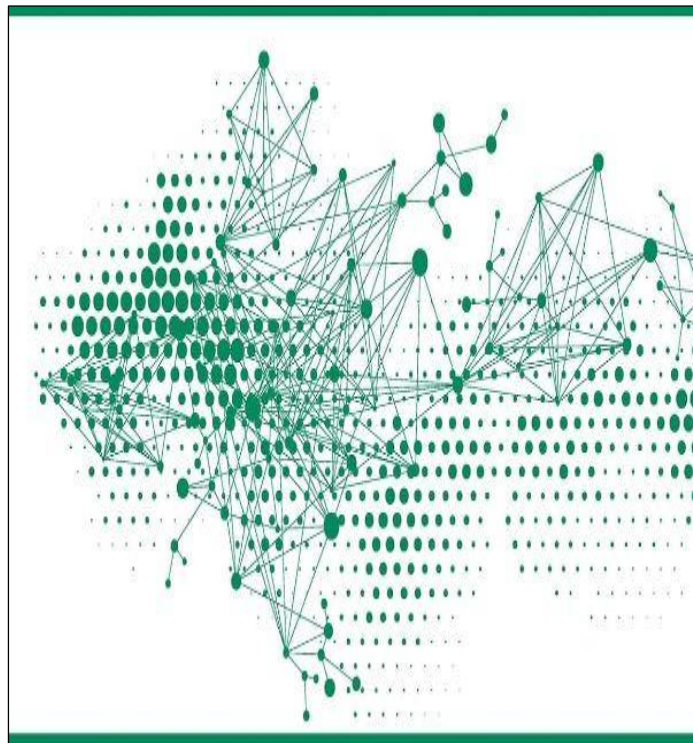


## راهنمای آمارهای مالی دولت (GFS2014)

خرزنه



مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری

گروه پژوهشی نظام‌های نوین برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و مدل‌سازی

مجموعه گزارش شماره ۴۴۰



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## شناسه گزارش

عنوان	راهنمای آمارهای مالی دولت (هزینه)
کد شناسه	۱۴۰۳-۹-۱۰۴۸۸
گروه پژوهشی	نظام‌های نوین برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و مدل‌سازی
پدیدآورنده	ابوالفضل خاوری‌نژاد
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: ۰۲۱-۴۳۳۰۶۰۰۰	شماره پیام‌رسان: ۰۹۹۲۱۵۷۵۸۴۳
آدرس سایت: <a href="https://www.cdrf.ir/">https://www.cdrf.ir/</a>	

## فهرست مطالب

عنوان	صفحه
۱- هزینه	۱
۱-۱- تعریف هزینه	۱
۲-۱- زمان ثبت هزینه	۲
۳-۱- طبقه بندی اقتصادی هزینه	۳
۲- جبران خدمات کارکنان [GFS]	۴
۱-۲- حقوق و دستمزد [GFS]	۷
۲-۱-۱- حقوق و دستمزد نقدی [GFS]	۸
۳- استفاده از کالاها و خدمات	۱۵
۱-۳- مرز بین استفاده از کالاها و خدمات و جبران خدمات کارکنان	۱۶
۲-۳- تفاوت بین استفاده از کالا و خدمات و انتقالات	۱۸
۳-۳- مرز بین استفاده از کالاها و خدمات و تملک دارایی‌های غیر مالی	۲۰
۴-۳- سایر مرزهای مربوط به استفاده از کالاها و خدمات	۲۱
۴- مصرف سرمایه ثابت [GFS]	۲۳
۵- بهره [GFS]	۲۸
۱-۵- شاخص سازی پرداخت‌های کوپن	۳۲
۲-۵- شاخص کردن مبلغی که باید در سررسید پرداخت شود	۳۲
۶- یارانه‌ها	۳۵
۷- کمک های بلاعوض	۴۳
۸- مزایای اجتماعی [GFS]	۴۵
۹- سایر هزینه‌ها	۴۹
۱-۹- هزینه دارایی بجز بهره	۴۹
۱-۱-۹- سود سهام	۴۹
۲-۱-۹- برداشت درآمد از شبه شرکت‌ها	۵۰
۳-۱-۹- هزینه دارایی برای پرداخت درآمد سرمایه‌گذاری	۵۱
۴-۱-۹- اجاره	۵۲
۵-۱-۹- عواید سرمایه گذاری مجدد روی سرمایه گذاری مستقیم خارجی	۵۳
۲-۹- انتقالات طبقه‌بندی نشده در جای دیگر	۵۳
۱-۲-۹- انتقالات جاری طبقه‌بندی نشده در جای دیگر	۵۳
۲-۲-۹- انتقالات سرمایه‌ای طبقه‌بندی نشده در جای دیگر	۵۵
۳-۹- حق بیمه، کارمزد و خسارت پرداختنی مربوط به بیمه های غیرعمر و برنامه‌های ضمانت استاندارد	۵۵
پی‌نوشت‌ها	۵۷

## فهرست جداول

صفحه	عنوان
۵.....	جدول ۱: خلاصه طبقه‌بندی اقتصادی هزینه
۷.....	جدول ۲: طبقه‌بندی تفصیلی جبران خدمات کارکنان [GFS]
۱۶.....	جدول ۳: رابطه بین موجودی انبار (۶۱۲) و استفاده از کالاها و خدمات
۲۴.....	جدول ۴: طبقه‌بندی تفصیلی مصرف سرمایه ثابت [GFS]
۲۸.....	جدول ۵: طبقه‌بندی تفصیلی بهره
۳۶.....	جدول ۶: طبقه‌بندی تفصیلی یارانه‌ها
۴۴.....	جدول ۷: طبقه‌بندی تفصیلی کمک‌های بلاعوض
۴۶.....	جدول ۸: طبقه‌بندی تفصیلی مزایای اجتماعی
۴۹.....	جدول ۹: طبقه‌بندی تفصیلی سود سهام
۵۴.....	جدول ۱۰: طبقه‌بندی تفصیلی انتقالات طبقه‌بندی نشده در جای دیگر
۵۶.....	جدول ۱۱: حق بیمه، کارمزد و خسارت پرداختنی مربوط به بیمه‌های غیرعمر و برنامه‌های ضمانت استاندارد

## ۱- هزینه

این فصل مفهوم هزینه را تعریف می‌کند و روش‌های طبقه‌بندی هزینه را توضیح می‌دهد.

### ۱-۱- تعریف هزینه

۱-۶ هزینه کاهش ارزش خالص<sup>۱</sup> ناشی از مبادله است. مبادلات هزینه، همان‌طور که GFS تعریفشان می‌کند، دارای ثبت‌های معادلی به عنوان کاهش دارایی‌ها یا افزایش بدهی‌ها هستند که نتیجه هر دو، کاهش در ارزش خالص است. بخش دولت عمومی<sup>۲</sup> دو نقش اصلی اقتصادی دارد: (۱) ارائه کالاها و خدمات منتخب به جامعه، عمدتاً بر مبنای غیر بازاری؛ و (۲) توزیع مجدد درآمد و ثروت از طریق انتقالات (به بند ۲،۳۸ مراجعه کنید). این مسئولیت‌ها بیشتر از طریق مبادلات هزینه انجام می‌شوند که در GFS به دو صورت طبقه‌بندی می‌گردند: طبقه‌بندی اقتصادی و طبقه‌بندی وظیفه‌ای.

۲-۶ طبقه‌بندی اقتصادی هزینه،<sup>۳</sup> انواع مختلف هزینه‌های انجام شده را بر اساس فرایند اقتصادی مربوطه نشان می‌دهد. به هنگام ارائه کالا و خدمات به جامعه، یک واحد دولتی ممکن است خود کالا و خدمات را تولید و توزیع کند یا از شخص ثالث بخرد و توزیع نماید یا پول نقد را به خانوارها انتقال دهد تا بتوانند کالا و خدمات را مستقیماً خریداری کنند. به عنوان مثال، پرداخت جبران خدمات کارکنان، استفاده از کالاها و خدمات و مصرف سرمایه ثابت، همگی به هزینه‌های تولید کالاها و خدمات غیربازاری (و در برخی موارد بازاری) توسط دولت مربوط می‌شوند. یارانه‌ها، کمک‌های بلاعوض، مزایای اجتماعی و سایر انتقالات به جز کمک‌های بلاعوض، به صورت نقدی یا غیرنقدی با هدف توزیع مجدد درآمد و ثروت پرداخت می‌گردند.

۳-۶ طبقه‌بندی وظیفه‌ای هزینه،<sup>۴</sup> اطلاعاتی در مورد هدفی که هزینه بدان منظور تحقق می‌یابد را ارائه می‌دهد. نمونه‌هایی از وظایف عبارت‌اند از آموزش، بهداشت و حفاظت از محیط‌زیست. توضیحات مربوط به طبقه‌بندی وظیفه‌ای در پیوست این فصل توضیح داده شده است.<sup>(۱)</sup> علاوه بر آن، می‌توان در قالب یک طبقه‌بندی متقاطع<sup>۵</sup> نشان داد که چگونه انواع هزینه‌ها، وظایف مشخصی را تحقق می‌بخشند (به پیوست فصل ۶، پاراگراف‌های ۶،۱۲۶-۶،۱۴۸ مراجعه کنید).

---

1. Net worth

2. General Government

دولت عمومی زیربخش نهادی بخش عمومی (Public Sector) است. همان‌گونه که ملاحظه می‌شود برای دو واژه Public و General از یک واژه فارسی (عمومی) استفاده شده است. این البته امری غیرمعمول نیست و در بسیاری از موارد نظیر آن مشاهده می‌شود. در انگلیسی واژه Public معانی متفاوتی دارد. مثلاً در Public Sector به معنی دولتی است (بخش عمومی یا بخش دولتی)؛ اما در Public Relations (روابط عمومی) معنی کاملاً متفاوتی را افاده می‌کند. لازم به یادآوری است که این معادل‌سازی همگام با معادل‌سازی نهادهای رسمی کشور نظیر بانک مرکزی نیز هست. (مترجم)

3. Economic classification of expense

4. Functional classification of expense

5. Cross classification

۴-۶ بازپرداخت، جبران اضافه پرداخت‌ها،<sup>۱</sup> مطالبات دریافتی ناشی از پرداخت‌های اشتباه و همچنین ثبت‌های مشابه، ثبت‌هایی هستند که ارزش خالص را افزایش می‌دهند. به طور دقیق‌تر، این‌ها تعدیل‌هایی هستند که کاهش بیش از حد ارزش خالص ثبت شده قبلی را اصلاح می‌کنند. این مبادلات به عنوان کاهش در هزینه، همراه با کاهش متناظر در بدهی‌ها یا افزایش دارایی‌های مالی ثبت می‌شوند.

۵-۶ برخی از مبادلات،<sup>۲</sup> مبادله در دارایی‌ها<sup>۳</sup> و/یا بدهی‌ها<sup>۴</sup> هستند و نباید به عنوان هزینه ثبت شوند. خرید یا مبادله پایاپای یک دارایی غیرمالی تأثیری بر ارزش خالص ندارد و در نتیجه چنین مبادله‌ای هزینه محسوب نمی‌شود. همان‌طور که در بند ۸,۳ توضیح داده شده است، این مبادلات، مبادله در دارایی‌های غیرمالی محسوب می‌گردند. با وجود این، زمانی که مالکیت یک دارایی بدون دریافت چیزی با ارزش برابر در ازای آن واگذار شود، ارزش خالص کاهش می‌یابد. این کاهش در دارایی‌ها دارای یک ثبت معادل در افزایش هزینه بوده و باید به عنوان نوعی انتقال سرمایه‌ای پرداختی ثبت شود مانند کمک بلاعوض سرمایه‌ای. مبالغ پرداختی بابت وام‌های داده شده و بازپرداخت وام‌های اخذ شده نیز هزینه محسوب نمی‌گردند. این‌ها مبادلات در دارایی‌ها یا بدهی‌های مالی هستند که در بند ۹,۳ توضیح داده شده است.

## ۱-۲- زمان ثبت هزینه

۶-۶ صورت عملیات<sup>۵</sup> باید هزینه را بر اساس مبنای تعهدی<sup>۶</sup> ثبت کند. بر مبنای ثبت تعهدی، مبادلات زمانی ثبت می‌شوند که فعالیت‌ها، مبادلات یا رویدادهای دیگر، موجب ایجاد تعهدی بدون قید و شرط برای پرداخت یا واگذاری منابع گردند (به بند ۳,۶۲ مراجعه کنید). فقدان یک سیستم حسابداری کامل انبار (به بند ۸,۴۶ مراجعه کنید)، منجر به پیچیده شدن فرایند ثبت تملک و متعاقب آن، استفاده از کالاها می‌شود. از لحاظ مفهومی، خرید کالاهایی که فوراً مورد استفاده قرار نمی‌گیرند، افزایش موجودی انبار<sup>۷</sup> تلقی می‌شوند نه هزینه. هنگامی که کالا برای تولید محصول یا برای اهداف دیگر به مصرف می‌رسد، موجودی انبار کاهش می‌یابد و از طرف دیگر، هزینه یا انواع دیگری از دارایی افزایش می‌یابد که البته به نحوه مصرف کالا بستگی دارد.<sup>(۲)</sup> با این حال، در عمل همان‌طور که در پاراگراف‌های ۸,۴۵-۸,۴۷ توضیح داده شد، تغییر در موجودی انبار برای هر

1. Recoveries of overpayments
2. transactions
3. assets
4. liabilities
5. Statement of operations
6. Accrual Basis
7. Inventories



مبادله ثبت نمی‌گردد بلکه به عنوان باقیمانده وضعیت موجودی و جریان ورود یا خروج انبار محاسبه می‌شود. مبنای تعهدی سایر انواع خاص هزینه در هر بخش از طبقه‌بندی اقتصادی، در صورت لزوم نشان داده می‌شود. ۶-۷ در صورت منابع و مصارف وجوه نقد،<sup>۱</sup> مبادلات هزینه باید بر اساس مبنای نقدی<sup>۲</sup> و تا حد امکان نزدیک به مرحله پرداخت ثبت شود (به بند ۳,۱۰۳ مراجعه کنید).

### ۱-۳- طبقه‌بندی اقتصادی هزینه

۶-۸ جدول ۱ خلاصه طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌ها را نشان می‌دهد. در بقیه این فصل نیز هر یک از طبقات به تفصیل توضیح داده می‌شود.<sup>(۳)</sup> با وجودی که خلاصه ساختار طبقه‌بندی هزینه GFS، خطوط راهنما را در مورد حداقل الزامات برای طبقه‌بندی هزینه‌ها که می‌تواند در سطح بین‌المللی مورد استفاده قرار گیرد، ارائه می‌کند؛ اما نیازهای تحلیلی ممکن است حتی ریزدانگی بیشتری را ایجاب نماید که به عنوان زیرقلم به چارچوب اضافه شود. این موارد اضافی ممکن است به عنوان شکل استاندارد برای ریزدانگی جامع لحاظ گردد یا به عنوان از جمله<sup>۳</sup> نشان داده شوند. این اقلام معمولاً به مقوله نیاز به تلفیق دولت عمومی یا بخش عمومی، سایر مجموعه داده‌های اقتصاد کلان یا مواردی که امکان محاسبه کل‌ها یا ترازهای تکمیلی<sup>۴</sup> را می‌دهند، مربوط می‌شوند (به بند ۵,۲۲ مراجعه کنید).

- 
1. Statement of Sources and Uses of Cash
  2. Cash basis
  3. of which
  4. Calculation of supplementary aggregates and balances
-

## ۲- جبران خدمات کارکنان [GFS] (۴) (۲۱) (۵)

۹-۶ جبران خدمات کارکنان عبارت است از کل پرداختی انجام شده نقدی یا غیرنقدی توسط کارفرما به فرد کارکن به ازای کار انجام شده در دوره مورد بررسی. این مبالغ به عنوان جبران خدمات کار انجام شده در فرایند تولید واحد نهادی، چه به صورت یدی یا فکری قابل پرداخت است. جبران خدمات کارکنان (21) [GFS] (۶) شامل مبالغ مربوط به تشکیل سرمایه به حساب خود نمی‌شود (جدول ۱ را ببینید). در GFS، پرداخت جبران خدمات به کارکنان شاغل در تشکیل سرمایه به حساب خود که تولید دارایی‌های غیرمالی برای استفاده خود واحد نهادی است، مستقیماً به عنوان جزئی از هزینه تملک دارایی‌های غیرمالی ثبت می‌شود. همچنین جبران خدمات کارکنان [GFS] (۲۱) مبالغ پرداختی در مواقعی که رابطه کارفرما و کارکن وجود ندارد، مانند پیمانکاران و خویش‌فرمایان را شامل نمی‌شود. این مبالغ پرداختی به عنوان استفاده از کالاها و خدمات (۲۲) طبقه‌بندی می‌گردند. برای توضیح بیشتر درباره مرز بین جبران خدمات کارکنان و استفاده از کالاها و خدمات، به بند ۶,۳۳ مراجعه کنید.

۱۰-۶ بر اساس مبنای ثبت تعهدی، جبران خدمات کارکنان توسط ارزش پرداخت‌های نقدی یا غیرنقدی که به ازای کارهای انجام شده در دوره مربوطه به دست می‌آورد، اندازه‌گیری می‌شود، چه این پرداخت‌ها به صورت پیش‌پرداخت باشد یا به صورت همزمان با کار انجام شده پرداخت گردد یا با تأخیر پرداخت شود. در صورتی که پرداختی بابت کار انجام شده نباشد، واحد نهادی باید آن را تحت عنوان سایر حساب‌های پرداختی (۳۳۰۸) ثبت نماید (به بندهای ۷,۲۲۴-۷,۲۲۷ و ۹,۸۳ نگاه کنید).<sup>(۷)</sup> از سوی دیگر، در صورتی که پرداخت بابت پیش‌پرداخت کاری که در آینده قرار است انجام شود، مبلغ باید تحت عنوان سایر حساب‌های دریافتی ثبت گردد (۳۲۰۸) تا زمانی که کار به صورت کامل انجام شود. در صورت استفاده از مبنای نقدی ثبت، جبران خدمات کارکنان در زمان وقوع جریان نقدی بدون توجه به زمان مبادله نیروی کار ثبت می‌گردد. حقوق و دستمزد غیرنقدی در مبنای نقدی ثبت نمی‌شوند، زیرا شامل جریان نقدی نمی‌گردند.

۱۱-۶ جبران خدمات کارکنان شامل حقوق و دستمزد (۲۱۱) و حق بیمه اجتماعی کارفرمایان (۲۱۲) است که کارفرمایان به نیابت از کارکنانشان در برنامه‌های بیمه اجتماعی پرداخت می‌کنند.

جدول ۱: خلاصه طبقه‌بندی اقتصادی هزینه

۲	هزینه
۲۱	جبران خدمات کارکنان [GFS]
۲۱۱	حقوق و دستمزد [GFS]
۲۱۱۱	حقوق و دستمزد نقدی [GFS]
۲۱۱۲	حقوق و دستمزد غیر نقدی [GFS]
۲۱۲	حق بیمه‌های اجتماعی کارفرما [GFS]
۲۱۲۱	حق بیمه‌های اجتماعی واقعی کارفرما [GFS]
۲۱۲۲	حق بیمه‌های اجتماعی احتسابی کارفرما [GFS]
۲۲	استفاده از کالاها و خدمات
۲۳	مصرف سرمایه ثابت [GFS]
۲۴	بهره [GFS]
۲۴۱	به واحدهای غیرمقیم [GFS]
۲۴۲	به واحدهای مقیم به جز دولت عمومی [GFS]
۲۴۳	به سایر واحدهای دولت عمومی [GFS]
۲۵	یارانه
۲۵۱	به شرکت‌های دولتی
۲۵۲	به شرکت‌های خصوصی
۲۵۳	به سایر بخش‌ها
۲۶	کمک‌های بلاعوض
۲۶۱	به دولت‌های خارجی
۲۶۱۱	جاری
۲۶۱۲	سرمایه‌ای
۲۶۲	به سازمان‌های بین‌المللی
۲۶۲۱	جاری
۲۶۲۲	سرمایه‌ای
۲۶۳	به سایر واحدهای دولت عمومی
۲۶۳۱	جاری

۲۶۳۲	سرمایه‌ای
۲۷	مزایای اجتماعی [GFS]
۲۷۱	مزایای تأمین اجتماعی [GFS]
۲۷۱۱	مزایای بیمه تأمین اجتماعی نقدی [GFS]
۲۷۱۲	مزایای بیمه تأمین اجتماعی غیرنقدی [GFS]
۲۷۲	مزایای کمک‌های اجتماعی [GFS]
۲۷۲۱	مزایای کمک‌های اجتماعی نقدی [GFS]
۲۷۲۲	مزایای کمک‌های اجتماعی غیرنقدی [GFS]
۲۷۳	مزایای اجتماعی مرتبط با اشتغال [GFS]
۲۷۳۱	مزایای اجتماعی نقدی مرتبط با اشتغال [GFS]
۲۷۳۲	مزایای اجتماعی غیرنقدی مرتبط با اشتغال [GFS]
۲۸	سایر هزینه‌ها
۲۸۱	هزینه دارایی به جز بهره
۲۸۱۱	سود سهام
۲۸۱۲	برداشت از درآمد شبه شرکت‌ها
۲۸۱۳	هزینه دارایی بابت پرداخت درآمد سرمایه‌گذاری
۲۸۱۴	اجاره دارایی‌های ثابت تولید نشده (رنت)
۲۸۱۵	سرمایه‌گذاری مجدد درآمد سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی
۲۸۲	انتقالات طبقه‌بندی نشده در جای دیگر
۲۸۲۱	جاری
۲۸۲۲	سرمایه‌ای
۲۸۳	حق بیمه‌ها، مبالغ و خسارت‌های مرتبط با بیمه‌های غیرعمر و برنامه‌های ضمانت استاندارد
۲۸۳۱	حق بیمه‌ها، مبالغ و خسارت‌های جاری
۲۸۳۲	خسارت‌های سرمایه‌ای

## ۲-۱- حقوق و دستمزد [GFS] (۲۱۱)

۶-۱۲ حقوق و دستمزد، جبران خدمات کارکنان پرداختی به صورت نقدی و/یا غیرنقدی، بدون احتساب حق بیمه‌های اجتماعی پرداختی توسط کارفرمایان است. همان‌طور که در جدول ۲ نشان داده شده است، حقوق و دستمزد [GFS] (۲۱۱) مبالغ مربوط به تشکیل سرمایه به حساب خود را شامل نمی‌شود. همچنین حقوق و دستمزد شامل مبالغی مانند حق بیمه‌های اجتماعی، مالیات بر درآمد و سایر اقلام کسر کردنی پرداختی که کارفرما به منظور تسهیل امور از حقوق و دستمزد کسر می‌کند نیز می‌شود. این اقلام کسر کردنی اغلب مستقیماً به نیابت از کارکن به برنامه‌های بیمه اجتماعی، سازمان مالیاتی و غیره پرداخت می‌گردد. حقوق و دستمزد را می‌توان به روش‌های مختلفی پرداخت کرد، مانند کالا یا خدماتی که به عنوان پرداخت غیرنقدی علاوه بر یا به جای پرداخت نقدی به کارکنان داده می‌شود. گنجاندن پرداخت غیرنقدی به GFS این امکان را می‌دهد که هزینه کل نیروی کار شاغل را محاسبه نماید.

