المحاضرة الرابعة: الإطار الجبائي للضريبة على أرباح الشركات.

الأهداف التعليمية:

تهدف هذه المحاضرة إلى معرفة الطالب لنطاق تطبيق الضريبة على أرباح الشركات وكيفية حساب الحقوق الواجبة الدفع وذلك من خلال المحاور الآتية:

1- مفاهيم أساسية حول الضريبة على أرباح الشركات

2- الربح المحاسبي وعلاقته بالربح الضريبي

محاضرة الضريبة على أرباح الشركات IBS

تأسست الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر بموجب القانون 90 – 36 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990 المتضمن في قانون المالية لعام 1990 (المادة 38 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة) ، حيث جاءت هذه الضريبة لتعويض الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية ، وتطبق على جميع الأشخاص المعنويين الذين يحققون أرباحا في الجزائر ، وبالتالي فإنشاء هذه الضريبة أدى إلى إلغاء التمييز بين الشركات الوطنية والشركات الأجنبية ، والشركات العمومية والشركات الخاصة .

المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول الضريبة على أرباح الشركات

أدت الإصلاحات الجبائية المعتمدة في أفريل 1992 إلى إنشاء نوع من الضرائب المباشرة هي الضريبة على أرباح الشركات . لذا سنحاول في هذا المبحث إبراز مفهوم هذه الضريبة وأهم خصائصها ، مجال تطبيقها وكيفية حسابها .

1- تعريف الضريبة على أرباح الشركات وخصائصها :

1-1 تعريف الضريبة على أرباح الشركات : يمكن تعريفها وفقا للمادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كمايلي " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين تسمى الضريبة على أرباح الشركات " .

1-2 خصائص الضريبة على أرباح الشركات : تتميز هذه الضريبة بالخصائص التالية :

* ضريبة وحيدة : إذ أنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين .
* ضريبة عامة : لكونها تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز لطبيعتها .
* ضريبة سنوية : إذ أن وعاءها يتضمن ربح سنة واحدة مقفلة .
* ضريبة نسبية : لأن الربح الضريبي يخضع لمعدل واحد وليس لجدول تصاعدي .
* ضريبة تعتمد : على التصريح الإجباري للمكلف من خلال إرسال ميزانيته الجبائية لمفتش الضرائب قبل 1 أفريل من كل سنة تلي سنة تحقيق الربح .

2- مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات :

2-1 الأشخاص المعنويون الخاضعون لهذه الضريبة : حسب المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تطبق هذه الضريبة على أرباح :

* شركات الأموال " شركات المساهمة ، الشركات ذات المسؤولية المحدودة ، والشركات الوحيدة ذات المسؤولية المحدودة " .

* المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري .

* الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة الأسهم ، لكنها اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات ، ويجب أن يرفق طلب الإختيار بالتصريح السنوي للأرباح ، ولا رجعة في هذا الإختيار مدى حياة الشركة .

* الشركات التي تحقق ايرادات ناتجة عن عمليات شراء العقارات من أجل بيعها وعمليات تأجيرالمؤسسات التجارية والصناعية بما فيها الأثاث أو العتاد اللازم لإستغلالها .

* الشركات التعاونية والإتحادات التابعة لها بإستثناء المعفاة بواسطة قانون المالية .

2-2 الأشخاص الطبيعيون الخاضعون لهذه الضريبة : تخضع اختياريا لهذه الضريبة أرباح شركات الأشخاص التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات .

تستحق هذه الضريبة على الأرباح المحققة في الجزائر .

2-3 الإعفاءات : نصت المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على :

* تستفيد النشاطات الممارسة من طرف الشباب المستثمروالمستفيد من إعانة الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال ، وترفع مدة الإعفاء إلى ست سنوات إذا كانت النشاطات ممارسة في منطقة يجب ترقيتها والمحددة من طرف التنظيم .

* تعفى التعاونيات الإستهلاكية التابعة للمؤسسات مثل صناديق التعاون الفلاحي ، التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء وكذا الإتحادات المستفيدة من الإعتماد المستخرج من طرف المصالح المؤهلة التابعة لوزارة الفلاحة ، والشركات التعاونية لإنتاج ، تحويل ، وحفظ وبيع المنتوجات الفلاحية .

* الهيئات التي تمارس نشاطا مسرحيا .

* تستفيد من إعفاء لمدة عشر سنوات المؤسسات السياحية المحدثة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب ، بإستثناء وكالات السياحة والأسفاروكذا الشركات المختلطة التي تمارس نشاطا في القطاع السياحي .

* تعفى من الضريبة على أرباح الشركات عمليات البيع والخدمات الموجهة للتصدير، بإستثناء تلك المتعلقة بالنقل البري والبحري والجوي وإعادة التأمين والبنوك .

* تستفيد من الإعفاء لمدة ثلاث سنوات وكالات السياحة والسفر والمؤسسات الفندقية حسب رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة .

