مقادیر مالیات و حق بیمه‌های اجتماعی باید این نکته را مد نظر قرار داد که واحد دولتی دریافت‌کننده درآمد معمولاً یک‌طرف معامله یا سایر رخداد مالی نیست که الزام به پرداخت مالیات یا حق بیمه‌های اجتماعی را ایجاد می‌کند. نتیجتاً، بسیاری از این معاملات و رویدادها همیشه از دید مسئولین مالیات مخفی می‌ماند. مقادیر درآمد حاصل از مالیات و حق بیمه‌های اجتماعی نباید دربردارنده مبالغی باشد که می‌تواند وصول شود، یعنی مبالغ حاصل از چنین رویدادهای معاملاتی گزارش نشده‌ای که دولت نسبت به آنها آگاهی داشته؛ اما همیشه از دید مسئولین مالیاتی مخفی مانده است.

۵-۱۹ علاوه بر این، در برخی کشورها و برای برخی مالیات‌ها، مقادیر مالیاتی که نهایتاً پرداخت می‌شود، ممکن است به‌طور عمده و نظام یافته از مقادیری که باید پرداخت شود، واگرایی داشته باشد. این یک اقدام غیر مقتضی است اگر میزان درآمدی که یک واحد دولتی به طور واقع‌بینانه انتظار جمع‌آوری آن را ندارد محقق شده منظور کنیم. مقدار مالیاتی که انتظار می‌رود به طور واقع‌بینانه جمع‌آوری شود، ممکن است گاهی اوقات تحت تأثیر بخشودگی‌های مالیاتی قرار گیرد. دولت‌ها از بخشودگی مالیاتی برای گرفتن برخی از مالیات‌های احراز شده است؛ اما پرداخت نشده استفاده می‌کنند و از این طریق پرداخت مالیات توسط مؤدیان ذی‌ربط را تسریع می‌بخشند. همچنین از معاملات یا رویدادهایی که قبلاً از دید مسئولین مالیاتی مخفی می‌ماند، مالیات اخذ می‌کنند. زمان ثبت و اندازه‌گیری درآمد حاصل از رهگذر بخشودگی‌های مالیاتی، به ماهیت دقیق بخشودگی اعطا شده و اینکه آیا این نوع درآمد مالیاتی به خاطر بخشودگی قبلاً محقق شده است یا خیر، بستگی دارد. مواردی که در آن بیش برآورد یا کم برآورد درآمد مالیاتی نیاز به تعدیل دارد، در بخش‌های بعدی مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد.

۵-۲۰ این معمولاً اتفاق می‌افتد که برخی از مالیات‌ها و بیمه‌های تأمین اجتماعی که مورد ارزیابی قرار گرفته و درستی آن محرز شده، اما هرگز وصول نمی‌شوند؛ بنابراین تفاوت بین برآوردهای مبتنی بر این ارزیابی‌ها و وصول این درآمد مورد انتظار مبین مطالبه‌ای است که ارزش واقعی ندارد و نباید به عنوان درآمد ثبت شود. اگر معاملاتی برای چنین مالیات‌هایی (و سایر درآمدها) ثبت می‌شود که دارای بیش برآورد از میزان درآمد قابل وصول است، باید اصلاحی مطابق چهارچوب GFS انجام گیرد. این امر مستلزم تعدیلی است که اجازه دهد تا افزایش بیش از حد خالص دارایی ثبت شده قبلی تصحیح گردد.^۱

در صورت رعایت روش ثبت بر مبنای تعهدی، یک چنین تعدیلی (پاراگراف ۳-۷۹ را ملاحظه کنید) باید در دوره‌ای به عمل آید که بیش برآورد از درآمدهای قابل وصول در آن دوره صورت گرفته است. با وجود این، در مواردی که تشخیص زمان بیش برآورد غیرممکن است، تعدیل وقتی ثبت می‌شود که نیاز به تعدیل مسجل شده باشد، از این رو، هر اصلاحی که در جهت کاستن از درآمد صورت می‌گیرد باید در تناظر با آن یک اصلاح در جهت کاهش در سایر حساب‌های قابل وصول (۳۲۰۸) ثبت شود. میزان مالیات‌ها و بیمه‌های تأمین اجتماعی که تحت عنوان درآمد ثبت می‌شوند، باید همان میزانی باشد که به‌طور واقع‌بینانه انتظار وصول آنها می‌رود. با این حال، جمع‌آوری درآمد واقعی ممکن است در دوره بعدی و احتمالاً خیلی دیرتر اتفاق بیفتد.

طبقه‌بندی درآمد

۵-۲۱ درآمد از عناصر ناهمگنی تشکیل شده است که بر اساس ویژگی‌های مختلفی که بسته به نوع درآمد دارند، طبقه‌بندی می‌شوند. در مورد مالیات‌ها، طرح طبقه‌بندی عمدتاً بر اساس پایه‌ای که مالیات بر آن وضع شده، تعیین می‌گردد. درآمدهای غیر از مالیات بر حسب ماهیت جریان اقتصادی و در برخی موارد، بر حسب منبعی که درآمد از آن حاصل می‌شود، طبقه‌بندی می‌گردند. خلاصه طبقه‌بندی درآمدها در چارچوب GFS در جدول ۱ نشان داده شده است و باقیمانده این فصل هر دسته را به تفصیل تشریح می‌کند.

۵-۲۲ هر چند ساختار خلاصه طبقه‌بندی درآمدی GFS راهنمایی در مورد حداقل الزامات برای طبقه‌بندی درآمدهای قابل مقایسه بین‌المللی ارائه می‌نماید؛ اما نیازهای تحلیلی ممکن است طبقه‌بندی‌های تفصیلی‌تری را ایجاب کند و در ارائه داده‌های ملی به عنوان اقلام فرعی اضافه شود. اقلام فرعی اضافه شده که در ارائه تفصیلی‌تر اقلام استاندارد به عنوان یک زیر قلم جداگانه می‌آید می‌تواند برای شناسایی اقلام مورد نیاز در تحلیل مورد استفاده قرار گیرد:

۱. این تصحیح در معاملات که برای درآمدهای قابل وصول ثبت می‌شود باید متمایز از موردی دانست که در آن یک بدهکار خاص به زودی ورشکسته و میزان درآمد دریافتی عن‌قرب غیر قابل وصول تلقی می‌شوند (پاراگراف ۱۰-۵۷ را ملاحظه کنید).

- برای تسهیل در تلفیق - به عنوان مثال، ارائه تفصیلی تر اقلام بر اساس زیربخش‌ها و واحدهای نهادی کل دولت (پاراگراف ۱۵۲-۳ را ملاحظه کنید).
- به عنوان داده به سایر پایگاه‌های داده اقتصاد کلان به منظور افزایش سازگاری آنها با این داده‌ها - به عنوان مثال، تفکیک بهره برحسب محل سکونت و بخش‌ها به منظور شناسایی نوع دریافت‌کنندگان آن (پاراگراف ۲۶۴-۷ را ملاحظه کنید).
- برای تسهیل محاسبه کلیت‌های مالی تکمیلی یا ترازهای کلی که به عنوان نماگرهای مالی در تجزیه و تحلیل مالی استفاده می‌شود - به عنوان مثال، با شناسایی تمام درآمدهای مرتبط با یک منبع خاص، محاسبه ترازهای دولت بدون چنین منابع درآمدی امکان‌پذیر می‌شود (پاراگراف ۵۹-۴ را ملاحظه کنید) و یا شناسایی تمام درآمدهای مرتبط با محیط‌زیست و پرداخت‌های به دولت، می‌تواند جمع‌آوری حساب‌های زیست‌محیطی را تسهیل کند (پاراگراف ۱۰۷-۸۷).

مالیات‌ها (۱۱)

۵-۲۲ مالیات‌ها میزان پرداخت اجباری و غیر قابل برگشت هستند که توسط واحدهای دولتی از واحدهای نهادی قابل وصول می‌باشند. در GFS، مالیات‌ها عمدتاً بر اساس پایه‌ای که بر آن مالیات وضع شده است، طبقه‌بندی می‌شوند. معمولاً وضع مالیات برای یک استفاده خاص موجب این نمی‌شود که بر طبقه‌بندی آن مالیات تأثیر بگذارد. یک استثنا در این مورد تمایز مالیات بر حقوق و دستمزد و نیروی کار با حق بیمه تأمین اجتماعی است؛ اگر وضع مالیات بر حقوق، دستمزد یا نیروی کار برای این باشد که در یک طرح تأمین اجتماعی مورد استفاده قرار گیرد، در این صورت باید تحت عنوان حق بیمه تأمین اجتماعی طبقه‌بندی شود (پاراگراف‌های ۴۵-۵ و ۹۶-۵ را ملاحظه کنید). در غیر این صورت این مالیات باید تحت عنوان مالیات بر حقوق، دستمزد و نیروی کار طبقه‌بندی شود. همچنین پرداخت‌های اجباری قابل وصول توسط دولت در شمول تعریف مالیات قرار نمی‌گیرد مانند حق بیمه پرداختی در طرح‌های بیمه بازنشستگی مرتبط با اشتغال. از آنجاکه حق بیمه اجباری مرتبط با انتظار دریافت مزایای قابل پرداخت در آینده است، آنها جزء درآمد مالیاتی قابل وصول محسوب نمی‌شوند بلکه به عنوان یک بدهی به صورت حقوق حقه بازنشستگی ثبت می‌شود (پاراگراف‌های ۶۳-۹ تا ۶۷-۹ را ملاحظه کنید).

۵-۲۴ اصولاً بهره‌ای که به مالیات‌های معوق تعلق می‌گیرد یا جرائم و مجازاتی که برای قصد فرار مالیاتی اعمال می‌شود، باید به عنوان بهره (۱۴۱۱) یا جرائم، مجازات و صادره‌ها (۱۴۳) ثبت شود نه به عنوان مالیات. با این حال، ممکن است نتوان دریافتی‌های بهره، جریمه یا سایر مجازات مرتبط با مالیات را از خود مالیات مربوطه جدا کرد؛ بنابراین، دریافتی‌ها معمولاً در عمل با مالیات قابل وصول مربوطه در یک گروه طبقه‌بندی می‌شوند (همچنین پاراگراف ۸۲-۶ را نیز ملاحظه بکنید).

طبقه‌بندی مالیاتی GFS در مقایسه با سایر پایگاه‌های آماری

۵-۲۵ پوشش، دوره زمانی و ارزش‌گذاری درآمد مالیاتی در GFS و سیستم حسابداری ملی (SNA, 2008) یکسان است؛ اما نظام طبقه‌بندی در آنها متفاوت می‌باشد. سیستم حسابداری ملی (SNA, 2008)، مالیات‌ها را مطابق با نقش آنها در فعالیت‌های اقتصادی که عبارت از موارد ذیل است، طبقه‌بندی می‌کند: ۱- مالیات بر تولید و واردات (D2)؛ ۲- مالیات‌های جاری بر درآمد، ثروت و غیره (D5)؛ و ۳- مالیات بر سرمایه (D91). نتیجه این که برخی از گروه‌های مالیاتی در GFS باید بین دو گروه مالیاتی SNA تقسیم و تعریف شوند، گروه مالیاتی که توسط تولیدکنندگان یا مصرف‌کنندگان نهایی قابل پرداخت هستند و گروه مالیاتی که شامل مالیات بر درآمدهای جاری یا سرمایه‌ای می‌شود.^۱ در GFS، مالیات‌ها در شش گروه اصلی طبقه‌بندی می‌شوند:

۱. برای توضیح با جزئیات بیشتر درباره ارتباط بین طبقه‌بندی مالیاتی GFS و سیستم حسابداری ملی (SNA, 2008)، به پیوست ۷ مراجعه نمایید.

۱- مالیات‌های بر درآمد، سود و عایدی سرمایه؛ ۲- مالیات‌های بر حقوق، دستمزد و نیروی کار؛ ۳- مالیات‌های بر اموال؛ ۴- مالیات‌های بر کالاها و خدمات؛ ۵- مالیات‌های بر مبادلات و معاملات بین‌الملل؛ و ۶- سایر مالیات‌ها. این گروه‌بندی‌ها در بخش‌های مختلف مربوط به گروه‌های مالیاتی، توضیح داده شده‌اند.

جدول ۱: خلاصه طبقه‌بندی درآمدها

درآمد		۱
مالیات‌ها	۱۲	۱۱
مالیات بر درآمد، سود و افزایش ارزش سرمایه	۱۲۱	۱۱۱
مالیات اشخاص	۱۲۱۱	۱۱۱۱
مالیات شرکت‌ها و سایر مؤسسات	۱۲۱۲	۱۱۱۲
سایر مالیات بر درآمد، سود و افزایش ارزش سرمایه	۱۲۱۳	۱۱۱۳
مالیات بر حقوق و دستمزد و نیروی کار	۱۲۱۴	۱۱۲
مالیات بر دارایی	۱۲۲	۱۱۳
مالیات مستمر بر دارایی غیرمنقول	۱۲۲۱	۱۱۳۱
مالیات مستمر بر خالص ثروت	۱۲۲۲	۱۱۳۲
مالیات بر ماترک متوفی، ارث و هدایا	۱۲۲۳	۱۱۳۳
عوارض بر سرمایه	۱۳	۱۱۳۵
سایر مالیات‌های مستمر بر دارایی	۱۳۱	۱۱۳۶
مالیات بر کالاها و خدمات	۱۳۱۱	۱۱۴
مالیات عام بر کالاها و خدمات	۱۳۱۲	۱۱۴۱
مالیات بر ارزش افزوده	۱۳۲	۱۱۴۱۱
مالیات بر فروش	۱۳۲۱	۱۱۴۱۲
مالیات بر حجم گردش مالی و سایر مالیات‌های عام بر کالاها و خدمات*	۱۳۲۲	۱۱۴۱۳
مالیات بر معاملات مالی و سرمایه‌ای	۱۳۳	۱۱۴۱۴
مالیات بر کالاهای ویژه	۱۳۳۱	۱۱۴۲
سود حاصل از انحصارگری‌های مالی	۱۳۳۲	۱۱۴۳
مالیات بر خدمات ویژه	۱۴	۱۱۴۴
مالیات بر استفاده از کالاها و مالیات بر مجوز استفاده از کالاها یا انجام فعالیت	۱۴۱	۱۱۴۵
مالیات بر وسایل نقلیه موتوری	۱۴۱۱	۱۱۴۵۱
سایر مالیات بر استفاده از کالاها و مالیات بر مجوز استفاده از کالاها و انجام فعالیت	۱۴۱۲	۱۱۴۵۲
سایر مالیات‌های بر کالاها و خدمات	۱۴۱۳	۱۱۴۶
مالیات بر مبادلات و معاملات بین‌المللی	۱۴۱۴	۱۱۵
درآمد از اموال		
بهره		
سود سهام		
برداشت درآمد از شبه شرکت‌ها		
درآمد اموال ناشی از توزیع عواید سرمایه‌گذاری‌ها		

۱۱۵۱	حقوق گمرکی و سایر عوارض بر واردات	۱۴۱۵	اجاره
۱۱۵۲	مالیات بر صادرات	۱۴۱۶	عواید ناشی از سودهای توزیع نشده سرمایه‌گذاری خارجی
۱۱۵۳	سود حاصل از انحصارگری در صادرات یا واردات	۱۴۲	فروش کالاها و خدمات
۱۱۵۴	سودهای حاصل از ارز	۱۴۲۱	فروش توسط بنگاه‌ها با هدف کسب سود در بازار
۱۱۵۵	مالیات بر ارز	۱۴۲۲	کارمزدهای اداری
۱۱۵۶	سایر مالیات بر مبادلات و معاملات بین‌المللی	۱۴۲۳	فروش موردی بنگاه‌ها با هدف غیرانتفاعی
۱۱۶	سایر مالیات‌ها	۱۴۲۴	فروش انتسابی به کالاها و خدمات بدون تبادل پول
۱۱۶۱	مالیات پرداختی صرفاً توسط کسب‌وکار	۱۴۳	جرائم، مجازات و مصادره‌ها
۱۱۶۲	مالیات لازم پرداخت غیر از کسب و کارها یا موارد غیر قابل طبقه‌بندی	۱۴۴	انتقالی‌های طبقه‌بندی نشده در جای دیگر
		۱۴۴۱	انتقالی‌های جاری طبقه‌بندی نشده در جای دیگر
		۱۴۴۱۱	پارانه‌ها**
		۱۴۴۱۲	سایر انتقالی‌های جاری طبقه‌بندی نشده در جای دیگر
		۱۴۴۲	انتقالی‌های سرمایه‌ای طبقه‌بندی نشده در جای دیگر
		۱۴۵	حق بیمه‌ها، جرائم و مطالبات مرتبط با طرح‌های بیمه غیرعمر و تضمین‌های استاندارد
		۱۴۵۱	حق بیمه‌ها، جرائم و مطالبات جاری
		۱۴۵۲	مطالبات سرمایه‌ای

* شامل مالیات‌هایی هستند که به صورت چندمرحله‌ای و تراکمی محاسبه می‌شوند و همین‌طور مالیات‌هایی که عناصر مالیات بر مصرف با مالیات‌های چندمرحله‌ای ترکیب و به صورت یک قلم مالیاتی معرفی می‌شود.
** نشان می‌دهد که شرح تفصیلی‌تر می‌تواند مفید باشد و در جداول جزئی‌تر ارائه می‌شود.

۵-۲۶ در این دستورالعمل، راهنمای طبقه‌بندی مالیات‌ها کاملاً مشابه با طبقه‌بندی است که در *آمارهای درآمدی* مورد استفاده قرار گرفته و سالانه توسط سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی (OECD) منتشر می‌شود. دو تفاوت اولیه در ساختار طبقه‌بندی آنها این است که در *آمارهای درآمدی*، حق بیمه‌های تأمین اجتماعی اجباری به عنوان مالیات تلقی می‌شود و دیگر اینکه، گروه مالیات بر کالاها و خدمات؛ و گروه مالیات بر مبادلات و معاملات بین‌المللی با هم در یک گروه ترکیب شده‌اند. علاوه بر این، در یک طبقه‌بندی با سطوح جزئی‌تر، *آمارهای درآمدی* از نظر جنبه‌های ذیل متفاوت‌اند: ۱- اعتبارات مالیاتی پرداختنی اگر به همان میزان خود جبران مالیات بر درآمد دریافتنی موجود را بنماید، به عنوان مالیات منفی ثبت می‌شود. ۲- اگر بانک مرکزی نرخ بهره غیر از نرخ بهره بازار را اعمال کند، مالیات و یارانه‌های انتسابی ناشی از آن از شمول *آمارهای درآمدی* خارج می‌شوند؛ و ۳- مالیات‌ها و یارانه‌های انتسابی ناشی از عملکرد نظام‌های چندگانه نرخ ارز نیز از شمول *آمارهای درآمدی* خارج می‌شوند؟

نحوه ثبت برگشت‌های مالیاتی و تخفیف مالیاتی

۵-۲۷ برگشت‌های مالیاتی، تعدیل بیش برآوردهای مالیات‌های لازم پرداخت یا برگشت دادن میزان مالیات به مؤدیانی است که بیش پرداخت مالیاتی داشته‌اند. برگشت‌های مالیاتی معمولاً به صورت کاهش در گروه مالیاتی مقتضی ثبت می‌شود. وقتی مبنای تعهدی برای ثبت مالیات استفاده می‌شود، برگشت مالیاتی برای دوره زمانی ثبت می‌شود که در آن دوره، ارزیابی مالیاتی منجر به بیش ارزیابی یا بیش پرداختی منجر شده است. با این حال، در مواردی که تشخیص دوره زمانی که در آن بیش برآورد صورت گرفته است، امکان‌پذیر نباشد؛ تعدیل بیش برآورد در زمانی ثبت می‌گردد که در آن، تعدیل ضروری تشخیص داده شود. وقتی مبنای نقدی برای ثبت مالیات استفاده می‌شود، برگشت مالیاتی باید برای دوره زمانی ثبت گردد که پرداخت صورت گرفته است. در مورد مالیات بر ارزش افزوده، پرداخت‌کنندگان مالیاتی به غیر از مصرف‌کنندگان نهایی، مجاز به دریافت برگشت مالیات هستند که بابت خرید پرداخته‌اند. حتی اگر این برگشت مالیات‌ها، از پرداخت مالیاتی یک شخص بیشتر باشد، خالص برگشت مالیاتی به عنوان یک کاهش در آن گروه از مالیات ثبت می‌شود.

۵-۲۸ تمهیدات کاهش مالیات، مشوق‌هایی هستند که میزان بدهی مالیاتی یک واحد نهادی را کاهش می‌دهد. کاهش مالیاتی می‌تواند به صورت یک تخفیف مالیاتی، یک معافیت مالیاتی، یک کاهش در مالیات و یا اعتبار مالیاتی باشد. تخفیف‌ها، معافیت‌ها و کاهش‌های مالیاتی قبل از محاسبه بدهی مالیاتی، از پایه مالیات کسر می‌شوند- این کار، میزان مشمول مالیات را قبل از ارزیابی میزان مالیات کاهش می‌دهد. همچنین تمهیدات کاهش مالیات با عنوان *مخارج مالیاتی* شناخته می‌شوند. مخارج مالیاتی در واقع امتیازها یا معافیت‌هایی هستند که از یک ساختار معمول مالیاتی گرفته می‌شود و از ظرفیت کسب درآمد دولت می‌کاهد. هیچ مخارج مالیاتی به عنوان جریان مالی در GFS ثبت نمی‌شود. با این حال، از آنجا که اهداف سیاست دولت می‌تواند به طرق جایگزین دیگر مانند یارانه یا سایر هزینه‌های مستقیم محقق شود؛ بنابراین، برای شفافیت مالی، تمام مخارج مالیاتی باید در گزارش‌های تکمیلی درج گردد.

۵-۲۹ اعتبار مالیاتی میزان وجوهی است که به‌طور مستقیم از بدهی مالیاتی خانوار یا شرکت ذینفع کسر می‌شود. اعتبارات مالیاتی می‌تواند پرداختنی یا غیر پرداختنی باشد. اعتبارات مالیاتی می‌تواند پرداختنی باشد، به این معنا که اعتبار مالیاتی به هر میزانی که بیش از بدهی مالیاتی باشد به ذینفع پرداخت می‌شود. در یک نظام اعتبار مالیاتی پرداختنی، اعتبارات پرداختنی می‌تواند هم به ذینفعان غیرمالیاتی و هم به مؤدیان مالیاتی پرداخت گردد. در مقابل، میزان اعتبارات مالیاتی که غیر پرداختنی هستند (که گاهی اوقات «اتلافی» نامیده می‌شود)، حداکثر به اندازه بدهی مالیاتی مالیات‌دهندگان محدود می‌شود (اعتبار مالیاتی مازاد بر بدهی مالیاتی به مؤدی تعلق نمی‌گیرد و این مازاد به گونه‌ای اتلاف منابع است که مؤدی بهره‌مند نمی‌شود).

۵-۳۰ کاهش مالیات برای مؤدیان مالیاتی که در نظام مالیاتی در نظر گرفته می‌شود، مالیات‌های قابل وصول از مالیات‌دهندگان را کاهش می‌دهد، در نتیجه درآمد مالیاتی دولت تقلیل می‌یابد. این حالت در مورد تخفیف‌ها، معافیت‌ها و کسورات از مالیات صدق می‌کند؛ زیرا آنها مستقیماً در محاسبه بدهی مالیاتی در نظر گرفته می‌شوند. کاهش مالیات اعطاشده در این شکل از اعتبارات مالیاتی غیر پرداختنی نیز باید به صورت کاهش در گروه مالیاتی ذی‌ربط ثبت شود.

۵-۳۱ هنگامی که کاهش مالیات به شکل اعتبار مالیاتی پرداختنی اعطا می‌شود، باید به صورت ناخالص ثبت گردد: کل میزان مالیات قابل وصول باید تحت عنوان درآمد مالیاتی دولت ثبت شود و کل مقادیر مربوط به اعتبارات مالیاتی پرداختنی باید به عنوان هزینه‌ها ثبت گردد. اعتبارات مالیاتی پرداختنی غالباً با ارزیابی مورد مالیاتی ارتباط پیدا نمی‌کند و باید به صورت انتقالی جاری نشان داده شود که بر حسب منظور، اعطای اعتبار و ماهیت دریافت‌کننده اعتبار طبقه‌بندی گردد:

- این انتقالی به عنوان یارانه در نظر گرفته می‌شود اگر توسط یک بنگاه و بر اساس سطح فعالیت تولیدی آن؛ یا مقدار یا ارزش کالاها و خدماتی که او تولید می‌کند، به فروش می‌رساند، صادر یا وارد می‌کند، قابل دریافت باشد (۲۵) (پاراگراف ۶-۸۴ را ملاحظه کنید).
- این انتقالی‌ها به عنوان مزایای ضمنی کمک اجتماعی در نظر گرفته می‌شود اگر با هدف تأمین نیازهای ناشی از رخدادهای یا شرایط خاص توسط خانوار قابل دریافت باشد (۲۷۲) (پاراگراف ۱۰۱-۶ را ملاحظه کنید)؛ یا
- این انتقالی به عنوان انتقالی‌های طبقه‌بندی نشده در جای دیگر طبقه‌بندی می‌شوند (۲۸۲) اگر توسط افراد، مؤسسات غیرانتفاعی خصوصی، بنیادهای غیردولتی، شرکت‌ها یا واحدهای دولتی قابل دریافت باشد و ماهیت این انتقالی‌ها به گونه‌ای نباشد که بتوان آنها را در شمول سایر گروه انتقالی‌ها در نظر گرفت (پاراگراف ۱۲۲-۶ را ملاحظه کنید).

