

ضرورة التوافق بين التشريع الضريبي والنظام المحاسبي المالي في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية.

The necessity of compatibility between tax legislation and the financial accounting system in light of the adoption of international accounting standards.

محمد حمر العين ²	سمية حاج عزام ^{1*}	
جامعة سطيف1-فرحات عباس، الجزائر. Mohamed.hameurlaine@univ-setif.dz	جامعة سطيف1-فرحات عباس، الجزائر. مخبر تقييم أسواق رؤوس الأموال الجزائرية في ظل العولمة Soumaya.hadjazzem@univ-setif.dz	
تاريخ النشر: 2024/06/01	تاريخ القبول: 2024/05/22	تاريخ الاستلام: 2024/04/14

ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز ضرورة التوافق بين التشريع الضريبي والنظام المالي المحاسبي في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية، باعتبار وجود فجوات بين النظامين في عدة مجالات نتيجة استقلالية القانون الجبائي عن النظام المحاسبي المالي، ومنه تطبيق القواعد الجبائية على حساب القواعد المحاسبية. لذلك نحاول من خلال هذه الدراسة وباستخدام المنهج الوصفي التحليلي إيجاد مُختلف نقاط التوافق بهدف تقليص الفوارق ومنه تقليل تلك الفجوات وتسهيل تطبيق قواعد المحاسبة في سياق التشريع الضريبي. وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن استقلالية النظام المحاسبي المالي عن التشريع الضريبي من حيث النصوص القانونية ولكن يظهر بعض الترابط والتداخل في التطبيق العملي، وعلى الرغم من الجهود المبذولة لتحقيق التوافق بين النظامين فإن هناك تحديات تستدعي مراجعة عميقة للنظام المحاسبي المالي لتجاوز تلك التحديات.

كلمات مفتاحية: تشريع ضريبي، نظام محاسبي مالي، معايير محاسبة دولية، ضرائب مؤجلة.

Abstract: This study aimed to highlight the necessity of compatibility between tax legislation and the financial accounting system in light of the adoption of international accounting standards, given that there are gaps between the two systems in several areas as a result of the independence of the tax law from the financial accounting system, including the application of tax rules at the expense of accounting rules. Therefore, we are trying, through this study and using the descriptive analytical approach, to find various points of agreement with the aim of reducing the differences, including reducing those gaps and facilitating the application of accounting rules in the context of tax legislation. This study has concluded that the independence of the financial accounting system from tax legislation in terms of legal texts, but some interconnection and overlap in practical application.

Keywords: Tax legislation, Financial Accounting System, International Accounting Standards.

JEL Classification: M41, O23.

* المؤلف المرسل.

¹ Soumaya HADJ-AZZEM, Setif1 -Ferhat ABBAS University, Algeria.

² Mohamed HAMEUR-LAINE, Setif1 -Ferhat ABBAS University, Algeria.

شهد العالم تحولات جذرية بفعل العولمة في شتى المجالات سواء اقتصادية أو ثقافية أو معلوماتية، وهذه التغيرات لم تستثن المحاسبة بل فرض عليها الواقع لتجهز نفسها للغة عالمية وتكون في صميم العولمة، وخاصة مع ظهور الأسواق العالمية وتحرير التجارة الخارجية مما أدى إلى ظهور معايير المحاسبة الدولية. كما حاول المشرع المحاسبي الجزائري الاعتماد والتأقلم على المبادئ والقواعد الدولية التي جاءت بها معايير المحاسبة الدولية بعدما اعتمدت في السابق على المخطط المحاسبي الوطني في سنة 1975 كما سبقه المخطط المحاسبي العام الذي يعد من مخلفات المحاسبة الفرنسية (الاستعمار الفرنسي)، مما وجب عليها تغيير البيئة المحاسبية الجزائرية نحو النظام المحاسبي المالي الذي اعتبر واجب التطبيق ابتداءً من سنة 2010 إلى يومنا هذا، و مع هذا التحول الذي انعكس على الجوانب المرتبطة بالمحاسبة والتي من أهمها النظام الضريبي الذي وجد صعوبة تكييف هذا النظام المستمد من معايير المحاسبة الدولية مع التشريع الضريبي السائد في الجزائر وذلك لاختلاف الأهداف بين النظامين فالنظام المحاسبي المالي يسعى لتعظيم أرباح المستثمرين بينما النظام الضريبي يهدف لتحصيل الإيرادات.