2-4 واجبات الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات : حسب المادة 148 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يخضع الأشخاص المعنويون وجوبا لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي مهما كان مبلغ رقم الأعمال المحقق ، ويحدد الربح الحقيقي على أساس :

* مسك محاسبة منتظمة .

* اكتتاب وإرسال التصريح والميزانية الجبائية .

* تقديم الوثائق الضرورية لإثبات النتائج .

* الدفع التلقائي للضريبة حسب تواريخ استحقاقها .

حسب المادة 149 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تؤسس الضريبة على أرباح الشركات بإسم الأشخاص المعنويين بدلا من مقرشركتهم أوإقامتهم الرئيسية ، كما أنه يجب على كل شخص معنوي ليست له إقامة بالجزائرويحقق فيها مداخيل أن يعين لدى الإدارة الجبائية ممثلا عنه يسكن بالجزائر ، ومؤهلا قانونا لأن يلتزم بالقيام بالإجراءات التي يخضع لها الأشخاص المعنويون الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات ، وأن يدفع هذه الضريبة عوض الشخص المعنوي المعني ، وإذا تعذرذلك فإن الضريبة على أرباح الشركات والغرامات المرتبطة بها عند الإقتضاء يدفعها الشخص الذي يتصرف بإسم الشخص المعنوي الذي ليست له إقامة بالجزائر .

3-حساب الضريبة على أرباح الشركات :

3-1 معدلات الضريبة على أرباح الشركات : تفرض هذه الضريبة بمعدلين هما :

* 19 % بالنسبة للأنشطة المنتجة لمواد البناء والأشغال العمومية والأنشطة السياحية ، كما يطبق هذا المعدل على الأنشطة المختلطة في حالة ما إذا كان رقم أعمال الأنشطة المذكورة سابقا يساوي 50 % من رقم الأعمال الإجمالي أويفوقه .

* 25 % بالنسبة للأنشطة التجارية والصناعية والخدمات ، وكذا الأنشطة المختلطة عندما يتجاوزرقم الأعمال المحقق في التجارة والخدمات أكثرمن 50% من رقم الأعمال الإجمالي خارج الرسوم ، وهذا حسب المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

3-2 حساب الربح الخاضع للضريبة " الربح الجبائي أو الوعاء الضريبي " : إن حساب الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات لا يأخذ بعين الإعتبارالربح المحاسبي فقط الذي يحسب على أساس الفرق بين الإيرادات" ممثلة في الإيرادات الأساسية والثانوية رقم الأعمال الصافي" وسعرالتكلفة " ممثلة في مجموع المصاريف أساسية وثانوية " ، وإنما يجب تعديل وتصحيح هذا الربح وفقا للقواعد الجبائية السارية المفعول ، وذلك لكون مصلحة الجباية ترفض بعض الأعباء التي أدرجت في الربح المحاسبي .

يطلق على الربح المصحح بالربح الجبائي الذي يشكل أساسا لحساب الضريبة على أرباح الشركات ، ويمكن كتابة معادلة الربح الجبائي كمايلي :

IBS = الربح الجبائي " الوعاء الضريبي " × السعر

الربح الجبائي = الربح المحاسبي + الأعباء المعاد إدماجها – الأعباء القابلة للتخفيض

وتقبل مصلحة الجباية الأعباء في التخفيض بتوفرشرطين هما :

* أن تكون متعلقة بدورة الإستغلال ، فالأعباء المتحملة في دورة سابقة والمسجلة في دورة لاحقة غيرقابلة للتخفيض .

* أن تكون مبررة بوثائق محاسبية حقيقية وكافية .

المثال الأول : حققت مؤسسة سنة 2009 رقم أعمال خارج الرسم 2500000 دج ، مردودات رقم الأعمال 5 % و تحملت عن نشاطها سعر تكلفة قدره 75 % من رقم الأعمال .

إذا علمت أن مصلحة الجباية بعد تدقيقها في الأرقام المقدمة رفضت مبلغ 15500 دج في التخفيض ، و قبلت في التخفيض بشكل إضافي مبلغ 7000 دج .

المطلوب : أحسب مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المدفوع من طرف المؤسسة ؟ .

المبحث الثاني : الربح المحاسبي

إن الربح المحاسبي هوربح صافي مساوي للفرق بين الإيرادات المحققة أوستحقق والأعباء المتحملة عند القيام بالنشاط للدورة الحالية .

1- الإيرادات " النواتج " : تشمل الإيرادات المبالغ المستلمة أوالتي ستستلم كمقابل لعمليات بيع المنتجات والخدمات التي تقدمها المؤسسة للغيربحكم نشاطها ، إضافة إلى الإيرادات المتحصل عليها دون مقابل ، وكذا إنتاج المؤسسة لذاتها . ويمكن تقسيمها إلى نوعين :

1-1 الإيرادات المحققة من مصادر رئيسية " إيرادات الإستغلال " : تعتبرالإيراد الأساسي للمؤسسة ، وتتنوع مصادره حسب عملية الإستغلال " عمليات البيع ، الخدمات المقدمة ، إنجاز المقاولات " ، ولعل بيع المنتجات أهم مصدر لهذه الإيرادات ، إذ يعتبرالهدف الأساسي من إنتاجها ، وتتضمن إيرادات الإستغلال الحسابات التالية : ح / 70 مبيعات بضاعة ، ج / 71 إنتاج مباع ، ح / 72 إنتاج مخزن ، ح / 73 إنتاج المؤسسة لذاتها ، ح / 74 تقديم خدمات ، ح / 75 تحويل تكاليف الإنتاج ، ح / 77 نواتج متنوعة ، ح / 78 تحويل تكاليف الإستغلال .