جدول ۲: طبقه‌بندی تفصیلی جبران خدمات کارکنان [GFS] (۲۱)

۲۱	جبران خدمات کارکنان [GFS] <sup>۱</sup>
	پرداخت جبران خدمات کارکنان [SNA] منهای: ثبت مربوط به تشکیل سرمایه به حساب خود
۲۱۱	حقوق و دستمزد [GFS]
	حقوق و دستمزد [SNA] منهای: ثبت مربوط به تشکیل سرمایه به حساب خود
۲۱۱۱	حقوق و دستمزد نقدی [GFS]
	حقوق و دستمزد نقدی [SNA] منهای: ثبت مربوط به تشکیل سرمایه به حساب خود
۲۱۱۲	حقوق و دستمزد غیرنقدی [GFS]
	حقوق و دستمزد غیرنقدی [SNA] منهای: ثبت مربوط به تشکیل سرمایه به حساب خود
۲۱۲	حق بیمه‌های اجتماعی کارفرمایان [GFS]
	حق بیمه‌های اجتماعی کارفرمایان [SNA] منهای: ثبت مربوط به تشکیل سرمایه به حساب خود
۲۱۲۱	حق بیمه‌های اجتماعی واقعی کارفرمایان [GFS]

حق بیمه‌های اجتماعی واقعی کارفرمایان [SNA]	منهای: ثبت مربوط به تشکیل سرمایه به حساب خود
حق بیمه‌های اجتماعی احتسابی کارفرمایان [GFS]	۲۱۲۲
حق بیمه‌های اجتماعی احتسابی کارفرمایان [SNA]	منهای: ثبت مربوط به تشکیل سرمایه به حساب خود

## ۲-۱-۱- حقوق و دستمزد نقدی [GFS] (۲۱۱)

۶-۱۳ حقوق و دستمزد نقدی<sup>(۸)</sup> مبالغی هستند که کارکنان به صورت نقدی یا با هر ابزار مالی دیگری که به عنوان وسیله پرداخت به کار می‌روند، دریافت می‌کنند. همان‌گونه که در جدول ۲ نشان داده شده است، حقوق و دستمزد نقدی [GFS] (۲۱۱) شامل مبالغ مربوط به تشکیل سرمایه به حساب خود نمی‌شود. این هزینه‌ها عبارت‌اند از:

- حقوق و دستمزد پایه به صورت هفتگی، ماهانه و سایر دوره‌های زمانی پرداخت می‌شود. پرداخت‌های اضافی بابت اضافه‌کار، شب‌کاری و کار در تعطیلات آخر هفته، فوق‌العاده هزینه زندگی، فوق‌العاده بابت کار در مکانی دور از خانه، فوق‌العاده‌های در نظر گرفته شده برای کار در شرایط نامناسب، سخت و فوق‌العاده بابت کار در خارج از کشور و نظایر آن جزئی از حقوق و دستمزد نقدی هستند.
- کمک‌هزینه‌هایی<sup>۱</sup> که به طور منظم پرداخت می‌شود، مانند کمک‌هزینه مسکن یا کمک‌هزینه برای پوشش هزینه‌های رفت‌وآمد به محل کار و بازگشت به محل کار، به استثنای مزایای اجتماعی که توسط کارفرمایان پرداخت می‌شود (به بند ۶،۱۶ مراجعه کنید).
- حقوق و دستمزد پرداختنی به کارکنانی که برای مدت کوتاهی از کار دور هستند برای مثال به علت مرخصی یا در نتیجه توقف موقت تولید، به استثنای غیبت‌های ناشی از بیماری، جراحی و غیره (به بند ۶،۱۶ مراجعه کنید).
- دستمزد اضافی سالانه مانند پاداش و پرداخت «ماه سیزدهم».
- پاداش‌های یک‌باره یا سایر پرداخت‌های استثنایی که با عملکرد کلی شرکت مرتبط است و ذیل برنامه‌های تشویقی انجام می‌شود.

1. Supplementary allowances

- کمیسیون‌ها و انعام‌هایی که کارکنان دریافت می‌کنند: این موارد باید به عنوان بخشی از پرداخت بابت خدمات ارائه شده توسط واحد عرضه‌کننده خدمات، محسوب شود حتی زمانی که مستقیماً توسط شخص ثالث به کارکن پرداخت می‌گردد. در نتیجه این اقلام به عنوان پرداختی توسط کارفرما به کارکن در نظر گرفته می‌شوند.<sup>(۹)</sup>

۶-۱۴ گاهی اوقات مزایایی که یک کارکن از آن بهره‌مند است مانند خودرو یا حق بازنشستگی مازاد بر مبلغ متعارف آن، رایگان نیست (برای کارکن بدون هزینه فرصت نیست). این مزایا ممکن است به هزینه قسمتی از حقوق از کارفرما خریداری شود. جذابیت چنین برنامه‌هایی اغلب در مزیت‌های مالیاتی است که کارکنان با تغییر بسته‌های حقوق از آن بهره‌مند می‌گردند. در این موارد، حقوق کامل باید شامل مزایای «خریداری شده» کارکنان باشد و به صورت قابل پرداخت نقدی ثبت شود - هزینه دریافت مزایا به عنوان مخارج کارکن لحاظ گردد.

۶-۱۵ حقوق و دستمزد نقدی شامل بازپرداخت هزینه‌هایی نمی‌شود که کارکنان برای تصدی مشاغل خود باید متحمل گردند، به عنوان مثال:

- جبران هزینه‌های<sup>۱</sup> سفر، جابه‌جایی یا هزینه‌های مرتبط با آن که کارکنان هنگام شروع مشاغل جدید دریافت می‌کنند یا از طرف کارفرما درخواست می‌شود تا خانه‌های خود را به نقاط مختلف کشور یا به کشور دیگری منتقل کنند.

- جبران هزینه‌هایی که کارکنان برای ابزار، تجهیزات، لباس‌های خاص یا سایر مواردی که صرفاً یا عمدتاً برای کمک به انجام کار مورد نیاز دارند. در این موارد، مبالغ بازپرداخت شده به عنوان استفاده از کالا و خدمات ثبت می‌شود (۲۲). در صورتی که حقوق کارکنانی که طبق قرارداد کاری خود ملزم به خرید ابزار، تجهیزات، پوشاک خاص و غیره هستند، به طور کامل جبران نشود، باقیمانده هزینه آنها باید از مبالغ دریافتی بابت حقوق و دستمزد کسر گردد و در مقابل، هزینه استفاده از کالاها و خدمات دولت به همین میزان افزایش یابد.

۶-۱۶ حقوق و دستمزد شامل مزایای اجتماعی که دولت‌ها به صورت زیر به کارکنان خود ارائه می‌کنند نیز نمی‌شود:

- کمک‌هزینه‌های فرزندان، همسر، خانواده، تحصیل و یا سایر کمک‌هزینه‌ها برای افراد تحت تکفل؛

- پرداخت همه یا بخشی از حقوق و دستمزد به کارکنانی که به دلیل بیماری، آسیب ناشی از تصادف، مرخصی زایمان و غیره از کار غایب هستند؛<sup>(۱۰)</sup>
  - پرداخت‌های اضطراری به کارکنان یا وابستگان کارکنانی که شغل خود را به علت تعدیل نیرو یا اعلام عدم نیاز به ادامه خدمت از دست می‌دهند یا به علت تصادف فوت می‌کنند.
- این دسته از مزایای اجتماعی، پیش از آنکه در قسمت مزایای اجتماعی مرتبط با اشتغال ثبت شوند، به عنوان حق بیمه اجتماعی احتسابی کارفرما (۲۱۲۲)، قابل پرداخت به خانوارها ثبت می‌گردند. همچنانکه باید به عنوان حق بیمه اجتماعی احتسابی (۱۲۲۳) قابل پرداخت توسط خانوارها به کارفرما (۲۷۳) نیز ثبت شوند (به بند ۶،۱۰۴ مراجعه کنید).

#### حقوق و دستمزد غیرنقدی [GFS] (۲۱۱۲)

۶-۱۷ حقوق و دستمزد غیرنقدی، مبالغی است که به صورت کالاها، خدمات، بهره بخشیده شده<sup>۱</sup> یا پرداخت شده توسط کارفرما بابت وام دریافتی کارکنان و سهام صادر شده برای کارکنان در ازای کار انجام شده، قابل پرداخت است. همان‌طور که در جدول ۲ نشان داده شده است، حقوق و دستمزد غیرنقدی [GFS] (۲۱۱۲) شامل مبالغ مرتبط با تشکیل سرمایه به حساب خود نمی‌شود. این طبقه شامل کالاها و خدماتی است که به صورت رایگان یا با قیمت‌های نازل ارائه می‌شوند. وقتی کالاها و خدمات با قیمت‌های پایین‌تر ارائه گردد، حقوق و دستمزد غیرنقدی عبارت خواهد بود از تفاوت بین ارزش کامل کالاها و خدمات و مبلغ پرداختنی توسط کارکنان کالاها و خدماتی که به صورت غیرنقدی به کارکنان خود ارائه می‌کند، لزوماً برای این منظور نیست که آن‌ها را به انجام کار قادر سازد. در واقع این کالاها و خدمات می‌توانند در زمان فراغت از کار و برای ارضای نیازها یا خواسته‌های خود یا سایر اعضای خانواده نیز استفاده شوند. تقریباً هر نوع کالا یا خدمتی ممکن است به صورت حقوق و دستمزد غیرنقدی ارائه شود. موارد زیر رایج‌ترین انواع کالاها و خدمات ارائه شده به صورت رایگان یا با قیمت‌های پایین است:

- غذا و نوشیدنی که به طور معمول در محل کار تهیه و به کارکنان ارائه می‌شود (به دلایل عملی، برآورد ارزش وعده‌های غذایی و نوشیدنی‌های صرف‌شده به عنوان بخشی از برنامه‌های رسمی سرگرمی یا در طول سفرهای کاری ضروری نیست).
- لباس یا کفشی که کارکنان ممکن است اغلب در خارج از محل کار و در حین کار استفاده کنند.

---

1. Interest forgone



- خدمات مسکن یا مسکن به گونه‌ای که برای همه اعضای خانواده‌ای که کارکن به آن تعلق دارد قابل استفاده باشد.
  - خدمات وسایل نقلیه یا سایر کالاهای با دوام که برای استفاده شخصی کارکنان ارائه می‌شود.
  - کالاهای و خدمات تولید شده توسط کارفرما مانند سفر رایگان با هواپیما یا قطار دولتی.
  - امکانات ورزشی، تفریحی یا امکانات مربوط به تعطیلات برای کارکنان و خانواده‌هایشان.
  - حمل و نقل به و از محل کار، پارکینگ رایگان یا با قیمت پایین‌تر که در حالت عادی رایگان نبوده یا قیمت آن بالاتر باشد.
  - مراقبت از فرزندان کارکنان.
  - ارزش بهره بخشیده شده وقتی وام بابت خرید خانه، وسایل نقلیه، اثاثیه یا سایر کالاهای یا کالاهای توسط کارفرما با نرخ صفر یا با نرخ‌هایی کمتر از نرخ بازار به کارکنان داده می‌شود (این مبالغ نیز به عنوان بهره دریافتی ثبت می‌شود، همان‌گونه که در بند ۵,۱۰۸ توضیح داده شد).<sup>(۱۱)</sup>
  - در مورد شرکت‌های دولتی، حقوق و دستمزد غیرنقدی می‌تواند شامل سهام جایزه یا اختیارات خرید سهام باشد که بین کارکنان توزیع می‌شود.<sup>(۱۲)</sup>
- ۶-۱۸ برخی از این خدمات مانند حمل و نقل به و از محل کار، پارکینگ و مراقبت از کودک ممکن است برخی از ویژگی‌های استفاده از کالاهای و خدمات توسط کارکنان را داشته باشد. با این حال، زمانی که دولت‌ها ملزم به ارائه این مزایا برای جذب و حفظ نیروی کار هستند، مشابه سایر اشکال جبران خدمات کارکنان است و باید به این صورت ثبت شود. اگر همان نوع مزایا، بنا به ماهیت فرایند تولید یا شرایط فیزیکی که کارکنان باید تحت آن کار کنند ارائه گردد، باید به عنوان هزینه استفاده از کالا و خدمات (۲۲) ثبت شود.

#### حق بیمه‌های اجتماعی کارفرمایان [GFS] (2121)

۶-۱۹ حق بیمه‌های اجتماعی کارفرمایان، حق بیمه‌های اجتماعی پرداختی است که کارفرمایان به صندوق‌های تأمین اجتماعی،<sup>۱</sup> صندوق‌های بازنشستگی مرتبط با اشتغال<sup>۲</sup> یا سایر برنامه‌های بیمه اجتماعی مرتبط با اشتغال پرداخت می‌کنند تا کارکنانشان مستحق برخورداری از مزایای اجتماعی<sup>۳</sup> گردند. حق بیمه‌های اجتماعی کارفرمایان توسط کارفرمایان و به نفع کارکنانشان پرداخت می‌شود؛ بنابراین به عنوان بخشی از جبران خدمات

---

1. Social security funds  
2. Employment-related pension funds  
3. Social Benefits

کارکنان ثبت می‌شود. حق بیمه‌های اجتماعی کارفرمایان [GFS] (۲۱۲) مبالغ مربوط به تشکیل سرمایه به حساب خود را شامل نمی‌شود (به جدول ۲ مراجعه کنید). لازم به ذکر است که مباحث مرتبط با حمایت اجتماعی در پیوست ۲ توضیح داده شده است.

۶-۲۰ برخی از حق بیمه‌های اجتماعی مستقیماً توسط واحد دولتی که همان کارفرما محسوب می‌شود، به صندوق تأمین اجتماعی یا یک شرکت مالی پرداخت می‌گردد. از نظر اداری، کارایی پرداخت مستقیم حق بیمه اجتماعی به نیابت از کارکنان در مقایسه با اینکه هر کارکن به صورت فردی اقدام به پرداخت آن نماید، بیشتر است. در هر حال، ترتیبات اداری نباید واقعیت‌های اقتصادی را پنهان کند، یعنی اینکه واحد دولتی متحمل هزینه‌ای برای جبران خدمات کارکنان می‌شود، در حالی که کارکنان در برنامه بیمه اجتماعی مشارکت می‌نمایند.<sup>(۱۳)</sup> مبادلات مذکور در فرایند تلفیق<sup>۱</sup> حذف نمی‌شوند، زیرا برای انعکاس بهتر ماهیت مبادلات اقتصادی، همان‌گونه که در بند ۳،۲۸ توضیح داده شد، ثبت اول بابت پرداختی از کارفرمایان به کارکنان و سپس از کارکنان به برنامه بیمه تأمین اجتماعی انجام می‌شود.

#### **حق بیمه‌های اجتماعی واقعی کارفرمایان [GFS] (۲۱۲۱)**

۶-۲۱ حق بیمه‌های اجتماعی واقعی کارفرمایان،<sup>۲</sup> این نوع از حق بیمه اجتماعی شامل حق بیمه‌های پرداختنی به صندوق تأمین اجتماعی، صندوق بازنشستگی مرتبط با اشتغال و سایر برنامه‌های بیمه اجتماعی مرتبط با اشتغال هستند تا بتوانند استحقاق برخوردار از مزایای بیمه اجتماعی را برای کارکنانشان کسب نمایند. این طبقه از حق بیمه واقعی پرداختنی به مؤسسات بیمه، صندوق تأمین اجتماعی و سایر واحدهای نهادی مسئول در زمینه اداره و مدیریت برنامه‌های بیمه اجتماعی یا برنامه‌های بازنشستگی مرتبط با اشتغال تشکیل می‌شود. همان‌گونه که در جدول ۲ نشان داده شده است، حق بیمه‌های اجتماعی واقعی کارفرمایان [GFS] (۲۱۲۱) شامل مبالغ مربوط به تشکیل سرمایه به حساب خود نمی‌شود.

#### **حق بیمه‌های اجتماعی احتسابی کارفرمایان [GFS] (۲۱۲۲)**

۶-۲۲ حق بیمه‌های اجتماعی احتسابی کارفرمایان<sup>۳</sup> عبارت است از مبالغ محاسبه و اضافه شده به حق بیمه‌های واقعی است که دقیقاً با افزایش مزایای اجتماعی کارکنان مطابقت دارد. حق بیمه‌های اجتماعی کارفرمایان ممکن است مربوط به مزایای بازنشستگی و مزایای غیربازنشستگی باشد. حق بیمه‌های اجتماعی کارفرمایان [GFS] (۲۱۲۲) شامل مبالغ مربوط به تشکیل سرمایه به حساب خود نمی‌شود (به جدول ۲ مراجعه کنید).

1. consolidation
2. Actual employer's social contribution
3. Imputed employer's social contribution

### حق بیمه‌های اجتماعی احتسابی کارفرمایان مربوط به مزایای غیر از بازنشستگی

۶-۲۳ برخی از واحدهای دولتی، مزایای اجتماعی غیر از بازنشستگی مرتبط با اشتغال را مستقیماً به کارکنان، کارکنان سابق یا افراد تحت تکفل آن‌ها از منابع خود، بدون دخالت شرکت بیمه ارائه می‌کنند (برای نمونه‌هایی از انواع مزایای پرداختنی به بند ۶،۱۶ مراجعه کنید). در این وضعیت، ممکن است کارکنان در برابر نیازها یا شرایط خاص مورد حمایت قرار گیرند، حتی اگر اندوخته‌ای برای تأمین استحقاق مزایا در آینده انباشته نشده باشد. در این حالت، جبران خدمات کارکنان از نوع حق بیمه اجتماعی کارفرمایان برابر با میزان لازم حق بیمه اجتماعی است که عملاً برای تضمین استحقاق استفاده از مزایا به صورت احتسابی مورد نیاز است. این مبالغ، هرگونه حق بیمه واقعی کارفرما یا کارکن را در نظر می‌گیرد و نه تنها به سطوح مزایای پرداختنی در حال حاضر بستگی دارد بلکه به راه‌هایی که بدهی‌های کارفرما ذیل چنین برنامه‌هایی می‌تواند در آینده تغییر کند نیز، بستگی خواهد داشت. عواملی مانند تغییرات مورد انتظار در تعداد، توزیع سنی و امید به زندگی کارکنان فعلی و قبلی است؛ بنابراین، مبالغی که باید برای حق بیمه‌های اجتماعی در نظر گرفته شود، در اصل باید بر اساس همان ملاحظات اکچوئری<sup>۱</sup> باشد که سطوح حق بیمه‌های اخذ شده توسط شرکت‌های بیمه را تعیین می‌کند.

۶-۲۴ در عمل، تعیین اینکه حق بیمه‌های احتسابی چه مقدار باید باشد، دشوار است. واحد بخش دولتی ممکن است بر اساس حق بیمه‌های پرداختنی در برنامه‌های دارای صندوق<sup>۲</sup> مشابه (طرح‌های تأمین مالی شده)، این مبلغ را برآورد کند تا بتواند بدهی‌های احتمالی خود در آینده را مشخص نماید. چنین برآوردهایی ممکن است در صورت موجود بودن، مورد استفاده قرار گیرد، در غیر این صورت، تنها گزینه عملی ممکن، استفاده از مزایای غیربازنشستگی بدون صندوق<sup>۳</sup> قابل پرداخت توسط واحد دولتی در دوره مشابه خواهد بود که به عنوان تقریبی از هزینه‌های احتسابی برای پوشش حق بیمه احتسابی لازم است (به بند ۶،۱۰۴ مراجعه کنید).

### حق بیمه‌های اجتماعی احتسابی کارفرمایان مربوط به مزایای بازنشستگی مرتبط با اشتغال

۶-۲۵ مبالغ احتسابی حق بیمه اجتماعی مرتبط با اشتغال مربوط به مزایای بازنشستگی از نوع برنامه اجرایی بیمه بازنشستگی واحد دولتی اثر می‌پذیرد:

- به طور کلی، در مورد برنامه‌های تأمین اجتماعی، حق بیمه احتسابی برای بیمه اجتماعی منظور نمی‌شود. با این حال، در مواردی که مزایای بازنشستگی مرتبط با اشتغال توسط برنامه‌های تأمین اجتماعی مدیریت می‌گردند، باید برای این دسته از تعهدات مربوط به مزایای بازنشستگی، حق بیمه اجتماعی احتسابی ثبت شود.

1. Actuarial considerations  
2. Funded schemes  
3. Unfunded non pension benefits

- برای یک برنامه تعریف شده بازنشستگی<sup>۱</sup> حق بیمه احتسابی شناسایی نمی‌شود، مگر اینکه خود کارفرما این برنامه را اجرا کند. در آن صورت، ارزش هزینه‌های اجرای برنامه به عنوان حق بیمه اجتماعی پرداختنی به کارکن به عنوان بخشی از جبران خدمات کارکنان ثبت می‌شود.
- برای یک طرح بازنشستگی تعریف شده، حق بیمه اجتماعی احتسابی معادل افزایش مزایای پرداختنی به علت اشتغال در دوره جاری به اضافه هزینه‌های اجرای برنامه، منهای مجموع حق بیمه واقعی دولت و مجموع حق بیمه‌های اجتماعی کارکنان خواهد بود.<sup>(۱۴)</sup>

۶-۲۶ برخی از برنامه‌ها ممکن است بدون پرداخت حق بیمه باشند، زیرا هیچ حق بیمه‌ای عملاً توسط کارکنان پرداخت نمی‌شود. با وجود این، در مورد برنامه‌های مرتبط با اشتغال، حق بیمه اجتماعی احتسابی کارفرما محاسبه می‌گردد، باید در GFS در نظر گرفته شود. این واقعیت که ارزش حق بیمه احتسابی برای یک برنامه بدون حق بیمه برابر با ارزش مزایای پرداختنی تعیین شود، به این معنی نیست که خود مزایا به عنوان بخشی از جبران خدمات کارکنان ثبت می‌گردد بلکه به این معنی است که کارکن از دارایی بازنشستگی برخوردار است که در صورت پرداخت مزایا از مقدار آن کاسته می‌شود. هنگامی که مدیریت صندوق بازنشستگی با مدیریت آن واحد دولتی متفاوت بوده و مسئولیت هرگونه کسری یا مطالبات مازاد بر عهده مدیریت صندوق بازنشستگی باشد، ثبت مقابل برای چنین مطالباتی به صورت خالص به عنوان جزئی از حق بیمه‌های تأمین اجتماعی منظور می‌شود (به عنوان مثال، هزینه‌ای که بدهی را افزایش می‌دهد و کاهش در هزینه وقتی بدهی کاهش می‌یابد یا وقتی دولت اقدام به تملک یک دارایی می‌کند. به بند ۷,۱۹۹ مراجعه کنید).

### ۳- استفاده از کالاها و خدمات (۲۲)

۶-۲۷ استفاده از کالاها و خدمات (۲۲) شامل ارزش کالاها و خدمات مورد استفاده برای تولید کالاها و خدمات بازاری و غیربازاری است. استفاده از کالاها و خدمات شامل موارد زیر نمی‌باشد: (۱۵)

- مصرف سرمایه ثابت<sup>۱</sup> (۲۳)
- استفاده از کالاها و خدمات در تشکیل سرمایه به حساب خود که باید به عنوان تملک دارایی‌های غیرمالی ثبت شود (به بند ۳، ۸ مراجعه کنید).
- کالاهایی که توسط دولت خریداری می‌شود و بدون هیچ تغییری توزیع می‌گردد که باید نوعی انتقال غیرنقدی محسوب شود. این انتقالات به عنوان یارانه<sup>۲</sup> (۲۵)، کمک بلاعوض<sup>۳</sup> (۲۶)، مزایای اجتماعی (۲۷) یا انتقالات جاری طبقه‌بندی نشده در جای دیگر<sup>۴</sup> (۲۸۲۱) ثبت می‌شوند.