من خلال ما سبق يمكن صياغة الإشكالية التالية:

ما مدى أهمية التوافق بين التشريع الضريبي والنظام المحاسبي المالي في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية؟ وما هي الحلول المقترحة لتحقيق التوافق؟

الفرضية الرئيسية

- تكمن أهمية التوافق بين التشريع الضريبي والنظام المحاسبي المالي في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية في تقليص فجوة الاختلاف وكذا الفوارق بين النظام المحاسبي المالي والتشريع الضريبي مما يسمح بتقليل التكاليف الإضافية.

ومن بين الحلول المقترحة لتحقيق التوافق خلق معيار محاسبي ضريبي جديد الذي يسهل تطبيق النظامين بأكثر فعالية، وكذا مراجعة التشريع الجبائي ومحاولة تبسيط الإجراءات المرتبطة بالمحاسبة والجبائية.

أهداف الدراسة

- معرفة طبيعة العلاقة القائمة بين التشريع الضريبي والنظام المحاسبي المالي؛
- إبراز ضرورة التوافق بين التشريع الضريبي والنظام المحاسبي المالي؛
- الوقوف على نقاط التوافق بين التشريع الضريبي والنظام المحاسبي المالي.

أهمية الدراسة

يكتسي البحث أهمية كونه يسلط الضوء على الاتجاهات الحديثة والسياسات المالية في المحاسبة من خلال دراسة موضوع ضرورة التوافق بين التشريع الضريبي و النظام المحاسبي المالي في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية.

المنهج المتبع

قصد دراسة هذا الموضوع تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي في وصف وتحليل مختلف نقاط الاختلاف والتوافق بين التشريع الضريبي والنظام المحاسبي المالي.

محااور الدراسة: تعتمد هذه الدراسة على محورين أساسيين:

أولاً: طبيعة العلاقة بين التشريع الضريبي والنظام المحاسبي المالي.

ثانياً: أهمية التوافق بين التشريع الضريبي والنظام المحاسبي المالي والحلول المقترحة.

ثالثاً: دراسة حالة مؤسسة "عيادة عيون"

الدراسات السابقة: ستناول بعض الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع

- دراسة (عبد الكريم فرحات وصالح مرازقة، 2014) والتي تطرقت لإشكالية التوافق بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية في الجزائر -دراسة تحليلية -، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن النظام الجبائي الحالي مجبر على مسايرة النظام المحاسبي المالي بحكم ارتباطهما وتكليفه مع التغييرات والمستجدات المستوحية من معايير المحاسبة الدولية وعلى الإدارة الجبائية اتخاذ التدابير والإجراءات المستقبلية في إطار تحقيق الموازنة بين استقرار القوانين والمحافظة على الإيراد الضريبي.

- دراسة (مخلوفي عزوز، 2019) والتي هدفت لدراسة وتحليل العلاقة بين الجباية والمحاسبة، في ظل فك الارتباط بينهما من خلال الإصلاح المحاسبي الجزائري في سنة 2010، وتوصلت الدراسة إلى أن إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية قد فرض صعوبات فيما يخص التحديد الصحيح للأوعية الجبائية.

- دراسة (ذوادي إبراهيم وحميداتو صالح، 2022) هدفت هذه الدراسة لتحديد أهم نقاط الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي من حيث بدائل القياس والتقييم والاعتراف بمختلف الأعباء والإيرادات ومعرفة أثرها على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي والاقتصادي في الجزائر باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، كما توصلت أن البيئة الاقتصادية الجزائرية لا تطبق جيدا للنظام المحاسبي المالي.

تشابهت دراستنا مع الدراسات السابقة في المحتوى العام للدراسة لكن ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة تناول أهمية التوافق بين النظام المحاسبي المالي والتشريع الجبائي الذي يتمثل في تقليل العبء والتكاليف على المؤسسات الاقتصادية، كما تم التطرق لأهم الجهود التي بذلتها السلطات لتقليص الفوارق بينهما.