۵-۳۲ اعتبارات مالیاتی پرداختنی باید برای کل میزان مالیات ثبت گردد وقتی که مطالبه آن توسط دولت، قطعی تشخیص داده می‌شود، صرف نظر از اینکه چه زمانی این اعتبارات به صورت نقد توسط دولت پرداخت شده باشد یا مالیات مؤدی پس از کسر اعتبار مالیاتی به دولت پرداخت شده باشد، ثبت ناخالص اعتبار مالیاتی پرداختنی این اجازه را می‌دهد که GFS ماهیت اقتصادی مداخله دولت در اقتصاد را انعکاس دهد.^۱ این نحوه ثبت مالیات با نحوه انتساب مالیات در نظام مالیات بر شرکت‌ها متفاوت است (پاراگراف ۴۴-۵ را ملاحظه کنید).

۱. برای مثال، زمانی که اعتبار مالیاتی برای حقوق گمرکی و سایر حقوق ورودی (۱۱۵۱) بر مواد خام مورد استفاده قرار می‌گیرد تا از تولیدکنندگان محصولات صادراتی حمایت شود، تمام میزان حقوق گمرکی و سایر حقوق ورودی (۱۱۵۱) و همچنین میزان یارانه (۲۵) به صادرکنندگان محصولات صادراتی باید در اعتبار مالیاتی انعکاس داده شود.

نحوه ثبت مالیات^۱ مؤیدان مالیاتی

۳۳-۵ در برخی موارد، یک واحد دولتی مالیات‌ها را جمع‌آوری می‌کند و سپس بخشی یا همه آن را به واحد دولتی دیگر یا به یک سازمان بین‌المللی انتقال می‌دهد. بسته به ترتیبات توافق شده، مالیات‌هایی که به واحد دولتی دومی انتقال می‌یابد می‌تواند به عنوان درآمد مالیاتی به آن واحد نسبت داده شود یا اینکه می‌تواند به عنوان درآمد مالیاتی واحد جمع‌آوری‌کننده و به عنوان کمک بلاعوض از طرف آن واحد به واحد دولتی دوم ثبت شود.

۳۴-۵ زمانی می‌توان اخذ یک مالیات را منتسب به یک واحد دولتی نمود: ۱- دارای اختیار قانون در وضع مالیات را داشته باشد (به عنوان مسئول اصلی یا از طریق اختیار تفویض شده از طرف مسئول اصلی)؛ و ۲- اختیار نهایی را برای تعیین و تغییر نرخ مالیات را داشته باشد.

۳۵-۵ زمانی که یک واحد دولتی یک میزان مالیات را، از طرف یک واحد دیگر دولت و برای او جمع‌آوری می‌کند و واحد دولتی دوم اختیار وضع مالیات، تعیین و تغییر نرخ آن را دارد، در این صورت واحد دولتی اول به عنوان کارگزار (عامل) واحد دولتی دوم عمل می‌کند. کل میزان مالیات جمع‌آوری شده به حساب درآمد مالیاتی آن واحد دولتی منظور می‌گردد که از طرف آن واحد وصول شده است. هر میزان مالیات باقی‌مانده نزد واحد دولتی جمع‌آوری‌کننده به عنوان هزینه جمع‌آوری مالیات، باید تحت عنوان پرداخت خدمت جمع‌آوری مالیات ثبت شود و در گروه ذی‌ربط فروش کالاها و خدمات (۱۴۲) طبقه‌بندی گردد. همان میزان به عنوان هزینه استفاده از کالاها و خدمات (۲۲) توسط طرف مقابل (واحد دولتی دوم) ثبت می‌شود. هر میزان دیگری از این مالیات که نزد واحد دولتی جمع‌آوری‌کننده مالیات باقی می‌ماند مثلاً مواردی که در ترتیبات تسهیم درآمد توافق شده است، باید به عنوان کمک‌های بلاعوض دریافتی جاری (۱۳۳۱) ثبت شود و طرف مقابل نیز آن را به عنوان کمک‌های بلاعوض پرداختی جاری (۲۶۳۱) ثبت خواهد کرد. اگر اختیار تعیین و تغییر نرخ به واحد دولتی جمع‌آوری‌کننده تفویض شده باشد، آنگاه میزان مالیات جمع‌آوری‌شده باید به عنوان درآمد مالیاتی واحد دولتی جمع‌آوری‌کننده مالیات ثبت گردد.

۳۶-۵ در مواردی که واحدهای دولتی مختلف باهم، نرخ‌های مالیات را به‌طور یکسان برای خود تعیین می‌کنند و هیچ‌یک از آنها به تنهایی اختیار قانونی نهایی را در تغییر این نرخ‌ها را ندارد، در این صورت درآمد مالیاتی مطابق با سهم مربوطه آنها از این عواید، به هریک تعلق خواهد گرفت.^۲ اگر بر اساس ترتیبات توافق شده؛ به

۱. اصول مواجهه مشابهی را می‌توان برای یارانه‌ها یا مزایای اجتماعی به کار گرفت.

۲. این سهم‌های مربوطه از عواید باید رخداد اقتصادی ذی‌ربط مشمول مالیات را انعکاس دهد. اگر بر اساس ترتیبات توافق شده تسهیم درآمد، این سهم‌ها کمتر یا بیشتر از رخداد اقتصادی ذی‌ربط باشد، باید انتقالی برای این تفاوت مورد پذیرش قرار گیرد.

یک واحد دولتی اجازه داده شده است تا اختیار قانونی نهایی را اعمال کند، آنگاه تمام درآمد مالیاتی به آن واحد نسبت داده می‌شود.

۳۷-۵ همچنین ممکن است شرایطی پیش آید که در آن، یک مالیات بر اساس قانون اساسی یا تحت سایر اختیارات قانونی یک واحد دولتی یا یک سازمان بین‌المللی وضع شود؛^۱ اما دولت‌های مشارکت‌کننده در آن به‌طور فردی و جداگانه نرخ مالیات را در حوزه قانونی خود تعیین کنند. در این صورت عواید حاصل از مالیات در حوزه قانونی هر یک از دولت‌های مربوطه، به هریک از این واحدهای دولتی تعلق می‌گیرد.

۳۸-۵ هنگامی که مالیات‌ها توسط یک واحد نهادی به غیر از واحد دولتی جمع‌آوری می‌شود، این مالیات همیشه از واحد دولتی به واحد غیردولتی اختصاص می‌یابد که اجازه وصول آن را به نهاد غیردولتی داده است تا به عنوان مأمور جمع‌آوری مالیات، عمل کند (پاراگراف ۵-۲ را ملاحظه کنید). به عنوان مثال، یک شرکت عمومی ممکن است از طرف دولت، به عنوان یک کارگزار برای جمع‌آوری یک مالیات خاص عمل کند. در این صورت مالیات وصول شده توسط شرکت‌های عمومی، باید به عنوان معاملات دارایی‌ها و بدهی‌های مالی برای کارگزار وصول‌کننده ثبت شود و کل مبلغ وصول شده باید به عنوان درآمد مالیاتی قابل وصول برای واحد دولتی ثبت شود. مبالغی که نزد واحد جمع‌آوری‌کننده به عنوان هزینه جمع‌آوری مالیات باقی می‌ماند، باید به عنوان پرداخت بابت خدمات دریافتی توسط واحد جمع‌آوری‌کننده و قابل پرداخت توسط واحد دولتی ثبت شود.

۳۹-۵ تعیین تکلیف مبدأ و مقصد مالیات‌ها از نوع مالیاتی که کلیساها اخذ می‌کنند یا زکات در جوامع اسلامی، مستلزم انجام بررسی بیشتر است. نحوه ثبت این نوع مالیات‌ها به طبقه‌بندی واحدهای نهادی مذهبی در قالب بخش‌های اقتصادی بستگی دارد (به بند ۲-۶۱ مراجعه کنید). در کشورهایی که برخی از فعالیت سازمان‌های مذهبی از محل مالیات‌هایی که توسط کل دولت برای موارد مصرف خاص گرفته می‌شود، تأمین می‌گردد مانند مالیات کلیساها یا زکات، این مالیات‌ها مشروط بر اینکه با تعریف مالیات‌های مندرج در بندهای ۵-۲ و ۵-۲۳ مطابقت داشته باشند، در شمول اجزای درآمدهای مالیاتی دولت قرار می‌گیرد. پایه‌ای که چنین مالیات‌های مذهبی بر اساس آن وضع می‌شود می‌تواند از کشوری به کشور دیگر متفاوت باشد (معمول‌ترین موارد عبارت است از درآمد، دارایی یا ارزش خالص دارایی). این مالیات‌ها باید در آن گروه‌بندی مالیاتی طبقه‌بندی شوند که آن گروه بهترین شکل پایه مالیاتی را توصیف می‌کند و بر آن پایه، این مالیات‌ها وضع می‌شوند.

۱. برای بحث درباره انتساب مالیات در حالت وجود قدرت‌های فراملی و همکاری‌های منطقه‌ای، پیوست ۵ را ملاحظه کنید. اختیار افزایش مالیات‌ها، حق انحصاری واحدهای دولتی است. در نتیجه، وقتی که سازمان‌های مذهبی بخشی از کل دولت نیستند، «مالیات‌های» مذهبی هنگام تنظیم حساب‌های ملی، به عنوان انتقال از خانوارها به سازمان‌های مذهبی طبقه‌بندی می‌شوند.

۴۰-۵ هنگامی که سازمان‌های مذهبی بخشی از کل دولت نیستند،^۱ دلایل تاریخی و اداری ممکن است کماکان تعیین کند که کمک‌ها به سازمان‌های مذهبی باید از طریق مقامات مالیاتی جمع‌آوری شود. در این حالت، کمک‌ها باید به عنوان معاملات مالی و در سایر حساب‌های پرداختی طبقه‌بندی شده (۳۳۰۸) ثبت گردند. میزان کمکی که به عنوان هزینه جمع‌آوری نزد مقام مالیاتی باقی می‌ماند، باید به عنوان فروش کالا و خدمات (۱۴۲) ثبت شود که از سازمان‌های مذهبی قابل دریافت است. مبالغ جمع‌آوری شده نمی‌تواند به عنوان مالیات تلقی شود و از این رو در شمول درآمد مالیاتی قرار نمی‌گیرد اگر هر یک از شرایط زیر صدق کند:

- افراد ممکن است عدم پرداخت مالیات به سازمان‌های مذهبی و خروج از این سازمان‌ها را به صورت رسمی به مقامات مالیاتی اعلام کنند.
- دولت از طرف سازمان‌های مذهبی، به عنوان یک واسطه در جمع‌آوری اعانات مذهبی فعالیت کند.
- دولت قدرت قانونی برای کمک اجباری اعمال نمی‌کند، یا
- دولت دارای اختیارات محدود بوده یا هیچ اختیاری ندارد که نرخ کمک‌ها را تعیین یا آن را تغییر دهد.^۲

۱. اگر افراد از تعهد پرداخت مالیات انصراف ندهند، یا وقتی که دولت نرخ چنین کمک‌هایی را وضع و تعیین می‌کند، این حالت ممکن است به‌طور کافی نشانگر این باشد که چنین کمک‌هایی به سازمان‌های مذهبی در واقع یک مالیات محسوب می‌شود.

گروه‌های مالیاتی

مالیات بر درآمد، سود و عایدی ناشی از افزایش ارزش سرمایه (۱۱۱)

۵-۴۱ مالیات بر درآمد، سود و عایدی ناشی از افزایش ارزش سرمایه (۱۱۱) شامل مالیات‌هایی است که بر درآمدهای واقعی یا مفروض واحدهای نهادی مورد ارزیابی قرار گرفته است. این مالیات‌ها شامل مالیات‌هایی است که بر اساس تملک اموال، زمین یا مستغلات مورد ارزیابی قرار گرفته است وقتی که تملک این اموال به عنوان مبنا برای برآورد درآمد مالکان آنها مورد استفاده قرار می‌گیرد. این مالیات‌ها اغلب به عنوان مالیات بر درآمد شناخته می‌شوند و شامل موارد زیر هستند:

- مالیات بر درآمد اشخاص یا خانوار- این مالیات‌ها متشکل از مالیات بر درآمد شخصی شامل مالیات‌هایی که پس از کسب درآمد توسط کارفرما کسر می‌شود و اضافه مالیات برای مقاصد خاص است. چنین مالیات‌هایی معمولاً بر کل درآمد اظهار شده یا مفروض شخص مربوطه ناشی از همه منابع وضع می‌گردد: برای خدمات کارکنان (به عنوان مثال دستمزد، حقوق، پاداش، کارمزد، کمیسیون، مزایای جانبی)، درآمد ناشی از اموال (برای مثال بهره، سود سهام، اجاره، درآمد مالکانه) و حقوق بازنشستگی (بخش‌های مشمول مالیات بر حق بیمه تأمین اجتماعی، بازنشستگی، مستمری، بیمه عمر و سایر پرداخت‌های مزایای بازنشستگی) و غیره. مالیات بر درآمد صاحبان شرکت‌هایی که به لحاظ قانونی هنوز ثبت نشده‌اند نیز در این گروه جای می‌گیرد.^۱ همچنین مالیات بر درآمد، شامل درآمد مستغلات و تراست‌های خانوادگی نیز می‌باشد که ذینفعان آن اشخاص هستند.
- مالیات بر درآمد شرکت‌ها- این مالیات‌ها متشکل از مالیات بر درآمد شرکت‌ها، مالیات بر سود شرکت، جرائم مالیاتی شرکت‌ها و غیره است. چنین مالیات‌هایی معمولاً بر اساس کل درآمد شرکت‌ها مورد ارزیابی قرار می‌گیرد- همان شرکت‌هایی که در آمارهای کلان اقتصادی مورد بررسی قرار می‌گیرد. این قلم مالیات شامل مالیات بر درآمد واحدهایی مانند شرکت‌های چند مالکی، شرکت‌های تک مالکی، ماترک متوفی^۲ و برخی از تراست‌هایی است که به عنوان شرکت شناخته می‌شوند. این پایه مالیاتی، نه تنها سود حاصل از تولید، بلکه درآمد حاصل از هر نوع منبعی را پوشش می‌دهد. همچنین این پایه شامل مالیات بر درآمد تراست‌هایی نیز است که ذینفعان آن شرکت‌ها هستند.

۱. برای تعریف و بحث درباره شرکت‌های ثبت نشده به لحاظ قانونی، پاراگراف‌های ۲-۳۲ و ۲-۳۳ را ملاحظه کنید.

۲. این نوع دارایی‌ها به عنوان واحدهای شبه شرکتی شناخته می‌شوند و معمولاً به عنوان مؤسسات مالی طبقه‌بندی می‌شوند که ذیل شرکت دیگری تأسیس شده و به ارائه خدمات می‌پردازد.

- مالیات بر افزایش ارزش سرمایه- این مالیات‌ها شامل مالیات بر افزایش ارزش سرمایه اشخاص یا شرکت‌ها (از جمله سود توزیع شده صندوق‌های سرمایه‌گذاری) می‌باشد که صرف نظر از دوره‌هایی که عایدی حاصل شده است، در طول دوره گزارش جاری قابل پرداخت می‌شود. این مالیات‌ها معمولاً برحسب مبالغ اسمی و نه واقعی افزایش ارزش سرمایه و همین‌طور بر اساس میزان محرز شده و نه محرز نشده، قابل پرداخت هستند.

- مالیات بر درآمد ناشی از برد در بخت‌آزمایی و قمار- این مالیات‌ها بر میزان درآمدی که فرد برنده کسب می‌کند وضع شده و لازم‌الپرداخت است. این نوع مالیات‌ها شامل مالیات بر گردش مالی گردانندگان مراکز قمار یا بخت‌آزمایی نمی‌شود. بلکه در جای دیگر تحت عنوان مالیات بر کالاها و خدمات ثبت می‌شود.

۴۲-۵ مالیات‌های بر درآمد، سود و افزایش ارزش سرمایه منتسب به اشخاص (۱۱۱۱) و یا شرکت‌ها و سایر مؤسسات (۱۱۱۲) لازم‌الپرداخت است. این اشخاص، شرکت‌ها و سایر مؤسسات ممکن است واحدهای نهادی در داخل یا در خارج باشند. وقتی مالیات‌های بر درآمد از سوی واحدهای دولتی لازم‌الپرداخت باشند، یا هنگامی اطلاعات مورد نیاز در دسترس نباشد که تعیین کنیم آیا مالیات باید منتسب به اشخاص، شرکت‌ها یا واحدهای کل بخش دولت باشد یا نه؛ در این موارد مالیات‌های بر درآمد، سود و افزایش ارزش سرمایه تحت عنوان سایر مالیات‌ها بر درآمد، سود و افزایش ارزش سرمایه طبقه‌بندی می‌شوند. در مواردی که واحدهای کل دولت مشمول این دسته مالیات‌ها شوند، این مالیات‌ها باید در این گروه طبقه‌بندی شده و طبق زیربخش مالیات‌دهنده قابل شناسایی باشند تا تلفیق آنها امکان‌پذیر گردد (پاراگراف‌های ۶-۱۲۲ و ۶-۱۲۳ را مراجعه کنید). به طور مشابه، مالیات‌های لازم‌الپرداخت توسط شرکت‌های عمومی نیز مشمول تلفیق هستند و باید به عنوان یک گروه فرعی از مالیات‌های لازم‌الپرداخت توسط شرکت‌ها پذیرفته شود (جدول ۵-۲ را ملاحظه کنید).

- مالیات بر درآمد تراست‌ها، ماترک متوفی، افزایش ارزش سرمایه، یا برنده شدن در بخت‌آزمایی و قمار ممکن است تحت مالیات بر درآمد قابل پرداخت توسط اشخاص (۱۱۱۱)، قابل پرداخت توسط شرکت‌ها و سایر مؤسسات (۱۱۱۲)، یا سایر مالیات‌ها بر درآمد، سود و افزایش ارزش سرمایه طبقه‌بندی شوند، البته بستگی به واحد نهادی دارد که از این نوع درآمدها بهره‌مند شود (۱۱۱۳)، قرار بگیرد (پاراگراف ۵-۴۱ را ملاحظه کنید). مالیات بر درآمد قابل پرداخت توسط مؤسسات غیرانتفاعی که به خانوارها یا شرکت‌ها خدمات‌دهی می‌کند، تحت عنوان مالیات بر شرکت‌ها ثبت می‌شود. این مالیات‌ها ممکن است بر درآمد واقعی یا مفروض و همین‌طور بر سود، اما معمولاً تنها بر عایدی سرمایه تحقق یافته وضع می‌شود. معمولاً

مقدار درآمد مشمول مالیات کمتر از درآمد ناخالص است، زیرا موارد کسری مختلفی وجود دارد که اعمال آنها مجاز است. مالیات بر سود بر روی درآمدی وضع می‌شود که کسورات مجاز از آن کسر شده باشد.

جدول ۲: طبقه‌بندی تفصیلی مالیات‌های بر درآمد، سود و افزایش ارزش سرمایه

مالیات بر درآمد، سود و افزایش ارزش سرمایه	۱۱۱
مالیات اشخاص	۱۱۱۱
مالیات شرکت‌ها و سایر مؤسسات ^{۲۹۱}	۱۱۱۲
سایر مالیات بر درآمد، سود و افزایش ارزش سرمایه	۱۱۱۳
مالیات لازم الپرداخت توسط کل دولت ^{۲۹۱}	۱۱۱۳۱
مالیات‌های بر درآمد، سود و افزایش ارزش سرمایه که در یک طبقه‌بندی معین مالیاتی قرار نمی‌گیرد	۱۱۱۳۲

۱. شرح تفصیلی‌تر این اقلام می‌تواند به ما اجازه شناسایی یکایک زیربخش‌ها و واحدها را بدهد (جدول ۳-۱ را ملاحظه کنید).

۲. شرح تفصیلی‌تر این اقلام می‌تواند شناسایی مالیات‌های مرتبط با منابع خاص طبیعی یا مالیات‌های زیست‌محیطی را امکان‌پذیر نماید

۴۳-۵ وقتی از مبنای تعهدی برای ثبت استفاده می‌شود، مالیات بر درآمد به طور معمول بر درآمدی وضع می‌شود که در طول یک سال کامل کسب می‌گردد. در صورت نبود منبع داده‌های مالیاتی با فراوانی بالا، ممکن است از شاخص‌های فعالیت فصلی یا سایر شاخص‌های مناسب برای تهیه آمارهای سالانه در زمانی که آمارهای ماهانه یا فصلی گردآوری می‌شود، مورد استفاده قرار گیرد. وقتی از مبنای نقدی برای ثبت استفاده می‌شود، مالیات بر درآمد زمانی ثبت می‌گردد که مالیات دریافت شده باشد.

۴۴-۵ در نظام‌های تسهیم مالیات بر درآمد شرکت‌ها، سهامداران به طور کامل یا جزئی مشمول پرداخت بدهی مالیاتی بابت مالیات بر سود سهام تقسیم‌شده شرکت نمی‌شوند، زیرا شرکت‌ها این مالیات را از طریق مالیات بر درآمد یا سود مشمول مالیات می‌پردازند. البته این کاهش بار مالیاتی سهامداران، معمولاً به نام اعتبار مالیاتی یاد می‌شود، در واقع ابزاری برای تسهیم مالیات بین مالیات‌دهندگان است، اگرچه این کاهش بار مالیاتی از کل بدهی مالیاتی سهامدار بیشتر باشد، مازاد آن ممکن است به سهامدار پرداخت شود. از آنجا که این «اعتبار مالیاتی» بخشی جدایی‌ناپذیر از نظام تسهیم مالیات بر درآمد شرکت‌ها است، هرگونه خالص پرداختی به سهامداران نه به عنوان هزینه بلکه به عنوان مالیات منفی ثبت می‌شود. این نحوه عمل در تسهیم مالیات با نحوه عمل کلی اعتبار مالیاتی که در پاراگراف ۵-۲۹ توضیح داده شد، متفاوت است. کل مالیات پرداخت شده توسط شرکت در گروه مالیات شرکت‌ها و سایر مؤسسات (۱۱۱۲) طبقه‌بندی می‌شود. این نوع اعتبار مالیاتی برای منفعت سهامداران در نظر گرفته می‌شود.

مالیات بر حقوق و دستمزد و نیروی کار (۱۱۲)

۴۵-۵ مالیات بر حقوق، دستمزد و نیروی کار (۱۱۲)، مالیات‌های لازم پرداخت توسط بنگاه‌ها هستند که یا به صورت نسبی از دستمزد و حقوق پرداخت شده یا به صورت یک مبلغ ثابت برای هر فرد شاغل مورد ارزیابی قرار می‌گیرند. این مالیات‌ها شامل موارد ذیل نیستند:

- پرداخت‌های در نظر گرفته شده برای طرح‌های تأمین اجتماعی که تحت عنوان (۱۲۱) حق بیمه اجتماعی طبقه‌بندی می‌شوند.
- مالیات‌هایی که توسط خود کارگران از محلی غیر از حقوق یا دستمزد پرداخت می‌شود. این مالیات‌ها تحت عنوان مالیات بر درآمد، سود و افزایش ارزش سرمایه که از سوی هر فرد لازم پرداخت است (۱۱۱)، طبقه‌بندی می‌شود.

مالیات بر اموال (۱۱۳)

۴۶-۵ مالیات بر اموال (۱۱۳) مالیات لازم پرداخت بر استفاده، مالکیت یا انتقال ثروت است. این مالیات‌ها ممکن است در فواصل منظم یا یک‌باره و یا بر روی تغییر مالکیت وضع شود.

۴۷-۵ مالیات بر مالکیت یا استفاده از نوع خاصی از اموال، اغلب بر اساس ارزش اموال در یک زمان خاص اعمال می‌شود؛ اما وقتی از مبنای تعهدی برای ثبت استفاده می‌گردد، این مالیات به‌مثابه مالیاتی تلقی می‌شود که به طور مداوم در کل سال واقع می‌شود؛ یا در بخشی از سال که اموال مورد تملک قرار می‌گیرد چنانچه کمتر از یک سال کامل باشد.^۱ مالیات بر انتقال ثروت در زمان انتقال آن ثبت می‌شود و برخی از مالیات‌های مربوط به مالکیت یا استفاده از دارایی، در یک زمان خاص ثبت می‌شوند مانند مالیات یک‌باره بر خالص ثروت. وقتی از مبنای نقدی برای ثبت مالیات استفاده می‌شود، این مالیات‌های اموال زمانی ثبت می‌گردد که وجه نقد آنها دریافت شود (به پاراگراف ۳،۸۴ مراجعه شود).

۴۸-۵ مالیات بر دارایی به پنج دسته تقسیم می‌شود: ۱- مالیات‌های مستمر بر اموال غیرمنقول؛ ۲- مالیات‌های مستمر بر خالص ارزش دارایی؛ ۳- مالیات بر ماترک متوفی، ارث و هدایا؛ ۴- عوارض سرمایه؛ و ۵- سایر مالیات‌های مستمر بر اموال.