۶-۲۸ در صورت عملیات دولت، ارزش استفاده از کالاها یا خدمات زمانی ثبت می‌شود که کالاها یا خدمات عملاً به مصرف رسیده باشند و نه زمانی که به تملک درآمده یا بابت آن‌ها پرداخت انجام شده باشد. در عمل، همزمانی بین تملک و مصرف برای نهاده مرتبط با خدمات اتفاق می‌افتد و نه برای کالاها که ممکن است مدتی پیش از استفاده تهیه شوند. ارزش کالاهای خریداری و نگهداری شده برای فروش مجدد، زمانی به عنوان استفاده از کالاها و خدمات منظور می‌شوند که به فروش برسند.

۶-۲۹ در عمل، واحدهای دولتی معمولاً مصرف کالاها در تولید را مستقیماً ثبت نمی‌کنند. به جای آن، این واحدها، سوابق خرید مواد و لوازمی که قرار است به عنوان نهاده استفاده شود و همچنین هرگونه تغییر در مقادیر این کالاها در انبار را نگهداری می‌کنند. برآورد مربوط به استفاده از کالاها و خدمات در طول یک دوره را می‌توان از طریق روش غیرمستقیم با در نظر گرفتن خرید کالاها و خدمات و تغییر در موجودی انبار انجام داد، همان‌طور که در جدول ۳ نشان داده شده است. (۱۶)

۶-۳۰ استفاده از کالاها و خدمات (۲۲) به صورت ناخالص ثبت می‌شود؛ به عبارت دیگر، مبالغ جمع‌آوری شده برای کالاها و خدمات ارائه‌شده توسط واحدهای دولتی مانند انواع خاصی از مزایای اجتماعی یا خدمات اداری نظیر صدور مجوز و گذرنامه، باید به جای کسر از هزینه به عنوان درآمد نشان داده شود.

1. Consumption of fixed capital
2. Subsidy
3. Grant
4. Current transfers not elsewhere classified

۳۱-۶ منابع و مصارف وجوه نقد، خرید کالاها و خدمات تا حد امکان نزدیک به مرحله پرداخت ثبت می‌شود. ارزش این کالاها و خدمات شامل تمام پرداخت‌های نقدی انجام شده برای کالاها و خدمات در طول دوره مورد گزارش، صرف‌نظر از اینکه کالا یا خدمات در طول دوره مذکور مصرف شده باشد، خواهد بود. این مبلغ شامل ارزش کالاهای پرداخت شده در دوره‌های قبلی، اما استفاده شده در دوره جاری نمی‌باشد.

۳۲-۶ مرز بین استفاده از کالاها و خدمات و سایر مخارج مانند جبران خدمات کارکنان، انتقالات یا تملک دارایی‌های غیرمالی با تفصیل بیشتری در پاراگراف ۶,۳۳ تا ۶,۵۲ توضیح داده شده است.

جدول ۳: رابطه بین موجودی انبار (۶۱۲) و استفاده از کالاها و خدمات (۲۲)

۶۱۲	موجودی انبار در اول دوره
	به علاوه: خرید کالاها و خدمات منهای: استفاده در تشکیل سرمایه به حساب خود منهای: کالاهایی که مستقیماً به عنوان انتقالات غیرنقدی توزیع شدند
۴۱۲	بعلاوه/ منهای: سود/زیان ناشی از نگهداشت
۵۱۲	بعلاوه/ منهای: سایر تغییرات در حجم
۶۱۲	منهای: موجودی انبار در آخر دوره
۲۲	برابراست با: استفاده از کالاها و خدمات

### ۳-۱- مرز بین استفاده از کالاها و خدمات و جبران خدمات کارکنان

۳۳-۶ جبران خدمات کارکنان شامل مبالغ پرداختنی به پیمانکاران، کارکنان خویش فرما و سایر کارکنانی که در استخدام واحدهای دولتی یا بخش عمومی نیستند، نمی‌شود. چنین اقلامی باید تحت عنوان استفاده از کالاها و خدمات ثبت شوند (۲۲). رابطه کارفرما و کارکن زمانی وجود دارد که یک توافق‌نامه کتبی یا شفاهی که ممکن است رسمی یا غیررسمی باشد، بین یک بنگاه و یک فرد وجود داشته باشد که معمولاً به طور داوطلبانه توسط هر دو طرف منعقد می‌شود و به موجب آن شخص در ازای دریافت پرداخت نقدی یا غیرنقدی برای بنگاه کار می‌کند. پرداخت معمولاً بر اساس زمان صرف شده در محل کار یا نماگر عینی دیگری از میزان کار انجام شده، صورت می‌پذیرد. اگر با یک فرد قراردادی برای انجام یک وظیفه مشخص منعقد شود، در این حالت رابطه کارفرما-کارکن وجود ندارد، اگرچه یک رابطه قرارداد خرید خدمت بین بنگاه و فرد خویش فرما وجود خواهد داشت.

۳۴-۶ نشانه‌ای که بتوان بر اساس آن گفت رابطه کارفرما-کارکن وجود دارد، وجود کنترل بر فرایند کار توسط کارفرما است. اگر کارفرما حق کنترل یا هدایت انجام کار را داشته باشد، این امر نشان‌دهنده وجود رابطه کارفرما-کارکن است. اندازه‌گیری یا تنظیم کار انجام شده به منظور پرداخت تا زمانی که کارفرما کنترل مؤثری بر روش و نتیجه کار انجام شده توسط فرد داشته باشد، اهمیت چندانی ندارد. با این حال، برخی از کنترل‌ها بر روی کار انجام شده نیز ممکن است هنگام خرید یک خدمت وجود داشته باشد. برای مثال، زمانی که پیمانکاران فرعی وارد کار شوند؛ بنابراین معیارهای دیگری نیز باید برای شفاف‌سازی رابطه کارفرما-کارکن مورد استفاده قرار گیرد. این واقعیت که فرد طرف قرارداد، همه حق بیمه اجتماعی را پرداخت می‌کند، بیانگر این نکته می‌باشد که خویش‌فرما است. برعکس، پرداخت حق بیمه اجتماعی توسط کارفرما نشان‌دهنده رابطه کارفرما-کارکن است. اگر فرد از همان نوع مزایا (مثلاً کمک‌هزینه، تعطیلات و مرخصی استعلاجی) برخوردار باشد که معمولاً کارکنان یک بنگاه اقتصادی هستند، رابطه کارفرما-کارکن وجود دارد. پرداخت مالیات بر خدمات ارائه شده (مانند مالیات بر فروش یا مالیات بر ارزش افزوده) توسط فرد نشان می‌دهد که فرد ارائه‌دهنده خدمات، خویش‌فرما است.

۳۵-۶ برخی از کالاها و خدمات مورد استفاده توسط دولت‌ها مستقیماً وارد فرایند تولید نمی‌شوند بلکه توسط کارکنانی که روی آن فرایند کار می‌کنند استفاده می‌شوند. به طور کلی، هنگامی که کارکنان از کالاها یا خدمات در زمان فراغت از کار، به منظور برآورده ساختن نیازها یا خواسته‌های خود استفاده می‌کنند، بخشی از جبران خدمات غیرنقدی محسوب می‌شوند (به بند ۶، ۱۷ مراجعه کنید). با این حال، زمانی که مصرف کالاها و خدمات به منظور قادر ساختن کارکنان برای انجام کار به عنوان یک ضرورت تعریف شود، باید به عنوان استفاده از کالاها و خدمات ثبت شود. نمونه‌هایی از این موارد عبارت‌اند از:

- ابزارها یا تجهیزاتی که به صورت انحصاری یا در اغلب موارد در محل کار استفاده می‌شوند.
- لباس یا کفشی که مصرف‌کنندگان معمولی آن‌ها را نمی‌خرند یا نمی‌پوشند و انحصاراً یا در اکثر موارد در محل کار پوشیده می‌شوند - برای مثال لباس محافظ، لباس کار یا لباس فرم.
- خدمات اسکان در محل کار که برای خانواده‌های کارکنان قابل استفاده نیستند مانند پادگان، کابین، خوابگاه، کلبه و غیره.
- وعده‌های غذایی یا نوشیدنی‌های ویژه‌ای که به دلیل شرایط کاری استثنایی یا به هنگام سفر بنا به دلایل مرتبط به کار یا هنگام انجام وظیفه داده می‌شود.
- تغییر امکانات، دستشویی، دوش، حمام و غیره که به دلیل نوع کار مورد نیاز است.

– امکانات کمک‌های اولیه، معاینات پزشکی یا سایر بررسی‌های بهداشتی که به دلیل نوع کار مورد نیاز است.

۶-۳۶ ممکن است که کارکنان، فهرستی از انواع کالاها یا خدمات را خریداری کنند و سپس مبلغ آن توسط کارفرما بازپرداخت شود. چنین پرداخت‌هایی به عنوان استفاده از کالاها و خدمات و نه حقوق و دستمزد، ثبت می‌شوند.

### ۳-۲- تفاوت بین استفاده از کالا و خدمات و انتقالات

۶-۳۷ کلیه انتقالات مربوط به کالاها و خدمات به سایر واحدهای نهادی به جز کالاها و خدمات تولید شده توسط واحد دولتی اهداکننده به عنوان کمک‌های بلاعوض (۲۶) یا انتقالاتی که در جای دیگری طبقه‌بندی نشده‌اند (۲۸۲)، ثبت می‌گردند. چنین انتقالاتی ممکن است شامل واگذاری دارایی‌های ثابت دولتی، واگذاری کالاها در انبارها، ساخت دارایی‌های ثابت یا خرید و سپس واگذاری دارایی‌های ثابت یا کالاها و خدمات برای مصرف جاری باشند. به عنوان مثال می‌توان به ارائه غذا، پوشاک، پتو و دارو به عنوان کمک فوری پس از وقوع بلایای طبیعی، انتقال ماشین‌آلات و سایر تجهیزات؛ ساخت و انتقال مالکیت ساختمان‌ها یا سایر سازه‌ها؛ و همه گونه تجهیزات نظامی به شکل انتقالات اشاره کرد.

۶۶-۳۸ کالاها و خدمات استفاده شده برای تولید کالاها و خدمات غیربازاری توسط یک واحد دولتی اهداکننده که به مصرف سایر دولت‌ها و سازمان‌های بین‌المللی می‌رسند، استفاده از کالاها و خدمات محسوب می‌شود. کالاها و خدماتی که کارکنان دولت برای انجام عملیات امدادی پس از یک بلای طبیعی در کشوری دیگر مورد استفاده قرار می‌دهند، مثالی برای این مورد است. هدف از این ثبت، نشان دادن کاهش موجودی نقد یا افزایش میزان سایر حساب‌های پرداختی در GFS است، همراه با ثبت مشابهی در اقلام هزینه متناظر که هزینه تولید کالاها و خدمات غیربازاری عرضه‌شده توسط واحد بخش دولتی را تشکیل می‌دهد.<sup>(۱۷)</sup>

۶-۳۹ استفاده از کالاها و خدمات همچنین کلیه کالاها و خدماتی را که یک واحد دولت عمومی برای تولید کالاها و خدمات غیربازاری به مصرف می‌رساند و به عنوان مزایای اجتماعی غیرنقدی به خانوارها می‌دهد یا در شرایط خاص مانند وقوع بلایای طبیعی بین خانوارها توزیع می‌کند را در بر می‌گیرد. این نوع مزایای اجتماعی را می‌توان از طریق برنامه‌های تأمین اجتماعی؛ برنامه‌های بیمه اجتماعی برای کارکنان دولت، افراد تحت تکفل یا بازماندگان آن‌ها یا کمک اجتماعی<sup>۱</sup> توزیع کرد. گونه رایج مزایای اجتماعی که می‌تواند توسط واحدهای دولتی تولید شود و به صورت غیرنقدی توزیع گردد، مربوط به مراقبت‌های بهداشتی است مانند درمان‌های

1. Social assistance



پزشکی یا دندان‌پزشکی، عمل‌های جراحی، اقامت در بیمارستان، مراقبت در منزل و خدمات مشابه.<sup>(۱۸)</sup> مزایا برای کارکنان دولت و افراد تحت تکفل معمولاً شامل خدمات پزشکی عمومی غیرمرتبط با کار، نگاهتگاه‌ها و خانه‌های سالمندان، خدمات آموزشی و دسترسی به امکانات تفریحی است. هرگونه پرداخت اسمی توسط دریافت‌کنندگان به واحد دولتی توزیع‌کننده این کالاها و خدمات نباید از هزینه استفاده از کالاها و خدمات کسر گردد بلکه به عنوان فروش کالا و خدمات باید ثبت شود (۱۴۲).

۴۰-۶ کالاها و خدماتی که توسط واحد دولتی اهداکننده تولید نشده‌اند؛ اما به عنوان مزایای اجتماعی غیرنقدی توزیع شده یا در شرایط خاص بین خانوارها توزیع گردیده‌اند، به عنوان مزایای اجتماعی طبقه‌بندی می‌شوند (۲۷)، نه به عنوان استفاده از کالاها و خدمات. اقلام توزیع شده شامل انتقال غیرنقدی کالاهای نگهداری شده در انبار، خرید و همزمان با آن انتقال غیرنقدی کالاها و خدمات از تولیدکنندگان بازاری و بازپرداخت خرید کالاها یا خدمات خاص توسط خانوارها مانند غذا، خدمات آموزشی، دارو، درمان‌های پزشکی یا دندان‌پزشکی، صورتحساب‌های بیمارستانی و اپتومتریست‌ها توسط واحد دولت عمومی.

۴۱-۶ گاهی اوقات، واحدهای دولتی با خرید کالاها و خدمات به قیمت‌هایی که بسیار بالاتر از ارزش بازارشان است، ارزش اقتصادی را منتقل می‌کنند. همان‌گونه که در بند ۳,۲۹ توضیح داده شد، زمانی که چنین مبادلاتی قابل شناسایی است، باید به دو بخش خرید کالاها و خدمات به ارزش واقعی بازار و پرداخت انتقالی در طبقه مرتبط با آن، تفکیک شوند.

۴۲-۶ اگر به ازای پرداخت بابت حق عضویت و حق اشتراک خدمتی دریافت گردد، باید به عنوان هزینه استفاده از کالاها و خدمات (۲۲) ثبت شود. این پرداخت‌ها شامل پرداخت شرکت‌های دولتی بابت حق عضویت یا حق اشتراک در مؤسسات غیرانتفاعی بازاری (NPI) در خدمت بنگاه‌های اقتصادی مانند اتاق‌های بازرگانی یا انجمن‌های تجاری هستند، زیرا این پرداخت‌ها به ازای خدمات دریافتی است و در نتیجه انتقالات محسوب نمی‌شود. در موارد نادر، ممکن است مؤسسات بازاری فعال در داخل دولت عمومی، حق عضویت یا حق اشتراک مشابهی را به مؤسسات غیرانتفاعی بازاری پرداخت کنند. برخی از حق عضویت‌ها و حق اشتراک‌ها ماهیت متفاوتی دارند و در طبقه استفاده از کالاها و خدمات قرار نمی‌گیرند:

- گاهی اوقات، سازمان‌های بین‌المللی حق عضویت و حق اشتراک را به عنوان تملک سهام (۳۲۰۵۱) دریافت می‌کنند، در صورتی که امکان بازپس‌گیری کل مبلغ وجود داشته باشد - حتی اگر نامحتمل باشد. در این مواقع، پرداخت‌کننده در صورت انحلال سازمان بین‌المللی، حق دریافت سهام را دارد.
- در صورتی که در قبال حق عضویت و حق اشتراک دریافتی انجام نشود، به عنوان انتقالات ثبت می‌شود. اگر یک سازمان بین‌المللی، دولت خارجی یا یک واحد دولتی عمومی دیگر دریافت‌کننده وجوه باشد، این

انتقال به عنوان کمک بلاعوض جاری (۲۶) طبقه‌بندی می‌شود یا در غیر این صورت به عنوان انتقالات جاری طبقه‌بندی نشده در جاری دیگر، ثبت می‌شود (۲۸۲۱).

### ۳-۳- مرز بین استفاده از کالاها و خدمات و تملک دارایی‌های غیرمالی

۴۳-۶ کالاهایی که برای استفاده به عنوان دارایی‌های ثابت یا اشیای قیمتی یا برای استفاده در تشکیل سرمایه به حساب خود به دست می‌آیند، به عنوان تملک دارایی‌های ثابت یا اشیای با ارزش طبقه‌بندی می‌شوند. هزینه‌های انجام شده در مورد کالاهای بادوام ارزان مانند ابزارهای کوچک/ دستی، (۲۲) زمانی که چنین هزینه‌هایی به طور منظم انجام شود و در مقایسه با هزینه‌های انجام شده برای خرید ماشین‌آلات و تجهیزات ناچیز باشد، به عنوان استفاده از کالاها و خدمات ثبت می‌شود (به بندهای ۷,۴۰ و ۷,۵۲ نگاه کنید). حذف ابزارهای کوچک/ دستی از محدوده تملک دارایی‌های غیرمالی، بیشتر بر اساس ملاحظات عمل‌گرایانه و نه ملاحظات نظری انجام می‌شود. برخی از کالاها ممکن است مکرراً یا به طور مداوم طی سالیان متمادی در فرایند تولید استفاده شوند؛ اما ممکن است همچنان کوچک، ارزان و برای انجام عملیات نسبتاً ساده قابل استفاده باشند. ابزارهای دستی مانند اره، بیل، چاقو، تبر، چکش، پیچ‌گوشتی و آچار نمونه‌هایی از این کالاها هستند. اگر هزینه خرید چنین ابزارهایی با نرخ نسبتاً ثابتی انجام شود و اگر ارزش آنها در مقایسه با مبالغ پرداختنی در ماشین‌آلات و تجهیزات پیچیده‌تر ناچیز باشد، بهتر است که ابزارها به عنوان مواد یا لوازم در ذیل استفاده از کالاها و خدمات طبقه‌بندی شوند (۲۲). با این حال، بسته به اهمیت نسبی چنین ابزارهایی، انعطاف‌پذیری لازم است. در کشورهایی که این نوع ابزارها، بخش قابل توجهی از ارزش کل موجودی ماشین‌آلات و تجهیزات را تشکیل می‌دهند، ممکن است به عنوان دارایی‌های ثابت در نظر گرفته شوند و تملک و واگذاری آن‌ها توسط واحدهای بخش دولتی تحت عنوان خالص تملک دارایی‌های غیرمالی ثبت شود.

۴۴-۶ تحصیل کالاها و خدمات برای افزودن به موجودی انبار مواد و لوازم، کار در جریان ساخت، کالاهای نهایی و کالاهای برای فروش مجدد، ذیل تغییر در موجودی انبار (۳۱۲) طبقه‌بندی می‌شوند که نوعی دارایی غیرمالی است (به بند ۷,۷۵ نگاه کنید).

۴۵-۶ کالاها و خدماتی که برای نگهداری و تعمیرات عادی دارایی‌های ثابت به مصرف می‌رسند، استفاده از کالاها و خدمات محسوب می‌شوند. با این حال، نوسازی، بازسازی یا توسعه دارایی‌های ثابت موجود به عنوان تملک دارایی‌های ثابت به حساب می‌آیند. برای اطلاعات بیشتر در مورد تمایز این فعالیت‌ها به پاراگراف‌های ۸,۲۷-۸,۲۵ نگاه کنید.

۶-۴۶ کالاها و خدمات مورد استفاده در تحقیق و توسعه به عنوان تملک دارایی‌های ثابت در طبقه محصولات مالکیت معنوی<sup>۱</sup> (۳۱۱۳۲) ثبت می‌شوند، مگر در مواردی که مشخص شده باشد که این فعالیت منفعت اقتصادی آتی برای مالک آن ایجاد نمی‌کند. در این صورت به عنوان استفاده از کالا و خدمات ثبت می‌شود. برای توضیح معیارهای تشخیص محصولات مالکیت معنوی به پاراگراف ۸,۳۷-۸,۴۱ نگاه کنید.

۶-۴۷ کالاها و خدمات مورد استفاده در اکتشاف و ارزش‌گذاری مواد معدنی به عنوان استفاده از کالاها و خدمات ثبت نمی‌شوند. صرف نظر از موفقیت‌آمیز بودن با توجه به الزام در به دست آوردن ذخایر جدید، همه به عنوان تملک دارایی‌های ثابت ثبت شده و به عنوان محصولات مالکیت معنوی طبقه‌بندی می‌گردند (۳۱۱۳۲).

۶-۴۸ مواد برای تولید سکه یا اسکناس به عنوان پول ملی یا مبالغ پرداختی به پیمانکاران برای تولید پول در گردش، به عنوان استفاده از کالاها و خدمات لحاظ می‌شود. انتشار سکه یا اسکناس یک مبادله مالی است که درآمد یا هزینه‌ای در بر ندارد. سکه‌های یادبودی که پول قانونی در گردش محسوب نمی‌شوند، به عنوان دارایی‌های غیرمالی طبقه‌بندی می‌گردند (به بند ۷,۱۳۵ نگاه کنید).

۶-۴۹ خرید تجهیزات نظامی مانند سیستم‌های تسلیحاتی بزرگ و خودروهای زرهی مورد استفاده پلیس و نیروهای امنیت داخلی به عنوان تملک انواع دارایی‌های ثابت مربوطه، یعنی سیستم‌های تسلیحاتی (۳۱۱۴) یا ماشین‌آلات و تجهیزات (۳۱۱۲) طبقه‌بندی می‌شوند. تهیه کالاهای نظامی مانند سلاح‌های یکبار مصرف (مهمات، موشک، راکت، بمب، اژدر) و قطعات یدکی باید به عنوان موجودی انبار تا زمان مصرف ثبت شوند. در زمان مصرف، این قلم به عنوان استفاده از کالاها، خدمات و کاهش در موجودی انبار ثبت می‌شود (به پاراگراف‌های ۷,۷۴ و ۷,۸۶ نگاه کنید).

### ۳-۴- سایر مرزهای مربوط به استفاده از کالاها و خدمات

۶-۵۰ تمایز مفهومی قابل توجهی بین اجاره<sup>۲</sup> دارایی‌های ثابت با عنوان اجاره عملیاتی<sup>۳</sup> و تملک یک دارایی تحت عنوان اجاره مالی<sup>۴</sup> وجود دارد. در اجاره عملیاتی (به بند A4.6 مراجعه کنید)، موجر مالکیت اقتصادی دارایی ثابت را حفظ می‌کند و پرداخت‌های مستأجر به عنوان پرداختی به ازای دریافت خدمت در نظر گرفته شده و در نتیجه به عنوان استفاده از کالاها و خدمات طبقه‌بندی می‌گردد. در اجاره مالی (به بندهای ۸,۱۷ و A4.10 مراجعه کنید)، مستأجر مالکیت اقتصادی دارایی ثابت را به دست می‌آورد و پرداخت‌ها به عنوان پرداخت

1. Intellectual Property Products
2. Rentals
3. Operating lease
4. Financial lease

بهره و بازپرداخت اصل سرمایه توسط مستأجر به موجر طبقه‌بندی می‌شود؛ بنابراین تأثیری بر استفاده از کالاها و خدمات ندارد (همچنین به پاراگراف A4.6-A4.15 مراجعه کنید).

۵۱-۶ مبالغ پرداختنی برای استفاده از دارایی‌های طبیعی تولید نشده مانند زمین به عنوان اجاره<sup>۱</sup> (۲۸۱۴) و نه به عنوان استفاده از کالاها و خدمات (۲۲) طبقه‌بندی می‌شوند. برای توضیح به پاراگراف‌های ۵,۱۳۱-۵,۱۳۲ مراجعه کنید.