1. طبيعة العلاقة بين التشريع الضريبي والنظام المحاسبي المالي

تختلف طبيعة العلاقة بين التشريع الضريبي والنظام المحاسبي السائد من بلد لآخر بناء على القوانين السائدة، وهذا ما سنتطرق إليه لمعرفة نوع العلاقة بين التشريع الضريبي والنظام المحاسبي المالي الجزائري كما سنتناول أهم الاختلافات بين المحاسبة والجباية.

1.1. استقلالية التشريع الضريبي عن النظام المحاسبي المالي

لا يُطبق النظام المحاسبي المالي بشكل كامل لوجود عدة ثغرات في تطبيقه و هذا يرجع لعدم جاهزية البيئة التي يطبق فيها، ولا سيما القانون الجبائي الذي ينص في المادة 141 مكرر2 على وجوب احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي من طرف المؤسسات مع مراعاة عدم تعارضها مع المبادئ والقواعد الجبائية التي تطبق بالنسبة للوعاء الضريبي (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، 2024، صفحة 49)

وبعبارة أخرى، يتميز القانون الجبائي بسلطة أقوى من النظام المحاسبي المالي، ولذلك يتعين على المحاسبين تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي و ثم تطبيق قواعد القانون الجبائي لتحديد النتيجة الجبائية بغية الوصول إلى الضريبة على الأرباح وهذا يعد من نقائص النظام المحاسبي المالي. (زهراوي، 2020، صفحة 25)

2.1. أهم الاختلافات بين المحاسبة و الجبائية

يواجه النظام المحاسبي المالي العديد من الصعوبات والتحديات نتيجة لهيمنة وسيطرة التشريع الضريبي، وتشمل هذه الاختلافات في :

1.2.1. الاهتلاكات : يختلف حساب قسط الاهتلاك في المفاهيم الجبائية عن المفاهيم المتأتية من النظام المحاسبي المالي و تشمل ما يلي: (جاو حدو و حمدي، 2013، الصفحات 349-350):

- مدة الاهتلاك تحسب على أساس المدة الحقيقية لاستعمال الأصل أي مدة المنفعة الاقتصادية أما في النظام الضريبي على أساس العمر الإنتاجي لأصل .

- حساب قسط الاهتلاك يحسب قسط الاهتلاك مع الأخذ بعين الاعتبار للقيمة المتبقية المحتملة للأصل في آخر المدة، في حين النظام الضريبي لا يعترف بها .

- يبدأ حساب الاهتلاك لأصل ما ابتداءً من بداية استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل ، بينما النظام الضريبي يبدأ حساب الاهتلاك منذ تاريخ الحصول على الأصل .

- يتم إجراء اختبار لانخفاض قيمة الأصل واثبات خسارة القيمة في النظام المحاسبي المالي، في حين لا يعترف بها ضمن النظام الضريبي.

- يُعترف في النظام المحاسبي المالي بطرق اهتلاك الأصل في الاهتلاك الخطي و المتزايد والمتناقص و طريقة وحدات الإنتاج، في حين النظام الجبائي لا يعترف بطريقة وحدات الإنتاج (قطاف، 2021، صفحة 134)

بالنسبة لاهتلاك الأجزاء المكونة للتثبيت، يهتك كل عنصر بصفة منفصلة وفق النظام المحاسبي المالي، وتهتك هذه العناصر حسب مدة المنفعة إلى غاية استبدالها بعنصر آخر، لذا

يجب على المؤسسات إعداد مخطط اهتلاك منفصل الخاص بكل عنصر حسب مدة استعماله الحقيقية، بينما لا يأخذ النظام الجبائي الجزائري بعين الاعتبار اهتلاك التثبيات بالأجزاء (ذواوي و حميداتو ، 2022، صفحة 804).