۴۹-۵ مالیات‌های مستمر بر دارایی‌های غیرمنقول (۱۱۳۱) مالیات‌هایی را پوشش می‌دهد که به صورت منظم بر روی استفاده یا مالکیت دارایی غیرمنقول وضع می‌شود که شامل زمین، ساختمان‌ها و یا دیگر سازه‌ها است. این مالیات‌ها می‌تواند بر مالکان، مستأجران یا هر دو وضع شود. میزان مالیات معمولاً درصدی از ارزش دارایی

۱. در تنظیم آمارهای مالی دولت با تکرارهای بالا، اعمال ثبت بر مبنای تعهدی، مستلزم توزیع مالیات دریافتی در کل دوره‌ای است که مالکیت، مشمول مالیات قرار گرفته است (پاراگراف ۳-۸۴ را ملاحظه کنید).

است که بر اساس درآمد متصور از اجاره، قیمت فروش، بازده سرمایه‌ای یا سایر ویژگی‌ها مانند اندازه یا مکان ارزیابی می‌شود. برخلاف مالیات‌های مستمر بر خالص ارزش دارایی (۱۳۲)، معمولاً بدهی‌های مترتب بر دارایی در ارزیابی این مالیات‌ها در نظر گرفته نمی‌شوند.

۵۰-۵ مالیات‌های مستمر بر خالص ارزش دارایی (۱۳۲)، مالیات‌هایی را پوشش می‌دهد که به صورت منظم بر روی خالص ارزش دارایی وضع می‌شود. معمولاً در تعریف خالص ارزش دارایی، ارزش طیف وسیعی از دارایی‌های منقول و غیرمنقول منهای بدهی‌های مترتب بر این دارایی‌ها، لحاظ می‌شود.

۵۱-۵ مالیات بر ماترک متوفی، ارث و هدایا (۱۳۳)^۱، مالیات بر نقل و انتقال دارایی‌ها در هنگام فوت و بر هدایا را پوشش می‌دهد از جمله هدایایی که اعضای زنده یک خانواده به یکدیگر می‌دهند تا از پرداخت مالیات بر ارث اجتناب نمایند و یا آن را به حداقل برسانند. مالیات بر نقل و انتقال دارایی در هنگام فوت شامل مالیات بر ماترک (معمولاً بر اساس اندازه کل ماترک) و مالیات بر ارث می‌شود که ممکن است بر اساس میزان دریافتی ذینفعان و/یا بستگان متوفی تعیین شود.

۵۲-۵ عوارض خاص بر سرمایه (۱۳۵)^۲ شامل مالیات‌هایی است که در بازه‌های زمانی نامنظم و بسیار کم‌تکرار، بر ارزش دارایی‌ها یا ارزش خالص دارایی‌های در تملک واحدهای نهادی وضع می‌شود. عوارض خاص بر سرمایه چه توسط واحدهای مربوطه و چه دولت وضع شود، تحت عنوان موارد استثنایی ثبت می‌گردد. این عوارض ممکن است توسط خانوارها یا بنگاه‌ها لازم‌الپرداخت باشد. این عوارض خاص شامل مالیات‌های زیر است: مالیات بر خالص ارزش دارایی برای تأمین مخارج ضروری یا تأثیرگذاری بر توزیع مجدد ثروت، مالیات بر اموال مانند مالیات بر بهتر شدن موقعیت زمین (مالیات بر افزایش ارزش زمین کشاورزی است که در نتیجه صدور مجوز برنامه‌ریزی از سوی واحدهای دولتی برای توسعه زمین برای اهداف تجاری یا مسکونی ایجاد می‌شود)؛ مالیات بر تجدید ارزیابی سرمایه؛ و هرگونه مالیات استثنایی دیگر که بر اقلام خاصی از اموال وضع می‌شوند.

۵۳-۵ سایر مالیات‌های مستمر بر اموال (۱۳۶)، شامل تمام مالیات‌های مستمر بر اموال به غیر از اموال غیرمنقول یا خالص ارزش دارایی است. این گروه از مالیات‌ها شامل مالیات‌های ناخالص مستمر بر اموال شخصی،

۱. مالیات بر مستغلات، ارث و هدایا (۱۳۳) یکی از دو دسته مالیاتی است که در سیستم حسابداری ملی (SNA 2008) به عنوان مالیات بر سرمایه در نظر گرفته می‌شود. دسته دیگر؛ عوارض سرمایه (۱۳۵) است. مالیات بر سرمایه، مالیات‌هایی هستند که در فواصل نامنظم و بسیار کم‌تکرار بر ارزش دارایی‌ها یا خالص دارایی متعلق به واحدهای نهادی یا بر ارزش دارایی‌های نقل و انتقال یافته بین واحدهای نهادی به صورت دارایی برجای‌مانده، هدایا یا سایر نقل و انتقالات وضع می‌شوند.

۲. برای حفظ سازگاری با کدهای استفاده شده در طبقه‌بندی آمارهای مالی دولت در نسخه سال ۲۰۰۱ (GFSM, 2001) این کد به‌طور مستقیم از کد مربوط به گروه قبلی مالیات‌ها پیروی نمی‌کند. در نسخه ۲۰۱۴ برای بهبود سازگاری با سیستم حسابداری ملی (SNA 2008)، مالیات‌های بر معاملات مالی و سرمایه‌ای (۱۳۴) در طبقه‌بندی (GFSM, 2001) به صورت ۱۱۴۱۴ و تحت عنوان یکی از گروه‌های مالیات بر کالاها و خدمات (۱۱۴) طبقه‌بندی شده است.

جواهرات، دام، سایر احشام، اقلام خاص از اموال و آنچه نشانه‌ای از ثروت شخص است را شامل می‌شود. مالیات بر استفاده از انواع خاصی از اموال منقول مانند وسایل نقلیه موتوری و اسلحه تحت عنوان مالیات بر استفاده از کالاها و مالیات بر مجوز استفاده از کالاها یا انجام فعالیت (۱۱۴۵) طبقه‌بندی می‌شوند.

۵-۵۴ در مالیات‌های زیر در حالی که برخی از ویژگی‌های مالیات بر اموال را دارا هستند؛ اما در جاهای دیگر طبقه‌بندی می‌شوند:

- مالیات بر اموال غیرمنقول که بر پایه خالص درآمد مفروض وضع می‌شود، باید به عنوان مالیات بر درآمد، سود و افزایش ارزش سرمایه ثبت شود (۱۱۱).
- مالیات بر استفاده از اموال برای سکونت که در آن مالیات توسط مالک یا مستأجر لازم پرداخت است و میزان مبلغ قابل پرداخت تابعی از شرایط شخصی استفاده‌کننده است مانند خالص درآمد یا تعداد افراد تحت تکفل با عنوان مالیات بر درآمد، سود و افزایش ارزش سرمایه (۱۱۱) ثبت می‌شود.
- مالیات بر ساخت، توسعه یا تغییر در کل ساختمان‌ها، یا ساختمان‌هایی که ارزش آنها یا تراکم کاربری آنها از حد آستانه‌ای فراتر می‌رود در گروه مالیات بر استفاده از کالاها و مالیات بر مجوز استفاده از کالاها یا انجام فعالیت (۱۱۴۵) قرار می‌گیرد.
- مالیات بر استفاده از اموالی که در تملک شخصی و برای مقاصد تجاری خاص است مانند فروش مشروبات الکلی، دخانیات یا گوشت باید ذیل گروه مالیات بر استفاده از کالاها و مالیات بر مجوز استفاده از کالاها یا انجام فعالیت (۱۱۴۵) ثبت شود.
- مالیات بر بهره‌برداری از منابع طبیعی مانند زمین و دارایی‌های زیر خاکی که در مالکیت واحدهای دولتی نیستند، از جمله مالیات بر استخراج و بهره‌برداری از معادن و سایر منابع، باید در سایر مالیات‌های بر کالاها و خدمات (۱۱۴۶) ثبت شود. پرداختی‌هایی که به عنوان مالک زمین و دارایی‌های زیرزمینی به واحد دولتی بابت بهره‌برداری از چنین منابع طبیعی (که اغلب به عنوان بهره مالکانه از آن یاد می‌شود) صورت می‌گیرد باید به عنوان /جاره (۱۴۱۵) ثبت شود. پرداختی‌ها بابت پروانه‌هایی که به ذینفع اجازه می‌دهد تا فعالیت بهره‌برداری از زمین و دارایی‌های زیر خاکی را انجام دهد، تحت عنوان مالیات بر استفاده از کالاها و مالیات بر مجوز استفاده از کالاها یا انجام فعالیت (۱۱۴۵) طبقه‌بندی می‌شود.
- مالیات‌ها بر افزایش ارزش سرمایه که ناشی از فروش دارایی است، در شمول گروه مالیات بر درآمد، سود و افزایش ارزش سرمایه (۱۱۱) قرار می‌گیرند.

مالیات بر کالاها و خدمات (۱۱۴)

۵-۵۵ مالیات بر کالاها و خدمات (۱۱۴) مالیات‌هایی هستند که در نتیجه تولید، فروش، انتقال، اجاره یا تحویل کالا و ارائه خدمات؛ یا در نتیجه استفاده خودمصرفی آن یا تشکیل سرمایه، لازم‌الپرداخت هستند. مالیات بر کالاها و خدمات به شش گروه تقسیم می‌شوند که در پاراگراف‌های ۵-۵۷ تا ۵-۸۲ توضیح داده شده است:

- مالیات عام بر کالاها و خدمات (۱۱۴۱) چه در سطح سازنده/ تولیدکننده، عمده‌فروشی یا خرده‌فروشی - از جمله مالیات‌های تک مرحله‌ای و مالیات‌های تراکمی چندمرحله‌ای که در آن «مرحله»، به مرحله تولید یا توزیع اشاره دارد.

- عوارض خاص بر کالاهای (۱۱۴۲)

- سودهای حاصل از انحصارگری‌های مالی (۱۱۴۳)

- مالیات بر خدمات معین (۱۱۴۴)

- مالیات بر استفاده از کالاها و مالیات بر مجوز استفاده از کالاها یا انجام فعالیت (۱۱۴۵) شامل انواع پروانه‌های استفاده از وسایل نقلیه موتوری و سایر کالاها یا مجوز برای انجام فعالیت‌های خاص می‌باشد. سایر مالیات‌های بر کالاها و خدمات (۱۱۴۶) که شامل مالیات‌های وضع شده بر استخراج، فرآوری یا تولید مواد معدنی و سایر محصولات است.

۵-۵۶ این گروه، مالیات‌های وضع شده بر تجارت و معاملات بین‌المللی (۱۱۵) را شامل نمی‌شود؛ اما در صورتی که بدهی مالیاتی ناشی از این واقعیت نباشد که کالاها صرفاً از مرز عبور کرده باشند، این حالت در مورد کالای داخلی و همچنین مبادلات آن صدق می‌کند، در این صورت مالیات وضع شده بر واردات؛ هنگام ورود یا در مرز، در شمول این گروه مالیات قرار می‌گیرد.

مالیات عام بر کالاها و خدمات (۱۱۴۱)

۵-۵۷ مالیات عام بر کالاها و خدمات (۱۱۴۱)، مالیاتی است که بر موارد زیر وضع می‌شود: تولید، اجاره، تحویل، فروش، خرید یا سایر تغییر در مالکیت طیف وسیعی از کالاها و ارائه طیف گسترده‌ای از خدمات (جدول ۵-۳ را ملاحظه کنید). مالیات عام بر کالاها و خدمات ممکن است صرف‌نظر از اینکه کالاها یا خدمات در داخل تولید شوند یا وارداتی باشند، وضع می‌گردد و این مالیات ممکن است در هر مرحله از تولید یا توزیع کالا وضع شود. تعدیل‌هایی که در ارتباط با این نوع مالیات‌ها در هنگام عبور کالا از مرز انجام می‌گیرد، در شمول این گروه مالیاتی قرار می‌گیرد. برعکس، برگشت این مالیات‌ها وقتی کالا صادر می‌شود، به عنوان کاهش مالیات در این گروه مالیاتی ثبت می‌گردد. این قلم شامل حقوق گمرکی و سایر حقوق ورودی (۱۱۵۱) و مالیات بر صادرات (۱۱۵۲) نمی‌شود. وقتی مالیات بر دامنه محدود نه دامنه وسیعی از کالاها وضع می‌شود، در این حالت

این مالیات در شمول عوارض قرار می‌گیرد (۱۱۴۲). تعیین تکلیف برای مواردی که ماهیت بین مالیات و عوارض را دارد، بر اساس ویژگی غالب مالیات صورت می‌گیرد.

جدول ۳: طبقه‌بندی تفصیلی مالیات عام بر کالاها و خدمات (۱۱۴۱)

مالیات عام بر کالاها و خدمات	۱۱۴۱
مالیات بر ارزش افزوده ^{۲ و ۱}	۱۱۴۱۱
مالیات بر فروش ^{۲ و ۱}	۱۱۴۱۲
مالیات بر حجم مبادلات و سایر مالیات‌های عام بر کالا و خدمت	۱۱۴۱۳
مالیات بر مبادلات مالی و سرمایه‌ای ^{۲ و ۱}	۱۱۴۱۴

۱. شرح تفصیلی‌تر این اقلام می‌تواند به ما امکان شناسایی زیربخش‌ها و یکایک واحدها را بدهد (جدول ۳-۱ را ملاحظه کنید).
۲. شرح تفصیلی‌تر این اقلام می‌تواند به ما امکان شناسایی مالیات‌های مرتبط با منابع طبیعی خاص یا مالیات‌های زیست‌محیطی را بدهد.

مالیات بر ارزش افزوده (VAT) (۱۱۴۱۱)

۵-۵۸ مالیات بر ارزش افزوده (VAT) (۱۱۴۱۱) مالیات‌هایی هستند که به صورت مرحله‌ای توسط بنگاه‌ها جمع‌آوری می‌شود؛ اما به طور کامل از خریداران نهایی دریافت می‌گردد. این مالیات به عنوان مالیات قابل کسر توصیف می‌شود، زیرا تولیدکنندگان معمولاً ملزم نیستند کل مالیاتی که برای مشتریان خود فاکتور کرده‌اند را به دولت پرداخت نمایند. آنها مجازند میزان مالیاتی که در زمان خرید کالاها و خدمات (که مصرف واسطه‌ای یا تشکیل سرمایه ثابت دارند)، فاکتور می‌شود را از کل مالیات کسر کنند (تنها خالص میزان مالیات بر ارزش افزوده پس از کسر برگشت مالیات‌ها، ثبت می‌شود- پاراگراف ۵-۲۷ را ملاحظه کنید). مالیات بر ارزش افزوده معمولاً بر پایه قیمت کالا یا خدمات و هر مالیات دیگری که به محصول تعلق می‌گیرد، محاسبه می‌شود. همچنین مالیات بر ارزش افزوده ممکن است در مورد واردات کالاها یا خدمات، علاوه بر هرگونه حقوق ورودی یا سایر مالیات‌های وارداتی که بر روی آنها وضع می‌شود نیز، لازم پرداخت باشد.

مالیات بر فروش (۱۱۴۱۲)

۵-۵۹ مالیات بر فروش (۱۱۴۱۲) به هر نوع مالیات عام بر روی فروش اطلاق می‌شود که تنها در یک مرحله از فروش تعلق می‌گیرد چه در مرحله ساخت یا تولید، یا در مرحله تجارت عمده‌فروشی یا خرده‌فروشی.

مالیات بر ارزش حجم مبادلات و سایر مالیات‌های عام بر کالاها و خدمات (۱۱۴۱۳)

۵-۶۰ مالیات بر ارزش حجم مبادلات و سایر مالیات‌های عام بر کالاها و خدمات (۱۱۴۱۳)، از نوع مالیات‌های چندمرحله‌ای تراکمی و مالیات‌هایی هستند که در آن عناصر مالیات بر مصرف با مالیات‌های چندمرحله‌ای ترکیب شده‌اند. این مالیات‌ها بر کالا در هر نوبت معامله‌ای که انجام می‌شود، بدون کسر مالیات‌های پرداختی برای نهاده‌ها، وضع می‌گردد. مالیات‌های چندمرحله‌ای می‌تواند با عناصر مالیات بر ارزش افزوده یا مالیات بر فروش ترکیب شود.

مالیات بر معاملات مالی و سرمایه‌ای (۱۱۴۱۴)

۵-۶۱ مالیات بر معاملات مالی و سرمایه‌ای (۱۱۴۱۴) مالیات‌هایی هستند که بر تغییر مالکیت بر اموال وضع می‌گردد به استثنای مواردی که تحت عنوان هدایا، ارث یا معاملات مستغلات طبقه‌بندی می‌شوند. این مالیات‌ها تحت عنوان مالیات بر خدمات واحد فروشنده دارایی ثبت می‌گردد. این مالیات‌ها شامل مالیات بر خرید و فروش دارایی‌های غیرمالی یا مالی (شامل ارز یا اوراق بهادار)، مالیات بر چک و سایر اشکال پرداخت و مالیات وضع شده بر معاملات حقوقی خاص مانند تأیید قراردادها و فروش اموال غیرمنقول می‌شود. این گروه مالیات‌ها شامل مالیات‌های زیر نمی‌شود: مالیات بر استفاده از کالا (بخشی از گروه ۱۱۴۵). مالیات بر افزایش ارزش سرمایه (بخشی از گروه ۱۱۱)؛ مالیات‌های مستمر بر خالص ارزش دارایی (۱۱۳۲)؛ عوارض بر سرمایه (۱۱۳۵)؛ کارمزدهای پرداخت شده برای پوشش هزینه‌های دادگاه یا برای گواهی تولد، ازدواج یا فوت که در گروه کارمزدهای اداری جای می‌گیرد (۱۴۲۲)؛ مالیات فروش (۱۱۴۱۲)؛ یا مالیات تمیر عمومی (بخش از گروه ۱۱۶).

مالیات خاص بر کالاها (۱۱۴۲)

۵-۶۲ مالیات خاص بر کالاها (۱۱۴۲) مالیات‌هایی هستند که تحت عنوان مالیات بر یک واحد مشخص، بر یک طیف محدودی از کالاها از قبل تعریف شده وضع می‌شود. این مالیات‌ها معمولاً با نرخ‌های متفاوت، بر کالاهای غیرضروری یا لوکس، مشروبات الکلی، دخانیات و انرژی وضع می‌شود. این نوع مالیات‌های خاص بر کالاها ممکن است در هر مرحله‌ای از تولید یا توزیع اعمال شود و معمولاً به عنوان یک عوارض خاص برای هر واحد محصول مبتنی بر ویژگی‌هایی مانند ارزش، وزن، استحکام یا کمیت محصول، مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. این مالیات‌ها شامل موارد زیر می‌شود: مالیات‌های ویژه بر هر یک نوع محصولات مانند شکر، چغندر قند، کبریت و شکلات؛ مالیات بر طیف خاصی از کالاها و با نرخ‌های مختلف؛ و مالیات بر کالاهای دخانی، مشروبات الکلی، سوخت موتور و روغن‌های هیدروکربنی. اگر مالیاتی که عمدتاً از کالاهای وارداتی وصول می‌شود بر اساس همان قانون نیز بر کالاهای مشابه تولید داخل اعمال می‌شود یا خواهد شد، در این صورت درآمد حاصل از این مالیات به جای اینکه تحت عنوان حقوق ورودی واردات طبقه‌بندی شود، باید به عنوان مالیات خاص بر کالاها طبقه‌بندی گردد. این اصل در تشخیص مالیات به عنوان مالیات خاص بر کالا باید در همه حالات رعایت شود حتی اگر تولید محصول مشابه داخلی وجود نداشته یا امکان چنین تولیدی وجود نداشته باشد. مالیات بر استفاده از خدمات عمومی مانند آب، برق، گاز و انرژی تحت عنوان مالیات خاص بر کالا و خدمات (۱۱۴۴) در نظر گرفته می‌شوند نه به عنوان مالیات بر خدمات ویژه. مالیات خاص بر کالاها شامل مالیات‌های با عناوین زیر نمی‌شود: مالیات عام بر کالاها و خدمات (۱۱۴۱)؛ مالیات بر سود حاصل از انحصارگری‌های مالی (۱۱۴۳)؛ عوارض گمرکی و سایر حقوق ورودی (۱۱۵۱)؛ یا مالیات بر صادرات (۱۱۵۲).

سود حاصل از انحصارگری‌های مالی (۱۱۴۳)

۵-۶۳ سود حاصل از انحصارگری‌های مالی (۱۱۴۳)، آن بخش از سودهای حاصل از انحصارگری‌های مالی که به دولت انتقال یافته است را پوشش می‌دهد. انحصارگری‌های مالی شامل شرکت‌های عمومی، شبه شرکت‌های عمومی یا بنگاه‌های دولتی بدون استقلال هستند که به آنها انحصار قانونی در تولید یا توزیع نوع خاصی از کالا یا خدمات به منظور افزایش درآمد و نه برای بسط بیشتر منافع اقتصاد عمومی یا سیاست اجتماعی، اعطا شده است. این‌گونه انحصارها نوعاً به تولید کالاها یا خدماتی می‌پردازند که ممکن است در کشورهای دیگر مشمول مالیات سنگین شوند- به عنوان مثال مشروبات الکلی، دخانیات، کبریت، فرآورده‌های نفتی، نمک، کارت‌های قماربازی، بخت‌آزمایی، قمار و غیره. اعمال قدرت انحصاری صرفاً یک راه جایگزین برای دولت برای کسب درآمد است تا اینکه بخواهد از روش مستقیم و صریح‌تر برای بستن مالیات بر تولید خصوصی چنین محصولاتی استفاده کند. در چنین مواردی، قیمت فروش محصولات این انحصارگری‌ها به احتمال زیاد مالیات‌های ضمنی بر محصولات فروخته شده را در بر خواهد داشت.

۵-۶۴ اصولاً تنها مازاد سود انحصاری بر سود متعارف باید به عنوان مالیات ثبت شود، در حالی که سودهای «عادی» به عنوان سود سهام (۱۴۱۲) یا برداشت درآمد قابل تقسیم شبه شرکت‌ها (۱۴۱۳) در نظر گرفته می‌شود. همچنین، این ادعان وجود دارد که برآورد این میزان ممکن است دشوار باشد و در عمل، ارزش مالیات‌ها باید معادل با مقدار سودی که به‌طور واقعی از انحصارات مالی به دولت لازم پرداخت است، در نظر گرفته شود. هرگونه ذخایری که انحصارگران مالی نزد خود نگه می‌دارند، در شمول محاسبه مالیات قرار نمی‌گیرد. این مالیات زمانی ثبت می‌شود که پرداخت آن صورت گرفته باشد نه در زمانی که سود حاصل شده باشد.

۵-۶۵ هنگامی که به عنوان یک موضوع سیاست اقتصادی یا اجتماعی هدفمند و به علت ماهیت خاص کالا یا خدمت یا فناوری تولید (به عنوان مثال خدمات عمومی، دفاتر پست و مخابرات، راه‌آهن)، به یک بنگاه عمومی قدرت انحصاری اعطا می‌شود، نباید آن بنگاه را به عنوان یک انحصار مالی تلقی نمود. درآمد ناشی از اموال این چنین بنگاه‌های عمومی که پرداخت آن به دولت لازم است باید به عنوان سود سهام (۱۴۱۲) یا برداشت درآمد از شبه شرکت‌ها (۱۴۱۳) ثبت شود. سود حاصل از انحصار صادرات و واردات و قابل وصول از هیئت‌های بازاریابی یا سایر بنگاه‌های فعال در امور تجارت بین‌الملل مشابه سود حاصل از انحصارگری مالی است؛ اما به عنوان سود حاصل از انحصار در صادرات یا واردات طبقه‌بندی می‌شود (۱۱۵۳).

۵-۶۶ نحوه عمل با بخت‌آزمایی و سایر فعالیت‌های قمار، ملاحظه ویژه‌ای را می‌طلبد. مفهوم انحصار مالی تا آنجایی که فعالیت‌های بخت‌آزمایی دولت و سایر بنگاه‌های قمار دولت مربوط می‌شود که از آن به عنوان ابزاری برای افزایش درآمد استفاده شود نه برای گسترش ابعاد اقتصاد عمومی یا سیاست اجتماعی ولو اینکه این نوع

فعالیت‌های دولت ممکن است با سایر فعالیت‌های بخت‌آزمایی‌های سازمان یافته از سوی بخش خصوصی و سایر فعالیت‌های قماری رقابت کند؛ اما در مورد سایر انحصارات مالی (پاراگراف ۵-۶۴ را ملاحظه کنید) باید اشاره کرد که اصولاً سود «عادی یا متعارف» باید به عنوان سود سهام (۱۴۱۲) یا برداشت درآمد از شبه شرکت‌ها (۱۴۱۳) در نظر گرفته شود، در حالی که مازاد آن باید به عنوان یک مالیات ثبت شود و تحت عنوان سود حاصل از انحصارگری‌های مالی (۱۱۴۳) طبقه‌بندی گردد. به این ترتیب، در عمل ممکن است برآورد سود «عادی یا متعارف» مشکل باشد؛ بنابراین مالیات باید معادل میزان سودی در نظر گرفته شود که به‌طور واقعی لازم‌الپرداخت به دولت باشد.