1-2 الإيرادات المحققة من مصادرثانوية " إيرادات خارج الإستغلال " : قد تقوم المؤسسة إضافة إلى نشاطها الأساسي بنشاط ثانوي يكون بصفة استثنائية ، وتضم مايلي :

1-2-1 فائض القيمة الناتج عن التنازل عن الإستثمارات " البيع " : يحدد فائض القيمة بالفرق بين سعرالتنازل والقيمة المحاسبية الصافية ، فإذاكان سعر التنازل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية ينتج فائض قيمة ، أما العكس فينتج ناقص " خسارة " قيمة ونكتب :

فائض القيمة = سعر التنازل – القيمة المحاسبية الصافية .

القيمة المحاسبية الصافية = قيمة الحيازة – الإهتلاك المتراكم

الإهتلاك المتراكم = قيمة الحيازة × معدل الإهتلاك × مدة الإحتفاظ بالإستثمار.

وفائض القيمة الناتج عن التنازل عن الإستثمار نوعان :

أ- فائض قيمة قصيرالأجل : عند اكتساب المؤسسة لإستثمارمتنازل عنه لمدة ثلاث سنوات على الأكثر ينتج فائض قيمة قصير الأجل ، حيث يخضع بنسبة 70 % للضريبة على أرباح الشركات ويعفى بنسبة 30 % ، أي تعتبر نسبة 70% كإيراد ثانوي .

ب- فائض قيمة طويل الأجل : عند اكتساب المؤسسة لإستثمار متنازل عنه لمدة تزيد عن ثلاث سنوات " أكبر تماما من 3 سنوات " ينتج فائض طويل الأجل ، حيث يخضع بنسبة 35 % للضريبة على أرباح الشركات ويعفى بنسبة 65 % ، أي تعتبرنسبة 35 % كإيراد ثانوي .

2-2-1 فائض القيمة المعاد استثماره : يمكن أن يعفى فائض القيمة الناتج عن التنازل عن الإستثمارتماما من الضريبة على أرباح الشركات ، بشرط أن تتعهد المؤسسة بإعادة استثمارهذا الفائض مضاف إليه قيمة الحيازة في حيازة استثمارات جديدة كبديل للإستثمار المتنازل عنه في مدة أقصاها ثلاث سنوات ابتداء من نهاية السنة المالية التي حقق فيها الفائض " قبل اختتام سنة التنازل " ، بشرط أن يكون هذا التعهد مكتوب ومؤرخ وموقع عليه من طرف مسير المؤسسة يسلم هذا التعهد لمصلحة الجباية . ونكتب :

المبلغ المعاد استثماره = القيمة الأصلية للإستثمار المتنازل عنه + فائض قيمة التنازل .

المبلغ المعاد استثماره = الإهتلاك المتراكم للإستثمار المتنازل عنه + قيمة التنازل .

ويمكن التمييز بين الحالات الثلاثة التالية :

الحالة الأولى : حالة التجسيد الكلي للتعهد أي إعادة استثمارمبلغ فائض القيمة كليا في حيازة استثمارات جديدة في الأجل المحدد ، حيث يعتبر فائض القيمة بمثابة قسط اهتلاك أول للإستثمار الجديد ، وأن قاعدة حساب أقساط الإهتلاك للإستثمار الجديد تصبح مساوية للفرق بين تكلفة حيازة الإستثماراالجديد وقيمة فائض القيمة المعاد استثماره أي :

قاعدة حساب قسط الإهتلاك = تكلفة حيازة الإستثمار الجديد – فائض القيمة المعاد استثماره .

الحالة الثانية : حالة التجسيد الجزئي للتعهد أي إعادة استثمار مبلغ فائض القيمة جزئيا في حيازة استثمارات جديدة في الأجل المحدد ، حيث يعتبر فائض القيمة بمثابة قسط اهتلاك أول للإستثمار الجديد ، وأن قاعدة حساب أقساط الإهتلاك للإستثمار الجديد تصبح مساوية للفرق بين تكلفة حيازة الإستثماراالجديد وقيمة فائض القيمة المعاد استثماره حقيقة .

الحالة الثالثة : حالة عدم التجسيد الفعلي للتعهد أي لا يتم فيها إعادة استثمار مبلغ فائض سواء كليا أو جزئيا عند انقضاء الأجل المحدد بثلاث سنوات ، وبالتالي يتم إعادة إدماج مبلغ فائض القيمة كليا في الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات .

المثال الثاني : تنازلت شركة أموال (باعت) عن آلة بتاريخ 26 مارس 2009 بمبلغ 150000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة ، تم حيازة هذه الآلة بتاريخ 17 مارس 2006 بمبلغ 200000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة ، طريقة اهتلاكها هي خطي ثابث بمعدل 10 % ، معدل الرسم 17 % .

المطلوب : أحسب مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المدفوع من طرف المؤسسة على نتيجة التنازل عن الآلة .

المثال الثالث : حققت شركة أموال سنة 2010 رقم أعمال HT قدره 5000000 دج بتكلفة إجمالية قدرها 3500000 دج . وفي 31 ديسمبر 2010 باعت المؤسسة عتاد بمبلغ 220000 دج ، تم شراء العتاد في 1 جانفي 2006 بمبلغ 300000 دج . البطاقة الفنية لهذا العتاد تبين أن عمره الإنتاجي10 سنوات ويهتلك خطيا.

المطلوب : أحسب مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المدفوع من طرف المؤسسة ؟ .

3-2-1 النواتج المالية " رؤوس الأموال المنقولة " : يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع :

أ- نواتج الأسهم وحصص الشركة والإيرادات المماثلة : التي توزعها الشركات بمختلف أنواعها شركات أموال أوشركات أشخاص دون تحديد هوية المستفيد شخص طبيعي أومعنوي في هذه الحالة ينتج رصيد جبائي نسبته 15 % يطرح من الضريبة الخام لتنتج الضريبة الصافية ونكتب : الضريبة الصافية = الضريبة الخام – الرصيد الجبائي .

في حين إذا استفادت المؤسسة محل الدراسة من أرباح موزعة من مؤسسة أخرى ، فيجب تحديد هوية المؤسسة المستفيدة ، فإذاكانت هذه الأخيرة محلية " مقيمة بالجزائر " فإنها معفية من الضريبة على أرباح الشركات ، وأما إذا كانت المؤسسة المستفيدة أجنبية " غير مقيمة بالجزائر " فتعالج بشكل تحريري بنسبة 15 % .

ب- إيرادات الديون والودائع والكفالات " فوائد الإيداعات البنكية " : الوعاء الضريبي هوالفوائد المحصل عليها من الإيداعات البنكية ، حيث تعتبرفائدة الإيداع المصرفي دخل استثنائي يدخل ضمن الربح الجبائي مصحوب بدين ضريبي نسبته 10 % يطرح من الضريبة الخام ونكتب : الضريبة الصافية = الضريبة الخام – الدين الضريبي .

أما إذاكانت إيداعات المؤسسة في صندوق التوفيروالإحتياط فلها شرطان :

* إذاكانت فائدة الإيداع في هذا الصندوق أقل أوتساوي 50000 دج فتحدد نسبة الضريبة على أرباح الشركات بنسبة 1 % بشكل تحريري ، أي لاتدخل ضمن الربح الجبائي .

* إذاكانت فائدة الإيداع في هذا الصندوق أكبرتماما من 50000 دج فتعامل مثل الإيداعات البنكية أي تعتبر دخل استثنائي يدخل ضمن الربح الجبائي مصحوبة بدين ضريبي نسبته 10 % يطرح من الضريبة الخام لتنتج الضريبة الصافية .

ج- عوائد أذونات الخزينة المغفلة " المجهولة الإسم " : تحدد نسبة الضريبة على أرباح الشركات 40 % بشكل تحريري ، أي غيرمصحوبة بدين ضريبي ولاتدخل ضمن الربح الجبائي

المثال الرابع : قدرت النتيجة المحاسبية لشركة أموال سنة 2010 بمبلغ 985200 دج ، وأن مصلحة الجباية رفضت مبلغ 305000 دج في التخفيض ، وقبلت بشكل إضافي في التخفيض مبلغ 75000 دج .
إذا علمت أن الشركة قررت توزيع 35 % من أرباحها الصافية .
المطلوب : أحسب مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المدفوع من طرف الشركة ؟ .

المثال الخامس : صرحت شركة متخصصة في إنتاج الأحذية لسنة 2009 بالمعلومات التالية :

* نتيجة محاسبية للنشاط الرئيسي قدرها 500000 دج .
* فائض قيمة من بيع آلة إنتاج قدره 25000 دج (تاريخ شراء الآلة 1 فيفري 2003) .
* فائض قيمة من التنازل عن شاحنة قدره 7500 دج (اشترتها منذ سنة) .
* استفادت من نسبة 10 % أرباح موزعة من شركة أموال أخرى حققت ربحا صافيا قدره 400000 دج ، وقررت توزيع 40 % من أرباحها .
* استفادت من فوائد إيداعات بنكية صافية قدرها 20000 دج .
* استفادت من فوائد إيداعات في صندوق التوفيروالإحتياط قدرها 180000 دج .
* استفادت من فوائد أذونات الخزينة المغفلة قدرها 200000 دج .

المطلوب : أحسب مبلغ الضريبة على أرباح شركة الأحذية ؟ .