۵۲-۶ کارمزدهای صریح برای خدمات مالی همیشه باید به عنوان استفاده از کالاها و خدمات طبقه‌بندی شوند. با این حال، برخی از مبادلات شامل کارمزد ضمنی برای خدمات مالی است که به طور جداگانه در GFS ثبت نمی‌شود. هزینه‌های کارمزد ضمنی را می‌توان تنها در چارچوب تحلیل کل اقتصاد یا صنعت (فعالیت) محاسبه کرد. همان‌طور که در بند ۶,۸۱ بیان شد، خدمات واسطه‌گری مالی که به طور غیرمستقیم اندازه‌گیری می‌شوند<sup>۲</sup> معمولاً فقط به طور غیرمستقیم توسط تهیه‌کنندگان حساب‌های ملی قابل برآورد هستند. به طور مشابه، هزینه خدمات حق بیمه‌های غیرعمر را می‌توان تنها با مشاهده تمام مبادلات و هزینه‌های صنعت بیمه برآورد کرد (به بند ۶,۱۲۵ مراجعه کنید).

- 
1. Rent
  2. Financial Intermediation Services Indirectly Measured (FISIM)
-

#### ۴- مصرف سرمایه ثابت [GFS] (۲۳)

۵۳-۶ مصرف سرمایه ثابت عبارت است از کاهش ارزش جاری موجودی دارایی‌های ثابت تحت مالکیت و استفاده یک واحد دولتی در طول دوره گزارشگری، در نتیجه فرسودگی فیزیکی، کهنگی عادی یا آسیب تصادفی عادی.<sup>(۱۹)</sup> مفهوم مصرف سرمایه ثابت با مفهوم استفاده شده در SNA ۲۰۰۸ یکسان است. با این حال، مقدار هزینه مصرف سرمایه ثابت [GFS] (۲۳) ثبت شده در GFS ممکن است با مقدار ثبت شده در حساب تولید SNA ۲۰۰۸ به دلیل قاعده GFS درباره تشکیل سرمایه به حساب خود متفاوت باشد (جدول ۴ را ببینید). وقتی دارایی‌های غیرمالی به حساب خود تولید می‌شوند، مصرف سرمایه ثابت مربوط به آن فرایند تولید در GFS به عنوان بخشی از بهای تمام شده خرید دارایی‌های ثابت به جای هزینه ثبت می‌شود (به بند A7.25 مراجعه کنید).

۵۴-۶ مقدار سرمایه ثابت مصرف شده ممکن است به نحو قابل توجهی با استهلاک ثبت شده در حساب‌های مالی دولت، متفاوت باشد. مصرف سرمایه ثابت یک سنجه آینده‌نگر است که به جای رویدادهای گذشته، تحت تأثیر وضعیت آینده می‌باشد- مصرف سرمایه ثابت، توسط منافعی که واحدهای نهادی انتظار دارند در آینده از استفاده دارایی در فرایند تولید برای بقیه دوره خدمت‌دهی آن کسب کنند، تعیین می‌شود؛ بنابراین، مصرف سرمایه ثابت بر اساس ارزش حال بازار یا هزینه جایگزینی دارایی تعیین می‌گردد. استهلاک عبارت از تخصیص هزینه‌های اصلی دارایی‌های ثابت (هزینه تاریخی) در دوره‌های گزارشگری بعدی است. مصرف سرمایه ثابت بر اساس برآوردهای هزینه‌های فرصت استفاده از دارایی‌ها در زمان استفاده محاسبه می‌شود، نه قیمت‌هایی که دارایی‌ها با آن خریداری شده‌اند. حتی زمانی که دارایی‌های ثابت مورد استفاده عملاً جایگزین نمی‌شوند، میزان مصرف سرمایه ثابت به عنوان هزینه تولید باید به اندازه‌ای باشد که در صورت تمایل، امکان جایگزینی دارایی‌ها را فراهم کند.

۵۵-۶ مصرف سرمایه ثابت برای کلیه دارایی‌های ثابت متعلق به واحدهای دولتی محاسبه می‌گردد، به استثنای اشیای قیمتی<sup>۱</sup> (فلزات گرانبها، سنگ‌های قیمتی و غیره) که دقیقاً به این دلیل تملک می‌شوند که انتظار نمی‌رود ارزش آن‌ها بر حسب مقادیر حقیقی در طول زمان، کاهش یابد. مصرف سرمایه ثابت شامل برداشت و فروسای<sup>۲</sup> دارایی‌های طبیعی مانند زمین، معدن یا ذخایر دیگر، زغال سنگ، نفت یا گاز طبیعی یا قراردادهای اجاره‌های مالی و مجوزها که به عنوان سایر تغییرات در حجم دارایی‌ها ثبت می‌شود، نمی‌گردد (به بند ۱۰.۵۲ مراجعه کنید).

1. valubles

2. Depletion and Degradation

جدول ۴: طبقه‌بندی تفصیلی مصرف سرمایه ثابت [GFS] (۲۳)

مصرف سرمایه ثابت [GFS]	۲۳
مصرف سرمایه ثابت [SNA]	
منهای: ثبت مرتبط با تشکیل سرمایه ثابت به حساب خود	

۵۶-۶ محاسبه مصرف سرمایه ثابت مفروضاتی را در مورد نرخ‌های عادی زوال فیزیکی، کهنگی و آسیب تصادفی در نظر می‌گیرد. حتی اگر به نظر برسد که برخی از دارایی‌های ثابت در صورت نگهداری مناسب عمر خدمت‌رسانی بی‌نهایتی دارند مانند جاده‌ها یا خطوط راه‌آهن امکان دارد که ارزش آن‌ها به دلیل کاهش تقاضا برای خدماتشان در نتیجه پیشرفت فنی و ظهور جایگزین‌ها کاهش یابد. بسیاری از دارایی‌های ثابت صرفاً به دلیل اینکه منسوخ شده‌اند، از دور خارج شده یا از بین می‌روند؛ بنابراین، مصرف سرمایه ثابت باید شامل جواز از دور خارج کردن مورد انتظار دارایی باشد. هرگونه تفاوت بین نرخ عادی مورد انتظار و نرخ واقعی از دور خارج شدن دارایی ثابت در یک دوره معین باید به عنوان سایر تغییرات در حجم دارایی‌ها ثبت گردد (به بند ۱۰,۶۶ مراجعه کنید).

۵۷-۶ تلفات دارایی‌های ثابت به دلیل سطوح عادی یا مورد انتظار آسیب تصادفی (خسارت وارده به دارایی‌های مورد استفاده در فرایند تولید ناشی از قرار گرفتن آنها در معرض خطر آتش‌سوزی، طوفان، حوادث ناشی از خطای انسانی و غیره) نیز در ذیل مصرف سرمایه ثابت قرار می‌گیرد. هنگامی که این نوع حوادث با فراوانی قابل پیش‌بینی اتفاق می‌افتند، در برآورد میانگین عمر خدمات کالای مذکور، در نظر گرفته می‌شوند. هرگونه تفاوت بین خسارت عادی مورد انتظار و خسارت تصادفی واقعی در یک دوره معین باید به عنوان سایر تغییرات در حجم دارایی‌ها ثبت شود (به بند ۱۰,۶۷ مراجعه کنید).

۵۸-۶ مصرف سرمایه ثابت، از دست دادن ارزش دارایی‌های ثابت در اثر جنگ، بلایای طبیعی و سایر رویدادهای نادر و همچنین خسارات ناشی از تغییرات تکنولوژیکی پیش‌بینی نشده که ممکن است باعث کاهش عمر مفید دارایی ثابت موجود گردد را شامل نمی‌شود. این رویدادها به عنوان سایر جریان‌های اقتصادی و به عنوان تغییر در حجم (مقدار) دارایی‌ها ثبت می‌گردند (به بند ۱۰,۶۶ مراجعه کنید). سود و زیان نگهداری دارایی‌های ناشی از تغییرات قیمت آن نیز باید از مصرف سرمایه ثابت خارج شود. این تغییرات قیمت باید به عنوان سود یا زیان نگهداری دارایی‌ها ثبت شود، همان‌گونه که در بندهای ۱۰,۵ و ۱۰,۱۵ توضیح داده شده است.

۵۹-۶ برای محاسبه مصرف سرمایه ثابت، دارایی‌های ثابت خریداری شده در گذشته و همچنان در حال استفاده، باید با قیمت‌های متوسط دوره مرجع تجدید ارزیابی شوند و فرضیاتی در مورد عمر مفید باقیمانده هر دارایی

و نرخ‌های که انتظار می‌رود کارایی آن‌ها کاهش می‌یابد، ارائه شود. مصرف سرمایه ثابت باید بر اساس عمر مفید طولانی مدت محاسبه شود. الگوهای خطی یا هندسی کاهنده یا ترکیبی از آن‌ها، الگوهای هستند که اغلب مفروض گرفته می‌شوند.<sup>(۲۰)</sup> جعبه ۶،۱ شرح مفصل‌تری از محاسبه مصرف سرمایه ثابت ارائه می‌دهد.

#### جعبه ۶-۱ محاسبه مصرف سرمایه ثابت

مصرف سرمایه ثابت باید هزینه‌های منابع اساسی و تقاضاهای نسبی را در زمان تولید منعکس سازد؛ بنابراین، مصرف سرمایه ثابت باید با استفاده از قیمت‌های واقعی یا برآورد شده و هزینه‌های معادل اجاره دارایی‌های ثابت در آن زمان و نه در زمان‌هایی که کالا در ابتدا تملک شده است، محاسبه گردد. این توصیه لازم است که در کنار محاسبات موجودی سرمایه، محاسبات مستقل برای مصرف سرمایه ثابت نیز انجام شود. این محاسبات را می‌توان با استفاده از داده‌های مربوط به تملک دارایی‌های ثابت در گذشته همراه با برآورد نرخ‌های کاهش کارایی دارایی‌های ثابت در طول عمر مفید آن‌ها، استخراج کرد.

در صورت امکان، ارزش اولیه یک دارایی ثابت جدید باید همان ارزشی باشد که با آن تملک شده است. اگر دارایی‌های با عمر و ویژگی‌های مختلف منظم‌اً در بازار معامله شوند، قیمت معاملاتی آن‌ها را باید برای ارزش‌گذاری هر دارایی با سن مشخص مورد استفاده قرار داد. با وجود این، اطلاعات محدودی در مورد قیمت دارایی‌های دست دوم وجود دارد؛ بنابراین باید با اتخاذ رویکردی نظری، به تعیین قیمت دارایی با عمرهای مختلف پرداخت.

از لحاظ مفهومی، نیروهای بازار باید اطمینان حاصل کنند که قیمت خریدار<sup>۱</sup> یک دارایی ثابت جدید برابر با ارزش حال منافع آتی آن است؛ بنابراین، با توجه به قیمت اولیه بازار و آگاهی از ویژگی‌های دارایی مورد نظر، می‌توان جریان منافع آتی را پیش‌بینی کرد و ارزش حال باقی‌مانده آن را به‌طور مستمر به‌هنگام نمود. این روش محاسبه موجودی سرمایه و تغییرات آن در طول زمان، به روش موجودی دائمی یا PIM<sup>۲</sup> معروف است. با کاربست این روش، محاسبات مصرف سرمایه ثابت نیز به عنوان محصول فرعی PIM به دست می‌آید.

در صورت فقدان ثبت دارایی و ارزش‌گذاری قابل قبول دارایی‌ها، PIM نیازمند انجام برآوردی از دارایی‌های ثابت در تملک دولت عمومی یا شرکت‌های دولتی است. نخستین قدم این است که برآورد کنیم چه نسبتی از دارایی‌های ثابت خریداری شده در سال‌های گذشته تا دوره جاری باقی‌مانده است. برای این منظور

1. Purchasers' Price  
2. Perpetual Inventory Method- PIM

می‌توان میانگین عمر مفید دارایی‌ها یا توابع بقا که بر اساس مشاهدات یا مطالعات فنی به دست آمده است را در مورد سرمایه‌گذاری‌های گذشته اعمال نمود. دارایی‌های ثابتی که در گذشته با قیمت‌های متفاوت خریداری شده‌اند، باید با استفاده از شاخص‌های قیمت مناسب این نوع از دارایی‌ها، در دوره جاری تجدید ارزیابی شوند. ایجاد شاخص‌های قیمتی مناسب که دوره‌های زمانی طولانی را پوشش دهند، مشکلات مفهومی و عملی دشواری را ایجاد می‌کنند؛ اما باید با این مشکلات فنی در اندازه‌گیری قیمت برای ارزش‌گذاری دارایی‌ها به عنوان بخش مهم ترازنامه مواجه شد. موجودی دارایی‌های ثابت برجای مانده از سرمایه‌گذاری‌های گذشته که به قیمت خریدار دوره جاری تجدید ارزیابی هم شده باشد، قبل از کسر مصرف سرمایه ثابت، به عنوان موجودی سرمایه ناخالص نیز نامیده می‌شود.

منافع حاصل از استفاده از دارایی ثابت در طول زمان کاهش می‌یابد. نرخ کاهش کارایی ممکن است از یک نوع دارایی به نوع دیگر متفاوت باشد. ساده‌ترین مورد، جایی است که بازده دارایی ثابت می‌ماند تا زمانی که کاملاً از ارائه خدمت باز ایستد مانند لامپ. مثال‌های ساده دیگر شامل مواردی است که در طول عمر دارایی، کارایی به صورت خطی یا نمایی کاهش می‌یابد. روش‌های دیگر بر موضوع کاهش کارایی در طی زمان با نرخ کارایی هذلولی تأکید دارند که بر اساس آن در سال‌های نخستین عمر دارایی، کاهش کارایی با نرخ پایین همراه است؛ اما در سال‌های بعد از آن، این کاهش شدیدتر می‌شود. با این حال، عملاً محاسبات به صورت دارایی به دارایی انجام نمی‌شود بلکه برای گروه‌هایی از دارایی‌ها با عمر و ویژگی‌های مشابه صورت می‌گیرد. هر یک از دارایی‌ها در درون گروه در زمان‌های مختلف از دور خارج می‌شوند؛ اما پروفایل کارایی سنی برای گروه دارایی‌ها به عنوان یک کل، معمولاً نسبت به مبدأ محذب است.

پروفایل کارایی دارایی‌های ثابت، پروفایل منافی را که در طول عمر خدمات خود ارائه می‌نمایند را تعیین می‌کند. پس از تعیین شدن پروفایل منافع در طول عمر دارایی ثابت، محاسبه مصرف سرمایه ثابت، دوره به دوره امکان‌پذیر می‌شود. همان‌طور که قبلاً توضیح داده شد، مصرف سرمایه ثابت به عنوان کاهش ارزش حال منافع باقیمانده به دست می‌آید. این کاهش و سرعت رخ دادن آن در طول زمان باید از کاهش کارایی خود، دارایی‌های سرمایه‌ای متمایز شود. اگرچه کارایی و در نتیجه، منافع حاصل از یک دارایی ممکن است تا زمانی که از کار باز ایستند، از دوره‌ای به دوره دیگر ثابت بماند، ارزش دارایی در طول زمان کاهش می‌یابد؛ یعنی که مصرف سرمایه ثابت، ثابت نیست.

مصرف سرمایه ثابت نباید جدا از استخراج مجموعه‌ای از داده‌ها در مورد وضعیت موجودی دارایی‌های ثابت برآورد شود. همان‌طور که در فصل ۷ نشان داده شده است، چنین داده‌هایی برای ترازنامه مورد نیاز است.



۶-۶۰ به صورت مفهومی، هزینه‌های انتقال مالکیت در خرید دارایی‌های غیرمالی باید به عنوان مصرف سرمایه ثابت، در طول دوره‌ای که انتظار می‌رود دارایی در اختیار خریدار باشد به جای کل عمر دارایی، حذف شود. این رویکرد منعکس‌کننده این فرض است که منافع ارائه شده توسط دارایی باید کفایت لازم را برای پوشش هزینه دارایی و هزینه‌های انتقال مالکیت دارا باشد. هزینه انتقال مالکیت در فروش دارایی به روش مشابهی ثبت می‌شود، زیرا فرض بر این است که منافع حاصل از دارایی در طول مدت استفاده از دارایی در تولید باید چنین هزینه‌هایی را پوشش دهد. هزینه انتقال مالکیت در فروش دارایی غیرمالی در زمان خرید دارایی برآورد می‌شود و در طول دوره‌ای که مالک انتظار دارد دارایی را نگه دارد از بین می‌رود، به جز هزینه‌های پایانه‌ای<sup>۱</sup> که باید حذف شوند. در کل عمر دارایی اگر یک دارایی قبل از حذف کامل هزینه‌های انتقال مالکیت فروخته شود، بقیه این هزینه‌ها باید به عنوان تغییر در حجم دارایی‌ها ثبت گردند (به بند ۱۰,۶۸ مراجعه کنید).

۶-۶۱ در صورت منابع و مصارف وجوه نقد، مبادلات هزینه تنها زمانی ثبت می‌شود که جریان‌های نقدی اتفاق افتاده باشد. از آنجایی که جریان نقدی مربوط به مصرف سرمایه ثابت موضوعیت ندارد، هیچ ثبتی برای این مفهوم تعهدی در صورت منابع و مصارف وجوه نقد انجام نمی‌شود (به بند ۳,۶۷ مراجعه کنید).

## ۵- بهره [GFS] (۲۴)

۶-۶ بهره<sup>۱</sup> شکلی از درآمد سرمایه‌گذاری است که مالکان برخی از دارایی‌های مالی (حق برداشت مخصوص، سپرده، اوراق بدهی، وام و سایر حساب‌های دریافتی) از طریق دادن دسترسی به سایر واحدهای نهادی، دریافت می‌کنند.<sup>(۲۱)</sup> بهره [GFS] (۲۳) شامل هزینه خدمات مربوط به FISIM نمی‌شود (به بند ۶،۸۱ مراجعه کنید). بدهی‌هایی که موجب افزایش هزینه بهره می‌شود، مطالبه بستانکاران از بدهکاران محسوب خواهند شد. بدهی‌هایی که منجر به بهره می‌شود، ممکن است ناشی از عرضه منابع مالی یا غیرمالی باشد (مانند اجاره‌های مالی). همان‌گونه که در جدول ۵ نشان داده شده است، بهره باید بر اساس زیربخش طرف مقابل ثبت شود تا تلفیق دولت عمومی و بخش دولتی را امکان‌پذیر سازد. مقدار بدهی به بستانکار با پرداخت بدهی توسط بدهکار کاهش می‌یابد و افزایش می‌یابد در صورتی که بهره بیشتر شود.

جدول ۵: طبقه‌بندی تفصیلی بهره (۲۴)

۲۴	بهره [GFS]
	بهره [SNA] به علاوه: FISIM
۲۴۱	به اشخاص غیرمقیم
۲۴۲	به اشخاص مقیم غیر از دولت عمومی
۲۴۳	به سایر واحدهای دولت عمومی

۶-۶ بهره توسط واحدهایی پرداخت می‌شود که با استقراض وجوه از واحد دیگر، ایجاد بدهی می‌کنند. بهره هزینه‌ای است که واحد بدهکار برای استفاده از اصل سرمایه به بستانکار پرداخت می‌کند. بهره ممکن است به روش‌های مختلف پرداخت شود و ممکن است همیشه به صراحت نامیده نشود (به بند ۶،۷۱ مراجعه کنید). از سوی دیگر، پرداخت‌های خالص تسویه<sup>۲</sup> تحت یک قرارداد سوآپ یا قرارداد نرخ آتی<sup>۳</sup> (که احتمالاً در قرارداد «بهره» نامیده می‌شود) به عنوان بهره در نظر گرفته نمی‌شود و باید به عنوان مبادلات مشتقات مالی ثبت گردد (به بندهای ۶،۷۹ و ۹،۷۱ مراجعه کنید).

### 1. Interest

واژه سود از بانکداری اسلامی که بر تسهیم سود (Profit sharing) مبتنی می‌باشد، آمده است؛ اما در اینجا این معنی مورد نظر نیست بلکه بازده سپرده و تسهیلات در بانکداری متعارف و همچنین بازده سایر اوراق بهادار به جز سهام مراد است که به عنوان بهره شناخته می‌شوند (مترجم).

### 2. Net settlement payments

### 3. Forward rate agreement contract

۶-۶۴ بهره در طول زمان، تعهد مستمر به بستانکار بابت اصل سرمایه است. بسته به ترتیبات تعیین شده در قرارداد، نرخ بهره می‌تواند درصدی از مبلغ اصل قرض داده شده، مبلغ از پیش تعیین شده ثابت، مبلغ متغیر پول وابسته به یک شاخص تعریف شده یا ترکیبی از این موارد باشد. معمولاً تا زمانی که هزینه تعهد نشده باشد، بهره پرداخت نمی‌شود؛ یعنی اگر بهره وام به صورت ماهانه پرداخت شود، معمولاً مبلغ پرداختی هزینه‌ای می‌باشد که در طول ماه قبل تعهد شده است. بر اساس مبنای تعهدی ثبت، وقتی بهره تعلق می‌گیرد، کل بدهی بدهکار به بستانکار به میزان هزینه بهره که هنوز پرداخت نشده است، افزایش می‌یابد. همچنان که وقتی بهره اوراق قرضه دولتی تعلق می‌گیرد، ارزش اوراق افزایش می‌یابد؛ بنابراین، آنچه معمولاً به عنوان پرداخت بهره از آن یاد می‌شود، از منظر ثبت تعهدی، کاهش بدهی کنونی واحد بدهکار است که بخشی از آن به دلیل تعلق گرفتن هزینه بهره ایجاد شده است.

۶-۶۵ از منظر ثبت نقدی، پرداخت‌های دوره‌ای هزینه بهره، ثبت شده در صورت منابع و مصارف وجوه نقد را می‌توان به عنوان پرداخت بهره («کوپن» یا «پرداخت کوپن») از پرداخت اصل وام تفکیک کرد. هنگام استفاده از مبنای نقدی ثبت، وقتی جریان نقدی پرداخت‌های بهره‌ای تحقق یابد، آن را باید به عنوان یک مبادله مرتبط با هزینه ثبت نمود. در این صورت فقط بازپرداخت اصل مبلغ وام گرفته شده، مقدار بدهی بدهکار را کاهش می‌دهد. مبلغی که در ابتدا به صورت وام یا قرض است به عنوان مبلغ اصلی اولیه<sup>۱</sup> نیز شناخته می‌شود.

۶-۶۶ در آمارهای اقتصاد کلان، بهره بر اساس رویکرد بدهکار محاسبه می‌شود.<sup>(۲۲)</sup> طبق این رویکرد، بهره برابر با مبالغی است که بدهکاران باید بیش از بازپرداخت مبالغ وام داده شده توسط بستانکار به بستانکاران خود بپردازند. برای ابزارهای با نرخ ثابت، این رویکرد فرض می‌کند که هزینه بهره برای کل عمر ابزار مالی با ملاحظه شرایط انتخاب شده در شروع آن، تعیین می‌شود. بنابراین میزان بهره متعلقه با استفاده از بازده تا زمان سررسید<sup>۲</sup> اصلی تعیین می‌گردد. بازده مؤثر واحد که در زمان صدور اوراق بهادار تعیین می‌شود، برای محاسبه میزان بهره متعلقه در هر دوره تا سررسید استفاده می‌شود. بهره متعلقه باید با استفاده از روش بهره مرکب محاسبه گردد.<sup>(۲۳)</sup>

۶-۶۷ در ساده‌ترین حالت داریم: کل وجوه قرض گرفته شده؛ پرداخت‌های دوره‌ای برابر با هزینه بهره متعلقه در دوره قبل؛ و در پایان دوره قرارداد؛ پرداخت نهایی بهره همراه با بازپرداخت مبلغ اصل وام. مبلغ بهره متعلقه در هر دوره برابر است با نرخ بهره مشخص شده در قرارداد ضربدر مبلغ اصل وام.