۵-۶۷ دولت‌هایی که قدرت انحصاری بر فعالیت‌های بخت‌آزمایی‌ها و سایر فعالیت‌های قماری را دارند، معمولاً سازماندهی این فعالیت‌ها را با نگاه توزیع نهایی سود حاصله از طریق انتقالی‌های اجتماعی، به مؤسسات غیرانتفاعی خدمت‌رسان به خانوارها واگذار می‌کنند. این تفویض کارکردها، غالباً مؤسسه غیرانتفاعی را ملزم می‌کند تا آن فعالیت‌ها را از طریق یک واحد تخصصی سازماندهی کند. هنگامی که چنین واحدهای تخصصی دارای ویژگی‌های یک واحد نهادی باشند (همان‌طور که در پاراگراف ۲-۲۲ توضیح داده شد)، ممکن است آنها را بتوان به عنوان شرکت‌های عمومی طبقه‌بندی نمود که دارای ماهیت انحصارگری مالی هستند (پاراگراف ۲-۱۰۴ را ملاحظه کنید).

۵-۶۸ بسته به ترتیبات اداری، توزیع سودهای کسب شده ممکن است به دو صورت زیر انجام گیرد: (۱) انحصارگر مالی سود خود را به یک واحد دولتی (طبقه‌بندی سود تحت عنوان مالیات بر سود حاصل از انحصارگری‌های مالی (۱۱۴۳)) منتقل می‌کند و سپس واحد دولتی سود را به جمعیت جامعه انتقال می‌دهد؛ یا (۲) انحصارگر مالی سود را مستقیماً به مردم انتقال می‌دهد (معمولاً از طریق معیارهایی که توسط قانون تعیین می‌شود). در حالت دوم، نیاز به تغییر در نحوه حسابداری جریان انتقال این سود است؛ زیرا دولت به عنوان یک طرف معامله، در ثبت حسابداری واقعی ظاهر نمی‌شود. تغییر نحوه حسابداری این موضوع به این معنی است که معامله به گونه‌ای ثبت می‌شود که گویی انحصارگر سود خود را آن‌چنان که در (۱) توضیح داده شد، به دولت منتقل می‌کند (پاراگراف ۳-۲۸ را ملاحظه کنید).

مالیات بر خدمات خاص (۱۱۴۴)

۵-۶۹ مالیات بر خدمات خاص (۱۱۴۴) بر پرداختی‌هایی که بابت خدمات خاص صورت می‌گیرد، وضع می‌شود. این مالیات‌ها بر روی خدماتی مانند حمل و نقل (از جمله مالیات فرودگاهی و سایر مالیات‌ها بر مسافر)،^۱ بیمه، بانکداری، سرگرمی، رستوران‌ها و تبلیغات وضع می‌گردد. همچنین در این قلم، مالیات‌هایی نیز لحاظ می‌شود که بر قمار و شرط‌بندی برای مسابقات اسب‌سواری، شرط‌بندی در فوتبال، بخت‌آزمایی‌ها و غیره اخذ می‌گردد. مالیات بر ورود به قمارخانه، مسابقات و غیره نیز تحت عنوان مالیات بر خدمات خاص طبقه‌بندی می‌شود.

۵-۷۰ این گروه مالیات‌ها نیز شامل مالیات‌های ضمنی می‌شود که ناشی از اقدام بانک مرکز در اعمال نرخ بهره‌هایی متفاوت با نرخ‌های بازار است. مسئولیت اصلی بانک مرکزی، تدوین و اجرای سیاست‌های پولی به عنوان بخشی از سیاست‌های اقتصادی است؛ بنابراین، بانک مرکزی غالباً متفاوت از سایر شرکت‌های مالی عمل می‌کند و عموماً قدرت اعمال سیاست‌های خود را از دولت دریافت کرده است. در مواردی که بانک مرکزی از اختیارات ویژه خود برای تعیین نرخ‌های بهره‌ای که با نرخ‌های بازار همسویی ندارد استفاده می‌کند، این اختلاف باعث ایجاد مالیات و یارانه ضمنی می‌شود (برای نمایش نحوه ثبت این مالیات‌ها و یارانه‌های ضمنی، پاراگراف ۶-۸۹ و کادر ۶-۲ را ملاحظه کنید). این رویه مشابه و سازگار با روش تعیین تکلیف تفاوت بین نرخ ارز بازار و نرخ ارز جایگزین اعمال شده توسط بانک مرکزی است که به عنوان مالیات یا یارانه ضمنی تلقی می‌شود (پاراگراف ۵-۸۹ را ملاحظه کنید).

۵-۷۱ این گروه موارد زیر را شامل نمی‌شود:

- مالیات‌هایی که در شمول مالیات‌های عام بر کالاها و خدمات (۱۱۴۱) قرار می‌گیرند.
- مالیات بر عواید افراد حاصل از شرط‌بندی در فوتبال یا عواید حاصل از سایر قمارها که تحت عنوان مالیات بر درآمد، سود و افزایش ارزش سرمایه (۱۱۱) طبقه‌بندی می‌شود.
- سودهای منتقل شده به دولت که حاصل بخت‌آزمایی‌های دولتی و سایر بنگاه‌های قمار است و به عنوان سود حاصل از انحصارگری‌های مالی (۱۱۴۳)، سود سهام (۱۴۱۲) یا برداشت‌ها درآمد شبه شرکت‌ها (۱۴۱۳) در نظر گرفته می‌شود.
- مالیات بر چک و مالیات صدور، نقل و انتقال یا بازخرید اوراق بهادار که تحت عنوان مالیات بر معاملات مالی و سرمایه‌ای (۱۱۴۱۴) طبقه‌بندی شده است.
- درآمدهای مالیاتی حاصل از تمبر که نمی‌توان آن را مالیات بر خدمات یا سایر معاملات در نظر گرفت و به عنوان سایر مالیات‌ها طبقه‌بندی می‌شوند (۱۱۶).

۱. اگر این مالیات‌ها منحصر بر پایه سفرهای بین‌المللی باشد، در این صورت این مالیات‌ها تحت عنوان سایر مالیات‌های بر مبادلات و معاملات بین‌المللی (۱۱۵۶) طبقه‌بندی می‌شوند (پاراگراف ۵-۹۲ را ملاحظه کنید).

- مالیات بر استفاده از خدمات عمومی مانند آب، برق، گاز و انرژی که در شمول مالیات‌های خاص بر کالاها قرار می‌گیرند (۱۱۴۲).

مالیات بر استفاده از کالاها و مالیات بر مجوز استفاده از کالاها یا انجام فعالیت (۱۱۴۵)

۷۲-۵ مالیات بر استفاده از کالاها و مالیات بر مجوز استفاده از کالاها یا انجام فعالیت (۱۱۴۵) عوارضی است که بابت صدور پروانه یا مجوز دریافت می‌شود؛ این دریافتی‌ها متناسب با هزینه انجام وظایف کنترلی دولت نیستند. مواردی وجود دارد که دولت در ازای پرداخت، امکاناتی را به صورت اعطای مجوز یا اختیار برای هر فرد به‌طور مستقیم فراهم می‌کند. در چنین مواردی پرداخت بخشی از یک فرایند تکلیفی است که به رسمیت شناختن صحیح مالکیت را تضمین می‌کند یا ضمانت می‌نماید که فعالیت‌ها تحت مجوز قانونی انجام گیرد. ترسیم مرز بین زمانی که چنین پرداخت‌هایی باید به عنوان مالیات ثبت شوند و زمانی که قرار است این پرداخت‌ها به عنوان فروش خدمات یا فروش دارایی توسط دولت ثبت گردند، مستلزم دستورالعمل راهنمای بیشتری است.

مرز بین مالیات و عوارض اداری

۷۳-۵ یکی از وظایف تنظیم‌گری دولت‌ها این است که مالکیت یا استفاده از کالاهای خاص یا تداوم برخی از فعالیت‌ها را ممنوع کنند، مگر اینکه با صدور پروانه یا گواهی دیگری مجوز خاصی اعطای نمایند که در ازای آن، دولت‌ها عوارضی را مطالبه کنند. برای تصمیم‌گیری در مورد اینکه آیا چنین عوارضی شامل این گروه مالیات یا عوارض اداری (۱۴۲۲) می‌شود یا خیر، توصیه‌های زیر اعمال گردد:

- این پرداخت زمانی به عنوان مالیات ثبت می‌شود که یک پروانه یا مجوز، به عنوان شرط قانونی به طور خودکار توسط دولت برای انجام فعالیت یا کسب یک دارایی اعطا شود. واحد دولتی درگیر در این امور کار کمی یا اساساً کاری انجام نمی‌دهد، جز کنترل حداقلی نسبت به اینکه متقاضی برای دریافت مجوز از نظر قانون واجد شرایط است یا نه (برای مثال، تأیید اینکه متقاضی به جرمی محکوم نشده است). پرداخت عوارض با وظیفه کنترلی که دولت اعمال می‌کند، متناسب نیست.

- پرداخت به عنوان فروش یک خدمت ثبت می‌شود وقتی که برای مثال، فرایند صدور پروانه کسب یا مجوز متضمن انجام وظیفه تنظیم‌گری درست دولت باشد که با اعمال کنترل بر فعالیت، بررسی شایستگی و صلاحیت اشخاص مورد نظر و غیره، نمود پیدا می‌کند. در چنین حالتی، پرداخت صورت گرفته متناسب با هزینه‌های تولید چنین خدمتی برای همه یا هر یک از نهادهای ذینفع از خدمات در نظر گرفته می‌شود و این هزینه توسط همان ذینفعان پرداخت می‌گردد. این پرداخت تنها وقتی به عنوان مالیات ثبت می‌شود که متناسب با هزینه‌های تولید خدمات نباشد.

- ۵-۷۴ به نگاهی خاص تر، انواع عوارض زیر به عنوان مالیات در نظر گرفته می‌شوند:
- عوارضی که پرداخت کننده آن، دریافت کننده منافع نیست مانند عوارضی که از کشتارگاه‌ها برای تأمین مالی خدمات ارائه شده به کشاورزان جمع‌آوری می‌شود.
 - عوارضی که دولت بابت آن خدمات خاصی متناسب با عوارض اعمال شده ارائه نمی‌کند. حتی اگر پروانه برای پرداخت کننده صادر شود مانند مجوز شکار، ماهیگیری یا پروانه تیراندازی که در آن حق استفاده از منابع طبیعی خاص که در اختیار دولت می‌باشد، به دارنده پروانه داده نمی‌شود.
 - عوارضی که منافع آن تنها توسط کسانی دریافت می‌شود که پرداخت کننده عوارض هستند؛ اما منافع دریافتی توسط هر فرد لزوماً متناسب با پرداخت‌ها نمی‌باشد. نمونه این موارد مانند مالیات بازاریابی شیر است که توسط دامداران پرداخت می‌شود و برای ترویج مصرف شیر استفاده می‌گردد.
 - عوارض پرداختی به دولت بابت بیمه سپرده و سایر طرح‌های تضمینی (اگر اجباری باشد) - به این معنی که ذینفعان آن نتوانند از طرح‌های مذکور انصراف دهند و یا میزان عوارض پرداختی به وضوح با خدمات ارائه شده تناسب نداشته باشد؛ اگرچه این پرداخت‌ها در یک صندوق کنار گذاشته نشده باشد؛ یا اگر بتوان از آن برای مقاصد دیگر استفاده کرد.^۱

۵-۷۵ با وجود اینکه مالیات‌ها در این گروه به جای اینکه بر مالکیت یا معاملات کالاها بسته شوند، بر روی استفاده از کالاها وضع می‌گردد؛ اما ثبت مالکیت کالاها ممکن است موجب مطالبه مالیات شود. به عنوان مثال، ثبت مالکیت حیوانات یا وسایل نقلیه موتوری ممکن است رویدادی باشد که استفاده از این اقلام را مشمول ارزیابی مالیاتی نماید. مالیات بر استفاده از کالاها ممکن است حتی برای کالاهایی که عملاً غیر قابل استفاده شده‌اند مانند وسایل نقلیه موتوری، عتیقه یا اسلحه اعمال گردد.

مرزبندی مالیات بر فعالیت‌های کسب و کار که بر پایه‌های مختلف وضع می‌شود

۵-۷۶ ضرورت مرزبندی برای مالیات‌هایی بروز می‌کند که بر ترکیبی از پایه‌های درآمد، حقوق و دستمزد یا گردش مالی وضع می‌شود. اگر این امکان وجود داشته باشد که بتوان برای هر پایه مالیاتی، دریافت‌های مربوطه را برآورد نمود، در این صورت کل دریافتی‌ها باید بین پایه‌ها تسهیم شود. اگر وجوه دریافتی نمی‌تواند به صورت جداگانه برای هر پایه مالیاتی تخمین زده شود؛ اما اگر معلوم باشد که بیشتر دریافتی‌ها از یک پایه حاصل می‌شود، در این صورت کل دریافتی‌ها بر اساس آن پایه طبقه‌بندی خواهد شد.

۱. اگر کارمزدها متناسب با هزینه خدماتی باشد که ارائه شده است، در این صورت مبالغ آنها به منزله پرداختی برای تراکنش از نوع بیمه است که به عنوان حق بیمه در دسته حق بیمه، کارمزد و خسارت‌های مربوط به بیمه‌های غیرعمر و طرح‌های تضمین استاندارد (۱۴۵) طبقه‌بندی می‌شود. معیار تناسب بین پرداخت‌ها و ارائه یک نوع خدمات بیمه‌ای (شامل پرداخت بابت جزء ریسک) باید به صورت موردی بررسی شود. وجود یک واحد نهادی با مجموعه کاملی از حساب‌ها که یک صندوق را اداره می‌نماید و بر اساس قوانین بیمه عمل می‌کند، ممکن است نشان‌دهنده این باشد که پرداخت برای یک نوع خدمات بیمه است.

مرزبندی با سایر گروه‌های مالیاتی

۵-۷۷ ضرورت مرزبندی مالیات بر مالکیت یا استفاده از دارایی نیز پیش می‌آید که منجر به طبقه‌بندی آنها با عنوان مالیات‌های مستمر بر اموال غیرمنقول (۱۱۳۱)، مالیات‌های مستمر بر خالص ارزش دارایی (۱۱۳۲)، یا سایر مالیات‌های مستمر بر اموال (۱۱۳۶) می‌شود. برخلاف مالیات‌هایی که ذیل این قلم (گروه ۱۱۴۵)، گروه ۱۱۳۱ به مالیات‌های مربوط به مالکیت یا اجاره اموال غیرمنقول محدود می‌شود و چنین مالیات‌هایی معمولاً به صورت درصدی از ارزش اموال ارزیابی شده هستند. مالیات‌هایی که در شمول گروه ۱۱۳۲ و ۱۱۳۶ قرار می‌گیرند محدود به مالیات بر مالکیت دارایی‌ها می‌شود نه استفاده آنها، به گروه دارایی‌ها تعلق می‌گیرد نه به کالای خاص و بر پایه ارزش دارایی‌ها وضع می‌شود.

مرز با مالیات بر تصاحب دارایی‌ها و استفاده از آن

۵-۷۸ موارد مرزبندی مالیات‌ها در مورد پرداخت بابت صدور پروانه‌های استفاده از یک منبع طبیعی پیش می‌آید. اگر منابع طبیعی واجد شرایط یک دارایی باشد و دولت آن را به نمایندگی از جامعه تحت کنترل خود داشته باشد، پرداخت‌های مربوط به اخذ پروانه می‌تواند تحت عنوان واگذاری دارایی ثبت شود و آن زمانی است که دولت کنترل اقتصادی دارایی را واگذار کند و طول عمر پروانه و طول عمر دارایی یکسان است. اگر توافقنامه صدور پروانه به این صورت ثبت شده باشد که یک دارایی با همه حقوق مترتب بر آن فروخته شده است، در این شرایط باید به صورت واگذاری یک دارایی در گروه قرارداده‌ها، اجاره‌ها و مجوزها (۳۱۴۴۱) ثبت شود. پروانه استفاده صرفاً از منابع طبیعی برای یک دوره محدود به خودی خود، انعکاس‌دهنده واگذاری یک دارایی نیست و باید تحت عنوان اجاره طبقه‌بندی شود (پاراگراف ۵-۱۲۴ را ملاحظه کنید). پروانه‌های اجازه استفاده از منابع طبیعی که تحت کنترل دولت نمی‌باشند باید در تمام موارد دیگر به عنوان یک مالیات محسوب شود (و تحت این قلم طبقه‌بندی می‌شود)، با این استثنا که اگر پروانه از نظر قانونی و عملی قابل انتقال به شخص ثالث باشد، در این صورت باید به عنوان دارایی در گروه قرارداده‌ها، اجاره‌ها و مجوزها طبقه‌بندی شود (پاراگراف‌های ۴-۵۴A تا ۴-۵۵A را ملاحظه کنید).

۵-۷۹ مالیات بر استفاده از کالاها و مالیات بر مجوز استفاده از کالاها یا انجام فعالیت (۱۱۴۵) به دو زیرگروه مالیات بر وسایل نقلیه موتوری (۱۱۴۵۱) و سایر مالیات‌های استفاده از کالاها و مجوز استفاده از کالاها یا انجام فعالیت (۱۱۴۵۲) تقسیم می‌شود. در حالی که چندین زیرگروه مالیاتی ذیل گروه دوم قابل شناسایی هستند (جدول ۴ را ملاحظه کنید).

جدول ۴: طبقه‌بندی تفصیلی تر مالیات بر استفاده از کالاها و مالیات بر مجوز استفاده از کالاها یا انجام فعالیت (۱۱۴۵)

مالیات بر استفاده از کالاها و مالیات بر مجوز استفاده از کالاها یا انجام فعالیت	۱۱۴۵
مالیات بر وسایل نقلیه موتوری ^۱	۱۱۴۵۱
سایر مالیات‌های استفاده از کالاها و مجوز استفاده از کالاها یا انجام فعالیت ^۱	۱۱۴۵۲
پروانه‌های کسب و کار و حرفه‌ای	۱۱۴۵۲۱
مالیات بر آلودگی ^۱	۱۱۴۵۲۲
پروانه‌های رادیویی و تلویزیونی ^۱	۱۱۴۵۲۳
مجوز و پروانه برای خانوارها ^۱	۱۱۴۵۲۴
سایر مالیات‌های استفاده از کالاها و مجوز استفاده از کالاها یا انجام فعالیت که در جای دیگر طبقه‌بندی نشده است ^۱	۱۱۴۵۲۵

۱. شرح تفصیلی تر این اقلام می‌تواند به ما اجازه شناسایی کالاها و فعالیت‌های خاصی را بدهد و اینکه نشان دهد چگونه این مالیات‌ها به مالیات‌های بر منابع طبیعی خاص یا مالیات‌های زیست‌محیطی ارتباط دارد.

۵-۸۰ مالیات بر وسایل نقلیه موتوری (۱۱۴۵۱) شامل مالیات بر استفاده از وسایل نقلیه موتوری یا مالیات بر مجوز استفاده از وسایل نقلیه موتوری است. مالیات بر وسایل نقلیه موتوری وقتی که به عنوان اموال یا خالص ارزش دارایی محسوب می‌شود، یا عوارض استفاده از جاده‌ها، پل‌ها و تونل‌ها در شمول این نوع مالیات قرار نمی‌گیرد.

۵-۸۱ سایر مالیات‌ها بر استفاده از کالاها و مالیات بر مجوز استفاده از کالاها یا انجام فعالیت (۱۱۴۵۲) شامل پروانه‌های کسب و کار و مشاغل حرفه‌ای است و متشکل از مالیات‌هایی می‌باشد که بنگاه‌ها به منظور دریافت مجوز برای انجام نوع خاصی از کسب و کار یا حرفه پرداخت می‌کنند و همین طور شامل مالیات‌های لازم پرداخت توسط اشخاص برای انجام فعالیت‌های خاص است. مواردی که در این گروه از مالیات قرار می‌گیرند عبارت‌اند از:

- مالیات‌های عام بر کسب و کارها و یا بر پروانه‌های کسب و کارها که به یک میزان ثابت مالیات است که بر اساس یک برنامه زمان‌بندی، مطابق با نوع کسب و کار و یا بر اساس شاخص‌های مختلفی مانند فضای مکانی اشغال‌شده، اسب بخار اسمی، سرمایه یا ظرفیت تناژ حمل و نقل وضع می‌شود. این نوع مالیات، مالیات‌های کسب و کار که بر فروش ناخالص وضع می‌گردد را شامل نمی‌شود، چون در گروه مالیات‌های عام بر کالاها و خدمات (۱۱۴۱) طبقه‌بندی می‌شود.
- مالیات‌ها یا پروانه‌ها برای انواع خاصی از کسب و کارها از جمله مجوز برای فروش کالا یا ارائه خدمات را می‌توان در فواصل منظم و بر پایه یک‌باره یا برای هر بار استفاده از کالا وضع نمود. پروانه‌های کسب و کار لازم‌الپرداخت توسط بنگاه‌ها در شمول این گروه قرار می‌گیرند مانند پروانه تاکسی، قمارخانه، استخراج معدن، بهره‌برداری از زمین و دارایی‌های زیرخاکی یا پخش خدمات رسانه‌ای. این گروه همچنین شامل کلیه مواردی است که در آن دولت پروانه‌هایی را برای محدود کردن تعداد واحدهای فعال در یک حوزه خاص صادر می‌کند. در این موارد ایجاد محدودیت بر حسب معیارهای واجد شرایط صورت نمی‌گیرد

بلکه به طور دلخواهی تعیین می‌شود. وقتی دولت تعداد خودروهای تاکسی مجاز به فعالیت را محدود می‌کند یا تعداد قمارخانه‌های مجاز را با صدور پروانه کار محدود می‌کند، درواقع سود انحصاری را برای گردانندگان تأیید شده این قمارخانه‌ها ایجاد می‌کند و دولت بخشی از سود را به عنوان عوارض دریافت می‌نماید. عوارض این پروانه‌ها نیز باید به عنوان مالیات در این گروه ثبت شود. اصولاً در صورتی که اعتبار پروانه برای چند سال باشد، پرداخت باید بر مبنای تعهدی ثبت شود و همراه با این باید میزان پیش-پرداخت عوارض مربوط به سال‌های آتی این پروانه‌ها در سایر حساب‌های پرداختی درج گردد (۳۳۰۸). با این حال در صورت ابطال پروانه، اگر دولت نپذیرد که تعهد بازپرداخت حق پروانه را در مقابل دارنده آن دارد، کل عوارض لازم‌الپرداخت، در زمان پرداخت به عنوان یک پرداخت مالیاتی ثبت می‌شود.

مالیات بر آلودگی که بر انتشار یا تخلیه گازها و مایعات مضر یا سایر مواد آسیب‌زا به محیط‌زیست وضع می‌شود را شامل می‌گردد. بر اساس ثبت بر مبنای تعهدی، درآمد قابل وصول بابت مجوزهای انتشار که توسط دولت‌ها، تحت طرح‌های کنترل و تجارت^۱ صادر شده است، باید در این گروه و در زمان وقوع انتشار ثبت شود. برای مجوزهایی که دولت به صورت رایگان صادر می‌کند، نباید درآمدی ثبت شود. تفاوت زمانی بین وجه نقد دریافتی توسط دولت برای مجوزها و زمان انتشار، پیش‌پرداخت مالیاتی را در برمی‌گیرد که این به نوبه خود منجر به یک بدهی مالی (سایر حساب‌های پرداختی) برای دولت می‌شود. تفاوت بین ارزش پیش‌پرداخت مالیاتی بابت مجوز و ارزش بازاری مجوز نشان‌دهنده یک قرارداد قابل فروش (دارایی غیرمالی غیرتولیدی) برای دارنده آن است (به پاراگراف‌های ۴۸A-۴ و ۴۹A-۴ مراجعه کنید). مبالغ پرداختی به دولت بابت جمع‌آوری و دفع مواد زائد یا مواد مضر از شمول این گروه مالیات مستثنا است؛ زیرا این موارد، شامل فروش خدمات هستند و تحت عنوان فروش کالا و خدمات ثبت می‌شوند (۱۴۲).

مالیات‌های این گروه به‌جز مالیات پروانه‌های کسب‌وکار شامل مالیات‌های قابل پرداخت توسط افراد یا خانوارها است که بابت پروانه شکار تفریحی، تیراندازی یا ماهیگیری پرداخت می‌کنند و مالیات بر مالکیت حیوانات خانگی که میزان قابل پرداخت آن متناسب با هزینه اداری این امور نیست. همچنین مالیات‌ها در این گروه شامل پروانه‌های رادیویی و تلویزیونی لازم‌الپرداخت توسط بینندگان نیز می‌شوند. مگر اینکه مقامات عمومی، خدمات پخش عمومی را ارائه دهند که در این صورت به جای مالیات، پرداخت بابت خدمات ثبت می‌شود.

۱. طرح‌های کنترل و تجارت، رویکردی بازارمحور است که برای کنترل آلودگی با ایجاد محرک‌های اقتصادی اعمال می‌شود (مترجم).