1-2- 4 الإعانات " الدعوم " : هي مبالغ مالية تمنحها الدولة للمؤسسة دون مقابل ، وتصنف إلى ثلاثة أنواع : إعانة التجهيز ، إعانة الإستغلال ، إعانة التوازن .

أ- إعانة التجهيز : توجه هذه الإعانة لحيازة الإستثمارات بهدف الرفع من قيمة الأصول الثابتة للمؤسسة ، وتنص المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن إعانة التجهيز تخضع للضريبة على أرباح الشركات في السنة المالية التي تحصلت فيها المؤسسة على الإعانة ، لكن أقساط اهتلاك الإستثمار الذي تم حيازته بدعم التجهيز تخضع لهذه الضريبة لسنة الحصول على الإعانة . وهي نوعان :

أ-1 إعانة موجهة لحيازة استثمارات قابلة للإهتلاك : يخضع هذا النوع من الإعانة للضريبة على أرباح الشركات بقسمة قيمة حيازة الإستثمار على مدة حياة الإستثمار ليتم الحصول على أقساط متساوية ، حيث يدمج كل قسط في ربح تلك السنة ابتداء من السنة الأولى لإستفادة المؤسسة من الإعانة . حيث يتم ربط الأجزاء المتساوية من الإعانة على حسب مدة حياة الإستثمار ، أي بنفس أقساط اهتلاك الإستثمار الذي تم حيازته بمبلغ الإعانة

المثال السادس : تحصلت شركة أموال على إعانة من الدولة قدرها 2200000 دج لسنة 2010 اشترت بها شاحنة لنقل بضائعها بقيمة 2000000 دج تهتلك على مدة خمس سنوات .
المطلوب : قدم التعامل الجبائي المناسب ؟ .

أ-2 إعانة موجهة لحيازة استثمارات غير قابلة للإهتلاك : يخضع هذا النوع من الإعانة للضريبة على أرباح الشركات بقسمة مبلغ الإعانة على المدة التي لا تمتلك فيها المؤسسة حرية التصرف في الإستثمارالذي تم حيازته بمبلغ الإعانة إلى أقساط متساوية ، أما إذا لم تتضمن الإتفاقية على بند عدم الحرية في التصرف في الإستثمار، فإن مبلغ الإعانة يقسم على مدة قدرها عشرة سنوات إلى أقساط متساوية ، ويتم إدماج كل قسط في ربح تلك السنة ابتداء من سنة منح الإعانة .

المثال السابع : تحصلت مؤسسة سنة 2010 على إعانة قدرها 20000000 دج وظفتها في شراء أراضي مع عدم قابلية بيع هذه الأراضي لمدة أربع سنوات .

المطلوب : قدم التعامل الجبائي المناسب ؟ .

ب-إعانة الإستغلال : ويقصد بها تلك الإعانات المقدمة لضمان السير العادي لدورة استغلال المؤسسة والخاصة بالأصول المتداولة ، كأن يوجه مثلا إلى تغطية أجوروروواتب العمال ، وهذا النوع من الإعانة يدخل ضمن الربح الخاضع للضريبة في السنة التي تستفيد منها المؤسسة .

ج-إعانة التوازن : هي مبالغ مالية تقدم للمؤسسة من أجل تحقيق توازنها المالي والحفاظ على توازن وضعية خزينتها ، وهذا النوع من الإعانة يدخل ضمن الربح الخاضع للضريبة في السنة التي تستفيد منها المؤسسة من الإعانة .

1-2-5 مداخيل إيجارالعقارات المسجلة في الميزانية والممنوحة للكراء : تدخل ضمن الربح الخاضع للضريبة مداخيل كراء العقارات المسجلة فعلا في أصول ميزانية المؤسسة في السنة التي تتحصل فيها المؤسسة على هذه المداخيل .

1-2-7 تعويضات التأمين : تعتبركدخل استثنائي يدخل ضمن الربح الخاضع للضريبة للسنة المالية الجارية كل تعويض تستفيد منه المؤسسة في هذه السنة بسبب حدوث خسائر، حرائق ، سرقة سلع ... الخ .

1-2-8 التنازل عن الديون الممنوحة للمؤسسة من طرف الدائنين : تشكل هذه التنازلات دخل استثنائي يدخل ضمن الربح الخاضع للضريبة في السنة التي يتم فيها هذا التنازل ، لأن هذا التنازل يعتبربالنسبة للدائنن أو الأشخاص اللذين تنازلوا عن ديونهم عبء قابل للخصم ، أما بالنسبة للمدنين فتعتبرإيرادات استثنائية تخضع للضريبة على أرباح الشركات .

1-2-9 فوائد القروض : كل فوائد تحصل عليها المؤسسة من القروض التي تمنحها لمدينها تعتبركدخل إستثنائي يدخل ضمن الربح الخاضع للضريبة في السنة التي تحصل فيها المؤسسة على هذه الفوائد .

2- الأعباء القابلة للتخفيض : لكي تكون الأعباء قابلة للتخفيض لابد من توفرالشرطين :

* أن تكون متعلقة بدورة الإستغلال ، فالأعباء المتحملة في دورة سابقة والمسجلة في دورة لاحقة غيرقابلة للتخفيض .