- إمكانية مراجعة وتعديل مدة المنفعة و أسلوب الإهلاك بصفة دورية في النظام المحاسبي المالي، وذلك في حالة حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنفعة الاقتصادية الناتجة عن تلك التثبيات، ومن خلالها يتم تعديل التوقعات والتقديرات حتى تنطبق على هذه التغيرات، بينما لا يمكن إجراء أي تعديل أو مراجعة مخطط الاهتلاك في النظام الجبائي الجزائري. (ذواوي و حميداتو ، 2022، صفحة 804)

2.2.1 . مصاريف البحث و التطوير: يتم الاعتراف المحاسبي بمصاريف البحث كالأعباء للدورة، ولا تُسجل ضمن الأصول الثابتة المعنوية، أما مصاريف التطوير التي تسمح بزيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية و تحسين أداء الأصل، و يمكن تقييمها بشكل موثوق به، فتسجل ضمن الأصول الثابتة المعنوية، مما يؤثر على الوعاء الخاضع للضريبة، فمصاريف البحث تخصص من الوعاء الخاضع للضريبة، و مصاريف التطوير تؤثر على الوعاء الخاضع للضريبة من خلال مخصصات الاهتلاكات و الخسائر القيم السنوية، مما يصعب على المؤسسة التمييز بين مصاريف التي تخص الأبحاث و مصاريف التطوير وكذا الأمر نفسه بالنسبة لمصلحة الضرائب. (جاو حدو و حمدي، 2013، صفحة 350)

3.2.1 تكاليف الاقتراض :وفقاً للنظام المحاسبي المالي فإن تكاليف الاقتراض إذا كانت تؤدي لزيادة المنافع الاقتصادية للمؤسسة في المستقبل، ويمكن تحديد قيمتها بطريقة موثوقة فيتم رسملتها وإلا تُسجل ضمن الأعباء المالية للدورة التي ترتبط بها، بينما القانون الجبائي لا يعترف بها ضمن تكلفة الأصل وتعتبر كمصاريف مالية التي تخفف من الوعاء الخاضع للضريبة. (قطاف، 2021، صفحة 135)

4.2.1 التغيير في الطرق المحاسبية و تصحيح الأخطاء: وفق النظام المحاسبي المالي يتم الاعتراف بالأثر على نتائج الدورات السابقة عن تغيير في الطرق و تصحيح الأخطاء في الأموال الخاصة دون تسجيلها ضمن النتائج و منه إبعاده عن النتيجة المحاسبية التي تعد منطلق

للنتيجة الجبائية، وهذه الطريقة لا تقبل من طرف مصلحة الضرائب والتي تُلزم بإدخالها في حساب النتيجة المحاسبية. (زهراوي، 2020، صفحة 38)

5.2.1 الأيجار التمويلي: أعطى النظام المحاسبي المالي الأولية للواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، فيُسجل الأصل الذي محل عقد الإيجار التمويلي في الميزانية التي تخص المستأجر أما من الناحية الجبائية يسجل الأصل في ميزانية المؤجر الذي يعد المالك القانوني للأصل، كما يُعترف بالاهتلاكات في نهاية الدورة المالية ضمن الميزانية الخاصة بالمستأجر وبينما جبائياً يتعين على المؤجر تطبيق الاهتلاك الجبائي، وتحدد فترة الاهتلاك للأصل من الناحية المحاسبية يكون على أساس العمر الإنتاجي للأصل أو مدة عقد الإيجار أيهما أقل أما من الجانب الجبائي تكون المدة مساوية لمدة عقد الإيجار، أما فيما يخص قسط الاهتلاك المسجل ضمن دفاتر المستأجر تعد أعباء مقبولة محاسبياً ويتم خصمها عند تحديد الربح المحاسبي وذلك وفقاً لمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف أما من الجانب الجبائي هي أعباء ترفض جبائياً ويُعاد إدراجها عند تحديد الربح الجبائي، كما يتم تسجيل الأصل بالقيمة الحقيقية أو القيمة المحينة أيهما أقل ثمناً أما من الجانب الجبائي يسجل الأصل على أساس تكلفته التاريخية ولا يتم الاعتراف بالتحيين، أما بالنسبة لأقساط الإيجار المدفوعة للمؤجر من طرف المستأجر تظهر في خصوم ميزانية المستأجر وبالتالي لا تخصم من النتيجة المحاسبية للمستأجر بل تخصم أعباء الفوائد المالية فقط لأنها تسجل ضمن الأعباء، أما من الجانب الجبائي يمنع الحق بالنسبة للمستأجر بخصم أقساط التي تخص الإيجار خارج الفوائد المالية لتحديد الربح الجبائي، أما أقساط الإيجار المُحصل عليها بالنسبة للمؤجر تسجل ضمن الأصول، وبالتالي لا يتم أخذها بعين الاعتبار عند حساب النتيجة المحاسبية على عكس الفوائد المالية المضافة للنتيجة المحاسبية أما جبائياً فالمؤجر يُطالب بإعادة إدراج الأقساط في تحديد النتيجة الجبائية. (معلى و قطاف، 2022، الصفحات 868-869)