1. Initial principal  
2. Yield-to-Maturity

۶-۶۸ اگر پرداخت دوره‌ای با پایان دوره مورد گزارش مطابقت نداشته باشد، کل بدهی در پایان دوره شامل بخشی از بهره می‌باشد که تعلق گرفته؛ اما هنوز پرداخت نشده است. با اضافه شدن هزینه بهره متعلقه در هر دوره، اصل وام افزایش می‌یابد. با پرداخت دوره‌ای بهره متعلقه، از مبلغ اصلی وام کاسته می‌شود.

۶-۶۹ برخی از ابزارهای بدهی دارای یک دوره تنفس هستند<sup>(۲۴)</sup> که در آن دوره، پرداخت بهره‌ای انجام نمی‌شود. برای آن دسته از ابزارهای بدهی که دارای قراردادی هستند که مستلزم تعلق بهره در طول دوره تنفس است (نرخ بهره قابل اعمال در طول دوره تنفس بیش از صفر است)، بهره باید همان‌گونه که در قرارداد ذکر شده است ثبت گردد که در نتیجه ارزش اصل وام افزایش می‌یابد. از سوی دیگر، اگر بدهکار بتواند در پایان دوره تنفس، همان مبلغ را به عنوان بازپرداخت اصل وام پرداخت نماید (با فرض اینکه نرخ بهره قابل اعمال در دوره تنفس صفر باشد)، هزینه بهره‌ای در طول دوره تعلق نمی‌گیرد. این نکته حتی اگر نرخ بهره برای دوره زمانی دوم و پس از آن تعدیل شود (مثلاً تعدیل به سمت بالا) همچنان صادق خواهد بود،<sup>(۲۵)</sup> به نحوی که عایدی نهایی<sup>۱</sup> تقریباً برابر با مقداری خواهد بود که در شرایط عادی برای کل عمر ابزار مالی می‌بود. این ثبت برای وام و سپرده قابل اعمال می‌باشد؛ اما برای اوراق بدهی قابل اعمال نیست.

۶-۷۰ وام‌های با بهره افزایشی برای هر دوره باید بر اساس نرخ بهره ثبت شده در قرارداد تعلق گیرد و نه با نرخ بازده داخلی<sup>۲</sup> وام.<sup>(۲۶)</sup> از سوی دیگر، بهره اوراق بدهی با بهره افزایشی باید بر اساس نرخ اولیه عایدی تا سررسید<sup>۳</sup> برای کل دوره عمر اوراق بهادار، تعلق گیرد.<sup>(۲۷)</sup>

۶-۷۱ در برخی ابزارهای مالی مانند اسناد کوتاه مدت<sup>۴</sup> و اوراق قرضه کوپن صفر<sup>۵</sup> تا زمان سررسید بدهی نیازی به پرداخت از سوی بدهکار به بستانکار نیست. در واقع، بدهی بدهکار با یک پرداخت تسویه می‌شود که هم مبلغ وجوه قرض شده اولیه و هم بهره انباشته شده را در کل عمر بدهی پوشش می‌دهد. ابزارهایی از این نوع را تخفیف یافته<sup>۶</sup> می‌گویند، زیرا مبلغ اولیه وام گرفته شده کمتر از مبلغی است که باید بازپرداخت شود. تفاوت موجود بین مبلغی که باید در پایان قرارداد بازپرداخت شود و مبلغ اولیه وام گرفته شده همان بهره است که بر مبنای ثبت تعهدی باید در دوره‌های مورد گزارش، بین شروع و پایان قرارداد تخصیص داده شود. بهره تعلق گرفته در هر دوره به گونه‌ای ثبت می‌شود که گویی توسط بدهکار پرداخت گردیده و سپس به عنوان مبلغ اضافی از همان بدهی وام گرفته شده است. بنابراین هزینه بهره و افزایش در بدهی در هر دوره ثبت می‌شود.

1. Final yeild
2. Internal rate of return
3. Yield-to-maturity rate
4. Short term bills
5. Zero-coupon bonds
6. Discounted

هنگامی که بیش از یک دوره گزارش‌دهی مطرح باشد، روش‌های مختلفی برای تخصیص کل بهره بین دوره‌های مربوط وجود دارد. رایج‌ترین و ساده‌ترین روش این است که فرض کنیم نرخ بهره در طول مدت قرارداد ثابت است. بر مبنای ثبت نقدی، تفاوت بین مبلغی که باید در پایان قرارداد بازپرداخت شود و مبلغ اولیه وام گرفته شده به هنگام پرداخت؛ یعنی در پایان قرارداد و موقع سررسید شدن بدهی به عنوان بهره ثبت می‌شود.

۶-۷۲ مورد کمی پیچیده‌تر، اوراق قرضه با تخفیف عمیق<sup>۱</sup> است. این ابزار مالی، ابزاری با تخفیف است که به پرداخت‌های دوره‌ای نیز نیاز دارد. در چنین مواردی، هزینه بهره متعلقه برابر است با مبلغ کوپن با قابلیت پرداخت دوره‌ای به اضافه مقدار بهره تعلق گرفته در هر دوره که از تفاوت بین قیمت بازخريد و قیمت انتشار، به دست می‌آید. در اینجا هم رایج‌ترین فرض این می‌باشد که نرخ بهره در کل دوره قرارداد، ثابت است. این همان نرخ بهره‌ای است که مجموع تمام پرداخت‌های آتی را با مبلغ اولیه قرض گرفته شده، در زمانی که پرداخت‌های آتی با نرخ بهره تنزیل می‌شود، برابر می‌کند.

۶-۷۳ گاهی اوقات، اوراق بدهی به جای قیمت کمتر، به قیمتی بالاتر از ارزش اسمی فروخته می‌شود. در این حالت، نحوه محاسبه هزینه بهره متعلقه مانند اوراق بدهی است که به قیمت پایین‌تری فروخته شده با این تفاوت که مبلغ اضافه (تفاوت قیمت بازخريد اوراق و قیمت انتشار آن - به بند ۹،۴۰ مراجعه کنید) در طول مدت اوراق بدهی توزیع می‌شود و در نتیجه، میزان بهره‌ای که در هر دوره تعلق می‌گیرد را (به جای افزایش) کاهش می‌دهد. بنابراین، مبالغ اضافه به عنوان افزایش در دریافت‌های نقدی ثبت می‌شود، در حالی که ثبت متناظری در سایر حساب‌های پرداخت<sup>۲</sup> برای بخشی از آن که هنوز دریافت نشده است، صورت می‌گیرد. در طول مدت قرارداد، کاهش در هزینه بهره همراه است با ثبت کاهش مشابه در سایر حساب‌های پرداختی. در مبنای ثبت نقدی، کل مبلغ اضافی به عنوان کاهش هزینه بهره در زمان انتشار ابزار بدهی، شناسایی می‌شود.

۶-۷۴ وام‌ها اغلب بر اساس پرداخت‌های منظمی طراحی می‌شوند که این پرداخت‌ها شامل دو بخش پرداخت‌های مربوط به بهره و اصل وام می‌گردند. بخشی از پرداخت منظم که بیش از بهره متعلقه باشد، از میزان اصل وام می‌کاهد. با گذشت زمان، بخشی از پرداخت که صرف پرداخت بهره متعلقه می‌شود، کوچک‌تر شده و بخشی که به اصل وام اختصاص می‌یابد، بزرگ‌تر می‌شود.

۶-۷۵ اوراق بهادار شاخص شده<sup>۳</sup> اوراق بدهی هستند که پرداخت بهره (کوپن)، اصل مبلغ یا هر دو به عامل دیگری مانند شاخص قیمت، نرخ بهره یا قیمت یک کالای خاص مرتبط است (به بند ۷،۱۵۳ مراجعه کنید). این قلم در طول زمان به دلیل نیروهای بازار دچار تغییر می‌شود. در واقع مقادیر این نماگرها از قبل مشخص

---

1. Deep discount bond  
2. Other accounts payable  
3. Indexed-linked securities

نیست. برای اوراق بدهی شاخص شده که در زمان سررسید پرداخت می‌شوند، مبلغ پرداختنی ممکن است تنها در زمان بازخرید مشخص گردند. بنابراین، مبلغ کل بهره را قبل از بازخرید نمی‌توان به طور قطع و یقین تعیین کرد. برای برآورد بهره متعلقه پیش از مشخص شدن مقادیر شاخص‌ها، شناسایی ترتیبات مختلف سودمند خواهد بود.

### ۵-۱- شاخص‌سازی پرداخت‌های کوپن

۶-۷۶ هنگامی که فقط پرداخت‌های کوپن شاخص شده باشند مانند اوراق بدهی با نرخ شناور<sup>۱</sup>، کل مبلغ ناشی از شاخص کردن به عنوان بهره‌ای که در طول دوره تحت پوشش کوپن تعلق گرفته است، ثبت می‌شود. تا جایی که داده‌ها پس از تاریخ پرداخت کوپن، جمع‌آوری و مقدار شاخص تعیین شده و می‌توان از آن برای برآورد میزان پرداخت استفاده کرد. اگر داده‌ها قبل از تاریخ پرداخت کوپن جمع‌آوری شده باشند، می‌توان از تغییر شاخص در آن بخش از دوره گزارش‌دهی تحت پوشش کوپن، برای محاسبه بهره متعلقه استفاده کرد.

### ۵-۲- شاخص کردن مبلغی که باید در سررسید پرداخت شود

۶-۷۷ هنگامی مبلغی که باید در سررسید پرداخت شود نیز شاخص شده باشد، بهره متعلقه غیرقطعی می‌گردد، زیرا ارزش بازخرید معلوم نیست؛ و در برخی مواقع، زمان سررسید ممکن است چندین سال طول بکشد. بسته به اینکه شاخص از نوع شاخص عمومی یا خاص باشد، دو روش وجود دارد:<sup>(۲۸)</sup>

- وقتی مبلغ قابل پرداخت در سررسید به یک شاخص عمومی مرتبط شده باشد (مثلاً شاخص قیمت مصرف‌کننده)، بهره متعلقه در دوره مورد گزارش می‌تواند از جمع زدن دو جزء به دست آید:
- مبلغی که از شاخص کردن پرداخت کوپن (همان‌طور که در بند ۶،۷۶ توضیح داده شد) حاصل می‌شود متعلق به دوره گزارش است.
- تغییر در ارزش مبلغ معوق از ابتدا تا پایان دوره گزارشگری به دلیل تغییر در شاخص مرتبط. این روش زمانی که از یک شاخص عمومی استفاده می‌شود به خوبی کار می‌کند، زیرا انتظار می‌رود شاخص کردن در طول زمان به شکل نسبتاً هموار رخ دهد.
- هنگامی که مبلغ در سررسید پرداخت شود یا پرداخت‌های کوپن و پرداخت در سررسید در پایان دوره با یک شاخص خاص (مثلاً شاخص قیمت طلا) که انگیزه نگهداری برای آن وجود دارد، شاخص شود، بهره متعلقه ممکن است با تثبیت بازده تا سررسید در زمان انتشار تعیین گردد. بنابراین، بهره در طول عمر

1. Floating rate note

این ابزار در نرخي تعلق می‌گیرد که تفاوت بین قیمت انتشار و انتظار بازار از تمام پرداخت‌هایی که بدهکار باید در طول عمر ابزار انجام دهد را برطرف می‌کند. هرگونه انحراف شاخص پایه از مسیر مورد انتظار اولیه منجر به سود یا زیان نگهداری دارایی می‌گردد که لزوماً در طول عمر ابزار حذف نخواهد شد.

- این روش زمانی به خوبی کار می‌کند که شاخص کردن پرداخت سررسید در پایان دوره، انگیزه‌هایی را برای درآمد بهره و سود نگهداری دارایی‌ها (مانند قیمت کالا، قیمت سهام یا قیمت طلا) ترکیب کند. نحوه شاخص کردن اوراق بهادار در بند ۹،۴۱ مورد بحث قرار گرفته است.

۶-۷۸ اسناد بدهی با پرداخت در سررسید و پرداخت‌های کوپن تعدیل شده با ارزش خارجی، به گونه‌ای ثبت می‌گردند که گویی به عنوان ارزش خارجی ارزش‌گذاری شده‌اند. بهره، سایر جریان‌های اقتصادی و وضعیت سهام برای این ابزارها باید با استفاده از همان اصولی که در مورد ابزارهای ارزش خارجی اعمال می‌شود، محاسبه گردد (به بند ۹،۱۱ مراجعه کنید).

۶-۷۹ برای اوراق بدهی همراه با مشتقات<sup>۱</sup> ثبت بهره متعلقه در ابزار مالی مانند اوراق بهاداری است که چنین ویژگی‌هایی را ندارند و بهره‌ای به خود ابزار مشتقه تعلق نمی‌گیرد (به بند ۹،۴۳ مراجعه کنید).

۶-۸۰ برای معوقات ناشی از قرارداد بدهی<sup>۲</sup> بهره باید با همان نرخ بهره بدهی اصلی تعلق گیرد، مگر اینکه در قرارداد بدهی اصلی نرخ بهره معوقه دیگری مقرر شده باشد، در این صورت باید از این نرخ بهره مقرر شده استفاده گردد. نرخ مقرر شده ممکن است علاوه بر نرخ بهره بدهی اصلی شامل نرخ جریمه نیز باشد. اگر کالایی به صورت نسبه خریداری شود و بدهکار نتواند در مدت زمان اعلام شده در زمان خرید، آن را پرداخت کند، هرگونه هزینه اضافی ایجاد شده باید به عنوان بهره در نظر گرفته شده و تا زمان پرداخت بدهی تعلق گیرد.

۶-۸۱ مقدار هزینه بهره پرداخت شده به واسطه‌های مالی که در GFS ثبت می‌شود با آنچه در SNA ۲۰۰۸ ثبت می‌گردد، متفاوت است. بهره [GFS] (۲۴) به بهره و قیمت خدمات مالی تفکیک نمی‌شود. یک واسطه‌گر مالی، نرخ بهره خود را برای سپرده‌گذاران و وام‌گیرندگان مشخص می‌کند تا بتواند هزینه‌های ارائه خدمات خود به آنها را بدون دریافت کارمزد صریح پوشش دهد. بهره را می‌توان به دو بخش تقسیم کرد: بخش اول جزئی است که به ازای منابعی که در اختیار وام‌گیرنده گذاشته شده، قابل پرداخت است؛ و بخش دوم، هزینه ضمنی خدمات است. از نظر مفهومی، ارزش خدماتی که واسطه‌های مالی به واحد وام‌گیرنده ارائه می‌کنند، باید به عنوان هزینه برای کالاها و خدمات ثبت شود. برای انجام این ثبت، هزینه عملی بهره که واسطه‌های مالی دریافت می‌کنند باید به ارزش کارمزد خدمات تبدیل شود.<sup>(۲۹)</sup> این کارمزدها که به عنوان FISIM شناخته

1. Debt securities with embedded derivatives

2. Arrears arising from a debt contract

می‌شوند، تنها می‌توانند به‌طور غیرمستقیم توسط تهیه‌کنندگان حساب‌های ملی برآورد شوند، زیرا به داده‌های همه سپرده‌گذاران و وام‌گیرندگان واسطه‌های مالی نیاز دارند.

۶-۸۲ از نظر اصولی، بهره پرداختنی بابت مالیات‌های معوق باید به عنوان بهره ثبت شود (۲۴). با این حال، ممکن است جدا کردن پرداخت‌های بهره، جریمه یا مجازات از مالیات‌هایی که با آن مرتبط هستند، امکان‌پذیر نباشد، به نحوی که در عمل معمولاً با مالیات پرداختنی مرتبط گروه‌بندی می‌شوند (همچنین به بند ۵،۲۴ مراجعه کنید). اگر این مالیات که شامل بهره مالیات پرداخت نشده است، توسط دولت عمومی یا واحد بخش دولتی قابل پرداخت باشد، در آن صورت به عنوان مالیات پرداختنی از یک واحد دولتی به واحد دیگر، به عنوان بخشی از انتقالات طبقه‌بندی نشده در جای دیگر طبقه‌بندی می‌شود (۲۸۲) (به بند ۶،۱۲۲ مراجعه کنید). به منظور تلفیق، واحدهای دولتی مرتبط باید به عنوان طرف مقابل مبادله شناسایی شوند.

۶-۸۳ کل بهره پرداختنی به اشخاص غیر مقیم<sup>۱</sup> (۲۴۱)، بهره پرداختنی به اشخاص مقیم غیر از دولت عمومی<sup>۲</sup> (۲۴۲) و بهره پرداختنی به سایر واحدهای دولت عمومی<sup>۳</sup> (۲۴۳) تقسیم می‌شود. بهره پرداختنی به سایر واحدهای دولت عمومی، زمانی که آمار برای زیربخشی از بخش دولت عمومی یا شرکت‌های دولتی جمع‌آوری می‌شود، ارزش غیرصفر خواهد داشت. برای بخش دولت عمومی، تمام این مبادلات در فرایند تلفیق حذف می‌شوند. برای تلفیق بخش دولت عمومی و بخش دولتی، داده‌ها می‌توانند با تفصیل بیشتری بر اساس دریافت‌کننده بهره تهیه شوند.

- 
1. Interest payable to nonresidents
  2. Interest payable to other than general government
  3. Interest payable to other general government units



## ۶- یارانه‌ها (۲۵) (۳۰)

۶-۸۴ یارانه‌ها<sup>۱</sup> (۲۵) پرداخت‌های جاری بلاعوضی هستند که واحدهای دولتی بر اساس سطح فعالیت‌های تولیدی یا مقدار و ارزش کالاها و خدمات تولید، فروش، صادر یا وارد شده به بنگاه‌ها می‌پردازند. یارانه‌ها توسط تولیدکنندگان یا واردکنندگان مقیم و در موارد نادر تولیدکنندگان غیرمقیم کالا و خدمات قابل دریافت است. یارانه‌ها ممکن است به گونه‌ای طراحی شوند که بر سطوح تولید، قیمت‌هایی که در آن محصولات به فروش می‌رسد یا بر سود شرکت‌ها تأثیر بگذارد. یارانه‌ها شامل اعتبارات مالیاتی پرداختنی هستند که بنگاه‌ها برای این اهداف دریافت می‌کنند (به بند ۵,۳۱ مراجعه کنید). با توجه به ماهیت یارانه‌ها، تنها واحدهای دولتی هزینه‌ای به این شکل دارند. هنگامی که یک واحد نهادی به غیر از یک واحد دولتی، هزینه یارانه را از طرف یک واحد دولتی متحمل می‌شود، یارانه باید مطابق دستورالعمل‌های تخصیص، مشابه دستورالعمل‌های تخصیص مالیات (به بندهای ۵,۳۲-۵,۳۹ مراجعه کنید)، اختصاص داده شود. هنگامی که یک واحد نهادی به نمایندگی از واحد دیگری برای توزیع یارانه‌ها اقدام می‌کند، این‌ها باید به عنوان مبادلات مالی توسط واحد توزیع‌کننده گزارش شود. یارانه‌های پرداختنی باید فقط در حساب آن واحد نهادی که کنترل برنامه یارانه را دارد، ثبت شود.

۶-۸۵ فقط تولیدکنندگان و نه مصرف‌کنندگان نهایی می‌توانند یارانه دریافت کنند و این یارانه‌ها انتقالات جاری است نه انتقال سرمایه‌ای. واحدهای دولتی، انتقالاتی را مستقیماً به خانوارها به عنوان مصرف‌کننده و همچنین انتقالاتی را نیز به مؤسسات غیرانتفاعی در خدمت خانوارها انجام می‌دهند. این پرداخت‌ها که برای دستیابی به اهداف متفاوت صورت می‌پذیرد را می‌توان به عنوان مزایای اجتماعی (۲۷)، انتقالات طبقه‌بندی نشده در جای دیگر (۲۸۲) ثبت نمود. کمک‌های بلاعوض (۲۶) شامل اکثر انتقالات انجام شده به سایر واحدهای دولت عمومی است.

۶-۸۶ گاهی اوقات، واحدهای دولتی عمومی، مؤسسات غیرانتفاعی در خدمت خانوارها و خانوارها می‌توانند به عنوان تولیدکننده کالا یا خدمت، یارانه دریافت کنند. این پرداخت‌ها در صورتی به عنوان یارانه طبقه‌بندی می‌شوند که به قاعده‌های عمومی برنامه یارانه‌ای که برای همه تولیدکنندگان اعم از بازاری و غیربازاری اعمال می‌گردد، مرتبط باشد. به عنوان مثال، یک واحد دولت عمومی ممکن است به همه کارفرمایان (از جمله واحدهای دولت عمومی و/یا مؤسسات غیرانتفاعی) که افرادی را از یک حرفه خاص یا دارای معلولیت خاص استخدام می‌کنند، یارانه بدهد. یارانه‌های خانوارها فقط مبالغی را برای خانوارها به عنوان تولیدکننده پوشش

می‌دهد؛ بنابراین، تنها مبالغی را شامل می‌شود که به بنگاه‌های غیرشرکتی خانوار<sup>۱</sup> که شبه شرکت<sup>۲</sup> محسوب نمی‌شوند، پرداخت می‌گردد. درواقع، بسیاری از برنامه‌ها به نام «یارانه»، مزایای اجتماعی را به خانوارها ارائه می‌کنند.

۶-۸۷ جدول ۶ نشان می‌دهد که یارانه‌ها را می‌توان بر اساس بخش نهادی دریافت‌کننده آن طبقه‌بندی کرد. یارانه‌ها برای شرکت‌های دولتی (۲۵۱) و برای شرکت‌های خصوصی (۲۵۲) به شرکت‌های غیرمالی و مالی تقسیم می‌شوند. یارانه به بخش‌های دیگر (۲۵۳) شامل یارانه به سایر واحدهای دولت عمومی، مؤسسات غیرانتفاعی در خدمت خانوارها<sup>۳</sup> و خانوارها<sup>۴</sup> را به عنوان تولیدکننده پوشش می‌دهد. برای تلفیق بخش‌های دولت عمومی و بخش دولتی، لازم است زیربخش‌های طرف‌های مقابل شناسایی شوند.

جدول ۶: طبقه‌بندی تفصیلی یارانه‌ها (۲۵)

یارانه	۲۵
به شرکت‌های دولتی	۲۵۱
شرکت‌های دولتی غیرمالی	۲۵۱۱
شرکت‌های مالی عمومی	۲۵۱۲
به شرکت‌های خصوصی	۲۵۲
شرکت خصوصی غیرمالی	۲۵۲۱
شرکت مالی خصوصی	۲۵۲۲
به بخش‌های دیگر	۲۵۳

۶-۸۸ اگرچه ساختار طبقه‌بندی استفاده شده در GFS به طور خاص از آن بهره نمی‌برد؛ اما در SNA ۲۰۰۸ یارانه‌ها را بر اساس اینکه آیا یارانه‌ها به محصولات خاص تعلق می‌گیرد یا برای تولید به صورت عمومی، بسته به اینکه نحوه محاسبه ارزش یارانه چگونه باشد. سطح بیشتر ریزدانگی کدهای GFS می‌تواند این تمایز را ممکن سازد.