* أن تكون مبررة بوثائق محاسبية حقيقية وكافية .

2-1 أعباء خاصة بمشتريات المواد الأولية والبضائع : نجد من ضمن هذه الأعباء المواد الأولية ، البضائع ، المواد الإستهلاكية ، الأغلفة التالفة ، ويجب أن تقيد هذه الأعباء في المحاسبة بتكلفتها الحقيقية ، أي تكلفة الشراء مضافا إليها مصاريف التأمين ، التفريغ ، الشحن ، النقل والرسوم الجمركية ...الخ .

2-2 الخدمات : مصاريف الخدمات قابلة للتخفيض تحت الشرطين السابقين على أن تذكرفي آوانها . وتميز بين :

2-2-1 المبالغ المدفوعة لوسطاء غير مرتبين : أي لا ينتمون بشكل دائم للمؤسسة ، وإنما يتعاملون معها حسب الحاجة إليهم مثل وسائل النقل من خارج المؤسسة ، مصاريف التعاون التقني ...الخ .

هذا النوع من الأعباء يصرح به جبائيا في قائمة تحمل اسم ، لقب ، عنوان ، نشاط المستفيد ، والمبالغ المدفوعة لكل مستفيد ، حي ترفق هذه الوثيقة بالتصريح السنوي للمداخيل قبل 1 أفريل من كل سنة .

2-2-2 أعباء الإيجار: تلجأ المؤسسة أحيانا إلى استئجارمحلات ، ورشات ، مخازن ، مباني للإستخدام المهني ... الخ ، فتدفع مقابل ذلك مبالغ ، هذه الأخيرة تعتبرأعباء قابلة للتخفيض .

2-3 مصاريف المستخدمين : لكي تكون قابلة للخصم لابد أن تقابل عمل حقيقي ، وكذا عدم المبالغة في تقييم مبالغ الخدمات .

2-4 أعباء إجتماعية : وهي المبالغ المدفوعة بصورة منتظمة إلى العمال مثل المعاشات ، التقاعدات ، الإستفادة من المطعم ، النقل ، مركز صحي ، رحلات ...الخ ، وتستثنى منها إعانات الشيخوخة ، المبالغ المخصصة للحوادث المهنية ، الإعانات العائلية الممنوحة للمسيرين .

والأعباء الإجتماعية السابقة قابلة للتخفيض .

2-5 المصاريف المالية : تقبل في التخفيض بشرط أن تستعمل المبالغ المقترضة في نشاط المؤسسة . فمثلا لو اقترضت المؤسسة من المبلغ 100000 دج بسعرفائدة 3 % ، قيمة الفائدة

" المصاريف المالية " تساوي 100000 × 0.03 = 3000 دج قابلة للتخفيض بشرط أن تستثمر100000 دج في نشاط المؤسسة .

2-6 الضرائب والرسوم : قابلة للتخفيض ماعدا الضريبة على الدخل الإجمالي ، الضريبة على أرباح الشركات ، الرسم على القيمة المضافة .

2-7 مصاريف الإصلاح والصيانة : تقبل في التخفيض فقط الأعباء التي لاتؤدي إلى زيادة القيمة المحاسبية للأصول ، وكذا الأصول المطفأة محاسبيا (أخرجت من ميزانية المؤسسة) .

2-8 مصاريف النقل والتنقل : تعتبرمصاريف نقل العمال ، نقل المسافرين ، التنقل المهني ، وتكاليف نقل المشتريات والمبيعات قابلة للتخفيض بشرط تبريرها محاسبيا .

2-9 مصاريف التأمين : غالبا ما تتعرض المؤسسة لمخاطرالسرقة ، الحرائق ، الفياضانات ، وحوادث العمل ... الخ ، لذا تلجأ إلى تأمين المعدات والمباني ... لدى شركات التأمين مما يتطلب نفقات باهظة ، وبالتالي يخصم كل

قسط منها في السنة التي دفعت فيها هذه المصاريف ، إذن شرط تخفيضها أن تحدف إلى تغطية أخطارتؤدي إلى نقص في أصول المؤسسة .

2-10 مصاريف التسييرالمختلفة : تعتبرهذه المصاريف قابلة للتخفيض ونذكرمنها : مصاريف اللوازم المكتبية ، مصاريف المراسلات والإتصالات الهاتفية ، مصاريف العقود والمنازعات ومصاريف التوثيق العام .

2-11 الغرامات والعقوبات : غيرقابلة أبدا للتخفيض لعدم تشجيع الغش الضريبي .

2-12 الهدايا ذات الطابع الإشهاري " الدعائي " : تقبل في التخفيض تحت شرط السعر الوحدوي خارج الرسم 500 دج للهدية الواحدة .

2-13 الإعانات والتبرعات : تقبل في التخفيض ما لم يتجاوز المبلغ السنوي خارج الرسم لهذه التبرعات مبلغ 200000 دج سنويا .

2-14 مصاريف الإستقبال والفندقة والمطعم : تخفض بشرط أن تكون متعلقة مباشرة بدورة استغلال المؤسسة .