6.2.1 إعادة تقييم الأصول بالقيمة العادلة: في النظام المحاسبي المالي يعاد تقييم بعض الأصول بالقيمة العادلة وهذا لا يتوافق مع التشريع الجبائي الذي يقوم على أساس التكلفة التاريخية (جاو حدو و حمدي، 2013) بهدف المحافظة على حصيلة الضرائب من خلال الزيادة في الوعاء الخاضع للضريبة، ففي حالة التنازل على التثبيلات سواءً القابلة أو غير

القابلة للاهلاك ففائض أو عجز التنازل يتم حسابه على أساس المبلغ الأصلي للتثبيت أي مبلغ الاقتناء ، وهذا الأخير غالبا ما يكون أكبر من المبلغ المعاد تقييمه (فائض القيمة) ، كما يتم الأخذ بالخسائر عند إعادة تقييم القيمة (إعادة التقييم السالبة) ؛ حيث لا تعد هذه الخسائر من الأعباء القابلة للخصم من الوعاء الضريبي ، كما أن فرق بين الاهتلاك قبل إعادة التقييم وبعده في حالة فائض القيمة يحول إلى النتيجة الجبائية، ويخضع للضريبة في حالة تحويل فارق إعادة التقييم إلى رأس المال الاجتماعي أو الاحتياطات أو الترحيل من جديد أو توزيعه على الشركاء. (طيبة و حديدي ، 2021 ، الصفحات 30-31)، كما يرى النظام الجبائي نموذج القيمة العادلة عرضة للتلاعب والتغيير في القوائم المالية مما يكون آلية للتهرب الضريبي فضلا عن أنه يولد تكاليف إضافية وإضافة على أنها تتطلب جهد و وقت طويل مما يترتب عنه تأخر في إيداع القوائم الجبائية مما ينجر عنها من عقوبات جبائية.

7.2.1 تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية: في مفهوم النظام المحاسبي المالي تُسجل الأرباح والخسائر الناجمة عن تحويل الحقوق بالعملة الأجنبية ضمن الأعباء والناتج وذلك في نهاية الدورة المالية أما في النظام الجبائي يسمح للمؤسسة بإظهار الخسائر التي تخص التحويل فقط. (ناصر، 2016، صفحة 60)

8.2.1 الضريبة على أرباح الشركات: وفقاً للنظام المحاسبي المالي الذي يعد الضريبة عبء وتسجل في ح/ 695 بينما النظام الضريبي لا يعتبرها عبء بل يعتبرها كتوزيع على الأرباح لذلك يتم تسجيلها في حسابات النتائج و يتم حسابها على أساس النتيجة الاجمالية وبالتالي الضريبة على الأرباح لا تخصم جبائيا. (ناصر، 2016، صفحة 60)

9.2.1 المؤونات: حسب النظام المحاسبي المالي تعتبر خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد حيث يتم الاعتراف بها فقط عند تحقق الشروط التالية: (قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف وعرضها كذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 2009، صفحة 14)

- للكيان التزام رهن (قانوني أو ضمني) ناتج عن حادث مضى؛

-يحتمل أن يكون خروج الموارد أمرا ضروري للإطفاء هذا الالتزام ؛

- يمكن تقدير هذا الإلزام تقديرا موثوقا منه .

أما جبايا تعرف المؤونات بأنها الأرصدة التي تشكل بهدف مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو الغير المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، 2024، صفحة 49)

10.2.1 عقود طويلة الأجل: عقد يتضمن إنجاز سلع أو خدمات أو مجموعة من السلع أو الخدمات تقع تواريخ انطلاقها والانتهاؤها منها في سنوات مالية مختلفة .