۶-۸۹ یارانه به محصولات، یارانه به هر واحد از یک کالا یا خدمت است. یارانه می‌تواند مبلغ معینی برای هر واحد از مقدار یک کالا یا خدمت باشد یا می‌توان آن را به شکل ارزش ریالی به عنوان درصد ثابتی از قیمت هر واحد محاسبه کرد. علاوه بر آن، یارانه می‌تواند به عنوان شکاف بین قیمت هدف‌گذاری شده معین و قیمت

1. Unincorporated household enterprises
2. Quasi-corporation
3. Non profit institutions serving households
4. Households

بازاری که خریدار پرداخت را بر آن اساس انجام می‌دهد، محاسبه شود. یارانه به محصول معمولاً زمانی قابل پرداخت است که کالا یا خدمت تولید شده به فروش برسد، صادر یا وارد گردد؛ اما می‌توان آن را در شرایط دیگری نیز پرداخت کرد مانند زمانی که کالایی انتقال، اجاره و تحویل داده شود یا برای استفاده یا تشکیل سرمایه به حساب خود صرف گردد. این یارانه‌ها عبارت‌اند از:

- یارانه‌های مستقیم تجارت خارجی، مانند یارانه کالاها و خدماتی که وارد یا صادر می‌شوند، زمانی قابل پرداخت است که کالاها از قلمرو اقتصادی خارج شوند یا زمانی که خدمات به واحدهای نهادی مقیم (مانند یارانه واردات) یا به واحدهای غیر مقیم ارائه شود. به عنوان مثال، یارانه‌های صادراتی).<sup>(۳۱)</sup>

- یارانه‌های ضمنی ناشی از عملکرد نظام رسمی چند نرخ ارز (به بند ۵,۸۹ مراجعه کنید) یا در نتیجه اعتبارات مالیاتی پرداختنی (به بند ۵,۳۱ مراجعه کنید).

- زیان‌های سازمان‌های تجاری دولتی که وظیفه خرید محصولات و فروش آن‌ها را با قیمت‌های پایین‌تر به افراد مقیم یا غیرمقیم دارند، وقتی که ناشی از سیاست‌های اقتصادی یا اجتماعی عمدی دولت باشد.<sup>(۳۲)</sup>

- یارانه‌های پرداختنی به تولیدکنندگان مقیم برای تولید محصولاتی که در داخل قلمرو اقتصادی استفاده یا مصرف می‌شوند.

- انتقالات منظم پرداختنی به شرکت‌ها و شبه شرکت‌ها که به منظور جبران زیان‌های جاری متحمل شده (مازاد عملیاتی منفی) در فعالیتهای تولیدی به دلیل اعمال قیمت‌های پایین‌تر از هزینه‌های متوسط تولید به عنوان یک موضوع سیاست اقتصادی و اجتماعی عمدی دولت.<sup>(۳۳)</sup>

- یارانه‌های ناشی از پذیرش نرخ‌های بهره پایین‌تر از نرخ‌های رایج بازار توسط بانک مرکزی (به جعبه ۶,۲ نگاه کنید).

۶-۹۰ سایر یارانه‌های به تولید، یارانه‌هایی هستند که بنگاه‌ها در نتیجه فعالیت تولیدی دریافت می‌کنند؛ اما به محصولات خاصی مربوط نمی‌شوند. سایر یارانه‌های به تولید عبارت‌اند از:

- یارانه به صورت حساب حقوق و دستمزد یا نیروی کار که بر اساس صورت حساب کل حقوق و دستمزد، حجم کل نیروی کار یا استخدام انواع خاصی از افراد مانند معلولان جسمی یا افرادی که برای مدت طولانی بیکار بوده‌اند، قابل پرداخت است. سایر یارانه‌ها به تولید همچنین ممکن است برای پوشش بخشی یا تمام هزینه برنامه‌های آموزش حرفه‌ای که توسط شرکت‌ها سازماندهی یا تأمین مالی شده در نظر گرفته شوند.

- یارانه برای کاهش آلودگی که به منظور پوشش قسمت یا همه هزینه‌های فرآوری اضافی انجام شده برای کاهش یا حذف کامل آلاینده‌های وارد شده به محیط‌زیست است.
- ۹۱-۶ یارانه شامل موارد زیر نمی‌شود:
- بهره یا سایر پرداخت‌های مربوط به هزینه خدمات بدهی به نیابت از سایر تولیدکنندگان بدون دریافت مطالبه مؤثر از بدهکار اصلی. این نوع پرداخت‌ها به عنوان انتقال سرمایه‌ای طبقه‌بندی می‌شوند و بسته به نوع دریافت‌کننده، به عنوان کمک بلاعوض سرمایه‌ای (۲۶) یا به عنوان انتقالات سرمایه‌ای طبقه‌بندی نشده در جای دیگر (۲۸۲۲) طبقه‌بندی می‌گردند.
  - انتقالات انجام شده توسط دولت‌ها برای پوشش همه یا قسمتی از هزینه‌های تملک دارایی‌های غیرمالی به جز موجودی انبار به واحدهای دیگر اعم از مقیم یا غیرمقیم - این پرداخت‌ها یا به عنوان کمک‌های بلاعوض سرمایه‌ای ثبت می‌شوند (۲۶) یا به عنوان انتقالات سرمایه‌ای طبقه‌بندی نشده در جای دیگر (۲۸۲۲).
  - پرداخت‌های فوق‌العاده به صندوق‌های بیمه اجتماعی با هدف افزایش ذخایر اکتوئری این صندوق‌ها: این پرداخت‌ها یا به عنوان کمک‌های بلاعوض سرمایه‌ای ثبت می‌شوند (۲۶) یا به عنوان انتقالات سرمایه‌ای طبقه‌بندی نشده در جای دیگر (۲۸۲۲).
  - انتقالات انجام شده توسط واحدهای دولت عمومی به شرکت‌ها و شبه شرکت‌ها برای جبران کسری‌های عملیاتی بزرگ انباشته در طی دو یا چند سال یا زیان‌های استثنایی ناشی از عوامل خارج از کنترل شرکت: این پرداخت‌ها به عنوان انتقالات سرمایه‌ای طبقه‌بندی نشده در جای دیگر (۲۸۲۲) ثبت می‌شود (به جعبه ۶,۳ نگاه کنید).
  - بخشش بدهی واحدهای نهادی به واحدهای دولتی (به عنوان مثال، بخشش وام‌های داده شده توسط یک واحد دولتی به یک شرکت غیرمالی که نمی‌تواند به علت زیان‌های تجاری انباشته در چندین سال مالی بدهی‌ها را بازپرداخت کند): این مبادلات به عنوان کمک بلاعوض سرمایه‌ای به سایر واحدهای دولت عمومی (۲۶۳۲) یا به عنوان انتقال سرمایه‌ای طبقه‌بندی نشده در جای دیگر (۲۸۲۲) ثبت می‌شود، در صورتی که گیرنده واحدی غیر از دولت عمومی باشد.

### جعبه ۶-۲ یارانه‌های ضمنی بانک‌های مرکزی

نقش اصلی بانک مرکزی، طراحی و اجرای جنبه‌های پولی سیاست اقتصادی است؛ بنابراین، اغلب رفتار متفاوتی با سایر مؤسسات مالی دارد و معمولاً از قدرت لازم برای اجرای مأموریت خود برخوردار است. در شرایطی که بانک مرکزی پرداخت‌هایی را بنا به دلایل سیاست‌گذاری و نه دلایل تجاری انجام دهد- برای مثال، زمانی که پول ملی تحت فشار قرار دارد، نرخ بهره را افزایش می‌دهد یا زمانی که به عنوان یک بانک توسعه‌ای عمل کرده و در نرخ بهره پایین‌تر از نرخ بازار به صنایع اولویت دار وام می‌دهد- ممکن است ذکر گردد که یارانه‌های ضمنی داده شده است. این رویه، مشابه و سازگار با نظام چندگانه نرخ ارز است که بانک مرکزی در کنار نرخ بازار، اقدام به اعلام نرخ ارز پایین‌تر از نرخ بازار به عنوان نرخ جایگزین می‌کند که در آن صورت تفاوت بین این دو نرخ، یارانه ضمنی محسوب می‌شود (مطرح شده در بند ۵,۸۹).

اگر نرخ‌های بهره بانک مرکزی با نرخ‌های بهره بانک‌های تجاری همسو نباشد، تفاوت بین ارقام محاسبه‌شده با استفاده از نرخ مرجع و نرخ واقعی تعیین‌شده توسط بانک مرکزی باید به عنوان مالیات‌های دریافتی ضمنی (به بند ۵,۷۰ مراجعه کنید) و یارانه‌های پرداختی توسط دولت ثبت شود. ثبت این مبادلات به شرح زیر است:

- کمتر از نرخ بازار برای سپرده‌های ذخیره- فرض کنید بانک مرکزی تنها ۳ درصد به سپرده‌های ذخیره یک بانک تجاری پرداخت کند، در صورتی که نرخ بازار ۵ درصد است. ثبت در GFS به صورت زیر خواهد بود:

- اگرچه بانک تجاری در واقع فقط ۳ درصد به عنوان بهره دریافت می‌کند؛ اما بهره دریافتی بانک تجاری از بانک مرکزی ۵ درصد ثبت می‌شود همراه با ۲ درصد پرداخت به دولت به عنوان مالیات بر خدمات خاص (۱۱۴۴) (به بند ۵,۶۹ مراجعه کنید).

- دولت ثبت دیگری را به عنوان یارانه (۲۵) به بانک مرکزی انجام می‌دهد.

- بالاتر از نرخ بازار برای حمایت از ارز - فرض کنید بانک مرکزی برای مدت محدودی در زمانی که ارز تحت فشار است در زمانی که نرخ بازار ۵ درصد است، ۷ درصد به بانک تجاری پرداخت می‌کند. ثبت به صورت زیر خواهد بود:

- اگرچه بانک تجاری در واقع ۷ درصد بهره دریافت می‌کند؛ اما ۵ درصد به عنوان بهره و ۲ درصد دیگر به عنوان یارانه (۲۵) از دولت دریافت می‌کند.

- دولت به میزان ۲ درصد مالیات قابل دریافت از بانک مرکزی را به عنوان مالیات بر خدمات خاص (۱۱۴۴) ثبت می‌کند (به بند ۵,۶۹ مراجعه کنید).

- نرخ‌های پایین‌تر از بازار برای صنایع اولویت‌دار - فرض کنید بانک مرکزی تنها ۳ درصد از یک صنعت اولویت‌دار در زمانی که نرخ بازار ۵ درصد است، دریافت می‌کند. موارد به شرح زیر ثبت می‌شود:
- اگرچه صنعت اولویت‌دار در واقع فقط ۳ درصد به عنوان بهره‌وام پرداخت می‌کند؛ اما ۵ درصد به عنوان بهره‌پرداختی و ۲ درصد به عنوان یارانه (۲۵) دریافتی از دولت ثبت می‌شود.
- دولت مالیات ۲ درصدی قابل دریافت از بانک مرکزی را به عنوان مالیات بر خدمات خاص (۱۱۴۴) ثبت می‌کند (به بند ۵,۶۹ مراجعه کنید).

- پرداخت‌های دولت عمومی برای غرامت یا تلفات کالاهای سرمایه‌ای در نتیجه اقدامات جنگی، سایر رویدادهای سیاسی یا بلایای طبیعی: این پرداخت‌ها به عنوان کمک بلاعوض سرمایه‌ای به سایر واحدهای دولت عمومی (۲۶۳۲) یا به عنوان انتقالات سرمایه‌ای طبقه‌بندی نشده در جای دیگر (۲۸۲۲) ثبت می‌شوند.
- انتقالات به خانوارها (که معمولاً به عنوان «یارانه» نامیده می‌شود) که به منظور افزایش درآمد یا کاهش هزینه‌های خانوار انجام می‌شود: این پرداخت‌ها به فعالیتهای تولیدی مربوط نمی‌شوند؛ بنابراین باید در طبقه مناسب مزایای اجتماعی قرار گیرند (۲۷).
- افزایش سهام در شرکت‌های دولت عمومی: این موارد به عنوان مبادلات در ابزارهای مالی حقوق صاحبان سهام و سهام صندوق سرمایه‌گذاری (۳۲۰۵) ثبت می‌شوند، در صورتی که مطالبات مالی مؤثر به تملک دولت عمومی درآید (به جعبه ۶,۳ مراجعه کنید).
- انتقالات انجام شده توسط یک واحد دولت عمومی که مسئولیت مطالبات بازنشستگی از شرکت‌های دولتی را پذیرفته است: این پرداخت‌ها به عنوان انتقال سرمایه‌ای طبقه‌بندی نشده در جای دیگر ثبت می‌شود (۲۸۲۲).
- پرداخت توسط دولت عمومی به تولیدکنندگان بازاری به منظور تأمین مالی جزئی یا کلی برای عرضه کالاها و خدمات به طور مستقیم یا به صورت فردی به خانوارها، برای پاسخگویی به مخاطرات یا نیازهای اجتماعی خانوارها و اینکه خانوارها دارای حق هستند: این پرداخت‌ها به عنوان مزایای اجتماعی ثبت می‌شوند (۲۷).

### جعبه ۶-۳ مبادلات با شرکت‌های دولتی

مالکان ممکن است حمایت مالی قابل توجهی برای افزایش سرمایه یا افزایش سرمایه مجدد یک شرکت ارائه دهند. چنین حمایت مالی ممکن است اشکال قانونی متفاوتی داشته باشد و ماهیت اقتصادی آن نیز ممکن است متفاوت باشد (شکل A۳,۲ را ببینید). این پرداخت‌ها از یک واحد دولتی که اغلب «تزریق سرمایه» نامیده می‌شود، می‌تواند به صورت زیر ثبت گردد:

- به عنوان هزینه مانند یارانه یا انتقال سرمایه‌ای؛ یا
- به عنوان مبادله‌ای در دارایی‌ها/ بدهی‌های مالی، خواه به عنوان افزایش حقوق صاحبان سهام یا انتشار وام یا اوراق بهادار به‌جز سهام.

#### ثبت به عنوان هزینه

اگر بنگاه اقتصادی تحت کنترل بخش دولتی باشد و به منظور نیل به اهداف سیاست اقتصادی یا اجتماعی دولت، هر ساله با کسری مواجه باشد و این کسری با انتقال دریافتی از دولت پوشش داده شود، این پرداخت به عنوان یارانه در نظر گرفته خواهد شد (به بند ۶,۸۹ مراجعه کنید). اگر پرداختی از طرف دولت برای جبران کسری‌های عملیاتی بزرگ انباشته شده در طی دو یا چند سال با زیان‌های استثنایی ناشی از عوامل خارج از کنترل شرکت باشد، به عنوان انتقال سرمایه‌ای ثبت می‌شود (به بند ۶,۱۲۴ مراجعه کنید). به این ترتیب، اگر دولت سرمایه‌گذاری در یک شرکت دولتی، بدون اینکه انتظار نرخ بازده واقع‌گرایانه داشته باشد یا بدون دریافت مبلغی با ارزش برابر در ازای آن سرمایه‌گذاری انجام دهد، این نیز به عنوان انتقال سرمایه‌ای ثبت می‌شود. مورد دوم شامل سرمایه‌گذاری در شبه شرکت‌ها با حقوق صاحبان سهام منفی است (به بند A3.53 مراجعه کنید).

#### ثبت به عنوان مبادلات در دارایی‌ها/ بدهی‌های مالی

ممکن است شرایطی وجود داشته باشد که در آن مالکان با انجام یک تأمین مالی جدید برای گسترش فعالیت شرکت موافقت کنند و چنین تأمین مالی منجر به مطالبه مؤثری بر شرکت دولتی می‌شود. چنین تأمین مالی می‌تواند متشکل از وجوهی برای استفاده شرکت جهت تأمین نیازهای خود باشد، از جمله: خرید دارایی‌های ثابت، انباشت موجودی انبار، تملک دارایی‌های مالی یا بازپرداخت بدهی‌ها. جایی که شواهدی مبنی بر قرارداد تأمین مالی وجود داشته باشد می‌تواند به صدور دارایی مالی خاص مانند وام برای دولت بینجامد، همچنین موجب ایجاد یک ابزار بدهی توسط شرکت‌های دولتی گردد. بدون شواهدی مبنی بر توافق تأمین مالی خاص، چنین پرداخت‌هایی باید به عنوان مشارکت در حقوق صاحبان سهام شرکت دولتی

لحاظ شود، حتی اگر سهام جدیدی در پاسخ به مشارکت مالی منتشر نشده باشد. در چنین حالتی، دولت که در نقش یک سهامدار خصوصی عمل می‌کند، وجوه را در قبال مبلغی با ارزش برابر دریافت می‌کند (مثلاً افزایش ارزش سهام خود) و انتظار دارد نرخ بازدهی مناسبی از سرمایه‌گذاری خود در قالب سود سهام (به عنوان بازده حقوق صاحبان سهام) به دست آورد. ثبت این پرداخت‌ها به عنوان افزایش حقوق صاحبان سهام، به شواهدی از سودآوری شرکت و توانایی آن در پرداخت سود سهام در آینده بستگی دارد.



## ۷- کمک‌های بلاعوض (۲۶)

۶-۹۲ کمک‌های بلاعوض (۲۶) انتقالات پرداختی توسط واحدهای دولتی به سایر واحدهای دولتی مقیم یا غیرمقیم یا سازمان‌های بین‌المللی است که با تعریف مالیات، یارانه یا حق بیمه اجتماعی مطابقت ندارد (به بند ۳،۱۰ مراجعه کنید). کمک‌های بلاعوض معمولاً به صورت نقدی قابل پرداخت است؛ اما ممکن است به شکل ارائه کالا یا خدمات (به صورت غیرنقدی) نیز باشد. کمک‌های بلاعوض پرداختی ابتدا بر اساس نوع واحد دریافت‌کننده کمک و سپس بر اساس جاری یا سرمایه‌ای بودن آن طبقه‌بندی می‌شود.

۶-۹۳ سه نوع دریافت‌کننده کمک‌های بلاعوض در GFS شناسایی شده‌اند: کمک‌های بلاعوض به دولت‌های خارجی<sup>۱</sup> (۲۶۱)، کمک‌های بلاعوض به سازمان‌های بین‌المللی<sup>۲</sup> (۲۶۲) و کمک‌های بلاعوض به سایر واحدهای دولت عمومی<sup>۳</sup> (۲۶۳). کمک‌های بلاعوض پرداختی توسط واحدهای دولتی به سایر واحدهای دولت عمومی فقط در صورتی دارای رقم خواهد بود که آمار و اطلاعات برای زیربخش‌های دولت عمومی تهیه شود. برای بخش دولت عمومی، این مبادلات در فرایند تلفیق حذف می‌گردند. برای امکان‌پذیر ساختن تلفیق، کمک‌های بلاعوض پرداختی به سایر واحدهای دولت عمومی باید بر اساس زیربخش طرف مقابل مشخص شود (جدول ۷ را ببینید).

۶-۹۴ کمک‌های بلاعوض پرداختی به کمک‌های بلاعوض جاری (۲۶۱۱/۲۶۲۱/۲۶۳۱) و کمک‌های بلاعوض سرمایه‌ای (۲۶۱۲/۲۶۲۲/۲۶۳۲) تقسیم می‌شوند. بند ۵،۱۰۳ تفاوت بین کمک‌های بلاعوض جاری و سرمایه‌ای را توضیح می‌دهد. اگر ماهیت کمک بلاعوض نامشخص باشد، باید به عنوان کمک بلاعوض جاری محسوب شود. بندهای ۵،۱۰۴-۵،۱۰۵ و ویژگی‌های کمک‌های بلاعوض غیرنقدی، زمان ثبت و روش ارزش‌گذاری را مورد بحث قرار می‌دهند.

۶-۹۵ در صورت منابع و مصارف وجوه نقد، فقط کمک‌های بلاعوض پرداخت شده به صورت نقدی منظور می‌گردد. کمک‌های بلاعوض غیرنقدی در این صورت نشان داده نمی‌شود، زیرا انتقالات نقدی مبادلات غیرنقدی را شامل نمی‌شود. با این حال، هرگونه پرداخت نقدی که در تولید کالا یا خدمات به حساب خود به صورت غیرنقدی انجام شود، در اقلام هزینه متناظر (مانند جبران خدمات کارکنان و خرید کالاها و خدمات) ثبت می‌گردد.

1. Grants to foreign governments
2. Grants to international organizations
3. Grants to other general government units

جدول ۷: طبقه‌بندی تفصیلی کمک‌های بلاعوض (۲۶)

کمک‌های بلاعوض	۲۶
به دولت‌های خارجی	۲۶۱
جاری	۲۶۱۱
سرمایه‌ای	۲۶۱۲
به سازمان‌های بین‌المللی	۲۶۲
جاری	۲۶۲۱
سرمایه‌ای	۲۶۲۲
به سایر واحدهای دولت عمومی	۲۶۳
جاری	۲۶۳۱
سرمایه‌ای	۲۶۳۲

## ۸- مزایای اجتماعی [GFS] (۲۷) (۳۴)

۹۶-۶ مزایای اجتماعی، انتقالات جاری هستند که خانوارها برای برآوردن نیازهای خود ناشی از مخاطرات اجتماعی<sup>۱</sup> - مانند بیماری، بیکاری، بازنشستگی، مسکن، تحصیل یا وضعیت خانواده- دریافت می‌کنند. این مزایا برای محافظت از کل جمعیت یا گروه‌های خاص آن به صورت نقدی یا غیرنقدی پرداخت می‌شوند. مخاطرات اجتماعی رویدادها یا موقعیت‌هایی هستند که ممکن است بر رفاه خانوارهایی که در معرض آن قرار می‌گیرند، از طریق تحمیل اضافه تقاضا بر منابع یا با کاهش درآمدشان تأثیر منفی بگذارند. برخی از مصادیق مزایای اجتماعی، ارائه خدمات پزشکی، مزایای بیکاری و مستمری بازنشستگی تأمین اجتماعی است. برای بحث کامل در مورد حمایت اجتماعی، به پیوست ۲ مراجعه کنید.

۹۷-۶ همه مزایای اجتماعی که در SNA ۲۰۰۸ تعریف شده است در ارقام هزینه GFS طبقه‌بندی نمی‌شوند (جدول ۸ را ببینید). مزایای اجتماعی [GFS] (۲۷) شامل موارد زیر نیست:

- پرداخت حقوق بازنشستگی و سایر مزایای بازنشستگی از طریق برنامه‌های اجتماعی مرتبط با اشتغال که در GFS به عنوان کاهش در بدهی‌ها ثبت می‌شود.<sup>(۳۵)</sup>

- کالاها و خدماتی که توسط دولت تولید شده و به خانوارها منتقل می‌گردد، مبادلات هزینه‌ای هستند که به عنوان مزایای اجتماعی طبقه‌بندی نمی‌شوند. به جای آن، مبادلات هزینه‌ای به عنوان هزینه‌های تولید، متناسباً به عنوان: قسمتی از جبران خدمات کارکنان، استفاده از کالاها و خدمات و مصرف سرمایه ثابت ثبت می‌شوند.<sup>(۳۶)</sup>

۹۸-۶ مزایای اجتماعی ابتدا بر اساس ترتیبات نوع حمایت اجتماعی حاکم بر پرداخت‌ها طبقه‌بندی می‌شوند: تأمین اجتماعی،<sup>۲</sup> کمک‌های اجتماعی<sup>۳</sup> یا برنامه‌های بیمه اجتماعی مرتبط با اشتغال.<sup>۴</sup> طبقه‌بندی دیگر بر اساس نقدی بودن یا غیرنقدی بودن پرداخت‌ها است. این مزایا به دو بخش مزایای بازنشستگی و غیربازنشستگی تقسیم می‌شوند.