2-15 مصاريف ترقية النشاطات الرياضية والثقافية " الإشهار المالي " : تخفض تحت شرطين

* أن لا تتعدى نسبة 10 % من رقم أعمال السنة المالية خارج الرسم بالنسبة للأشخاص الطبيعيين والمعنويين .

* أن لا تتعدى سقف ثلاثون مليون دج سنويا (30000000 دج) .

3- نظام الإهتلاك المالي :

3-1 مفاهيم أساسية حول الإهتلاك :

3-1-1 تعريف الإهتلاك : أعطى المخطط الوطني المحاسبي التعريف التالي " الإهتلاك هو إثبات النقص أو التدهور في قيمة الإستثمارات ، وهذا بسبب التقادم ، التطور التكنولوجي ...الخ ، وهو الذي يسمح بإعادة تمويل الإستثمارات ، بحيث يعتبر تكلفة قابلة للخصم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة " .

3-1-2 أهداف الإهتلاك : يهدف الإهتلاك إلى :

* إظهارالإستثمارات في الميزانية الختامية بالقيمة المحاسبية الصافية ، أي بعد طرح الإهتلاك المتراكم من القيمة الأصلية ونكتب :

القيمة المحاسبية الصافية = تكلفة حيازة الإستثمار – الإهتلاك المتراكم

تكلفة الحيازة = سعرشراء الإستثمار + مصاريف الشراء الملحقة بالإستثمار.

* إعادة تجديد الإستثمارات عن طريق إيجاد مصدرلتمويلها من أجل المحافظة على استمرار نشاط المؤسسة .

3-1-3 بطاقة الإستثمار: لكل استثماربطاقة تحتوي على البيانات التالية :

* اسم الإستثمار.

* تاريخ الشراء أو الحيازة .

* تكلفة الحيازة .

* مدة الإستعمال (مدة الحياة الإقتصادية) .

* الإهتلاك المطبق .

* قسط الإهتلاك السنوي .

* القيمة المحاسبية الصافية .

3-1-4 شروط خصم الإهتلاك من الربح الخاضع الضريبة على أرباح الشركات : يشرط :

* أن يكون الإهتلاك المطبق خاص بإستثمارمسجل في أصول ميزانية المؤسسة ، أي أن المؤسسة تتمتع بحق ملكية الإستثمار، أما إذاكانت المؤسسة تتمتع بحق استعمال الإستثمارالقابل للإهتلاك ، وذلك بموجب عقد الإيجار، فإنه لا يسمح لها بتخفيض الإهتلاكات المطبقة على الإستثمار المعني من الوعاء الضريبي، بسبب امكانية خصم مصاريف الإيجارمن الوعاء ، لذلك من غيرالمعقول خصم هذه التكاليف مرتين، أما أقساط الإهتلاك فتطبق من قبل المالك للإستثمار المؤجر. وعليه لا يطبق الإهتلاك على الإستثمارات التي لا توجد ضمن أصول الميزانية .

* يجب أن يكون الإهتلاك مقيد محاسبيا .

* لا يطبق الخصم إلا على عناصرالأصول الثابتة القابلة للإهتلاك أي المتعرضة لنقص القيمة بسبب الإستعمال والزمن مثل المباني ، معدات وأدوات ، معدات نقل ...الخ . وعليه فإن الإستثمارات التي ليست عرضة لأي نقصان في قيمتها من جراء الإستعمال أو الزمن مثل الأراضي ، وشهرة المحل لا يمكن اهتلاكها .

* يجب أن يكون الإستثمار القابل للإهتلاك من الوسائل الضرورية لممارسة النشاط الإستغلالي للمؤسسة ، وهذا طبقا للقاعدة التي تنص على أنه لا يمكن خصم أي عبء من الوعاء الضريبي إلا إذا كان ضروريا للإستغلال .

* يجب خصم مخصصات الإهتلاكات فقط من نتائج الدورات التي شكلت فيها ، أي عدم تأجيل المخصصات سواء في حالة تحقيق المؤسسة لنتيجة موجبة أو لنتيجة سالبة .

* يجب تسجيل الإهتلاك في جدول خاص للإهتلاكات ، والذي يرفق مع التصريح السنوي للنتيجة .

3-2 أنظمة الإهتلاك المالي : تمتلك الإستثمارات وفق ثلاثة أنظمة هي : نظام الإهتلاك المالي الخطي (الثابث) ، نظام الإهتلاك المالي المتناقص (التنازلي) ، نظام الإهتلاك المالي المتزايد (التصاعدي) .

3-2-1 نظام الإهتلاك الخطي : يطبق هذا النظام من الإهتلاك على كل التثبيتات حسب المادة 174 -1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، ويكون الإهتلاك وفق هذا النظام على شكل أقساط سنوية ثابثة ومتساوية ، وتحسب هذه الأقساط بقسمة القيمة الأصلية للإستثمار على مدة الحياة الإنتاجية ، أما معدل الإهتلاك الخطي فيحسب كمايلي :

معدل الإهتلاك الخطي = 100 % / مدة الحياة الإقتصادية للإستثمار .