وهناك طريقتان يمكن للمؤسسة استخدامها في الاعتراف المحاسبي للعقود طويلة الأجل، الطريقة الأولى وتعد المفضلة وهي طريقة التسبيق أما الطريقة البديلة هي طريقة الاتمام (قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف وعرضها كذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 2009، صفحة 18) . أما جبايا فيسمح باستخدام طريقة التسبيق فقط (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، 2024، صفحة 47).

11.2.1 خسائر السنوات السابقة: نص النظام المحاسبي المالي على الاعتراف بالخسائر في الحساب رقم 11 "ترحيل من جديد" دون أن يكون لها أي تأثير على نتيجة الدورة الموالية ، أما جبايا يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية ويخفف من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية، وإذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل الخسائر، فإن الخسائر الزائدة تنتقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية، إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز بينما. (ذوادي وحميداتو ، 2022، صفحة 808)

12.2.1 الإعانات: يتم الاعتراف المحاسبي بإعانات الاستغلال والتوازن في تاريخ الوعد بالاستفادة منها ، بينما جبايا يتم الاعتراف بها عند تاريخ قبض الإعانة (قمان ، 2022، صفحة 81).

2. أهمية التوافق بين التشريع الضريبي والنظام المحاسبي المالي والحلول المقترحة

سننظر في هذه الجزئية للأهمية المتولدة في حالة التوافق بين الجباية والمحاسبة مع تقديم الحلول المقترحة .

1.2 أهمية التوافق بين المحاسبة والجباية

تظهر أهمية التوافق بين المحاسبة والجباية من خلال النقاط التالية:

- تؤدي الفوارق التي بين المحاسبة والجباية في خلق تكاليف إضافية للمؤسسة نتيجة المعالجة الإضافية للنتيجة المحاسبية لتحديد النتيجة الجبائية. إضافة إلى ذلك، التغير المستمر للقواعد الجبائية الذي يتطلب من المؤسسة اليقظة الجبائية المنتظمة وذات جودة. (Revault, 2011, pp. 5-6)

- معايير المحاسبة الدولية غيرت العلاقة بين الجباية والمحاسبة، بحيث أصبح التشريع الضريبي يستخدم مصطلحات محاسبية ونادرا ما يستخدم المصطلحات القانونية. (sambou, 2014, p. 16)

- التوافق بين المحاسبية والجباية سيوفر الفوائد التالية: زيادة البساطة، انخفاض تكاليف الامتثال، تحقيق متانة و يقين أكبر، وزيادة القدرة على إجراء التعديلات المستقبلية دون الإضرار بالاطار المفاهيمي الذي يقوم عليه النظام. (ZILVA, 2005)

2.2. الحلول للتوافق بين المحاسبة والجباية

من الضروري إيجاد ربط للعلاقة بين المحاسبة والجباية وهذا ما تطرق إليه مجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال تناوله لمعيار رقم 12 الضرائب على الدخل، وهذا ما سنتطرق له في هذا العنصر.

1.2.2 الضرائب المؤجلة

عالج المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 IAS الخاص بالضرائب على الدخل المشاكل المحاسبية الناجمة عن وجود فروقات بين النتيجة المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية والنتيجة الجبائية وفق التشريع الضريبي السائد في كل بلد (حلو و عبد الخالق، 2009، صفحة 129)، وهذه الفروقات تتكون من نوعين :

1.1.2.2 الفروقات الدائمة : التي لا يتم الأخذ بعين الاعتبار عند حساب الوعاء الخاضع للضريبة بالنسبة لعناصر الأعباء أو النواتج. (حلو و عبد الخالق، 2009، صفحة 129) هناك

من يتم إعادة ادراجها ضمن النتيجة الجبائية، ولا يتم انتقال آثارها الجبائية إلى السنوات المستقبلية مثل: الهدايا و الغرامات و عقوبات التأخير و سقف الاهتلاكات الخاص بالسيارات السياحية وغيرها.

2.1.2.2 الفروقات الزمنية أو المؤقتة : وهي عناصر النواتج والأعباء التي تدرج في القوائم المالية وحسابات الضريبة في سنوات مختلفة (حلو و عبد الخالق، 2009، صفحة 130)، والتي يتم انتقال آثارها إلى السنوات المالية في المستقبل مثل: الاهتلاكات و مؤونات الأعباء وإعانات الاستغلال ...