1. Social risks
2. Social security
3. Social assistance
4. Employment-related social insurance scheme

جدول ۸: طبقه‌بندی تفصیلی مزایای اجتماعی (۲۷)

مزایای اجتماعی [GFS]	۲۷
مزایای اجتماعی [SNA] منه‌ای: مزایای اجتماعی مربوط به کاهش بدهی‌ها منه‌ای: هزینه مربوط به تولید کالا و خدمات به حساب خود انتقال یافته به خانوارها	
مزایای تأمین اجتماعی [GFS]	۲۷۱
مزایای تأمین اجتماعی نقدی [GFS]	۲۷۱۱
مزایای تأمین اجتماعی غیر نقدی [GFS]	۲۷۱۲
مزایای کمک اجتماعی [GFS]	۲۷۲
مزایای کمک اجتماعی نقدی [GFS]	۲۷۲۱
مزایای کمک اجتماعی غیر نقدی [GFS]	۲۷۲۲
مزایای اجتماعی مرتبط با اشتغال [GFS]	۲۷۳
مزایای اجتماعی نقدی مرتبط با اشتغال [GFS]	۲۷۳۱
مزایای اجتماعی غیر نقدی مرتبط با اشتغال [GFS]	۲۷۳۲

۶-۹۹ مزایای تأمین اجتماعی [GFS] (۲۷۱) هزینه مزایای اجتماعی است که به صورت نقدی یا غیر نقدی توسط برنامه‌های تأمین اجتماعی به خانوارها پرداخت می‌شود (به بند A2.33 مراجعه کنید). مزایای معمول تأمین اجتماعی به صورت نقدی [GFS] (۲۷۱۱) شامل مزایای بیماری‌های مزمن و ناتوانی، کمک‌هزینه زایمان، مزایای کودک یا خانواده، مزایای بیکاری، مستمری بازنشستگی و بازمندگان و مزایای مرتبط با فوت است.

۶-۱۰۰ مزایای تأمین اجتماعی غیر نقدی [GFS] (۲۷۱۲) معمولاً شامل کالاها و خدماتی است که از یک تولیدکننده بازاری به نمایندگی از خانوارها خریداری می‌شود. همچنین شامل مزایای مربوط به بازپرداخت هزینه‌های کالاها و خدمات خریداری شده توسط خانوارها مطابق با قواعد برنامه تأمین اجتماعی است.<sup>۳۷</sup> انتظار می‌رود این مزایا شامل خدمات پزشکی یا دندانپزشکی، جراحی، بستری در بیمارستان، عینک یا لنزهای تماسی، محصولات دارویی، مراقبت در منزل و کالاها یا خدمات مشابه باشد.

۶-۱۰۱ مزایای کمک اجتماعی [GFS] (۲۷۲) انتقالاتی است که به صورت نقدی یا غیر نقدی به خانوارها انجام می‌شود تا نیازهای مشابه مزایای بیمه اجتماعی را برآورده کند؛ اما این پرداخت‌ها تحت برنامه بیمه اجتماعی انجام نمی‌شود. به عبارت دیگر، واجد شرایط بودن برای دریافت چنین مزایایی منوط به پرداخت حق بیمه

اجتماعی نیست؛ بنابراین مزایای کمک اجتماعی شامل مزایای پرداختنی توسط صندوق تأمین اجتماعی نمی‌شود.

۶-۱۰۲ مزایای کمک اجتماعی می‌تواند شامل آن دسته از مزایایی باشد که تحت هر یک از شرایط زیر پرداخت می‌شود:

- هیچ برنامه بیمه اجتماعی برای پوشش شرایط مورد بحث وجود ندارد.
- حتی اگر یک برنامه یا برنامه‌های بیمه اجتماعی وجود داشته باشد، خانوارهای مورد نظر در آن مشارکت ندارند و واجد شرایط دریافت مزایای بیمه اجتماعی نیستند.
- پرداخت حق بیمه برنامه‌های بیمه اجتماعی به نمایندگی از خانوارهایی که توانایی مالی شرکت در این برنامه را به منظور تضمین استحقاق مزایای آن‌ها ندارند.
- مزایای بیمه اجتماعی برای رفع نیازهای مورد نظر ناکافی است؛ بنابراین کمک اجتماعی نیز علاوه بر آن پرداخت می‌شود.
- مزایای کمک اجتماعی ضمنی ناشی از اعتبارات مالیاتی پرداختنی (به بند ۵,۳۱ مراجعه کنید).
- مزایای کمک اجتماعی به عنوان یک موضوع سیاست اجتماعی عمومی.

۶-۱۰۳ مزایای کمک اجتماعی، انتقالاتی که در واکنش به رویدادها یا موقعیت‌ها انجام می‌شود مانند بلاای طبیعی که معمولاً تحت پوشش طرح‌های بیمه اجتماعی نیستند را در بر نمی‌گیرد. چنین انتقالاتی تحت عنوان انتقالات طبقه‌بندی نشده در جای دیگر ثبت می‌شوند (۲۸۲).

۶-۱۰۴ مزایای اجتماعی مرتبط با اشتغال [GFS] (۲۷۳) مزایای اجتماعی است که به صورت نقدی یا غیرنقدی توسط دولت یا واحدهای بخش عمومی به کارکنان آن‌ها یا کارکنان سایر واحدهای دولتی یا بخش دولتی (به بازماندگان و افراد تحت تکفل آن‌ها که واجد شرایط دریافت چنین پرداختی هستند) که در این برنامه شرکت می‌کنند، پرداخت می‌شود. انواع مزایای ارائه شده مربوط به مزایای غیر بازنشستگی بوده و مشابه موارد ذکر شده برای برنامه‌های تأمین اجتماعی است، مانند ادامه پرداخت حقوق در دوره‌های غیبت از کار به دلیل بیماری، حوادث، زایمان و غیره. مزایای مربوط به خانواده، تحصیل یا سایر کمک‌هزینه‌ها؛ فوق‌العاده پایان خدمات در اثر تعدیل نیرو، عدم صلاحیت کار یا فوت ناشی از حوادث؛ هزینه‌های عمومی پزشکی غیرمرتبط با کارکنان و هزینه‌های مربوط به خانه‌های بازنشستگان.

۱۰۵-۶ دولت، اغلب بدون واسطه شرکت بیمه یا صندوق بازنشستگی مستقل یا غیرمستقل، مزایای اجتماعی کارفرما را از منابع خود پرداخت می‌کند. برای نشان دادن ماهیت اقتصادی واقعی عملیات و مقایسه آن با پرداخت‌های مشابهی که از طریق بیمه‌های تأمین اجتماعی انجام می‌شود، برآوردی از حق بیمه اجتماعی کارفرمایان [GFS] (۲۱۲۲) (به بند ۶,۲۲ مراجعه کنید) با عنوان هزینه ثبت می‌شود، به عنوان بخشی از جبران خدمات کارکنان (۲۱) و در بخش درآمد، به عنوان بخشی از حق بیمه اجتماعی احتسابی (۱۲۲۳). این مقادیر برابر با ارزش مزایای اجتماعی مرتبط با اشتغال هستند که ذیل این قلم پرداخت می‌شود.

۱۰۶-۶ بر اساس مبنای ثبت تعهدی، پرداخت حقوق بازنشستگی و سایر مزایای بازنشستگی از طریق برنامه‌های بازنشستگی مرتبط با اشتغال به عنوان کاهش در بدهی‌ها ثبت می‌شود (به بند ۷,۱۸۹ مراجعه کنید). با این حال، بر اساس مبنای ثبت نقدی، بدهی از طریق حق بیمه‌های احتسابی ثبت شده در گذشته انباشت نمی‌شود و تمام پرداخت‌های بازنشستگی باید به عنوان مزایای اجتماعی مرتبط با اشتغال (GFS) ثبت گردد (۲۷۳۱).

## ۹- سایر هزینه‌ها (۲۸)

۶-۱۰۷ سایر هزینه‌ها شامل هزینه دارایی به جز از بهره<sup>۱</sup> (۲۸۱)، انتقالات طبقه‌بندی نشده در جای دیگر (۲۸۲) و مبالغ قابل پرداخت برای حق بیمه<sup>۲</sup>، کارمزد و خسارت پرداختی مربوط به بیمه‌های غیرعمر و تضمین‌های استاندارد<sup>۳</sup> (۲۸۳) است.

### ۹-۱- هزینه دارایی به جز بهره (۲۸۱)

۶-۱۰۸ هزینه دارایی (۲۸۱)، عبارت است از هزینه پرداختی به مالکان دارایی‌های مالی یا منابع طبیعی وقتی به یک واحد دیگر اجازه استفاده از آن‌ها را می‌دهند. هزینه دارایی مجموع هزینه سرمایه‌گذاری و اجاره<sup>۴</sup> است. یک نوع هزینه سرمایه‌گذاری، بهره [GFS] (۲۴) است که به طور جداگانه در GFS طبقه‌بندی می‌شود. هزینه دارایی به جز بهره ممکن است به صورت سود سهام<sup>۵</sup> (۲۸۱۱)؛ برداشت درآمد از شبه شرکت‌ها<sup>۶</sup> (۲۸۱۲)؛ هزینه دارایی برای پرداخت درآمد سرمایه‌گذاری<sup>۷</sup> (۲۸۱۳)؛ اجاره (۲۸۱۴)؛ و عواید حاصل از سرمایه‌گذاری مجدد روی سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی<sup>۸</sup> (۲۸۱۵) باشد. سود سهام و برداشت درآمد از شبه شرکت‌ها به عنوان هزینه عمدتاً برای شرکت‌های دولتی و سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی بخش دولتی اعمال می‌شود.

جدول ۹: طبقه‌بندی تفصیلی سود سهام

سود سهام	۲۸۱۱
به افراد غیرمقیم	۲۸۱۱۱
به افراد مقیم	۲۸۱۱۲

### ۹-۱-۱- سود سهام (۲۸۱۱)

۶-۱۰۹ سود سهام (۲۸۱۱) عواید توزیع شده است که به واحدهای دولتی یا بخش عمومی به عنوان صاحبان سهام تخصیص داده می‌شود تا به شرکت‌ها اجازه استفاده از وجوه خود را بدهند. همان‌طور که در جدول ۹ نشان داده شده است، شناسایی دریافت‌کننده سود سهام از شرکت‌های دولتی، امکان تلفیق آمار بخش دولتی را فراهم می‌کند. پرداخت سود سهام اجباری نیست، هیئت مدیره یا سایر مدیران شرکت باید به ابتکار خود

1. Property expense other than Interest
2. premium
3. Nonlife insurance and standardized Guarantees
4. Rent
5. Dividends
6. Withdrawals of income from quasi-corporations
7. Property expense for investment income Disbursements
8. Reinvested earnings on direct foreign Investments

تصمیم بگیرند که سود پرداختنی را اعلام کنند. توزیع سود توسط شرکت‌های دولتی ممکن است به طور نامنظم اتفاق بیفتد و ممکن است صراحتاً به عنوان سود سهام برچسب‌گذاری نشود. با این حال، به استثنای توزیع انحصاری‌های مالی، صادرات یا واردات، سود سهام شامل کلیه توزیع‌های سود توسط شرکت‌های دولتی به سهامداران یا مالکان آنها می‌شود.<sup>(۳۸)</sup> زمان ثبت سود سهام، نقطه‌ای است که در آن قیمت سهام بر مبنای «سود سهام قبلی» بیان می‌گردد. سود سهام با جزئیات بیشتر در پاراگراف‌های ۹،۱۱۱-۵،۱۱۷ توضیح داده شده است.

۶-۱۱۰ سود سهام از نظر مفهومی، از محل مازاد عملیاتی دوره جاری قابل پرداخت است، اگرچه شرکت‌ها اغلب پرداخت سود سهام را هموار می‌کنند، یعنی گاهی اوقات کمتر از مازاد عملیاتی و گاهی اوقات نیز بیشتر پرداخت می‌کنند، به خصوص زمانی که مازاد عملیاتی بسیار کم است. سود سهامی که در مقایسه با سطح اخیر سود سهام و درآمد، بسیار بزرگ است و اغلب به آن «سوپر سود سهام»<sup>۱</sup> گفته می‌شود، باید بیشتر مورد توجه قرار گیرد. برای توضیح نحوه برخورد با این «سوپر سود سهام» در زمینه ارقام درآمدی مربوطه، به پاراگراف‌های ۵،۱۱۵-۵،۱۱۶ نگاه کنید.

#### ۹-۱-۲- برداشت درآمد از شبه شرکت‌ها (۲۸۱۲)

۶-۱۱۱ برداشت درآمد از شبه شرکت‌ها (۲۸۱۲)، به بخشی از درآمد قابل تقسیم اشاره دارد که مالکان از شبه شرکت خارج می‌کنند. شبه شرکت‌ها طبق تعریف قادر به تقسیم درآمد به عنوان سود سهام نیستند؛ اما صاحبان شرکت می‌توانند تصمیم بگیرند که بخشی از یا تمام درآمد را برداشت کنند. از نظر مفهومی، خروج این‌گونه درآمدها مشابه توزیع درآمد شرکت‌ها از طریق سود سهام می‌باشد و ثبت آن نیز مشابه سود سهام است. میزان درآمدی که صاحب یک شبه شرکت تصمیم می‌گیرد برداشت نماید تا حد زیادی به میزان درآمد خالص آن بستگی دارد. این برداشت‌ها در تاریخی که پرداخت واقعاً انجام می‌شود، ثبت می‌گردد. برای توضیح ثبت ارقام درآمدی مربوطه، به پاراگراف‌های ۵،۱۱۸-۵،۱۱۹ مراجعه کنید.

۶-۱۱۲ همانند سود سهام، برداشت درآمد از شبه شرکت‌ها شامل برداشت وجوهی که از طریق فروش یا واگذاری دارایی‌های شبه شرکت به دست می‌آید، نمی‌باشد. وجوهی که با نقد کردن مقادیر زیادی از سود انباشته یا سایر ذخایر شبه شرکت برداشت می‌شود، به عنوان برداشت از حقوق صاحبان سهام ثبت می‌گردد. فروش موجودی انبار، دارایی‌های ثابت، زمین یا سایر دارایی‌های تولید نشده برای برداشت وجوه، در حساب‌های شبه

1. Super dividends



شرکت به عنوان واگذاری داریها در طبقه مناسب خود ثبت می‌شود (به پاراگراف‌های ۷,۳۴-۷,۱۱۷ مراجعه کنید) و دولت برداشت را به عنوان برداشت از حقوق صاحبان سهام ثبت می‌کند.

### ۹-۱-۳- هزینه دارایی برای پرداخت درآمد سرمایه‌گذاری (۲۸۱۳)

۶-۱۱۳ هزینه دارایی برای پرداخت درآمد سرمایه‌گذاری (۲۸۱۳)، شامل درآمد دارایی تخصیص یافته به بیمه‌گذاران، مضمولان مزایای بازنشستگی و دارندگان سهام صندوق‌های سرمایه‌گذاری است (به بندهای ۷,۱۷۴ و ۷,۱۷۸ مراجعه کنید). شرکت‌های دولتی می‌توانند مؤسسه‌های بیمه باشند یا می‌توانند برنامه‌های بازنشستگی را اجرا کنند، در این صورت ذخایر فنی به شکل ذخایر در مقابل مخاطرات قابل توجه<sup>۱</sup> مربوط به بیمه‌نامه‌های غیرعمر و عمر و همچنین برای تأمین مزایای بازنشستگی و غیربازنشستگی و برنامه ضمانت استاندارد، نگهداری می‌شوند. ذخایر، بدهی به بیمه‌گذاران یا مزایا بگیران محسوب می‌شود. هرگونه درآمد قابل دریافت از سرمایه‌گذاری دارایی‌های مربوطه باید به عنوان درآمد دارایی بیمه‌گذاران یا مزایا بگیران منظور گردد و به عنوان هزینه دارایی ثبت شود تا منعکس‌کننده افزایش بدهی‌ها باشد.

۶-۱۱۴ احتمال کمی دارد که واحدهای دولت عمومی متصدی اجرای برنامه بیمه‌ای باشند؛ اما در صورت انجام و نگهداری ذخایر جداگانه، هزینه دارایی تخصیص یافته به بیمه‌گذاران، به همان روشی که برای یک شرکت دولتی ثبت می‌گردد، ثبت خواهد شد. اگر واحد دولت عمومی، ذخایر جداگانه نگهداری نکند، درآمد سرمایه‌گذاری ایجاد نمی‌شود و در نتیجه هزینه‌ای به بیمه‌گذاران تخصیص نمی‌یابد.<sup>(۳۹)</sup>

۶-۱۱۵ برای واحدهای دولتی که یک برنامه ضمانت استاندارد را در ازای دریافت مبلغ اجرا می‌کنند، ممکن است درآمد سرمایه‌گذاری نیز در ذخایر برنامه به دست آید که در این صورت باید به عنوان هزینه دارایی توزیع شده بین واحدهای پرداخت‌کننده مبالغ (که ممکن است همان واحدهای دریافت‌کننده مزایای ضمانت‌ها نباشند) نشان داده شود. در پیوست ۴، ثبت مبادلات مربوط به برنامه‌های ضمانت استاندارد توضیح داده شده است.

۶-۱۱۶ همان‌گونه که در پیوست ۲ توضیح داده شد، استحقاق مزایای بازنشستگی از یکی از دو نوع برنامه بازنشستگی حاصل می‌شود: برنامه‌های حق بیمه تعریف شده و برنامه‌های مزایای تعریف شده. تحت هر دو برنامه، مجری برنامه، هزینه دارایی تخصیص یافته به بیمه‌گذاران را برای انعکاس تغییرات در بدهی معوق برای مزایای بازنشستگی ثبت می‌کند. این تغییرات ممکن است ناشی از درآمد سرمایه‌گذاری و تغییر ارزش به دلیل گذشت زمان باشد.

۶-۱۱۷ یک برنامه با مزایای تعریف شده، مزایای بازنشستگی آینده را با فرمولی مشخص می‌کند که معمولاً به مدت خدمت و حقوق دریافتی شرکت‌کنندگان در برنامه مربوط می‌شود. ارزش اسمی مزایای بازنشستگی که در آینده بر اساس برآورد متغیرهایی مانند سن بازنشستگی مورد انتظار، نرخ مرگ و میر، تورم مورد انتظار و افزایش حقوق مورد انتظار پرداخت خواهد شد، به صورت اکچوئری تعیین می‌شود. سپس ارزش اسمی را می‌توان با استفاده از نرخ تنزیل مناسب به ارزش حال تبدیل کرد. کل بدهی برنامه بازنشستگی در طول زمان، به دلیل دریافت حق بیمه‌های اضافی و درآمد دارایی، پرداخت مزایا در مفروضات اکچوئری و گذشت زمان تغییر می‌کند. هزینه دارایی تخصیص یافته به بیمه‌گذاران صندوق بازنشستگی برابر است با افزایش بدهی ناشی از درآمد دارایی متعلق به دارایی‌های صندوق بازنشستگی که به نیابت از مزایا بگیران نگهداری می‌شود و همچنین گذر زمان، به این دلیل که مزایای آتی در دوره‌های گزارش‌دهی کمتری تنزیل می‌شود.

۶-۱۱۸ در برنامه‌های حق بیمه تعریف شده، کارفرما به جای سطح مزایا، سطح حق بیمه در صندوق را تضمین می‌کند. همه برنامه‌های حق بیمه تعریف شده دارای صندوق هستند (به بند A2.55 مراجعه کنید) و بدهی یک برنامه حق بیمه تعریف شده برابر با ارزش جاری بازاری دارایی‌های صندوق است؛ بنابراین هزینه دارایی تخصیص یافته به بیمه‌گذاران معادل درآمد دارایی قابل دریافت از سرمایه‌گذاری دارایی‌های برنامه است. هرگونه سود نگهداری دارایی‌های برنامه به طور مساوی در زیان نگهداری بدهی به مزایا بگیران منعکس می‌شود.

۶-۱۱۹ افزایش / کاهش ارزش سهام (واحدهای) صندوق سرمایه‌گذاری، به غیر از سایر جریان‌های اقتصادی، به عنوان درآمد دارایی ثبت می‌شود، خواه بین دارندگان سهام (واحد) توزیع شده باشد یا توسط آن‌ها در سهام (واحدها) مجدداً سرمایه‌گذاری شود.

#### ۹-۱-۴- اجاره (۲۸۱۴)

۶-۱۲۰ اجاره (۲۸۱۴)، هزینه پرداختنی به صاحبان یک منبع طبیعی (موجر یا مالک) برای قرار دادن منبع طبیعی در اختیار واحد نهادی دیگر (مستأجر یا بهره‌بردار) به منظور استفاده از آن در فرایند تولید محصولات است. اجاره پرداختنی معمولاً مربوط به اجاره زمین، منابع زیرزمینی و سایر منابع طبیعی است. اجاره به طور پیوسته در طول مدت قرارداد به صاحب دارایی تعلق می‌گیرد و ممکن است به صورت نقدی یا غیر نقدی قابل پرداخت باشد. انواع اجاره منابع و مرز بین اجاره منابع، اجاره دارایی‌های تولید شده و مالیات‌ها به تفصیل در بندهای ۵،۱۲۴-۵،۱۳۲ در زمینه ارقام درآمدی مربوطه توضیح داده شده است.

### ۹-۱-۵- عواید سرمایه‌گذاری مجدد روی سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی (۲۸۱۵)

۶-۱۲۱ عواید سرمایه‌گذاری مجدد، سهم سرمایه‌گذاری مستقیم از سود تقسیم نشده شرکت سرمایه‌گذاری مستقیم است. شرکت‌های دولتی ممکن است سرمایه‌گذاران مستقیم خارجی داشته باشند. توزیع سود برای سرمایه‌گذاران مستقیم خارجی غیرمقیم، ممکن است از درآمد قابل تقسیم آن‌ها به شکل سود سهام یا برداشت درآمد شبه شرکت‌ها انجام شود. با وجود این، آمارهای کلان اقتصادی مستلزم آن است که سود تقسیم نشده یک شرکت سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی به گونه‌ای ثبت شود که گویی این سود سهام آن‌ها، توزیع و واریز گردیده و سپس آن وجوه مجدداً سرمایه‌گذاری شده است. واریز این مبلغ سود تقسیم نشده به صورت احتسابی، به عنوان شکلی از درآمد توزیع شده طبقه‌بندی می‌شود که جدا از و علاوه بر هرگونه پرداخت واقعی سود سهام یا برداشت درآمد از شبه شرکت‌ها است. این نوع از ثبت فرض می‌کند که تصمیم برای عدم تقسیم برخی از درآمدها در شرکت باید تصمیمی آگاهانه از سوی سرمایه‌گذار مستقیم خارجی باشد. عواید سرمایه‌گذاری مجدد به تفصیل در بندهای ۵,۱۳۴-۵,۱۳۵ در زمینه اقلام درآمدی مربوطه توضیح داده شده است.

### ۹-۲-۲- انتقالات طبقه‌بندی نشده در جای دیگر (۲۸۲)

۶-۱۲۲ انتقالات طبقه‌بندی نشده در جای دیگر (۲۸۲)، هزینه پرداختی است که شامل هدایا و انتقالات مختلف به افراد، مؤسسات غیرانتفاعی خصوصی، بنیادهای غیردولتی، شرکت‌ها یا واحدهای دولتی می‌باشد که به انواع دیگر انتقالات تعلق ندارند و به دنبال اهداف متفاوتی هستند. انتقالات طبقه‌بندی نشده در جای دیگر (۲۸۲) به انتقالات جاری طبقه‌بندی نشده در جای دیگر<sup>۱</sup> (۲۸۲۱) و انتقالات سرمایه‌ای طبقه‌بندی نشده در جای دیگر<sup>۲</sup> (۲۸۲۲) تقسیم می‌شوند. از دیدگاه تحلیلی، تفکیک دریافت‌کنندگان این انتقالات به اشخاص مقیم و غیرمقیم می‌تواند مفید باشد. همچنین می‌توان اشخاص مقیم را به خانوارها، مؤسسات غیرانتفاعی در خدمت خانوارها، شرکت‌های دولتی غیرمالی، شرکت‌های دولتی مالی یا شرکت‌های خصوصی طبقه‌بندی کنیم (جدول ۱۰ را ببینید).