سایر مالیات‌ها بر کالاها و خدمات (۱۱۴۶)

۵-۸۲ سایر مالیات‌های بر کالاها و خدمات (۱۱۴۶) شامل مالیات بر استخراج مواد معدنی، سوخت‌های فسیلی و سایر منابع پایان‌پذیر از محل ذخایری که بخش خصوصی یا دولت دیگر مالکیت آن را دارد و همچنین سایر مالیات‌ها بر کالاها یا خدماتی که در شمول گروه‌های ۱۱۴۱ تا ۱۱۴۵ قرار ندارد. مالیات بر استخراج منابع پایان‌پذیر معمولاً به ازای هر واحد کمی یا وزنی مقداری ثابت است؛ اما می‌تواند به صورت درصدی از ارزش این منابع نیز باشد. مالیات‌ها زمانی ثبت می‌شوند که منابع استخراج شده باشند. پرداخت‌های مربوط به قطع درختان و استخراج منابع طبیعی پایان‌پذیر از محل ذخایر متعلق به واحد دولتی دریافت‌کننده این پرداختی، به عنوان /جاره (۱۴۱۵) طبقه‌بندی می‌شود (پاراگراف ۵-۱۲۹ را ملاحظه کنید).

مالیات بر مبادلات و معاملات بین‌المللی (۱۱۵)

۵-۸۳ مالیات بر مبادلات و معاملات بین‌المللی (۱۱۵) مالیات‌هایی هستند که هنگام عبور کالا از مرزهای ملی یا گمرکی یک قلمرو اقتصادی یا هنگام مبادله خدمات بین افراد مقیم در داخل و در خارج قابل پرداخت می‌باشند. این مالیات‌ها برحسب ماهیت مبادله و اینکه آیا مبادله مرتبط با واردات است یا صادرات، در زیرگروه‌های مختلف مالیاتی طبقه‌بندی می‌شوند (جدول ۵ را ملاحظه کنید).

جدول ۵: طبقه‌بندی تفصیلی مالیات بر مبادلات و معاملات بین‌المللی (۱۱۵)

مالیات بر مبادلات و معاملات بین‌المللی ^۱	۱۱۵
حقوق گمرکی و سایر حقوق ورودی	۱۱۵۱
مالیات بر صادرات	۱۱۵۲
سود حاصل از انحصارات صادرات یا واردات	۱۱۵۳
سودهای حاصل از نرخ ارز	۱۱۵۴
مالیات بر ارز	۱۱۵۵
سایر مالیات بر تجارت و معاملات بین‌الملل	۱۱۵۶

۱. شرح تفصیلی‌تر این اقلام می‌تواند به ما اجازه شناسایی کالاها و فعالیت‌های خاصی را بدهد و اینکه نشان دهد چگونه این مالیات‌ها به مالیات‌های بر منابع طبیعی خاص یا مالیات‌های زیست‌محیطی ارتباط دارد.

۵-۸۴ حقوق گمرکی و سایر حقوق ورودی (۱۱۵۱) شامل درآمد حاصل از کلیه عوارض و حقوق گمرکی قابل پرداختی است که بر روی یک نوع خاص از کالاها و به دلیل اینکه وارد کشور می‌شوند یا بر روی خدمات به دلیل اینکه آنها توسط افراد غیرمقیم به ساکنان مقیم ارائه می‌شوند، وضع می‌گردد. این عوارض ممکن است با هدف افزایش درآمد یا برای جلوگیری از واردات به منظور حمایت از تولیدکنندگان داخلی همان کالاها یا خدمات اعمال شود. عوارض ممکن است بر اساس یک مبنای خاص یا بر اساس ارزش کالا تعیین شود؛ اما این عوارض باید طبق قانون به محصولات وارداتی محدود گردد. این عوارض شامل عوارض اخذ شده بر اساس

جدول تعرفه گمرکی و ضمائم آن از جمله ضریب مالیات‌های اضافی که بر اساس جدول تعرفه‌ها، هزینه‌های کنسولی، هزینه‌های تناژ، مالیات‌های آماری جهت تهیه آمارهای گمرکی (عوارض مالی) برای تأمین مالی دولت تعیین می‌شوند و همین طور مالیات‌های اضافی که بر اساس جدول تعرفه گمرکی تعیین نمی‌شوند. این گروه مالیات شامل مالیات‌هایی می‌شود که تنها بر واردات وضع می‌گردد.^۱ اما وارداتی که در گروه وسیع‌تری از کالاهای مشمول مالیات قرار می‌گیرد، باید تحت مالیات عام بر کالاها و خدمات (۱۱۴۱) یا مالیات خاص بر کالاهای (۱۱۴۲) ثبت شود. اگر مالیات خاص بر کالاهای وارداتی مطابق همان قانونی اعمال می‌شود که برای کالاهای داخلی وضع می‌گردد، در این صورت درآمد حاصل از مالیات به جای ثبت با عنوان عوارض ورودی باید تحت عنوان درآمد ناشی از مالیات خاص بر کالاها طبقه‌بندی شود (پاراگراف ۵-۶۲ را ملاحظه کنید).

۵-۸۵ مالیات بر صادرات (۱۱۵۲) شامل کلیه عوارض لازم الپرداخت است که بر روی کالاهایی که به خارج از کشور حمل می‌شوند یا خدماتی که توسط ساکنان مقیم به افراد غیرمقیم ارائه می‌شود، وضع می‌گردد. برگشت مالیات کالاهای صادراتی که بازپرداخت مالیات‌های قبلاً پرداخت شده است (مالیات عام بر مصرف)، عوارض خاص و عوارض وارداتی همگی از مبالغ ناخالص دریافتی از محل مالیات‌های ذی‌ربط کسر می‌شود نه از مبالغ دریافتی از گروه مالیات.

۵-۸۶ سود حاصل از انحصارگری در صادرات یا واردات (۱۱۵۳) شامل سودهای بنگاه‌های دولتی است که دارای حق انحصار داخلی برای صادرات یا واردات کالاهای خاص و یا ارائه خدمات کنترلی یا دریافت از افراد غیرمقیم در این خصوص هستند. اعمال قدرت انحصاری، یک راه جایگزین برای کسب درآمد از طریق مالیات بر صادرات، واردات یا معامله در ارزهای خارجی است. هنگامی که چنین انحصارهای صادرات یا واردات وجود داشته باشد، سودهای منتقل شده به دولت توسط بنگاه‌های انحصاری یا هیئت‌های بازاریابی به عنوان مالیات تلقی شده و تحت عنوان سود حاصل از انحصارهای صادرات یا واردات (۱۱۵۳) طبقه‌بندی می‌شود. از آنجاکه اصولاً تنها سود انحصاری مازاد بر سودهای «عادی متعارف» باید به عنوان مالیات تلقی شود؛ اما برآورد این میزان سود دشوار است و در عمل ارزش این مالیات‌ها باید معادل مقدار سودی در نظر گرفته شود که در واقع از انحصارهای صادرات یا واردات به دولت قابل پرداخت است. این مالیات زمان پرداخت به دولت ثبت می‌گردد، نه زمانی که سود کسب می‌شود و اینکه مالیات مذکور شامل ذخایر توزیع نشده (انباشته) بنگاه‌ها یا هیئت‌های بازاریابی نمی‌گردد.^۲

۱. به این معنی که این مالیات‌ها به عنوان عوارضی هستند که صرفاً به دلیل وارد شدن کالاها به داخل کشور، وضع می‌شوند. در مقابل، مالیات بر واردات برخی کالاهایی اعمال می‌شود که آن کالاها خود در داخل کشور مشمول مالیات بر کالاها ویژه هستند (دخانیات). در این صورت مالیات بر واردات این نوع کالاها جزء حقوق گمرکی و سایر حقوق ورودی نخواهد بود (مترجم).

۲. اگر بنگاهی از این نوع، سودی از محل صادرات یا واردات محصولات خود ایجاد کند و یک واحد دولتی به سایر محصولات یارانه بدهد، در این صورت مالیات‌ها و یارانه باید تا حد امکان جداگانه ثبت شود نه اینکه تنها خالص ارزش مالیات‌ها منهای یارانه‌ها ثبت شود.

۵-۸۷ درآمد اموال لازم دریافت از بنگاه‌های صادراتی یا وارداتی یا هیئت‌های بازاریابی که از نوع سود انحصاری نباشد، باید تحت عنوان سود سهام (۱۴۱۲) یا برداشت‌ها از درآمد شبه شرکت‌ها (۱۴۱۳) ثبت شود. سود انحصار مالی لازم دریافت از بنگاه‌های عمومی یا هیئت‌های بازاریابی که با کالاها در بازار داخلی، خارج از محدوده تجارت بین‌الملل سروکار دارند باید تحت سود انحصارهای مالی (۱۴۳) ثبت شود.

۵-۸۸ سود حاصل از مبادلات ارز (۱۱۵۴) شامل سودهایی است که هنگام اعمال قدرت انحصاری دولت یا مقامات پولی برای دریافت یک حاشیه سود ناشی از تفاوت بین قیمت خرید و فروش ارز خارجی، برای هدفی غیر از پوشش هزینه‌های اداری ایجاد می‌شود. درآمد حاصل شده، عوارض اجباری است که هم از خریدار و هم از فروشنده ارز اخذ می‌شود. به طور مشابه، یک مالیات ضمنی به واسطه اعمال نظام چندگانه نرخ ارز توسط بانک مرکزی یا سایر کارگزاری‌های رسمی نیز حاصل می‌شود؛ این مالیات معادل حقوق ورودی و حقوق صادراتی معمول است که در نظام نرخ ارز واحد اعمال می‌شود و یا معادل مالیاتی است که بر خرید و فروش ارز وضع می‌گردد. در مورد سود حاصل از انحصارات صادرات یا واردات، درآمد معرف اعمال قدرت انحصاری برای مقاصد مالیاتی است؛ بنابراین هنگامی که توسط دولت دریافت می‌شود در شمول درآمد مالیاتی قرار می‌گیرد.

۵-۸۹ در یک نظام چندگانه نرخ ارز، دو یا چند نرخ ارز برای گروه‌های مختلف معاملات اعمال می‌شود. این نرخ‌ها برای برخی از گروه معاملات، حالت انگیزشی و برای برخی دیگر، حالت ضد انگیزشی دارد. خالص عایدی حاصل از این معاملات به عنوان مالیات یا یارانه ضمنی محاسبه می‌شود (پاراگراف ۶-۸۹ را ملاحظه کنید). میزان مالیات یا یارانه ضمنی برای هر معامله را می‌توان تحت عنوان تفاوت بین ارزش معامله برحسب پول داخلی به نرخ ارز واقعی مرتبط با معامله و ارزش معامله برحسب نرخ واحد (میانگین وزنی تمام نرخ‌های رسمی مورد استفاده برای معاملات خارجی)، محاسبه کرد.

۵-۹۰ سودهای حاصل از مبادلات ارز، اغلب در پرداخت‌های مقطوع و یکجا مقامات پولی به دولت لحاظ می‌شود. اجزای چنین پرداخت‌های مقطوع و یکجا، باید بر اساس ماهیت اقتصادی آنها از هم تفکیک شود و هر جزء باید بر اساس ماهیت خود طبقه‌بندی گردد. این پرداخت‌های یکجا ممکن است شامل اجزای سود سهام، سود از نرخ ارز، بهره و/ یا برداشت از آورده سهم باشد. گروه سودهای حاصل از مبادلات ارز، نباید غیر از سودهای حاصل از حفظ تفاوت نرخ ارز هیچ نوع پرداخت محقق شده دیگر به دولت را دربر داشته باشد. همچنین هرگونه پرداختی به دولت بابت سودهای محقق نشده ناشی از سیاست افزایش نرخ ارز که ماهیت ثبت دفتری دارد و ناشی از سیاست افزایش نرخ ارز یا نگهداری طلا برای مالک است، در شمول این گروه سود قرار نمی‌گیرد. همان‌طور که در پاراگراف ۵-۱۱۵ مورد بحث قرار گرفت، چنین پرداخت‌هایی به دولت که بر اساس عایدی حاصل از نگهداری یک دارایی است به عنوان برداشت از آورده سهم طبقه‌بندی می‌شود نه عنوان مالیات.

هرگونه سود عملیاتی که به دولت منتقل می‌گردد باید به عنوان سود سهام (۱۴۱۲) طبقه‌بندی شود (پاراگراف ۵-۱۱۱ را ملاحظه کنید).

۵-۹۱ مالیات بر ارزش (۱۱۵۵) شامل مالیات‌هایی است که بر خرید و فروش ارزش خارجی؛ چه در نرخ ارز واحد (میانگین نرخ‌ها) و چه در نرخ‌های مختلف ارزش وضع می‌شود. مالیات‌هایی که در این گروه قرار می‌گیرد عبارت‌اند از مالیات بر ارزشی که به خارج حواله می‌شود، اگر این مالیات بر خرید ارزشها جهت حواله به خارج وضع گردد. مالیات بر حواله‌های ارزی به خارج که بر خرید ارزش وضع نشود باید با عنوان سایر مالیات‌های بر مبادلات و معاملات بین‌المللی (۱۱۵۶) ثبت شود.

۵-۹۲ سایر مالیات‌ها بر مبادلات و معاملات بین‌المللی (۱۱۵۶) شامل سایر مالیات‌هایی است که بر جنبه‌های مختلف مبادلات و معاملات بین‌المللی وضع می‌شود به‌جز مالیات‌هایی که از سوی تولیدکنندگان، لازم پرداخت است. این قلم شامل مالیات‌هایی است که منحصراً بر سفرهای بین‌المللی وضع می‌شود، همچنین مالیات بر بیمه یا سرمایه‌گذاری خارجی و مالیات بر حواله‌های خارجی؛ اما مالیات بر خرید ارزش خارجی برای حواله به خارج در شمول این قلم مالیات قرار نمی‌گیرد و تحت مالیات بر ارزش (۱۱۵۵) طبقه‌بندی می‌شود.

سایر مالیات‌ها (۱۱۶)

۵-۹۳ سایر مالیات‌ها (۱۱۶) درآمدهای حاصل از مالیات‌هایی را پوشش می‌دهد که عمدتاً بر پایه یا پایه‌هایی وضع می‌شود که در جای دیگر طبقه‌بندی نشده و مالیات‌های نامشخص هستند. این قلم به دو گروه؛ سایر مالیات‌های لازم پرداخت تنها از کسب و کارها (۱۱۶۱) و سایر مالیات‌های لازم پرداخت از ناحیه غیر کسب و کارها یا مالیات‌های غیر قابل شناسایی (۱۱۶۲) تقسیم می‌شود. این قلم شامل مالیات بر اشخاصی است و بر پایه درآمد یا درآمد مفروض آنها نیست و گاهی اوقات تحت عناوین مالیات ثابت سرانه، مالیات بر اساس هر فرد، یا مالیات سرانه در هر خانوار نامیده می‌شود. مالیات اشخاص بر اساس درآمد واقعی یا مفروض، باید به عنوان مالیات بر درآمد، سود و افزایش ارزش سرمایه (۱۱۱) ثبت شود. این گروه همچنین مالیات بر تمبر را شامل می‌شود که منحصراً یا عمدتاً تحت عنوان تنها یک طبقه از معاملات یا فعالیت‌هایی که تحت پوشش مالیات بر معاملات مالی و سرمایه‌ای (۱۱۴۱۴) هستند، قرار نمی‌گیرند. مثال‌های مربوط به این قلم می‌تواند درآمدهای حاصل از فروش تمبرهایی باشد که باید به قراردادهای الصاق شوند. درآمدهای حاصل از فروش تمبرهای قابل انتساب به تنها یک گروه مانند مشروبات الکلی و سیگار باید به عنوان مالیات بر آن محصولات نشان داده شود، چه به عنوان مالیات خاص بر کالاها (۱۱۴۲) یا مالیات خاص بر خدمات (۱۱۴۴). به طور مشابه، حق تمبر در معاملات مالی تحت عنوان مالیات بر معاملات مالی و سرمایه‌ای (۱۱۴۱۴) نشان داده می‌شود. همچنین مواردی که در گروه سایر مالیات‌ها (۱۱۶) آورده می‌شود عبارت‌اند از مالیات بر مخارج است

که بر خریدها وضع می‌گردد؛ اما برای هر فرد برحسب کسورات و معافیت‌ها اشخاص تعدیل می‌شود. درآمد حاصل از مالیات‌هایی که بر ترکیبی از چندین پایه مالیاتی وضع شده، یا مالیات‌های چند پایه چندگانه است که در آن نمی‌توان مالیات را به راحتی بر حسب هر پایه مالیاتی یا به یک پایه مالیاتی غالب تفکیک کرد نیز در این گروه از مالیات‌ها گزارش می‌شود.

حق بیمه‌های اجتماعی [GFS] (۱۲)

۵-۹۴ حق بیمه‌های اجتماعی [GFS] (۱۲) درآمد واقعی یا انتسابی (برآوردی) است که توسط طرح‌های بیمه اجتماعی برای ارائه مزایای قابل پرداخت آن، قابل وصول است. حق بیمه‌های قابل دریافت تحت مستمری مرتبط با اشتغال و سایر طرح‌های بازنشستگی که تعهدی برای مزایای قابل پرداخت در آینده ایجاد می‌کند، در شمول حق بیمه‌های اجتماعی [GFS] (۱۲) قرار نمی‌گیرد. حق بیمه‌های اجتماعی بر حسب ماهیت پرداخت‌کننده و ماهیت طرحی که این حق بیمه‌ها در آن دریافت می‌شود، طبقه‌بندی‌های دیگری پیدا می‌کند (جدول ۶ را ملاحظه کنید). این دریافت‌ها را کارفرماها از جانب کارگزارانشان، خود کارگران یا افراد خوداشتغال یا بیکار از جانب خود پرداخت می‌کنند تا حقی را که در مزایای اجتماعی به صورت نقدی یا جنسی به پرداخت‌کننده‌ها- افراد تحت تکفل یا بازماندگان آنها تعلق می‌گیرد- تضمین کنند.^۱ حق بیمه‌ها معمولاً اجباری است؛ اما ممکن است به صورت داوطلبانه نیز باشد. حق بیمه‌های داوطلبانه معمولاً بر اساس ترتیباتی انجام می‌شود که در آن آزمون وسیع تعیین می‌کند که آیا مشارکت‌کنندگان از پرداخت حق بیمه‌های اجباری معاف باشند یا خیر، با این حال آنها به انتخاب خود، واجد شرایط مشارکت خواهند بود. اگر همه حق بیمه‌ها به صورت داوطلبانه باشد، درج یک قلم یادداشت^۲ درباره میزان کل این حق بیمه‌ها برای محاسبه بار مالی و سایر کاربردهای تحلیلی، مفید خواهد بود. حق بیمه‌های اجتماعی بسته به نوع طرح بیمه اجتماعی دریافت‌کننده که این حق بیمه‌ها تحت عنوان حق بیمه‌های تأمین اجتماعی (۱۲۱) یا سایر حق بیمه‌های اجتماعی (۱۲۲) طبقه‌بندی می‌شوند.

جدول ۶: طبقه‌بندی تفصیلی حق بیمه‌های اجتماعی [GFS]

حق بیمه‌های اجتماعی [GFS] ^۱	۱۲
حق بیمه‌های تأمین اجتماعی [GFS]	۱۲۱
حق بیمه‌های کارکنان [GFS]	۱۲۱۱
حق بیمه‌های کارفرما [GFS]	۱۲۱۲
حق بیمه‌های بیکاری و خوداشتغالی [GFS]	۱۲۱۳
حق بیمه‌های نامعلوم (از نظر طبقه‌بندی) [GFS]	۱۲۱۴
سایر حق بیمه‌های اجتماعی [GFS]	۱۲۲
حق بیمه‌های کارکنان [GFS]	۱۲۲۱
حق بیمه‌های کارفرما [GFS]	۱۲۲۲
حق بیمه‌های انتسابی (برآوردی) [GFS]	۱۲۲۳

۱. شرح تفصیلی‌تر این اقلام می‌تواند به ما اجازه شناسایی حق بیمه‌های نقدی و جنسی (غیرنقدی) را بدهد و تمایز بین حق بیمه‌های اجباری و داوطلبانه را نشان دهد.

۱. واحدهای نهادی درگیر، طبقه‌بندی و ثبت جریان‌ها و وضعیت موجودی‌های مربوط به حمایت اجتماعی در پیوست ۲ توضیح داده شده‌اند.
 ۲. یادداشت شامل یک نامه غیررسمی مکتوب از خلاصه رویدادها و مشاهدات است که معمولاً در یک محیط حرفه‌ای تهیه و استفاده می‌شود و به گونه‌ای طراحی می‌گردند که به راحتی و به سرعت قابل درک باشند (مترجم).

۵-۹۵ پوشش حق بیمه‌های اجتماعی در GFS نسبت به سیستم حسابداری ملی (SNA 2008) محدودتر است. در GFS، فقط مبالغی که درآمد را تشکیل می‌دهند، در حق بیمه‌های اجتماعی [GFS] (۱۲) لحاظ می‌گردند؛ بنابراین آن دسته از معاملاتی که یک بدهی پذیرفته‌شده‌ای را ایجاد می‌کنند، بخشی از درآمد محسوب نمی‌شوند. حق بیمه‌های اجتماعی در GFS دربرگیرنده موارد زیر نیست: حق بیمه صندوق‌های بازنشستگی مستقل و غیرمستقل و طرح‌های بیمه اشتغال تأمین مالی نشده که مزایای بازنشستگی و سایر مزایای بازنشستگی را ارائه می‌کنند. این معاملات باید در GFS، با عنوان وقوع تعهدات برای مستمری آینده و سایر مزایای بازنشستگی قابل پرداخت ثبت شوند. سیستم حسابداری ملی (SNA 2008) این معاملات را هم تحت عنوان حق بیمه‌های اجتماعی و هم تحت عنوان وقوع تعهدات ثبت می‌کند، به طوری که با ثبت تعدیلات تغییر مستمری متعلقه در استفاده از حساب درآمد، مشکل دو بار ثبت شدن آن‌ها خنثی می‌شود.^۱

مرزبندی بین حق بیمه‌های اجتماعی و گروه‌های دیگر مالیات‌ها

۵-۹۶ نقل و انتقالات اجباری را می‌توان به عنوان مالیات یا حق بیمه اجتماعی طبقه‌بندی کرد. حق بیمه‌های اجتماعی شامل پرداخت‌هایی است که توسط بیمه‌شدگان یا کارفرمایان آنها، برای تضمین حقوق حقه مزایای اجتماعی انجام می‌شود. حق بیمه‌ها به صورت تابعی از درآمد، حقوق و دستمزد یا تعداد کارکنان اخذ می‌شود. هنگامی که درآمد به عنوان جایگزینی برای دستمزد ناخالص استفاده می‌شود، مثلاً در مورد افراد خوداشتغال، دریافت‌ها تحت عنوان حق بیمه‌های اجتماعی لحاظ می‌شود. پرداخت‌های اجباری وضع شده‌ای که به عنوان مالیات بر پایه متفاوتی ارزیابی می‌گردد و برای تأمین مالی طرح‌های حمایت اجتماعی اختصاص می‌یابد، در گروه مالیاتی مربوطه طبقه‌بندی می‌شوند نه تحت عنوان مشارکت‌های اجتماعی... به‌ویژه، دریافت‌های بر پایه درآمد خالص اشخاص که با کسورات و معافیت‌ها آنها تعدیل می‌شود تحت عنوان مالیات بر درآمد، سود و افزایش/ارزش سرمایه (۱۱۱) طبقه‌بندی می‌شوند حتی اگر برای پرداخت مزایای اجتماعی اختصاص یابد. پرداخت‌های اجباری که بر بنگاه‌ها به صورت تابعی از درآمد، حقوق و دستمزد یا تعداد کارکنان اعمال می‌شود؛ اما برای تأمین حقوق حقه مزایای تأمین اجتماعی استفاده نمی‌شود که تحت عنوان مالیات بر حقوق و دستمزد یا نیروی کار (۱۱۲) طبقه‌بندی گردد. به طور مشابه، عوارض اجباری بر استفاده از سوخت، تحت عنوان مالیات خاص بر کالاهای (۱۱۴۲) طبقه‌بندی می‌شود، هرچند برخی از موارد آن می‌تواند برای تأمین مالی مزایای اجتماعی قربانیان حوادث وسایل نقلیه موتوری اختصاص داده شود. در این موارد، اگر واحد دولتی وضع‌کننده

۱. سیستم حسابداری ملی (SNA 2008) برخی از انعطاف‌پذیری‌ها در مورد ثبت حقوق بازنشستگی از طرح‌های بازنشستگی تأمین مالی نشده که توسط دولت برای همه کارکنان حمایت می‌شود را اجازه می‌دهد. با توجه به ترتیبات مختلف سازمانی در کشورها و با استفاده از این انعطاف‌پذیری، تنها برخی از این حقوق بازنشستگی ممکن است در چهارچوب اصلی حساب‌ها (حساب‌های اصلی) ثبت شوند. با این حال، در چنین مواردی یک جدول تکمیلی باید ارائه شود که نسبت ذخیره بازنشستگی تحت پوشش در حساب‌های اصلی را با برخی برآوردهای تقریبی از بدهی ناشی از طرح‌های باقی‌مانده افشا می‌کند (سیستم حسابداری ملی (SNA 2008)، پاراگراف ۱۷-۱۹۳ را ملاحظه کنید).

مالیات و واحد ارائه‌دهنده مزایای اجتماعی یکسان نباشند، کمک مالی تبعی آن باید برای واحد ارائه‌کننده مزایای اجتماعی ثبت شود.