وفيمايلي جدول يوضح المعدلات المطبقة على بعض الإستثمارات

الجدول رقم (3) : معدلات الإهتلاك لأهم أنواع الإستثمارات

نوع الإستثمار	معدل الإهتلاك
مباني تجارية	% 5-2
مباني صناعية	% 5
منازل سكنية	% 2-1
مساكن العمال	% 4-3
عتاد	% 15-10
تجهيزات	% 20-10
سيارات وعتاد متحرك	% 25-20
منقولات	% 10
أدوات مكتب	% 20-10
تهيئات وتركيبات	% 10-5
إجازات وشهادات	% 10

2-2-3 نظام الإهتلاك المتناقص : حسب المادة 174-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يطبق هذا النظام من الإهتلاك على التجهيزات التي تساهم مباشرة في الإنتاج داخل المؤسسات ، من غيرالمباني السكنية والورشات والمحلات المستعملة في ممارسة النشاط المهني ، كما يطبق على المباني والمحلات التي تستعملها مؤسسات القطاع السياحي في ممارسة نشاطها السياحي .

ويتميزنظام الإهتلاك المالي المتناقص بأقساط سنوية متناقصة تحسب وفقا لمعدل ثابت مطبق على القيم المتبقية ، ويحسب معدل الإهتلاك المتناقص بالإعتماد على المعامل المطبق بالنسبة لمعدل الإهتلاك الخطي ، ويحسب هذا المعدل كمايلي :

معدل الإهتلاك المتناقص = معدل الإهتلاك الخطي × المعامل

تحدد المعاملات المستعملة في حساب الإهتلاك المتناقص كمايلي :

1.5 إذا كانت المدة العادية لإستعمال التجهيزات ثلاثة أو أربعة سنوات .

2 إذا كانت المدة العادية لإستعمال التجهيزات خمسة أو ستة سنوات .

2.5 إذا كانت المدة العادية لإستعمال التجهيزات أكثر من ستة سنوات .

وحتى تستفيد المؤسسة من الإهتلاك المتناقص لابد من توفرالشروط التالية :

* يجب أن تكون المؤسسة خاضعة للنظام الضريبي المفروض حسب نظام الربح الحقيقي .

* تقديم طلب صريح لإدارة الضرائب للسماح بتطبيق هذا النظام من الإهتلاك عند تقديمها للتصريح الخاص بنتائج السنة المالية المختتمة .

* إعداد قائمة التجهيزات التي يمكن أن تخضع للإهتلاك المالي المتناقص والتي يحددها التنظيم

المثال الثامن : بتاريخ 1 جانفي 2009 اشترت مؤسسة آلة إنتاجية بقيمة 800000 دج مدة حياتها الإنتاجية 10 سنوات .

المطلوب : قم بإعداد جدول اهتلاك الآلة بطريقتي الخطي والمتناقص ؟ .

4- المؤونات :

4-1 تعريف المؤونات : هي الأرصدة التي توضع كإحتياطات للطوارئ لمواجهة حدث قابل للتحقق ، حيث تمتازالمؤونة بخاصية قابلية الإلغاء ، فمتى كان الحدث الذي خصصت من أجله هذه المؤونة لم يتحقق كليا أو جزئيا ، فإنه يتم إدماج مبلغ هذه المؤونة كليا أوجزئيا في الربح الخاضع للضريبة للدورة التي تصبح فيها غير مبررة . والمؤونة عدة أنواع نذكرمنها : مؤونة تدهورقيم الأصول ماعدا الإستثمارات ، مؤونة الخسائروالتكاليف المحتملة .

4-2 شروط خصم المؤونات : لكي تخصم المؤونات لابد من توفرالشروط التالية :

* أن تكون مسجلة محاسبيا .

* أن تكون مسجلة على مطبوعة خاصة والذي يسند إلى التصريح الذي تقدمه المؤسسة لمصلحة الضرائب .

* أن يكون تقدير المؤونة كافيا وغيرمبالغ فيها .

* أن تظهرالخسارة المتوقعة وتجسد واقعيا ولاتكون فقط محتملة .

* أن تتعلق المؤونة بـ النشاط الاستغلال للمؤسسة .

4-3 حالات المؤونة : يمكن تلخيص حالات المؤونة في ثلاث حالات:

1- المؤونة المخصصة أكبر من الخسارة المتوقعة يتم استرجاع الزيادة ودمجها في حساب النواتج الاستثنائية وحساب المدين استرجاع تكاليف سنوات سابقة.2- المؤونة المخصصة تساوي الخسارة المتوقعة ليس هناك أي اثر على العملية المحاسبية. 3- المؤونة اقل من الخسارة المتوقعة في هذه الحالة لابد من رفع المخصص بالفرق .

ملاحظة :لابد أن نفرق بين التكاليف الاستثنائية التي لم تسجل بسبب النسيان او عدم توفر الوثيقة المحاسبية وتلك التي نشئت بسبب ظرف طارئ مثل زيادة تكاليف الإيجار بأثر رجعي .