والتي تنشأ عنها ضرائب مؤجلة والتي يقصد بها مبلغ الضريبة عن الأرباح القابلة للدفع وتسمى ضريبة مؤجلة خصوم أو القابلة للتحصيل في حال ضريبة مؤجلة أصول خلال السنوات المالية المستقبلية، وكما يمكن تسجيلها في الميزانية وفي حسابات النتائج. (قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف وعرضها كذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 2009، صفحة 18)

وقد تحدد أسباب نشوء الضريبة المؤجلة في ثلاث نقاط أساسية: (لواج و لواج ، 2021، صفحة 12)

- الاختلاف الزمني بين الاعتراف محاسبيا لكل من منتوج أو عبء ما ،وأخذه في الحسبان للنتيجة الجبائية للسنة المالية اللاحقة في المستقبل المتوقع (فروق المؤقتة) ؛

- العجز الجبائي أو القروض الضريبية القابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى الأرباح الجبائية أو الضرائب المستقبلية المحتملة في المستقبل؛

- إقصاء و ترتيبات و إعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة.

2.2.2 تفليص الفوارق بين المحاسبة و الجبائية

لتقليل فجوة الاختلاف بين القواعد الجبائية و القواعد المحاسبية أصدر المشرع الجزائري عدة قوانين متضمنة لعدة إصلاحات في سنوات مختلفة، الواردة منها في قانون المالية التكميلي لسنة 2009 وقانون المالية لسنة 2010 وسنة 2022.

• متابعة عقود طويلة الأجل: يعترف بالعقود الطويلة الأجل وفقاً لطريقة التسبيق، وذلك بتسجيل الأعباء والنواتج للعمليات المتعلقة بتحديد الربح الخاضع للضريبة. (الأمر رقم 01-09 الذي يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، 2009، صفحة 05)

• خصم الاهتلاكات: بتعريف طرق الإهلاك وإلغاء سقف الاهتلاكات المحددة على تكاليف شراء السيارات السياحية بـ 800.000 دج سنة 2009 ورفعها لـ 1.000.000 دج سنة 2010 (زهراوي، 2020، صفحة 40) وأخيراً سنة 2022 المحدد بـ 3.000.000 المطبق على السيارات السياحية (قانون المالية رقم 16-21 المتضمن قانون المالية لسنة 2022، 2021، صفحة 19) وتعد مبادرة جيدة من مصلحة الضرائب وتشجعها منها وخاصة وأن سوق السيارات يشهد ارتفاعاً كبيراً في الآونة الأخيرة. كما جاء في الجريدة الرسمية في العدد 21 رقم 06 المؤرخة في 24 مارس 2024 والتي تحدد مدة الاهتلاكات الخاصة بالتثبيات التي تدخل في تحديد النتيجة الجبائية حسب النظام المالي والمحاسبي، فالمعدلات الواردة ضمن هذه الجريدة الرسمية هي معدلات جبائية وليست محاسبية.

• إعادة النظر في قيمة العناصر المنخفضة القيمة إلى 60.000 دج بدل 30.000 دج. (قانون المالية رقم 16-21 المتضمن قانون المالية لسنة 2022، 2021، صفحة 19) أي رفع قيمة الأصول التي يتم الاعتراف بها ضمن الأصول الثابتة، في هذه الحالة تنخفض قيمة العناصر القابلة للاهتلاكات من خلال ارتفاع قيمة العناصر المعترف بها ضمن الأصول الثابتة وبالتالي ارتفاع النتيجة المحاسبية لانخفاض قيمة الأعباء وهذا ليس من صالح المؤسسة الاقتصادية لأن المؤسسة تسعى إلى رفع قيمة الأعباء، كما يتم استهلاك العناصر أقل من 30.000 دج دفعة واحدة.

• خصم المصاريف الأولية: المصاريف الأولية قبل سريان النظام المحاسبي المالي ستكون قابلة للخصم جبائياً وذلك عملاً بمبدأ الحيطة والحذر، لأن هذا النظام ينص على ضرورة إطفاء المصاريف الأولية وبالتالي لا تظهر في الميزانية. (الأمر رقم 01-09 الذي يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، 2009، صفحة 05).