حق بیمه‌های تأمین اجتماعی [GFS] (۱۲۱)

۵-۹۷ حق بیمه‌های تأمین اجتماعی [GFS] (۱۲۱) درآمد واقعی است که واحدهای دولتی سازمان‌دهنده طرح‌های تأمین اجتماعی برای تأمین مزایا جهت مشارکت‌کنندگان در این طرح‌ها وصول می‌کنند. این حق بیمه‌ها بر اساس منبع تأمین منابع که ممکن است کارفرمایان یا بخش خانوار باشد (بر اساس اینکه آنها کارمند، خوداشتغال یا بیکار هستند)، طبقه‌بندی می‌شوند. حق بیمه کارکنان (۱۲۱۱) یا مستقیماً توسط کارکنان قابل پرداخت است یا از دستمزد و حقوق آنها کسر می‌شود و کارفرماها این حق بیمه‌ها را از جانب کارکنان به صندوق بیمه انتقال می‌دهند. سهم کارفرما بابت حق بیمه کارکنان (۱۲۱۲) مستقیماً توسط کارفرمایان و از جانب کارکنانشان قابل پرداخت است. حق بیمه‌های بیکاری یا خوداشتغالی (۱۲۱۳) توسط مشارکت‌کنندگانی پرداخت می‌شود که استخدام نیستند. حق بیمه‌های نامعلوم (۱۲۱۴) شامل حق بیمه‌هایی است که منبع آنها قابل تعیین نیست. مبالغ حق بیمه قابل پرداخت توسط کارفرمایان در کل دولت زمانی که واحدهای پرداخت‌کننده و دریافت‌کننده، هر دو در یک بخش یا زیربخش قرار دارند، در موقع تلفیق حق بیمه‌ها حذف نمی‌شوند، زیرا حق بیمه‌ها به‌گونه‌ای که در بند ۳-۲۸ توضیح داده شد، در بین بخش‌ها و زیربخش جابه‌جا می‌شوند.

۵-۹۸ سایر حق بیمه‌های اجتماعی [GFS] (۱۲۲)، حق بیمه‌های واقعی و انتسابی (برآوردی) قابل وصول هستند که توسط کارفرمایان به نمایندگی از کارکنانشان از طریق طرح‌های بیمه اجتماعی اجرا می‌شود. برخلاف طرح‌های تأمین اجتماعی، طرح‌های بیمه اجتماعی برای کارکنان عموماً سطح مزایا را مستقیماً با سطح حق بیمه‌ها مرتبط می‌کنند. چنین طرح‌هایی معمولاً توسط واحدهای کل دولت و برای کارکنانشان اجرا می‌شود؛ اما این طرح‌ها می‌توانند توسط یک واحد از جانب کارکنان بسیاری از واحدهای دولتی یا حتی شرکت‌های دولتی نیز اجرا گردند. این حق بیمه‌ها هم می‌تواند از کارکنان و هم کارفرمایان قابل وصول باشد.

۵-۹۹ حق بیمه کارکنان (۱۲۲۱) شامل مبالغی است که مستقیماً توسط کارکنان قابل پرداخت است یا از حقوق و دستمزد آنها کسر و کارفرمایان از جانب کارکنان آن را به صندوق حق بیمه کارکنان انتقال می‌دهند. سهم کارفرما (۱۲۲۲) شامل مبالغ قابل پرداختی است که کارفرمایان به نمایندگی از کارمندانشان به صندوق پرداخت می‌کنند. همانند مورد حق بیمه پرداختی کارفرما به طرح‌های تأمین اجتماعی. در اینجا نیز این حق بیمه‌ها به دلیل تلفیق حذف نمی‌شوند، زمانی که واحدهای دولتی پرداخت‌کننده و دریافت‌کننده آن در یک بخش یا زیربخش از دولت قرار داشته باشند.

۵-۱۰۰ حق بیمه‌های انتسابی (برآوردی) [۱۲۲۳] یک نوع درآمد است و زمانی ایجاد می‌شود که کارفرمایان دولتی مزایای غیرمستمری را از محل منابع خود و بدون دخالت دادن یک مؤسسه بیمه و بدون ایجاد صندوق ویژه یا ایجاد ذخیره جداگانه برای این منظور مستقیماً به کارمندان، کارمندان سابق یا افراد تحت تکفل آنها ارائه می‌دهند.^۱ همان‌طور که در پاراگراف‌های A ۲-۶۴ تا ۲-۶۶ به تفصیل توضیح داده شده است؛ در این حالت کارکنان موجود در واقع در مقابل شرایط یا نیازهای متنوع مشخص شده یا شرایط خاص تحت حمایت قرار می‌گیرند با اینکه حتی ذخایری برای تأمین حقوق حقه بیشتر برای آنها انباشت نمی‌شود. بنابراین جبران خدمات کارکنان (۲۱۲۲) برابر با میزان حق بیمه‌های اجتماعی انتسابی (برآوردی) محاسبه می‌شود که برای تضمین برخورداری قانونی از مزایای اجتماعی اندوخته شده آنها لازم است. در این ارتباط یک معامله همزمان بین بخش خانوار و دولت بابت برآورد حق بیمه قابل دریافت خانوار (۱۲۲۳) ثبت می‌شود.

۱. درآمد حاصل از حق بیمه‌های انتسابی (برآوردی)، شامل حق بیمه‌های انتسابی (برآوردی) طرح‌های بازنشستگی و پرداخت‌های مستمری مرتبط با شغل که به صورت وقوع یک تعهد ثبت می‌شود، نیست.

کمک‌های بلاعوض

۵-۱۰۱ کمک بلاعوض (۱۳) نقل و انتقالات دریافتی توسط واحدهای دولتی، از دیگر واحدهای دولت در داخل یا خارج یا سازمان‌های بین‌المللی است که در قالب تعریف مالیات، یارانه یا حق بیمه‌های اجتماعی نمی‌گنجد. همان‌طور که در پاراگراف ۳-۱۰ اشاره شد، انتقال به عنوان معامله‌ای است که در آن یک واحد نهادی کالا، خدمات یا دارایی را به واحد دیگری ارائه می‌کند بدون اینکه به عنوان یک طرف مستقیم این معامله، در ازای آن کالا و یا خدمات دارایی‌زا از واحد دیگر دریافت کند. کمک بلاعوض معمولاً به صورت نقدی قابل دریافت می‌باشد؛ اما ممکن است به شکل دریافت کالا یا خدمات (به صورت جنس) نیز باشد. کمک بلاعوض قابل دریافت ابتدا بر حسب نوع واحدی ارائه‌کننده کمک بلاعوض طبقه‌بندی می‌شود و سپس بر حسب جاری یا سرمایه‌ای بودن طبقه‌بندی می‌گردد.

۵-۱۰۲ در GFS سه نوع منبع برای کمک بلاعوض به رسمیت شناخته شده است: کمک بلاعوض از دولت‌های خارجی (۱۳۱)؛ کمک بلاعوض از سازمان‌های بین‌المللی (۱۳۲)؛ و کمک بلاعوض از سایر واحدهای کل دولت (۱۳۳). برای کل دولت، این معاملات باید در فرایند تلفیق حذف شوند؛ بنابراین، کمک بلاعوض دریافتی از سایر واحدهای دولتی (۱۳۳) تنها زمانی دارای ارزش مثبت (غیرصفر) خواهد بود که آمار برای یک واحد زیربخش از بخش کل دولت گردآوری شود. در صورت انجام تلفیق کمک‌های بلاعوض، مفید فایده است که کمک‌های بلاعوض قابل دریافت از سایر واحدهای کل دولت، مطابق با زیربخش متناظر آن شناسایی شود (جدول ۷ را ملاحظه کنید).

جدول ۷: طبقه‌بندی تفصیلی کمک بلاعوض (۱۳)

کمک‌های بلاعوض ^۱	۱۳
کمک‌ها از دولت‌های خارجی	۱۳۱
جاری	۱۳۱۱
سرمایه‌ای	۱۳۱۲
کمک‌های بلاعوض از سازمان‌های بین‌المللی	۱۳۲
جاری	۱۳۲۱
سرمایه‌ای	۱۳۲۲
کمک‌های بلاعوض از سایر واحدهای بخش کل دولت	۱۳۳
جاری	۱۳۳۱
سرمایه‌ای	۱۳۳۲

۱. شرح تفصیلی‌تر این اقلام می‌تواند به ما اجازه شناسایی زیربخش‌ها و هر واحد را جداگانه بدهد (جدول ۳-۱ را ملاحظه کنید).

۵-۱۰۳ کمک‌های بلاعوض جاری (۱۳۳۱/۱۳۲۱/۱۳۱۱) نقل و انتقالات جاری هستند که از سایر واحدهای دولت در داخل یا خارج یا سازمان‌های بین‌المللی قابل دریافت است و در قالب تعریف مالیات، یارانه یا حق

بیمه اجتماعی قرار نمی‌گیرد. کمک‌های بلاعوض جاری آن دسته از نقل و انتقالات قابل دریافت هستند (پاراگراف ۳-۱۷ را ملاحظه کنید) که ماهیت انتقال سرمایه را ندارند. کمک‌های بلاعوض سرمایه‌ای (۱۳۳۲/۱۳۳۲/۱۳۱۲)، نقل و انتقالات سرمایه‌ای هستند که از سایر واحدهای دولت در داخل یا خارج یا سازمان‌های بین‌المللی قابل دریافت می‌باشند که در قالب تعریف مالیات، یارانه یا حق بیمه اجتماعی قرار نمی‌گیرد (پاراگراف ۳-۱۶ را ملاحظه کنید). اگر در مورد ماهیت کمک‌هزینه بلاعوض تردید وجود داشته باشد، باید توسط هر دو طرف (گیرنده و دهنده کمک) با یک عنوان مشخص طبقه‌بندی شود (پاراگراف ۳-۱۸ را ملاحظه کنید).

۵-۱۰۴ کمک‌های بلاعوض کالایی (غیرنقدی) مرتبط با کالا یا خدمت یا تغییر مالکیت دارایی غیرمالی موجود در حساب‌های اهداکننده است که به‌طور رایگان ارائه می‌کند بدون اینکه چیزی متناسب با آن را دریافت کند. کالاها و خدماتی که مصرف می‌شوند مانند کمک‌های غذایی، پتو، خدمات درمانی و نجات و لوازم مربوطه تحت عنوان کمک‌های بلاعوض جاری طبقه‌بندی می‌شوند. کمک‌های قابل دریافت با ماهیت سرمایه‌ای از واحدهای دولتی در داخل و خارج و سازمان‌های بین‌المللی، تحت عنوان کمک‌های بلاعوض سرمایه‌ای طبقه‌بندی می‌شود. کمک‌های بلاعوض غیرنقدی باید بر اساس قیمت‌های جاری بازار ارزش‌گذاری شود. اگر قیمت‌های بازار موجود نباشد، ارزش باید معادل هزینه‌های صریحی باشد که در تأمین منابع پرداخت می‌شود و یا معادل مبالغی باشد که در صورت فروش منابع دریافت می‌گردد. کمک بلاعوض سرمایه‌ای غیرنقدی، الزاماً مربوط به تغییر مالکیت محصولی است که قبلاً به عنوان دارایی غیرمالی در حساب‌های دولت اهداکننده ثبت شده است. در این مورد، هیچ اثری در خالص وام/خالص استقراض وجود ندارد، زیرا درج رقم متناظر آن برای اثر مثبت در خالص ارزش دارایی (انتقال ثروت، در مقابل درآمد حاصل از کمک بلاعوض)، یک معامله در دارایی‌های غیرمالی به حساب می‌آید (تحصیل دارایی که توسط اهداکننده منتقل شده است). در برخی موارد، اهداکننده و گیرنده ممکن است از دیدگاه کاملاً متفاوتی به ارزش دارایی غیرمالی نگاه کنند. برای حفظ سازگاری با سیستم آماری کلان اقتصادی باید دیدگاه اهداکننده برای ارزش‌گذاری، مبنای ثبت معاملات قرار گیرد. اگر ارزش بازاری دارایی در ترازنامه گیرنده دارایی متفاوت باشد، گیرنده باید عایدی یا زیان حاصل از نگهداری این دارایی را ثبت کند (پاراگراف ۱۰-۵ را ملاحظه کنید).

۵-۱۰۵ وقتی در ثبت از مبنای تعهدی استفاده می‌شود، زمان ثبت کمک بلاعوض بستگی به این دارد که گیرنده کمک، مطالبه کمک از اهداکننده داشته باشد. در بسیاری از موارد، دریافت‌کننده کمک بلاعوض هرگز مطالبه‌ای از اهداکننده ندارد و کمک بلاعوض باید به زمانی نسبت داده شود که پرداخت نقدی صورت می‌گیرد یا کالا یا خدمات توسط اهداکننده تحویل داده می‌شود. هنگامی که مطالبه‌ای وجود داشته باشد، کمک بلاعوض زمانی ثبت می‌شود که تمام الزامات و شرایط دریافت آنها برآورده شده باشد و واحد دریافت‌کننده، مطالبه بدون قید

و شرطی که در سایر حساب‌های قابل دریافت ثبت شده را داشته باشد (۳۲۰۸). در برخی موارد، دریافت‌کننده بالقوه کمک بلاعوض به دلیل برآورده کردن برخی از شرایط، دارای مطالبه حقوقی می‌شود مانند وقوع از قبل هزینه‌ها برای یک هدف خاص یا زمانی که رویداد خاصی رخ دهد همچون تصویب قانون. تعیین این زمان می‌تواند پیچیده باشد، زیرا ممکن است شرایط زیاد و گوناگونی برای برخورداری از کمک بلاعوض وجود داشته باشد که هر کدام دارای بار قدرت قانونی خاص خود است؛ بنابراین کمک بلاعوض معمولاً در زمان دریافت ثبت می‌شوند. وقتی در ثبت کمک بلاعوض بر مبنای نقدی عمل می‌شود، کمک‌های بلاعوض زمانی ثبت می‌شوند که وجه آن دریافت می‌گردد. کمک‌های بلاعوض غیرنقدی در نظام نقدی ثبت نمی‌شود.

سایر درآمدها (۱۴)

۵-۱۰۶ سایر درآمدها (۱۴) شامل کلیه درآمدهای قابل دریافت است به استثنای مالیات، حق بیمه‌های اجتماعی و کمک‌های بلاعوض. این گروه از درآمدها شامل درآمد اموال، فروش کالاها و خدمات و انواع دیگر درآمدهای متفرقه می‌شود.

درآمد اموال [GFS] (۱۴۱)

۵-۱۰۷ درآمد اموال [GFS] (۱۴۱)، درآمد قابل دریافت است که در ازای واگذاری دارایی‌های مالی و منابع طبیعی به واحد دیگر حاصل می‌شود.^۱ درآمد در این گروه ممکن است به شکل بهره، درآمد توزیع شده شرکت‌ها، درآمد سرمایه‌گذاری و اجاره باشد. درآمد توزیع شده شرکت‌ها شامل سود تقسیم شده سهامداران، برداشت‌ها از درآمد شبه شرکت‌ها و عایدی ناشی از سرمایه‌گذاری مجدد در سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی است. درآمد سرمایه‌گذاری شامل درآمد حاصل اموال ناشی از توزیع درآمد سرمایه‌گذاری و درآمد دارندگان سهام صندوق‌های سرمایه‌گذاری است.

۵-۱۰۸ بهره [GFS] (۱۴۱۱) یک شکل از درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری است که توسط صاحبان انواع خاصی از دارایی‌های مالی (SDR، سپرده‌ها، اوراق بدهی، وام‌ها و سایر حساب‌های قابل وصول) قابل وصول است، البته در ازای قرار دادن این دارایی‌ها و سایر منابع در اختیار واحد نهادی دیگر.^۲ دارایی‌های مالی که باعث ایجاد بهره می‌شوند، همگی به عنوان مطالبات بستانکاران (صاحبان دارایی) از بدهکاران (افرادی که دارایی نزد آنها است) محسوب می‌گردند. در ثبت اقلام بر مبنای تعهدی، میزان مانده بدهی هنگامی که بهره به طور مستمر طی دوره بر دارایی مالی تعلق گیرد، افزایش می‌یابد و با پرداخت بدهی توسط بدهکار، مبلغ منتسب به بستانکار کاهش می‌یابد. به مبلغی که بدهکار به بستانکار بدهی دارد، اصل مبلغ گفته می‌شود. درآمد بهره همچنین شامل سود منتسبی است که از محل سودی حاصل می‌شود که کارفرمایان هنگام ارائه وام به کارمندان با نرخ بهره تقلیل یافته یا حتی صفر به عنوان بخشی از پاداش برای کارمندان دولت و بخش عمومی ارائه می‌دهند (پاراگراف ۶-۱۷ را ملاحظه کنید).

۵-۱۰۹ بهره ممکن است مبلغی از پیش تعیین شده یا درصد ثابت یا متغیر از اصل مبلغ مانده بهره باشد. اگر تمام یا قسمتی از بهره که به بستانکار تعلق می‌گیرد در طول دوره مورد نظر پرداخت نشود، باید آن قسمت به اصل مانده بهره اضافه شود. با این حال، زمان سررسید پرداخت بهره ممکن است لزوماً تا یک تاریخ دیگر و گاهی اوقات تا زمان سررسید وام یا سایر ابزارهای مالی فرا نرسد. به هر میزان بهره‌ای که زمان پرداختش فرا

۱. درآمد حاصل از مالکیت [GFS] (۱۴۱) در مورد بهره [GFS] (۱۴۱۱)، به دلیل نحوه مواجهه با خدمات واسطه‌گری مالی که به طور غیرمستقیم اندازه‌گیری می‌شود (FISIM) متفاوت است.

۲. بهره [GFS] (۱۴۱۱) به دلیل نحوه مواجهه با خدمات واسطه‌گری مالی که به طور غیرمستقیم اندازه‌گیری می‌شود (FISIM)، متفاوت است.

رسیده باشد؛ اما پرداخت آن انجام نشود، کل بدهی بدهکار به بستانکار افزایش می‌یابد. در حالت ثبت بر مبنای تعهدی، هرگونه پرداخت دوره‌ای یا سایر پرداخت‌ها از کل بدهی می‌کاهد، اگرچه این پرداخت‌ها به عنوان معاملات درآمدی محسوب نمی‌شوند.

۵-۱۱۰ هنگام تعیین میزان درآمد از نوع بهره برای ثبت در حساب‌ها یا برای حذف در فرایند تلفیق، باید به بسیاری ملاحظات توجه شود. برای جلوگیری از تکرار بحث بهره، بهره به صورت تفصیلی‌تر در پاراگراف‌های ۶-۶۲ تا ۶-۸۳ توضیح داده شده است. بهره نیز باید مطابق با زیربخش طرف دیگر حساب ثبت شود تا امکان تلفیق کل دولت و بخش‌های عمومی فراهم شود (جدول ۸ را ملاحظه کنید).

جدول ۸: طبقه‌بندی تفصیلی بهره [GFS] (۱۴۱۱)

بهره [GFS]	۱۴۱۱
بهره = [SNA] نظام حساب‌های ملی منهای: FISIM خدمات واسطه‌گیری مالی که به‌طور غیرمستقیم اندازه‌گیری شده است	
از محل اشخاص غیرمقیم در داخل کشور	۱۴۱۱۱
از محل اشخاص مقیم (داخل کشور) غیر از کل دولت ^۱	۱۴۱۱۲
از محل واحدهای کل دولت ^۱	۱۴۱۱۳

۱. شرح تفصیلی‌تر این اقلام می‌تواند به ما اجازه شناسایی زیربخش‌ها و تک تک واحدهای را بدهد (جدول ۳-۱ را ملاحظه کنید)

۵-۱۱۱ سود سهامداران (۱۴۱۲) عبارت از سود توزیع شده است که به واحدهای کل دولت یا بخش عمومی به عنوان صاحبان سهام آورده، بابت وجوه مالی که در اختیار شرکت‌ها قرار داده‌اند، تعلق می‌گیرد.^۱ جذب سهام آورده از طریق انتشار سهام، روشی جایگزین برای تهیه وجوه مالی در مقایسه با استقراض است. سهام آورده باعث ایجاد بدهی به صورت مقدار ثابتی پول برای شرکت نمی‌شود و به دارنده آن حقی به صورت درآمد ثابت یا از قبل تعیین شده نمی‌گردد. در عوض، هیئت مدیره یا سایر مدیران شرکت باید سود سهام قابل پرداخت را به میل خود اعلام کنند. سود سهام شامل انتشار سهام جایزه که صرفاً نشان‌دهنده یک طبقه‌بندی مجدد بین وجوه خود شرکت، ذخایر و سود توزیع نشده است، نمی‌گردد.

۵-۱۱۲ اگرچه سود سهام، نشان‌دهنده بخشی از درآمد است که طی یک دوره طولانی، اغلب ۶ یا ۱۲ ماهه ایجاد شده است؛ اما سود مذکور در زمانی که ارزش اقتصادی ایجاد می‌شود، در GFS ثبت نمی‌گردد. برای شرکت‌های عمومی که در آن دولت یا یک شرکت عمومی دیگر تنها سهامدار آن است و سهام آن به صورت عمومی معامله نمی‌شود، سود سهام در زمان قابل پرداخت، ثبت می‌گردد. سهام ستاره‌دار مشمول دریافت سود توزیع شده نیست، یعنی سود این سهام تنها زمانی که برای آن تعیین شده قابل پرداخت است نه در زمان توزیع سود سهام عادی؛ به عبارت دیگر، دارنده سهام ستاره‌دار نه دارنده سهامی که سود آن به محض توزیع

۱. واحدهای بخش دولتی یا عمومی در مقام سهامدار، ممکن است در برخی موارد نیز با انتقال دارایی‌های غیر مالی به یک شرکت، سهام به دست آورند.

قابل دریافت است، حق مطالبه سود این نوع سهام را دارد. بنابراین وقتی سهمی به عنوان سهم ستاره‌دار فروخته می‌شود، ارزش آن کمتر از سهمی است که دارای محدودیت زمانی در دریافت سود نیستند. به این ترتیب، ثبت سود سهام در نقطه‌ای از زمان است که در آن قیمت سهام در بازار بورس بر مبنای سهام ستاره‌دار اعلام می‌شود نه به قیمتی که شامل سود سهام است.

۵-۱۱۳ واحدهای دولتی ممکن است از شرکت‌های خصوصی یا عمومی در داخل یا خارج، سود سهام دریافت کنند (جدول ۹ را ملاحظه کنید). در موارد استثنایی، شرکت‌هایی به صورت قانونی ایجاد شده‌اند و به‌عنوان یک واحد در کل دولت طبقه‌بندی می‌شوند نیز می‌توانند سود سهام خود را توزیع کنند تا اینکه سود مذکور از سایر واحدهای کل دولت نیز قابل دریافت باشد (اگرچه مشمول تلفیق می‌شوند). بخش طرف دیگر ذینفع در سود سهام قابل دریافت، باید به طور جداگانه شناسایی شود تا امکان تلفیق واحدهای کل دولت و بخش‌های عمومی فراهم شود.

۵-۱۱۴ توزیع سود توسط شرکت‌های عمومی ممکن است به طور نامنظم انجام شود و ممکن است به طور صریح تحت نام سود سهام توزیع نگردد. با وجود این، سود سهام شامل تمام سودهایی است که شرکت‌ها تحت هر نامی به سهامداران یا مالکان آن‌ها توزیع می‌کنند و از جمله سود بانک‌های مرکزی که به واحدها در کل دولت، منتقل شده، سود انتقال یافته یا توزیع شده از محل فعالیت‌های مقامات پولی خارج از بانک مرکزی و سود منتقل شده از محل فعالیت شرط‌بندی واحدهای دولتی که با سایر فعالیت‌های شرط‌بندی سازماندهی شده توسط بخش، رقابت می‌کنند. با وجود این، توزیع سود انحصارات مالی (۱۱۴۳) و سود حاصل از انحصار در صادرات یا واردات (۱۱۵۳)، همان‌طور که در بندهای ۵-۶۳ و ۵-۸۶ توضیح داده شده است، به عنوان مالیات طبقه‌بندی می‌شود.

جدول ۹: طبقه‌بندی تفصیلی سود سهامداران (۱۴۱۲)

سود سهامداران	۱۴۱۲
از محل اشخاص غیرمقیم (در خارج)	۱۴۱۲۱
از محل اشخاص مقیم (در داخل) ^۱	۱۴۱۲۲

۱. شرح تفصیلی‌تر این اقلام می‌تواند به ما اجازه شناسایی زیربخش‌ها و تک تک واحدها را بدهد (جدول ۳-۱ را ملاحظه کنید)

۵-۱۱۵ سود سهام به طور ضمنی از محل مازاد عملیات دوره جاری پرداخت می‌شود. با این حال، شرکت‌ها اغلب سود سهام یکنواخت یا گاهی اوقات حتی کمتر از مازاد عملیاتی پرداخت می‌نمایند؛ اما گاهی اوقات کمی بیشتر از مازاد عملیاتی پرداخت به‌ویژه زمانی که خود مازاد عملیاتی وضعیت بسیار نوسانی پیدا می‌کند. به دلایل عملی، تلاشی برای همسو کردن پرداخت سود سهام با عواید شرکت صورت نمی‌گیرد، تنها در یک موقعیت این تلاش صورت می‌گیرد. این استثنا زمانی اتفاق می‌افتد که سود سهام به طور نامتناسبی در مقایسه با آخرین سود سهام توزیع شده و عایدی شرکت زیاد شده باشد. چنین پرداخت‌های نامتناسب، زیاد و نامنظم

سود سهام اغلب به عنوان «بزرگ سود سهام» نامیده می‌شود که اکثراً به ذخایر انباشته، عواید ناشی از خصوصی‌سازی و سایر فروش دارایی‌ها یا عواید توزیع نشده متکی است. هر سود سهامی که به مراتب بیشتر از سطح آخرین سود سهام و عواید شرکت اعلام شده باشد، باید تحت عنوان معامله در دارایی‌های مالی، به‌ویژه برداشت از حقوق صاحبان سهام شرکت ثبت شود (پاراگراف ۹-۴۹ را ملاحظه بکنید).