### ۹-۲-۱- انتقالات جاری طبقه‌بندی نشده در جای دیگر (۲۸۲۱)

۶-۱۲۳ مهم‌ترین انواع انتقالات جاری عبارت‌اند از:

- انتقالات جاری به مؤسسات غیرانتفاعی در خدمت خانوارها: این نقل و انتقالات معمولاً شامل وجه نقد به شکل حق عضویت، اشتراک و پرداخت‌های خیریه است که می‌تواند به صورت منظم یا گاهی انجام شود.<sup>(۴۰)</sup> این انتقال‌ها به منظور پوشش هزینه‌های تولید مؤسسات غیرانتفاعی در خدمت خانوارها یا برای

1. Current transfers not elsewhere classified

2. Capital transfers not elsewhere classified

تأمین وجوهی که از آن‌ها می‌توان انتقالات جاری به خانوارها را در قالب کمک‌های اجتماعی ارائه داد، انجام می‌شود. این هزینه همچنین شامل انتقالات غیرنقدی در قالب غذا، پوشاک، پتو و دارو به مؤسسات خیریه برای ارائه به خانوارها می‌باشد.

- مالیات‌های جاری، پرداخت‌های اجباری و جریمه‌های تحمیل‌شده توسط یک واحد دولتی یا شرکت دولتی بر واحد دولتی یا شرکت دولتی دیگر: این انتقالات در فرایند تلفیق حذف می‌شوند.
- خالص اعتبارات مالیاتی غیر قابل پرداخت: هنگامی که به دلیل اختلاف زمانی، مبلغ اعتبار مالیاتی غیر قابل پرداخت از مقدار مالیات قابل دریافت از مؤدیان در دوره گزارش بیشتر باشد و مازاد بر آن به مؤدی پرداخت شود، خالص پرداختی باید به جای مالیات منفی، به عنوان هزینه ثبت گردد.
- اعتبارات مالیاتی پرداختنی ناخالص به‌جز موارد طبقه‌بندی شده به عنوان یارانه یا مزایای اجتماعی: این مبالغ از اعتبارات مالیاتی پرداختنی صرف‌نظر از قابل پرداخت بودن مالیات ایجاد شده به صورت ناخالص ثبت می‌گردد، به نحوی که کل مبلغ پرداختنی به عنوان هزینه ثبت می‌شود (به بندهای ۵,۲۹-۵,۳۲ مراجعه کنید).
- جریمه‌ها و مجازات وضع شده توسط دادگاه‌ها و نهادهای شبه قضایی.
- پرداختی بابت جبران جراحت افراد یا جبران خسارت به دارایی دیگران توسط واحدهای دولت عمومی یا بخش دولتی، به‌جز پرداختی بابت خسارات بیمه غیرعمر: این پرداخت‌ها می‌تواند بر اساس رأی دادگاه به صورت اجباری تحقق یابد یا بر اساس توافق بین طرفین پیش از دادگاه انجام شود.
- بورس تحصیلی و سایر مزایای تحصیلی پرداختنی به خانوار که ناشی از مخاطرات اجتماعی نیست.
- خرید کالاها و خدمات از تولیدکنندگان بازاری که برای مصرف نهایی مستقیماً به خانوارها، به‌جز مزایای اجتماعی ارائه می‌شود.

**جدول ۱۰: طبقه‌بندی تفصیلی انتقالات طبقه‌بندی نشده در جای دیگر (۲۸۲)**

انتقالات طبقه‌بندی نشده در جای دیگر	۲۸۲
انتقالات جاری طبقه‌بندی نشده در جای دیگر	۲۸۲۱
انتقال سرمایه‌ای طبقه‌بندی نشده در جای دیگر	۲۸۲۲

## ۹-۲-۲- انتقال سرمایه‌ای طبقه‌بندی نشده در جای دیگر (۲۸۲۲)

۶-۱۲۴ مهم‌ترین انواع انتقال سرمایه‌ای عبارت‌اند از:

- مالیات سرمایه‌ای (به بند ۵,۵۱ مراجعه کنید) وضع شده توسط یک واحد دولت عمومی بر واحد دولتی یا شرکت دولتی دیگر: این انتقال در فرایند تلفیق حذف می‌شوند.
- پرداخت‌های عمده، غیرجاری و استثنایی برای جبران خسارات گسترده یا صدمات جدی مانند حوادث ناشی از فجایی که تحت پوشش بیمه نیستند به عنوان انتقال سرمایه‌ای لحاظ می‌شوند.
- انتقال سرمایه‌ای به شرکت‌ها، شبه شرکت‌ها، مؤسسات غیرانتفاعی در خدمت خانوارها، خانوارها و افراد غیرمقیم به صورت نقدی یا غیرنقدی برای تأمین مالی همه یا قسمتی از هزینه‌های تملک دارایی‌های غیرمالی، حذف یا تقبل بدهی با توافق متقابل با بدهکار بدون دریافت مطالبه مالی مؤثر بر بدهکار اصلی (به کادر ۶,۳ مراجعه کنید).<sup>(۴۱)</sup>
- انتقال پرداختی به شرکت‌ها و شبه شرکت‌ها برای پوشش کسری‌های عملیاتی بزرگ انباشته شده طی دو یا چند سال.<sup>(۴۲)</sup>
- پرداخت بهره یا سایر هزینه‌های مرتبط با آن، به نیابت از سایر واحدهای تولیدی بدون دریافت مطالبه مؤثر از بدهکار اصلی.
- مبالغ پرداختی مازاد بر بدهی‌ها به منظور ارائه استحقاق مزایای بازنشستگی توسط سایر واحدها.<sup>(۴۳)</sup>

## ۹-۳- حق بیمه، کارمزد و خسارت پرداختی مربوط به بیمه‌های غیر عمر و برنامه‌های ضمانت

### استاندارد (۲۸۳)

۶-۱۲۵ حق بیمه، کارمزد و خسارت پرداختی مربوط به بیمه‌های غیر عمر و برنامه‌های ضمانت استاندارد (۲۸۳) شامل حق بیمه‌های غیر عمر پرداختی به برنامه‌ها/ شرکت‌های بیمه برای دریافت بیمه در برابر مخاطرات، خسارت‌های پرداختی<sup>۱</sup> توسط برنامه‌های بیمه به بیمه‌گذاران و هزینه‌های پرداختی برای کسب ضمانت استاندارد است. به منظور ممکن ساختن تلفیق دولت عمومی و بخش دولتی، این هزینه نیز باید بر اساس زیربخش‌های طرف مقابل طبقه‌بندی شود (جدول ۱۱ را ببینید). بین حق بیمه، کارمزد و مطالبات جاری پرداختی<sup>۲</sup> (۲۸۳۱) و مطالبات سرمایه‌ای پرداختی<sup>۳</sup> (۲۸۳۲) تفاوت وجود دارد:

1. Claims payable
2. Current claims payable
3. Capital claims payable

- حق بیمه، کارمزد و خسارت جاری پرداختنی (۲۸۳۱)، شامل حق بیمه غیرعمر و هزینه‌های پرداختنی برای ارائه ضمانت‌نامه‌های استاندارد و همچنین هزینه تسویه بیمه‌ای است که حالت استثنایی ندارند. حق بیمه‌ها و کارمزدها، به منظور پوشش در برابر وقایع یا حوادث مختلف به برنامه‌های بیمه و شرکت‌ها قابل پرداخت است. چنین مبالغی همیشه به عنوان انتقالات جاری ثبت می‌شوند. همچنین شامل خسارت‌های بیمه‌های غیرعمر پرداختنی توسط برنامه‌های بیمه‌ای که توسط یک واحد دولتی عمومی یا شرکت بیمه دولتی برای تسویه خسارت‌هایی که در طول دوره جاری سررسید می‌گردند، شامل می‌شود.<sup>(۴۴)</sup> خسارت‌ها زمانی قابل پرداخت خواهند بود که واقعه‌ای رخ دهد که موجب یک مطالبه معتبر گردد، صرف‌نظر از اینکه در دوره گزارش پرداخت، تسویه یا گزارش شده باشد. چنین مطالبه‌های بیمه‌ای که حالت استثنایی ندارند به عنوان انتقالات جاری ثبت می‌شوند (همچنین به بند A4.79 برای ثبت برنامه‌های ضمانت استاندارد مراجعه کنید).

جدول ۱۱: حق بیمه، کارمزد و خسارت پرداختنی مربوط به بیمه‌های غیرعمر و برنامه‌های ضمانت استاندارد (۲۸۳)

۲۸۳	حق بیمه، کارمزد و خسارت‌های پرداختنی مربوط به بیمه‌های غیرعمر و برنامه‌های ضمانت استاندارد
۲۸۳۱	حق بیمه، هزینه‌ها و مطالبات جاری پرداختنی
۲۸۳۱۱	حق بیمه پرداختنی
۲۸۳۱۲	هزینه‌های پرداختنی برای برنامه‌های ضمانت استاندارد
۲۸۳۱۳	خسارت‌های جاری پرداختنی
۲۸۳۲	خسارت‌های سرمایه‌ای پرداختنی

- خسارت‌های سرمایه‌ای پرداختنی (۲۸۳۲)، شامل تسویه خسارت‌های استثنایی بزرگ پرداختنی در نتیجه بروز یک رویداد فاجعه‌آمیز است. برای این نوع از خسارت‌های پرداختنی استثنایی بزرگ، مانند موارد پس از بروز فجایع ممکن است بخشی از خسارت‌ها به جای انتقالات جاری، به عنوان انتقال سرمایه‌ای ثبت شود. ممکن است که تشخیص این رویدادها به صورت سازگار برای همه طرف‌ها دشوار باشد؛ بنابراین برای ساده‌سازی، تمام خسارت‌های بیمه غیرعمر به عنوان انتقالات جاری طبقه‌بندی می‌شوند، مگر آنکه ثبت انتقالات سرمایه‌ای برای سازگاری با حساب‌های ملی ضروری باشد.

## پی‌نوشت‌ها

- ۱- طبقه‌بندی عملکردی در GFS برای مخارج استفاده می‌شود؛ یعنی کل مبادلات هزینه به علاوه سرمایه‌گذاری خالص در دارایی‌های غیرمالی.
- ۲- اگر از این کالاها برای تشکیل سرمایه به حساب خود برای تولید دارایی دیگری مانند دارایی ثابت یا نوع دیگری از موجودی انبار استفاده شود، به عنوان بخشی از مخارج تملک چنین دارایی‌هایی به ثبت می‌رسد؛ اما اگر کالاها در فرایند ارائه خدمات به مصرف برسد، به عنوان هزینه (استفاده از کالاها و خدمات) ثبت می‌گردد.
- ۳- برای طبقه‌بندی دقیق به پیوست ۸، جدول A8.2 نیز مراجعه کنید.
- ۴- [GFS] به این معنی است که ثبت مورد نظر، در SNA 2008 نام یکسان است؛ اما پوشش متفاوتی دارد.
- ۵- اعداد داخل پرانتز بعد از هر طبقه‌بندی، کد طبقه‌بندی GFS هستند. همه کدهای طبقه‌بندی مورد استفاده در چارچوب GFS در پیوست ۸ ارائه شده‌اند.
- ۶- SNA 2008، پاراگراف‌های ۷,۲۸-۷,۷۰، جبران خدمات کارکنان را شرح می‌دهد.
- ۷- اگر پرداخت جبران خدمات کارمندان در تاریخ توافق شده انجام نشود، از تاریخ سررسید پرداخت لازم است که رقم معادلی در سایر حساب‌های پرداختی به ثبت برسد (به بندهای ۹,۲۰ و ۷,۲۲۶ مراجعه کنید).
- ۸- اصطلاح «نقد» در اینجا به معنای مبنای نقدی ثبت نیست بلکه نشان‌دهنده پرداخت پولی است.
- ۹- کارفرما باید مبالغی را که مستقیماً به کارمند پرداخت می‌شود به عنوان درآمد مربوط به خدمات ارائه شده ثبت کرده و سپس به عنوان هزینه حقوق و دستمزد منظور کند.
- ۱۰- در صورتی که تفکیک پرداخت حقوق و دستمزد کارکنان در غیبت‌های کوتاه ناشی از بیماری، حوادث و غیره از سایر پرداخت‌های حقوق و دستمزد دشوار باشد، پرداخت در غیبت‌های کوتاه باید در حقوق و دستمزد باقی بماند.
- ۱۱- در صورتی که کارمند مبلغ بهره را خود می‌پردازد، مبلغ معادل نرخ بهره بازار می‌شد. اکنون که رقم ترجیحی پایین‌تر را پرداخت کرده است، رقم برآورد شده برای میزان جبران خدمات غیرنقدی عبارت خواهد بود از مقدار بهره بر اساس نرخ بازار منهای مقدار بهره بر اساس نرخ ترجیحی. در صورت بالا بودن نرخ‌های بهره اسمی، مبلغ مذکور مربوط می‌تواند بزرگ باشد؛ اما در غیر این صورت رقم کوچک بوده و در نتیجه ارزش برآورد را ندارد.
- ۱۲- تحت قرارداد اختیار سهام، کارفرما به کارمند این اختیار را می‌دهد که سهام را با قیمتی مشخص در تاریخی در آینده خریداری کند (به پاراگراف‌های ۹,۷۷-۹,۸۱ مراجعه کنید).
- ۱۳- این وضعیت مشابه حالتی است که در آن کارفرما، مالیات بر درآمد پرداختی کارکنان را از حقوق و دستمزد کسر می‌کند و مستقیماً به مقامات مالیاتی می‌پردازد. پرداخت مستقیم حق بیمه اجتماعی یا مالیات بر درآمد توسط واحدهای دولتی به عنوان کارفرما به سایر واحدهای دولتی مانند برنامه تأمین اجتماعی، سایر برنامه‌های بیمه اجتماعی مرتبط با اشتغال یا سازمان مالیاتی، تنها راه میانبری برای راحتی و کارایی اداری است.

- ۱۴- برخی از برنامه‌های بازنشستگی با مزایای معین ممکن است دارای دارایی‌های مالی بیش از بدهی‌های این برنامه به کارکنان فعلی و سابق باشند. در این صورت، دولت ممکن است برای یک یا چند دوره حق بیمه واقعی نداشته باشد و به «تعطیلات حق بیمه» برود. با وجود این، سهم احتسابی دولت باید محاسبه و ثبت شود (به پاراگراف A2.46 مراجعه کنید).
- ۱۵- استفاده از کالاها و خدمات ارتباط تنگاتنگی با مصرف واسطه در SNA 2008 دارد. پیوست ۷ رابطه بین این دو مفهوم را توضیح می‌دهد. SNA 2008، پاراگراف‌های ۶،۲۱۳-۶،۲۳۹، مصرف واسطه را توصیف می‌کند.
- ۱۶- همان‌طور که بند ۷،۷۵ توضیح می‌دهد، موجودی انبار ممکن است شامل مواد و لوازم، کار در جریان، کالاهای نهایی، کالاها برای فروش مجدد و موجودی انبار کالاهای نظامی باشد. برای بحث در مورد مبادلات موجودی انبار، به پاراگراف‌های ۸،۴۴-۸،۴۷ مراجعه کنید.
- ۱۷- ثبت در SNA 2008 متفاوت است، زیرا هدف حساب‌های ملی محاسبه تولید، انتقالات و مصرف است؛ بنابراین در ثبت SNA، بهای تمام شده تولید و فروش احتسابی کالا و خدمات به دریافت‌کننده نهایی به عنوان استفاده‌کننده از آن‌ها منظور می‌گردد. علاوه بر این، SNA انتقالات را نیز ثبت می‌کند که فرض می‌شود که دریافت‌کننده نهایی برای پرداخت هزینه فروش احتسابی استفاده کند (به SNA 2008، پاراگراف‌های ۸،۴۳-۸،۵۱ مراجعه کنید).
- ۱۸- در صورتی که این مزایا مربوط به قرارداد موجود بین آن‌ها باشد، جبران خدمات کارکنان خواهد بود (۲۱).
- ۱۹- SNA 2008 مصرف سرمایه ثابت را در پاراگراف‌های ۶،۲۴۰-۶،۲۵۷ تشریح می‌کند.
- ۲۰- سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، سنجش سرمایه - راهنمای OECD: سنجش موجودی سرمایه، مصرف سرمایه ثابت و خدمات سرمایه (پاریس، ۲۰۰۹) بحث گسترده‌ای در مورد روش‌های برآورد موجودی سرمایه و مصرف سرمایه ثابت دارد.
- ۲۱- فصل ۷ دارایی‌های مالی و طبقه‌بندی آن‌ها را تشریح می‌کند.
- ۲۲- سه رویکرد برای تعریف و اندازه‌گیری بهره برای ابزارهای بدهی معامله‌شده وجود دارد: رویکرد بدهکار، رویکرد بستانکار و رویکرد تملک (به BPM6، پاراگراف‌های ۱۱،۵۲-۱۱،۵۳ مراجعه کنید).
- ۲۳- راهنمای PSDS، جعبه ۲،۳ و راهنمای EDS 2013، پاراگراف‌های ۲،۶۵-۲،۷۷، نمونه‌هایی از محاسبه بهره را ارائه می‌کنند.
- ۲۴- دوره تنفس فاصله بین زمان پرداخت وام تا زمان اولین پرداخت بدهکار است.
- ۲۵- باید هزینه پیش‌پرداخت یا جریمه پیش‌پرداخت را جزئی از کارمزد خدمات محسوب نموده و تحت عنوان استفاده از کالاها و خدمات طبقه‌بندی کرد (۲۲) و نه به عنوان بهره.
- ۲۶- راهنمای EDS 2013، پاراگراف ۲،۹۸ و کادر ۲،۴، برای بحث در مورد نرخ بازده داخلی را ببینید.
- ۲۷- نرخ عایدی تا سررسید نرخ است که در آن ارزش حال بهره آتی و اصل مبلغ را برابر با قیمت انتشار اوراق قرضه می‌کند که همان عایدی اوراق بهادار در زمان انتشار است.



۲۸- این رویکرد در SNA 2008، پاراگراف‌های ۱۷,۲۷۴-۱۷,۲۸۲ و BPM6، پاراگراف‌های ۱۱,۵۹-۱۱,۶۵ با جزئیات بیشتری مورد بحث قرار می‌گیرد.

۲۹- به طور مشابه، لازم است که بهره دریافتی از واسطه‌گرهای مالی به اندازه ارزش هزینه خدمات ضمنی که بهره دریافتی را کاهش داده است، افزایش یابد.

۳۰- SNA 2008، پاراگراف‌های ۷,۹۸-۷,۱۰۶، یارانه‌ها را توضیح می‌دهد.

۳۱- یارانه صادراتی شامل بازپرداخت (در مرز گمرکی) مالیاتی نیست که قبلاً در محدوده قلمرو اقتصادی برای کالاها یا خدمات پرداخت شده است. همچنین معافیت مالیاتی که در صورت فروش یا استفاده از کالاها در قلمرو اقتصادی به جای صادرات به آنها تعلق می‌گرفت نیز به عنوان یارانه صادراتی منظور نمی‌شود. این مخارج / اعتبارات مالیاتی به طور جداگانه در GFS ثبت نمی‌شوند (به بند ۵,۸۶ مراجعه کنید).

۳۲- در این موارد، یارانه به عنوان تفاوت بین قیمت خرید و فروش محاسبه می‌شود.

۳۳- انتقالات به شرکت‌ها و شبه شرکت‌ها به منظور پوشش کسری‌های عملیاتی بزرگ انباشته شده طی دو یا چند سال به عنوان انتقالات سرمایه‌ای طبقه‌بندی نشده در جای دیگر (۲۸۲۲) ثبت می‌شود.

۳۴- در پیوست ۲، واحدهای نهادی مرتبط، طبقه‌بندی و ثبت اقلام جریانی و وضعیت موجودی مربوط به حمایت اجتماعی توضیح داده شده است.

۳۵- در SNA 2008، تمام پرداخت‌های مستمری و سایر مزایای بازنشستگی به عنوان پرداخت‌های انتقالی ثبت می‌شوند: پرداخت‌هایی که از طریق برنامه‌های تأمین اجتماعی انجام می‌شوند اساساً پرداخت‌های انتقالی است، در حالی که پرداخت‌ها از طریق برنامه‌های اجتماعی مرتبط با اشتغال، جدا از تأمین اجتماعی (حق بیمه‌ها و مزایای معین)، ابتدا به عنوان پرداخت‌های انتقالی به خانوارها در حساب مصرف درآمد و سپس به عنوان تغییر در حقوق بازنشستگی در حساب مالی ثبت می‌شوند. متعاقباً، تعدیلات در بدهی‌ها ثبت می‌شود تا هرگونه ناسازگاری بین مزایا و تغییر در بدهی‌ها حذف گردد.

۳۶- در SNA 2008، وقتی که یک واحد دولت عمومی اقدام به تولید کالاها و خدمات کرده و سپس آن‌ها را به عنوان مزایای اجتماعی بین خانوارها توزیع می‌کند، هزینه تولید این محصولات مانند جبران خدمات کارکنان همانند این راهنما است. با وجود این، برعکس این راهنما، ارزش کالاها و خدمات تولید شده هم به عنوان مزایای اجتماعی در نظر گرفته شده است.

۳۷- اگرچه بازپرداخت جزئی یا کامل این اقلام معمولاً به صورت نقدی انجام می‌شود؛ اما به عنوان مزایای اجتماعی غیرنقدی ثبت می‌شود، زیرا این‌گونه فرض می‌شود که در هنگام خرید خانوار مستقیماً توسط صندوق تأمین اجتماعی پرداخت شده است.

۳۸- توزیع سود توسط انحصارهای مالی، صادراتی و وارداتی به عنوان مالیات‌های پرداختنی ثبت می‌شود (بندهای ۵,۶۳-۵,۶۸ و ۵,۸۶ را ببینید). از این رو، این مبالغ پرداختنی به عنوان هزینه انتقالات طبقه‌بندی نشده در جای دیگر ثبت می‌گردد.

۳۹- برای توضیح وضعیت اقلام جریانی و موجودی مربوط به بیمه و برنامه‌های تضمین استاندارد شده، به پاراگراف‌های A4.66- A4.80 مراجعه کنید.

- ۴۰- حق عضویت و حق اشتراک به عنوان هزینه استفاده از کالاها و خدمات ثبت می‌شود (۲۲) در صورتی که در قبال آن نوعی از خدمات دریافت گردد (به بند ۶,۴۲ مراجعه کنید).
- ۴۱- این هزینه شامل مبالغ پرداختنی بابت تملک سهام شرکت نمی‌شود (به بند ۹,۴۹ مراجعه کنید).
- ۴۲- اگر انتظارات واقع‌بینانه‌ای نسبت به قابلیت بازپرداخت این مبالغ وجود داشته باشد، همان‌گونه که با معیارهای خاصی نشان داده شده است (به کادر ۶,۳ مراجعه کنید)، مبادله باید به عنوان تملک دارایی مالی طبقه‌بندی شود. انتقالات معمول که کسری عملیاتی را پوشش می‌دهد نیز به عنوان یارانه ثبت می‌شود.
- ۴۳- مبالغ قابل پرداخت تا ارزش بدهی مفروض باید به عنوان مبادلات در دارایی‌ها و بدهی‌های مالی (کاهش بدهی‌ها) ثبت شود (به بندهای ۹,۶۶-۹,۶۷ مراجعه کنید).
- ۴۴- در SNA 2008، حق بیمه غیرزندگی پرداختنی، شامل خرید خدمت و پرداخت انتقالی است. در GFS کل حق بیمه به عنوان پرداخت انتقالی در نظر گرفته می‌شود، زیرا بیمه‌گذار قادر به تفکیک خدمت از پرداخت انتقالی نیست.