۵-۱۱۶ برای تعیین اینکه آیا «بزرگ سود سهام» به طور نامتناسبی زیاد است، بهتر می‌باشد که مفهوم درآمد قابل توزیع به خوبی تعریف شود. درآمد قابل توزیع یک شرکت برابر با درآمد فعالیت کارآفرینی است، به اضافه تمام نقل و انتقالات جاری قابل دریافت، منهای تمام نقل و انتقالات جاری قابل پرداخت و منهای تعدیلی که برای تغییر در مطالبات بازنشستگی مربوط به طرح بازنشستگی آن شرکت صورت می‌گیرد (همچنین به SNA 2008 پاراگراف ۷-۱۳۱ مراجعه کنید). از این زاویه می‌توان به نسبت سود سهام به درآمد قابل توزیع در گذشته نزدیک نگاه کرد و همخوانی آن را با سطح فعلی سود سهام که مطابق روال گذشته اعلام می‌شود، مورد ارزیابی قرار داد. در عمل یک مؤلفه جایگزین برای درآمد قابل تقسیم را می‌توان اندازه‌گیری کرد و آن خالص تراز عملیاتی (NOB) است، البته بدون شمول سود سهام قابل پرداخت و حاصل انتقال سرمایه شرکت. تعیین اینکه آیا سود سهام همسو با سود در روال گذشته است یا نه اقدامی است که انجام آن به همه شرکت‌ها از جمله بانک مرکزی توصیه می‌شود.

۵-۱۱۷ سود سهام علی‌الحساب، به پرداخت سودهای سهام در طول یک دوره گزارش‌دهی گفته می‌شود، قبل از اینکه عملیات حساب‌های یک شرکت؛ نهایی شده باشد. اگر شواهدی وجود داشته باشد که نشان دهد، چنین سود سهامی از مازاد عملیات دوره جاری شرکت نیست، در این صورت پرداخت سودهای علی‌الحساب باید تحت عنوان پیش‌پرداخت مالی به سهامدار در معاملات دارایی‌ها و بدهی‌های مالی ثبت شود.

برداشت درآمد از شبه شرکت‌ها (۱۴۱۳)

۵-۱۱۸ برداشت درآمد از شبه شرکت‌ها (۱۴۱۳) شامل آن بخش از درآمد قابل توزیع^۱ است که مالک از درآمد شبه شرکت برداشت می‌کند. طبق تعریف، شبه شرکت‌ها^۲ نمی‌توانند درآمد را به صورت سود سهام تقسیم کنند؛ اما مالک ممکن است این گزینه را انتخاب کند که بخشی یا تمام درآمد قابل توزیع را برداشت نماید. از نظر مفهومی، برداشت چنین درآمدی معادل توزیع درآمد شرکت است که از طریق سود سهام صورت می‌گیرد و به همین روش ثبت می‌شود. مقدار درآمدی که مالک یک شبه شرکت برای برداشت انتخاب می‌کند تا حد زیادی به اندازه درآمد قابل تصرف قبل از مالیات بستگی دارد. تمام این برداشت‌ها در تاریخی که پرداخت واقعاً انجام می‌گیرد، ثبت می‌شود.

۱. برای بحث درباره درآمد قابل توزیع، پاراگراف ۵-۱۱۶ را ملاحظه کنید.

۲. معیارهای شناسایی شبه شرکت‌ها در بند ۲-۳۳ توضیح داده شده است.

۵-۱۱۹ تا آنجا که به سود سهام مربوط می‌شود، برداشت درآمد از شبه شرکت‌ها شامل برداشت وجوه حاصل از فروش یا سایر واگذاری دارایی‌های شبه شرکت نمی‌شود. برداشتهایی که از محل چنین فروش‌هایی انجام می‌گیرد، باید به عنوان واگذاری دارایی‌های غیرمالی در حساب‌های شبه شرکت و کاهش سهام آورده صاحبان شبه شرکت‌هایی که در تملک واحدها در کل دولت هستند، ثبت شود. به طور مشابه، وجوهی که با نقد کردن مقادیر زیادی از عواید توزیع نشده انباشته شده یا سایر ذخایر شبه شرکت برداشت می‌شود، تحت عنوان برداشت از آورده سهم صاحبان سهام ثبت می‌گردد.^۱

درآمد اموال حاصل از توزیع درآمد سرمایه‌گذاری (۱۴۱۴)

۵-۱۲۰ درآمد اموال حاصل از توزیع درآمد سرمایه‌گذاری (۱۴۱۴)، شامل درآمد اموال منتسب به بیمه‌گذاران و دارندگان سهام صندوق‌های سرمایه‌گذاری است.^۲ مؤسسات بیمه، ذخایر فنی را به صورت پیش‌پرداخت حق بیمه، اندوخته در مقابل مانده مطالبات و اندوخته احصا شده در برابر ریسک‌های موجود مرتبط با سیاست‌های بیمه عمر نگه می‌دارند. این ذخایر تعهدات در قبال ذینفعان است، از جمله هر واحد دولتی یا سایر واحدهای بخش عمومی که بیمه‌گذار هستند. هرگونه درآمد قابل دریافت از محل سرمایه‌گذاری دارایی‌های مربوطه نیز باید به عنوان درآمد اموال بیمه‌گذاران یا ذینفعان محسوب شود. با این حال، برای واحدهای بخش دولتی دارنده بیمه‌نامه، درآمد مرتبط با این قلم نامعلوم بوده و احتمالاً تنها در تنظیم حساب‌های کل اقتصاد محاسبه می‌شود. این قلم درآمدی از آمارهای مالی دولت - GFS حذف می‌گردد؛ بنابراین به عنوان یک قلم تعدیل آماری بین GFS و حساب‌های ملی به شمار می‌رود (به پیوست ۷ مراجعه کنید). این نوع درآمد حاصل از اموال با جزئیات بیشتر در پاراگراف‌های ۶-۱۱۳ تا ۶-۱۱۹ و در قیاس با هزینه‌های متناظر توضیح داده شده است.

۵-۱۲۱ درآمد سرمایه‌گذاری منتسب به دارندگان سهام یا واحدهای صندوق‌های سرمایه‌گذاری شامل دو قلم جداگانه است. نخستین مورد از این اقلام، سود توزیع شده بین سهامداران صندوق سرمایه‌گذاری است. دومین مورد، عواید توزیع نشده منتسب به سهامداران صندوق سرمایه‌گذاری است. افزایش ارزش سهام صندوق سرمایه‌گذاری یا ارزش واحدهای دیگر به غیر از نگهداشت سود و زیان، تحت عنوان توزیع برای دارندگان سهام یا واحدهای سرمایه‌گذاری ثبت می‌گردد و دوباره توسط خود آنها در ابزار مالی سرمایه‌گذاری می‌شود.

۱. طبق تعریف، توزیع درآمد سرمایه‌گذاری شامل درآمد سرمایه‌گذاری منتسب به شرکت‌کنندگان در طرح‌های بازنشستگی نیز می‌شود. با این حال، واحدهای نهادی بخش عمومی حق استفاده از مزایای بازنشستگی را ندارند؛ بنابراین این زیرمجموعه از توزیع درآمد سرمایه‌گذاری به عنوان یک گروه درآمدی در GFS شناخته نمی‌شود.

اجاره (۱۴۱۵)

۵-۱۲۲ اجاره (۱۴۱۵) درآمدی است که توسط مالکان یک منبع طبیعی (موجر یا صاحب ملک) با قرار دادن آن در اختیار واحد نهادی دیگر (اجاره‌کننده یا مستأجر) برای استفاده از این منبع در تولید، دریافت می‌شود. اجاره قابل دریافت نوعاً به اجاره زمین، منابع زیرزمینی و سایر منابع طبیعی مربوط می‌شود. بر حسب توافق، مالک می‌تواند مجوز ادامه استفاده از دارایی را از یک سال به سال دیگر تمدید کند یا نکند. در این گونه قراردادهای توافق می‌شود که مالک قانونی یک منبع طبیعی که عمر نامحدودی دارد، آن را در ازای یک پرداخت منظم در اختیار مستأجر قرار می‌دهد که تحت عنوان درآمد اموال ثبت می‌شود.^۱

۵-۱۲۳ در ثبت اجاره‌ها بر مبنای تعهدی، اجاره‌بها در طول مدت قرارداد به طور مستمر به مالک دارایی تعلق می‌گیرد. بنابراین، اجاره‌بهای ثبت شده برای یک دوره معین گزارش‌دهی، برابر با ارزش اجاره‌بهای انباشته شده است که در طول دوره گزارش قابل پرداخت می‌گردد و این ارزش با مبلغ اجاره‌ای که باید در سررسید پرداخت شود یا واقعاً در طول دوره پرداخت شده است، ممکن است متفاوت باشد.

۵-۱۲۴ درآمد اجاره، شامل پرداخت‌های قابل وصولی نیست که نصیب مالکان منابع طبیعی می‌شود اگر با این پرداخت، اجازه استفاده از منابع طبیعی تا تمام شدن آن داده شده باشد، چنین فعالیتی به عنوان فروش (پاراگراف‌های ۸-۵۴ و پیوست A ۴-۱۹ را ملاحظه بکنید) و احتمالاً پایان یافتن (پاراگراف ۱۰-۵۲ را ملاحظه کنید) دارایی طبیعی تولید نشده محسوب می‌شود. همچنین قلم دیگری که در شمول اجاره قرار نمی‌گیرد، مبالغ قابل دریافت است که نصیب مالکان منابع طبیعی می‌شود و آن زمانی است که مالکان اجازه می‌دهند منابع برای یک دوره زمانی تمدید شده مورد استفاده قرار گیرد، به گونه‌ای که در عمل بهره‌بردار طی این دوره زمانی بر استفاده از منابع با حداقل دخالت مالک کنترل داشته باشد (چه بسا دخالتی ممکن است در کار نباشد). این حالت برای بهره‌بردار منجر به ثبت معامله در یک دارایی می‌شود که به قراردادها، اجاره‌ها و مجوزها (۳۱۴۴۱) طبقه‌بندی می‌گردد که متمایز از خود منبع است (پاراگراف‌های ۸-۵۶ و A ۱۹-۴ را ملاحظه کنید). ۵-۱۲۵ دو نوع اجاره برای منابع، در پاراگراف‌های پیش رو به تفصیل شرح داده می‌شود: اجاره زمین و اجاره منابع زیرزمینی. اجاره سایر منابع طبیعی از الگوی ارائه شده در این دو نوع اجاره پیروی می‌کند. مرز بین اجاره منابع و اجاره دارایی‌های تولید شده در پاراگراف‌های ۵-۱۳۱ و ۵-۱۳۲ مورد بحث قرار گرفته است.

۱. بحث مفصل‌تر در مورد ترسیم یک خط مرزی بین شق‌های مختلف استفاده از منابع طبیعی در زمینه بحث اجاره‌ها، پروانه‌ها، مجوزها و سایر قراردادهای استفاده از منابع طبیعی در پیوست ۴ ارائه شده است.

اجاره زمین

۵-۱۲۶ اجاره زمین به عنوان درآمدی که در طول مدت قرارداد به طور مستمر به مالک زمین تعلق می‌گیرد، ثبت می‌گردد. اجاره ممکن است به صورت نقدی یا غیرنقدی پرداخت شود. در قراردادهای تسهیم زراعت یا طرح‌های مشابه، میزان ارزش اجاره قابل پرداخت به صورت پول از پیش به طور ثابت تعیین نمی‌گردد بلکه بر اساس ارزش پایه^۱ محصولات سنجش می‌شود که مستأجران زمین طبق قرارداد فی‌مابین مکلف‌اند به واحد دولتی که مالک زمین است، ارائه کنند.

۵-۱۲۷ درآمد اجاره زمین همچنین شامل اجاره قابل پرداخت به واحدها در کل بخش دولت است که بهره‌برداران زمین برای استفاده از منابع آبی زمین و رودخانه‌ها (بابت حق بهره‌برداری از این آب‌ها برای اهداف تفریحی یا سایر اهداف، از جمله ماهیگیری) یا زمین‌های غیرزراعی (بابت حق قطع چوب درختان در چنین زمین‌هایی) مورد استفاده قرار می‌دهند. در مورد مجوزهایی که امکان قطع چوب درختان در جنگل‌های طبیعی را فراهم می‌کند، معمول است که قطع چوب درختان جنگل تحت محدودیت‌های سخت با پرداخت عوارضی به ازای هر واحد حجمی از چوب قطع‌شده (عوارض قطع درخت) مجاز باشد. تعیین میزان مجاز قطع درختان جنگل معمولاً به گونه‌ای صورت می‌گیرد که برداشت چوب از جنگل حالت پایداری خود را حفظ کند و از این‌رو، این پرداخت‌ها نیز باید تحت عنوان /اجاره (۱۴۱۵) ثبت شود. با این حال، اگر به یک واحدی اجازه قطع درختان در یک منطقه از جنگل طبیعی داده شود یا به میل خود بدون رعایت هیچ حد و مرزی اجازه قطع را به‌طور دائمی داشته باشد، در این صورت پرداخت‌هایی که به مالک صورت می‌گیرد به منزله فروش دارایی است. برای جنگل‌هایی که به عنوان دارایی تولید شده محسوب می‌شوند، برداشت چوب از جنگل به عنوان فروش یک محصول تلقی می‌شود.

۵-۱۲۸ مالک زمین ممکن است تنها در نتیجه تملک بر زمین، مشمول پرداخت مالیات زمین شود یا برخی از هزینه‌های نگهداری زمین را متحمل گردد. بر اساس قراردادهای متعارف، چنین مالیات‌ها یا هزینه‌هایی به عنوان اقلام قابل پرداخت از سوی مستأجر ثبت می‌شود که به نظر می‌رسد او این پرداخت‌ها را از اجاره‌ای که به هر حال موظف به پرداخت آن به مالک زمین است، کسر می‌کند. اجاره‌ای که از این طریق و به واسطه مالیات یا سایر هزینه‌هایی که متوجه مالک زمین می‌شود کاهش می‌یابد به عنوان «اجاره پس از کسر مالیات» گفته می‌شود. اجرای این قرارداد متعارف منعکس‌کننده ماهیت واقعی اقتصادی معاملاتی است که به حساب‌های هر دو طرف معامله مرتبط می‌شود.

۱. ارزش پایه عبارت از ارزش قبل از اضافه شدن مالیات بر محصولات و کسر یارانه‌ها است.

اجاره دارایی‌های زیرزمینی

۵-۱۲۹ مالکیت دارایی‌های زیرزمینی به شکل ذخایر مواد معدنی یا سوخت‌های فسیلی (زغال سنگ، نفت یا گاز طبیعی)، بستگی به این دارد که حقوق مالکیت به چه نحوی در قانون و همچنین در قراردادهای بین‌المللی در مورد ذخایر زیر آب‌های بین‌المللی تعریف شده باشد. در برخی موارد ممکن است دارایی‌ها متعلق به صاحب زمینی باشد که ذخایر در زیر آن قرار دارد؛ اما در موارد دیگر این دارایی‌ها ممکن است به یک واحد دولت محلی یا مرکزی تعلق داشته باشد.

۵-۱۳۰ واحدها در کل بخش دولت ممکن است به سایر واحدهای نهادی مجوز اجاره اعطا کنند که طبق آن می‌تواند این ذخایر را در یک دوره زمانی مشخص و در ازای یک پرداخت یا چند پرداخت مرحله‌ای استخراج کنند. این پرداخت‌ها اغلب به عنوان «بهره مالکانه» توصیف می‌شوند؛ اما اساساً اجاره‌ای هستند که در ازای قرار دادن این دارایی‌ها در اختیار سایر واحدها برای دوره‌های زمانی مشخص، به صاحبان منابع طبیعی تعلق می‌گیرد. اجاره ممکن است به شکل پرداخت‌های دوره‌ای با مبالغ ثابت، صرف‌نظر از نرخ بهره‌برداری از منابع یا به طور معمول تابعی از مقدار، حجم یا ارزش دارایی استخراج شده باشد. شرکت‌هایی که در زمین‌های تحت تملک دولت به اکتشاف می‌پردازند، می‌توانند در ازای حق انجام حفاری آزمایشی یا بررسی وجود و مکان دارایی‌های زیرزمینی، پرداختی را به واحدها در کل دولت داشته باشند. چنین پرداخت‌هایی حتی اگر منجر به استخراج نشود، به عنوان اجاره ثبت می‌گردد.

مرزبندی با اجاره دارایی‌های تولیدشده

۵-۱۳۱ اجاره را نباید با اجاره دارایی‌های تولید شده که تحت عنوان فروش کالا و خدمات (۱۴۲) ثبت می‌شود، اشتباه گرفت. اجاره دارایی‌های تولید شده، پرداخت‌هایی هستند که تحت یک قرارداد اجاره برای استفاده از دارایی ثابت که به یک واحد تعلق دارد، صورت می‌گیرد؛ جایی که مالک در صورت لزوم آن را نگهداری و جایگزین می‌کند و دارایی ثابت را در صورت تقاضا در اختیار مستأجر قرار می‌دهد. تفاوت در نحوه برخورد حسابداری با این دو نوع اجاره، به این دلیل به وجود می‌آید که موجران دارایی‌های تولید شده را که درگیر فرایند تولید هستند و به موجب آن خدماتی مانند نگهداری موجودی دارایی‌های ثابت در دسترس برای اجاره در اسرع وقت و تعمیر و نگهداری دارایی‌های اجاره داده شده را به مستأجر ارائه می‌دهند، به‌ویژه اجاره قابل پرداخت از سوی واحدهای دولتی به عنوان مستأجر، تحت عنوان پرداخت برای تدارک ساختمان یا خدمات مسکن ثبت می‌شود. در حالی که اجاره، درآمد قابل وصول مالکان منابع طبیعی است که این دارایی‌ها را در اختیار سایر واحدها قرار می‌دهند.

۱. اجاره‌های پرداخت شده توسط مستأجران ساختمان‌ها به عنوان پرداختی برای ارائه فعالیت‌های مرتبط با مستغلات یا خدمات مسکن تلقی می‌شود.

۵-۱۳۲ تنها با یک پرداخت ممکن است هم اجاره زمین و هم اجاره مسکن تحت پوشش قرار گیرد و آن زمانی است که یک واحد نهادی، زمینی که متشکل از زمین بهسازی شده و زمین و ساختمان‌های واقع در آن را تنها در یک قرارداد اجاره دهد که در این حالت دو نوع پرداخت در آن از یکدیگر متمایز نمی‌شوند. در این صورت اگر مبنای عینی برای تقسیم پرداخت بین اجاره زمین و اجاره دارایی‌های تولید شده وجود نداشته باشد، یک پرداخت واحد، ممکن است هر دو نوع اجاره را پوشش دهد. توصیه می‌شود کل مبلغ به عنوان اجاره زمین در نظر گرفته شود وقتی که قضاوت بر این است که ارزش زمین بیش از ارزش ساختمان‌ها و سایر دارایی‌های تولید شده است، در غیر این صورت به عنوان اجاره دارایی‌های تولید شده تلقی می‌گردد.

مرزبندی با مالیات‌ها

۵-۱۳۳ همچنین اجاره را نباید با مالیات بر استخراج منابع طبیعی پایان‌پذیر، پروانه‌های تجاری یا سایر مالیات‌ها اشتباه گرفت. مالیات‌های بر استخراج منابع طبیعی پایان‌پذیر، در واقع بر استخراج مواد معدنی و سوخت‌های فسیلی در اختیار بخش خصوصی یا دولت دیگر وضع می‌شود. اگر پرداخت به عنوان مالیات بر سود منظور شود، در این صورت پرداخت مذکور باید تحت عنوان مالیات بر درآمد، سود و افزایش ارزش سرمایه (۱۱۱) طبقه‌بندی شود. پرداخت‌های مربوط به ارزش ناخالص تولید باید تحت عنوان سایر مالیات‌های بر کالاها و خدمات (۱۱۴۶) طبقه‌بندی گردد. پرداخت برای پروانه‌ها یا مجوز انجام عملیات استخراج باید به عنوان مالیات بر استفاده از کالاها و مالیات بر مجوز استفاده از کالاها یا انجام فعالیت‌ها (۱۱۴۵) طبقه‌بندی شود.

سرمایه‌گذاری مجدد از محل عواید سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی

۵-۱۳۴ سرمایه‌گذاری مجدد از محل عواید سرمایه‌گذاری، سهم مستقیم سرمایه‌گذار از عواید توزیع نشده حاصل از سرمایه‌گذاری مستقیم^۱ یک شرکت است. یک واحد دولتی در کل دولت یا یک شرکت عمومی ممکن است سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی در بنگاه‌های غیرمقیم با هدف خاص یا (SPEs) یا در شعب غیر مقیم یا شرکت‌های تابعه شرکت‌های عمومی داشته باشد. توزیع واقعی از عواید قابل دریافت از این واحدهای خارجی و از محل درآمد قابل توزیع آنها باید تحت عنوان سود سهام (۱۴۱۲) یا پرداخت‌ها درآمد از شبه شرکت‌ها (۱۴۱۳) ثبت شود. به‌علاوه، این بنگاه‌ها ممکن است بخشی از سود را نزد خود نگه داشته و توزیع نکرده باشند. عواید توزیع نشده یک شرکت یا شبه شرکت، به ترتیب برابر است با درآمد قابل توزیع^۲ منهای سود سهام قابل پرداخت یا برداشت درآمد از شرکت یا شبه شرکت.

۱. سرمایه‌گذاری مستقیم، دسته‌ای از سرمایه‌گذاری‌های فرامرزی مرتبط با یک واحد داخلی است که کنترل یا درجه نفوذ قابل توجهی بر مدیریت شرکت مستقر در اقتصاد دیگر دارد (پاراگراف‌های ۶-۸ و ۱۱-۴۰ تا ۱۱-۴۷ در BPM را ملاحظه کنید).

۲. درآمد قابل توزیع در پاراگراف ۵-۱۱۶ توضیح داده شده است.

۵-۱۳۵ عواید توزیع نشده حاصل از سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی یک شرکت، باید به گونه‌ای ثبت شود که گویی درآمدها بین سرمایه‌گذاران مستقیم خارجی به نسبت مالکیت آنها بر سهام آورده صاحبان سهام شرکت توزیع شده و سپس مجدداً توسط آنها سرمایه‌گذاری می‌شود.^۱ وجوه منتسب به این عواید توزیع نشده باید تحت عنوان عواید حاصل از سرمایه‌گذاری مجدد در سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی ثبت گردد، در حالی که ثبت متقابل برای سرمایه‌گذاری مجدد انتسابی (برآوردی)، باید تحت عنوان تملک بر آورده سهام و سهام صندوق سرمایه‌گذاری (۳۲۰۵) ثبت شود. منطبق پشت این نحوه عمل در ثبت اقلام این است که چون بنا به تعریف، یک شرکت سرمایه‌گذاری مستقیم تحت کنترل یا نفوذ سرمایه‌گذار یا سرمایه‌گذاران مستقیم است، تصمیم به نگهداری بخشی از عواید حاصل از سرمایه‌گذاری در شرکت، نشان‌دهنده یک تصمیم سرمایه‌گذاری است که از سوی سرمایه‌گذار (ها) اعمال می‌شود (پاراگراف ۶-۱۲۰ را ملاحظه کنید).^۲

درآمد حاصل از فروش کالاها و خدمات (۱۴۲)

۵-۱۳۶ درآمد حاصل از فروش کالاها و خدمات (۱۴۲) شامل فروش توسط مؤسسات تجاری، کارمزدهای اداری بابت ارائه خدمات، فروش‌های موردی توسط مؤسسات غیرتجاری و فروش‌های انتسابی (برآوردی) از کالاها و خدمات است. فروش کالاها و خدمات تحت عنوان درآمدی ثبت می‌شود که هزینه‌های انجام شده در ایجاد درآمد از آن کسر نشده است. فروش کالاها و خدمات بر حسب اینکه به تولید تجاری یا غیرتجاری مربوط شوند، مورد طبقه‌بندی تفصیلی تری قرار می‌گیرند (جدول ۵-۱۰ را ملاحظه کنید). این امکان کاملاً برای واحدهای کل بخش دولتی وجود دارد که محصول خود را به قیمت‌هایی کمتر از هزینه‌های تولید است (که به صورت مجموع پاداش کارکنان، استفاده از کالا و خدمات، مصرف سرمایه ثابت و مالیات (منهای یارانه‌ها) محاسبه می‌شود)، به فروش برسانند. در واقع، اکثر واحدهای دولتی مانند تولیدکنندگان غیرتجاری، تولیدات خود را بدون دریافت هیچ وجهی یا به قیمتی که دارای توجیه اقتصادی نیست، توزیع می‌کنند. این قیمت‌ها برخی از هزینه‌ها را جبران می‌کند یا ممکن است برخی از تقاضای مازاد را که در غیر این صورت وجود می‌داشت، حذف کند. در مقابل، شرکت‌ها تولیدات خود را با قیمت‌هایی به فروش می‌رسانند که از نظر اقتصادی معنی‌دار است.

۱. برای آشنایی با نحوه عمل در ثبت حساب‌ها در خصوص عواید توزیع نشده سایر شرکت‌ها، پاراگراف ۱۰-۳۳ را ملاحظه کنید.

۲. برنامه‌های تحقیقاتی در دستور کار SNA.۲۰۰۸ شامل پیشنهاد برای تعمیم نحوه عمل در توزیع عواید توزیع نشده به صاحبان سایر شرکت‌ها، به‌ویژه شرکت‌های دولتی است.

جدول ۱۰: طبقه‌بندی تفصیلی درآمد حاصل از فروش کالاها و خدمات (۱۴۲)

درآمد حاصل از فروش کالاها و خدمات ^۱	۱۴۲
فروش توسط مؤسسات تجاری	۱۴۲۱
کارمزدهای اداری	۱۴۲۲
فروش مورد توسط مؤسسات غیر تجاری	۱۴۲۳
فروش انتسابی (برآوردی) از کالاها و خدمات	۱۴۲۴

۱. آمار تفصیلی درباره بخش‌های طرف مقابل ممکن است در دسترس نباشد. در صورتی که چنین داده‌هایی در دسترس باشد، تفکیک تفصیلی تر می‌تواند زیربخش‌ها را به منظور تلفیق شناسایی کند. با در نظر گرفتن اهداف تحلیلی، انجام این کار می‌تواند برای شناسایی جداگانه ماهیت کالاها و خدمات مربوطه که فروخته می‌شود، مفید باشد.

۵-۱۳۷ فروش توسط مؤسسات تجاری (۱۴۲۱) به فروش مؤسسه‌ای گفته می‌شود که بخشی از یک شرکت (پاراگراف ۲- ۷۵ را ملاحظه کنید) واقع در یک مکان واحد است که در آن تنها یک فعالیت تولیدی انجام می‌شود یا فعالیت تولیدی اصلی آن بخش عمده از ارزش افزوده شرکت را تشکیل می‌دهد. یک مؤسسه تجاری در درون یک واحد دولتی، مؤسسه‌ای است که تمام یا بیشتر تولیدات خود را به قیمت‌هایی که از نظر اقتصادی قابل توجه است، به فروش می‌رساند یا رد می‌کند. این گروه از فروش شامل فروش کلیه عاملان فعال بازار است و بخشی از واحدهایی را تشکیل می‌دهند که آمار برای آنها تهیه می‌شود. از آنجایی که شرکت‌های عمومی عمدتاً متشکل از مؤسسات تجاری هستند؛ بنابراین هنگام گردآوری آمار برای بخش عمومی، فروش آنها در این گروه قرار می‌گیرد، مگر اینکه فروش از نوع خاصی باشد که در این صورت در جای دیگر مانند حق بیمه و هزینه‌های اداری ثبت می‌شود. اجاره دارایی‌های تولید شده تحت عنوان فروش خدمات ثبت می‌شود و در این دسته قرار می‌گیرد. فروش دارایی‌های غیرمالی به غیر از موجودی انبار، به عنوان واگذاری دارایی‌های غیرمالی (همان‌طور که در فصل ۸ توضیح داده شده است) محسوب می‌گردد و به عنوان فروش کالاها و خدمات در نظر گرفته نمی‌شود.

۵-۱۳۸ کارمزدهای اداری (۱۴۲۲) شامل کارمزدهایی برای صدور پروانه‌های اجباری و سایر کارمزدهای اداری است که یک نوع فروش خدمات به حساب می‌آید. به عنوان مثال، از این نوع کارمزدها می‌توان به گواهینامه رانندگی، گذرنامه، ویزا، کارمزدهای دادگاه و پروانه فعالیت رادیویی و تلویزیونی اشاره کرد، هنگامی که مقامات عمومی در کشور خدمات عمومی برای پخش را ارائه می‌کنند. این کارمزدها همچنین شامل کارمزدهای پرداختی برای شرکت داوطلبانه در بیمه سپرده یا سایر طرح‌های تضمینی که واجد شرایط یک طرح ضمانت استاندارد نیستند نیز می‌شود. زمانی که برای مثال، صدور پروانه یا مجوز دلالت بر یک نقش تنظیم‌گری دولت دارد، این کارمزدها به عنوان فروش یک خدمت هستند. در این حالت، پرداخت متناسب با هزینه تولید خدمات در نظر گرفته می‌شود. برای توضیح تفصیلی در مورد تمایز بین مالیات و خرید خدمات، به پاراگراف ۵- ۷۴ مراجعه کنید. اگر پرداختی به روشنی تناسبی با چنین هزینه‌هایی نداشته باشد، در این صورت این کارمزد

تحت عنوان مالیات بر استفاده از کالاها و مالیات بر مجوز استفاده از کالاها یا انجام فعالیت (۱۱۴۵) طبقه‌بندی می‌شود.

۱۳۹-۵ فروش موردی توسط مؤسسات غیرتجاری (۱۴۲۳)، درآمد حاصل از فروش کالاها و خدمات توسط مؤسسات غیرتجاری متعلق به واحدها در کل دولت، به غیر از کارمزدهای اداری را پوشش می‌دهد. این دسته شامل فروش‌هایی است که مربوط به فعالیت‌های اجتماعی یا جمعی معمول در ادارات و سازمان‌های دولتی است؛ مانند فروش محصولات ساخته شده در مدارس فنی‌وحرفه‌ای، بذره‌های مزارع آزمایشی، کارت‌پستال‌ها و بازتولید آثار هنری توسط موزه‌ها، کارمزد بیمارستان‌ها و کلینیک‌های دولتی، شهریه تحصیل در مدارس دولتی و حق ورودیه موزه‌های دولتی، پارک‌ها و امکانات فرهنگی و تفریحی که توسط شرکت‌های دولتی عرضه نمی‌شوند.

۱۴۰-۵ فروش انتسابی (برآوردی) از کالاها و خدمات (۱۴۲۴) زمانی ثبت می‌شود که یک واحد تولیدی، کالاها و خدماتی را به منظور استفاده از آنها به عنوان جبران غیرنقدی برای کارکنان تولید می‌کند. این واحد در دو ظرفیت فعالیت می‌کند: به عنوان کارفرما و به عنوان تولیدکننده عمومی که کالاها و خدمات تولید می‌کند. برای نشان دادن اینکه کل مبلغ به عنوان جبران خدمات کارکنان پرداخت شده است، باید مبلغ پرداختی غیرنقدی را به گونه‌ای در نظر گرفت که گویی به صورت نقدی به عنوان دستمزد و حقوق پرداخت شده و سپس کارکنان از این درآمد برای خرید کالا و خدمات استفاده کرده‌اند. این گروه از فروش شامل ارزش کل این فروش‌های (برآوردی) است. دستمزدها و حقوق‌های غیرنقدی با جزئیات بیشتری در پاراگراف‌های ۶-۱۷ و ۶-۱۸ توضیح داده شده است. برای طرح بازنشستگی با حق بیمه مشخص، این گروه همچنین شامل فروش انتسابی (برآوردی) برای ارائه خدمات است اگر کارفرما خود مجری طرح باشد. در این حالت، ارزش (برآوردی) هزینه‌های پیاده‌سازی طرح بیمه به عنوان برآوردی از جبران خدمات ثبت می‌شود که به عنوان بخشی از جبران خدمات کارکنان قابل پرداخت به کارفرما است. رقم متناظر این مبلغ باید تحت عنوان فروش انتسابی (برآوردی) یک خدمات مالی به بخش خانوار ثبت گردد (پاراگراف ۶-۲۵ را ملاحظه کنید).

۱۴۱-۵ در ثبت فروش بر مبنای تعهدی، فروش کالاها زمانی ثبت می‌شود که مالکیت قانونی بر کالا تغییر کند. اگر زمان ثبت را نمی‌توان دقیقاً تعیین کرد، ممکن است ثبت زمانی انجام شود که تغییری در مالکیت فیزیکی یا کنترل آن حادث شده باشد. معاملات در خدمات، معمولاً هنگام ارائه آن ثبت می‌شوند. برخی از خدمات بر مبنای مستمر ارائه یا انجام می‌شوند. به عنوان مثال، اجاره دارایی‌های تولید شده، یک جریان پولی است که به‌طور مستمر انجام شده و از نظر مفهومی تا زمانی که ارائه می‌شوند، به‌طور مستمر ثبت می‌گردند.

جرایم نقدی، کیفری و مصادره (۱۴۳)

۵-۱۴۲ مجازات نقدی و کیفری آن دسته از نقل و انتقالات جاری اجباری هستند که توسط دادگاه‌های حقوقی یا مراجع شبه قضایی، به دلیل نقض قوانین یا مقررات اداری بر واحدها تحمیل می‌شود. توافق‌های خارج از دادگاه نیز شامل این نوع نقل و انتقالات است. مصادره‌ها به مبالغی اطلاق می‌شود که تا زمان دادرسی و صدور حکم قانونی یا اداری، نزد یک واحد در کل دولت به ودیعه گذاشته می‌شود و بر حسب بخشی از حکم دادگاه به حساب واحد دولتی منتقل شده است.

۵-۱۴۳ اصولاً جرایم نقدی و کیفری که بر مالیات‌های معوق یا جریمه‌هایی که به دلیل فرار مالیاتی اعمال می‌شوند، باید در این گروه ثبت گردد نه تحت عنوان مالیات. با این حال، ممکن است نتوان پرداخت این نوع جریمه‌های نقدی یا سایر جرایم کیفری را از مالیات‌های مربوط به این جرایم جدا کرد. در این صورت، جرایم نقدی و کیفری مربوط به یک مالیات خاص، همراه با آن مالیات ثبت می‌شود و جرایم نقدی و کیفری مربوط به مالیات‌های غیر قابل تفکیک، به عنوان سایر مالیات‌ها (۱۱۶) طبقه‌بندی می‌گردند.

۵-۱۴۴ بیشتر جرایم نقدی، کیفری و مصادره‌ها در یک زمان خاص تعیین می‌شوند. این انتقالی‌ها زمانی که یک واحد دولتی مطالبه بی‌قید و شرط نسبت به وجوه داشته باشد ممکن است در زمانی اتفاق بیفتد که دادگاه حکم قضایی صادر کند یا حکم اداری انتشار یابد یا سایر موارد نقض قانون به‌طور خودکار موجب اعمال جرایم نقدی و کیفری شود، در این صورت ثبت این جرایم بر مبنای تعهدی خواهد بود. همچنین جرایم نقدی شامل وثیقه بابت نقض شرایط وثیقه می‌شود که توسط دادگاه تعیین می‌گردد. هنگامی که وثیقه تعیین می‌شود، مبالغ وثیقه وصول شده قابل بازپرداخت، باید تحت عنوان سایر حساب‌های پرداختی (۳۳۰۸) ثبت گردد و تنها زمانی که شرایط وثیقه نقض شد، باید به عنوان درآمد ثبت گردد. در مواردی که وثیقه تعیین شده اما هیچ پرداختی واقعی صورت نگرفته باشد، دولت حق مطالبه مشروط خواهد داشت. چنین مطالبه مشروط تا زمانی که شرایط برآورده نشود، در GFS ثبت نمی‌گردد.

نقل و انتقالات طبقه‌بندی نشده در جای دیگر (۱۴۴)

۵-۱۴۵ انتقالی‌های قابل دریافتی که در جای دیگر طبقه‌بندی نشده‌اند (۱۴۴) شامل یارانه‌ها، همچنین هدایا و انتقالی‌ها از سوی افراد، مؤسسات غیرانتفاعی خصوصی، بنیادهای غیردولتی، شرکت‌ها یا منابعی غیر از سازمان‌های دولتی و بین‌المللی می‌شود. این انتقالی‌ها را بر حسب بخش طرف مقابل و اینکه آیا از نوع انتقالی جاری یا سرمایه‌ای هستند یا نه می‌توان طبقه‌بندی کرد (جدول ۱۱ را ملاحظه کنید). اگر در مورد ماهیت یک انتقال وجه تردید وجود داشته باشد، هر دو طرف آنها باید سازگار با یکدیگر و یکسان طبقه‌بندی شوند (پاراگراف ۳-۱۸ را ملاحظه کنید). انتقالی‌های طبقه‌بندی نشده در جای دیگر (۱۴۴) شامل انتقالی‌های جاری

طبقه‌بندی نشده در جای دیگر (۱۴۴۱) (شامل یارانه‌ها (۱۴۴۱۱) و سایر انتقالی‌های جاری طبقه‌بندی نشده در جای دیگر (۱۴۴۲)) و همچنین انتقالی‌های سرمایه‌ای طبقه‌بندی نشده در جای دیگر (۱۴۴۲) است.

جدول ۱۱: طبقه‌بندی تفصیلی انتقالی‌های طبقه‌بندی نشده در جای دیگر (۱۴۴)

انتقالی‌های طبقه‌بندی نشده در جای دیگر	۱۴۴
انتقالی‌های جاری طبقه‌بندی نشده در جای دیگر	۱۴۴۱
یارانه‌ها ^{۱،۲،۳}	۱۴۴۱۱
سایر انتقالی‌های جاری طبقه‌بندی نشده در جای دیگر ^{۱،۲،۳}	۱۴۴۱۲
انتقالی‌های سرمایه‌ای طبقه‌بندی نشده در جای دیگر	۱۴۴۲

۱. اقلام تفصیلی تر به ما اجازه شناسایی زیربخش‌ها و تک‌تک واحدها را می‌دهد (جدول ۳-۱ را ملاحظه کنید).
 ۲. اقلام تفصیلی تر همچنین می‌تواند این مسئله را روشن کند که آیا این یارانه‌ها، به عنوان یارانه‌های بر محصولات هستند یا بر تولید.
 ۳. اقلام تفصیلی تر همچنین می‌تواند این مسئله را روشن کند که آیا این انتقالی‌ها مربوط به درآمد حاصل از منابع طبیعی می‌باشد و یا درآمد زیست‌محیطی است.

۵-۱۴۶ یارانه‌ها (۱۴۴۱۱) انتقالی‌های جاری و غیر قابل برگشت هستند که واحدهای دولتی به شرکت‌ها بر اساس سطح فعالیت‌های تولیدی شرکت‌ها یا مقادیر یا ارزش کالاها یا خدماتی که آنها تولید کرده، فروش، صادرات یا واردات، پرداخت می‌کنند. این انتقالی‌ها به عنوان درآمد مبالغی هستند که عمدتاً توسط شرکت‌های دولتی قابل دریافت است. در موارد نادری، واحدها در کل دولت و مؤسسات غیرانتفاعی خدمت‌رسان به خانوارها، می‌توانند یارانه دریافت کنند و آن وقتی است که انتقالی‌های قابل دریافت بستگی به مقررات عمومی طرح یارانه‌ای داشته باشد که برای همه تولیدکنندگان تسری پیدا می‌کند- یعنی تولیدکنندگان تجاری و غیرتجاری- یارانه‌ها با جزئیات بیشتری در پاراگراف‌های ۶-۸۴ تا ۶-۹۱ توضیح داده شده است.

۵-۱۴۷ سایر انتقالی‌های جاری طبقه‌بندی نشده در جای دیگری (۱۴۴۱۲) عبارت‌اند از هدایا و انتقالی‌ها با ماهیت جاری (غیر از کمک‌های بلاعوض یا یارانه‌ها) از طرف اشخاص، مؤسسات غیرانتفاعی خصوصی، بنیادهای غیردولتی یا شرکت‌ها. این انتقالی‌ها می‌تواند به صورت نقدی یا غیرنقدی باشد- برای مثال، کمک‌های غذایی، پتو و تجهیزات پزشکی به دولت برای مقاصد امدادی.

۵-۱۴۸ نقل و انتقالات سرمایه‌ای طبقه‌بندی نشده در جای دیگری (۱۴۴۲) عبارت‌اند از هدایا و نقل و انتقالاتی با ماهیت سرمایه‌ای (غیر از کمک‌های بلاعوض) از طرف افراد، مؤسسات غیرانتفاعی خصوصی، بنیادهای غیردولتی یا شرکت‌ها. نمونه‌هایی از نقل و انتقالات موجود در این دسته عبارت‌اند از:

- پرداخت‌های غیرمستمر عمده و قابل دریافتی که بابت جبران خسارات گسترده یا صدمات جدی دریافت می‌شوند و تحت پوشش بیمه‌نامه قرار نمی‌گیرند. پرداخت‌ها ممکن است با دستور دادگاه‌های حقوقی صورت گیرد یا در خارج از دادگاه مورد حل‌وفصل انجام شود. این انتقالی‌ها شامل پرداخت برای جبران خسارات ناشی از انفجارهای بزرگ، نشت نفت و غیره است.

- کمک‌های بین‌المللی با ماهیت سرمایه‌ای که پس از بلایای طبیعی از اشخاص غیر مقیم به غیر از سازمان‌های بین‌المللی و دولت‌های خارجی دریافت می‌شود.^۱
- پرداخت‌های قابل دریافتی که بابت خسارت وارده به اموال به غیر از پرداخت‌های ناشی از تسویه حساب بیمه‌ای وصول می‌شود (تسویه حساب‌های بیمه در مطالبات قابل دریافت لحاظ می‌شود (۱۴۵۱۳ یا ۱۴۵۲)).
- انتقالی‌های قابل دریافت شرکت‌های عمومی از واحدهای دولتی برای پوشش انبوه کسری‌های عملیاتی انباشته شده طی دو سال یا بیشتر.^۲
- میراث یا هدایای بزرگ قابل دریافت توسط دولت یا واحدهای بخش عمومی از جمله هدایای زمین، ساختمان یا دارایی‌های تحقیق و توسعه مانند حق ثبت اختراع و حق چاپ؛
- ارقام هدایی فوق‌العاده بزرگ که از خانوارها یا شرکت‌ها برای واحدهای بخش عمومی قابل دریافت است و برای تأمین مالی تشکیل سرمایه ثابت ناخالص استفاده می‌شود: به عنوان مثال، انتقالی‌ها برای ساخت یا خرید بیمارستان‌ها، مدارس، موزه‌ها، تئاترها و مراکز فرهنگی، یا هدایایی به دانشگاه‌ها برای پوشش هزینه‌های مربوط به ساخت دانشکده‌های جدید، کتابخانه‌ها، آزمایشگاه‌ها و غیره؛
- انتقالی‌های سرمایه‌ای از شرکت‌ها، شبه شرکت‌ها، مؤسسات غیرانتفاعی خدمات‌دهنده به خانوارها، خانوارها و اشخاص غیر مقیم به غیر از دولت‌ها و سازمان‌های بین‌المللی (پاراگراف ۵-۱۰۳ را ملاحظه کنید) برای ابطال یا قبول بدهی طبق توافق دوجانبه با دولت، بدون اینکه دولت متحمل تعهد مؤثری (واقعی) در قبال آنها شود.^۳
- مبالغ قابل دریافت مازاد بر ارزش مورد انتظار بدهی‌های پذیرفته شده برای تأمین مطالبات بازنشستگی.^۴
- دارایی‌های ساخته شده توسط انجمن‌های محلی که در آن مسئولیت نگهداری توسط یک واحد بخش عمومی بر عهده گرفته می‌شود.

۱. کمک‌های بین‌المللی قابل دریافت از واحدهای دولتی غیر مقیم و خارجی و سازمان‌های بین‌المللی، تحت عنوان کمک‌های بلاعوض طبقه‌بندی می‌شوند (پاراگراف ۵-۱۰۱ را ملاحظه کنید).

۲. در مواردی که انتظار واقع‌بینانه‌ای وجود داشته باشد که چنین مبالغی قابل بازپرداخت خواهد بود، همان‌طور که بر حسب برخی از معیارهای نشان داده شده است (کادر ۶-۳ را ملاحظه کنید)، این معامله باید تحت عنوان تحصیل یک دارایی مالی طبقه‌بندی شود. یک انتقالی که به‌طور منظم یک کسری عملیاتی را پوشش می‌دهد، تحت عنوان یارانه ثبت می‌شود.

۳. جزئیات مربوط به ابطال بدهی، قبول بدهی و سایر عملیات بدهی دولت را می‌توان در پیوست ۳ و در راهنمای PSDS در فصل ۴ مشاهده کرد.

۴. مبالغ دریافتی تا میزان ارزش مورد انتظار بدهی‌ها، باید تحت عنوان معاملات در دارایی‌ها و بدهی‌های مالی (وقوع یک بدهی) ثبت شود (پاراگراف ۹-۶۷ را ملاحظه کنید).

حق بیمه‌ها، کارمزدها و مطالبات قابل وصول مرتبط با بیمه‌های غیرعمر و طرح‌های تضمین استاندارد شده (۱۴۵)

۵-۱۴۹ حق بیمه‌ها، کارمزدها و مطالبات قابل وصول مرتبط با بیمه‌های غیرعمر و طرح‌های تضمین استاندارد شده (۱۴۵) شامل حق بیمه‌های غیرعمر قابل دریافت^۱ توسط طرح‌های بیمه برای فراهم کردن حقوق حقه بیمه‌ای در برابر خطرات؛ مطالبات قابل وصول از طرح‌های بیمه توسط ذینفعان؛ و کارمزدهای دریافتی برای صدور ضمانت‌نامه‌های استاندارد شده است. در حالی که حق بیمه‌ها و کارمزدها همیشه ماهیت جاری دارند، مطالبات قابل وصول می‌تواند ماهیت سرمایه‌ای یا جاری داشته باشد. انواع بیمه‌ها و طرح‌های تضمین استاندارد شده، واژه‌های تخصصی مورد استفاده در بیمه و ثبت آماری جریان وجوه و وضعیت حساب (دارایی‌ها و بدهی‌ها) مربوط به این جریان‌ها در پیوست ۴ توضیح داده شده است. برای تلفیق بخش‌های دولتی و عمومی، این درآمد باید مطابق با بخش طرف مقابل طبقه‌بندی شود (جدول ۱۲ را ملاحظه کنید).^۲

جدول ۱۲: طبقه‌بندی تفصیلی حق بیمه‌ها، کارمزدها و مطالبات قابل وصول مرتبط با بیمه‌های غیرعمر و طرح‌های تضمین استاندارد شده (۱۴۵)

حق بیمه‌ها، کارمزدها و مطالبات قابل وصول مرتبط با بیمه‌های غیرعمر و طرح‌های تضمین استاندارد شده	۱۴۵
حق بیمه‌ها، کارمزدها و مطالبات قابل وصول جاری	۱۴۵۱
حق بیمه‌های قابل دریافت ^۱	۱۴۵۱۱
کارمزدهای قابل دریافت برای طرح‌های تضمین استاندارد شده ^۱	۱۴۵۱۲
مطالبات قابل وصول جاری ^۱	۱۴۵۱۳
مطالبات قابل وصول سرمایه‌ای ^۱	۱۴۵۲

۱. اقلام تفصیلی‌تر به ما اجازه شناسایی زیربخش‌ها و تک تک واحدها را می‌دهد (جدول ۳-۱ را ملاحظه کنید).

۵-۱۵۰ حق بیمه‌ها، کارمزدها و مطالبات قابل وصول جاری (۱۴۵۱) شامل درآمد حق بیمه غیرعمر و کارمزدهای قابل دریافت برای صدور ضمانت‌نامه‌های استاندارد شده است و همچنین شامل درآمد ناشی از تسویه بیمه‌ای که حالت استثنایی نداشته باشد، می‌شود. در ثبت بر مبنای تعهدی، حق بیمه‌ها و کارمزدهای قابل دریافت تنها باید شامل مواردی باشد که پوشش بیمه‌ای را در دوره گزارش ارائه می‌کنند. دریافت‌های مربوط به پیش‌پرداخت حق بیمه‌ها و کارمزدها نباید به عنوان درآمد تلقی شود بلکه باید به عنوان وقوع یک بدهی در قالب ذخایر فنی بیمه ثبت شود (پاراگراف‌های ۷-۱۸۳ و ضمیمه ۴-۷۹۹ مراجعه کنید).

۱. در سیستم حسابداری ملی (SNA.2008)، حق بیمه غیرعمر دریافتی، به فروش خدمات و انتقال تقسیم می‌شود. در GFS، کل حق بیمه به عنوان یک انتقال در نظر گرفته می‌شود. کارمزدهای دریافتی برای تضمین‌های یکباره، به عنوان کارمزدهای اداری ثبت می‌شود (پاراگراف ۵-۱۳۸ را ملاحظه کنید).

۲. برای توضیح درباره ثبت معاملات و موقعیت موجودی‌های مربوط به بیمه، از جمله ضمانت‌های استاندارد شده، به پیوست ۴ مراجعه کنید.

۱۵۱-۵ مطالبات قابل وصول سرمایه‌ای (۱۴۵۲) شامل تسویه حساب‌های بیمه‌ای فوق‌العاده بزرگ در پی یک رویداد فاجعه‌بار یا بلایا می‌شود. ممکن است برای طرف‌های معامله بیمه‌ای، شناسایی این تسویه حساب‌های استثنایی بزرگ به‌طور سازگار دشوار باشد؛ بنابراین بر اساس یک عرف ساده‌کننده، تمام خسارت‌های بیمه‌های غیرعمر به عنوان انتقالی‌های جاری طبقه‌بندی می‌شوند، مگر اینکه لازم باشد انتقالی سرمایه‌ای به‌طور سازگاری با حساب‌های ملی ثبت گردد.