• إعادة تقييم الأصول : يعترف بفائض القيم المتأتي من إعادة تقييم التثبيات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه 05 سنوات وهذا يعد تمديدا للضريبة على فوائض القيم لتفادي العبء الضريبي، كما يسجل فائض مخصصات الاهتلاكات المتأتية من عملية إعادة التقييم في نتيجة السنة. (عوماري و بن الدين، 2019، صفحة 69)

توجد طريقتين لإخضاع فوراق إعادة التقييم في ما يخص الضريبة: (طيبة و حديدي ، 2021، صفحة 33)

الطريقة الأولى: يدمج فائض القيم الناتج عن إعادة التقييم ضمن البنود الخاضعة للضريبة، وبالتالي تسجل الضريبة كتكلفة تحتسب على الدورة أين طبقت عملية إعادة التقييم.

الطريقة الثانية: لا يدمج مباشرة فائض القيم الناتج عن إعادة التقييم ضمن العناصر الخاضعة للضريبة؛ بل يضاف إلى النتيجة الجبائية الفرق بين قسط الاهتلاك بعد و قبل إعادة التقييم، وتتم هذه العملية في الجدول (05) من القوائم الجبائية الملاحقة وبالتالي تقتطع الضريبة المناسبة من فارق إعادة التقييم.

الاهتلاك المتعلق بالقرض الإيجاري والمؤونات في المؤسسات المالية: يحسب الاهتلاك على أساس تساوي فترة عقد القرض الإيجاري. (الأمر رقم 09-09 المتضمن قانون المالية لسنة 2010، 2009 ، صفحة 05)

• **معالجة الإعانات :** النظام المحاسبي المالي يشير لتوجيه الإعانة للسنة المعنية بتدعيمها ثم يواصل ليربط تسجيل الإعانة بتاريخ تحصيلها حتى يتم الاخذ بعين الاعتبار في المخطط الجبائي كما حدد القانون تاريخ اعتمادها بتاريخ تحصيلها. (عوماري و بن الدين، 2019، صفحة 69)

رفع سقف الإعانات المقبولة للخصم إلى 4.000.000 دج بدل من 2.000.000 دج (قانون المالية رقم 21-16 المتضمن قانون المالية لسنة 2022، 2021، صفحة 21)

- العجز المالي: حسب أحكام المادة 10 من قانون المالية لسنة 2010 يمكن نقل العجز المالي للسنوات اللاحقة خلال أربع سنوات، كما تم تخفيض المدة من 05 سنوات إلى 04 سنوات. (الأمر رقم 09-09 المتضمن قانون المالية لسنة 2010، 2009، صفحة 06)
- المؤونات التي تتعلق بمخاطر القرض حسب نص المادة 08 من قانون المالية لسنة 2010 لا يتم الجمع بين امتيازين جبائيين من أجل نفس الخطر (الأمر رقم 09-09 المتضمن قانون المالية لسنة 2010، 2009، صفحة 06).

3. دراسة حالة مؤسسة "عيادة العيون"

اقتنت المؤسسة تثبتين "معدات و أدوات صناعية" في إطار صيغة الإيجار التمويلي بقيمة 31.244.537.82 دج خارج الرسم، التثبيت الأول بقيمة 11.344.537.82 دج أما التثبيت الثاني بقيمة 19.900.00.00 دج ويخضعان للاهلاك الخطي بمعدل 20% على مدار 5 سنوات.

في حالة الشراء للأصل محل عقد الإيجار التمويلي

		2021 06/01		
11.344.537.82	11.344.537.82	التركيبات التقنية المعدات والأدوات الصناعية	16702	215
		الديون المترتبة على عقد الإيجار - التمويل		

		2021/06/03		
19.900.000.00	19.900.000.00	التركيبات التقنية المعدات والأدوات الصناعية	16701	215
		الديون المترتبة على عقد الإيجار - التمويل		

إثبات الإهلاك السنوي

بالنسبة للألة الأولى: $11.344.537.82 \times 20\% \times 6 \div 12 = 1.134.453.78$ دج

		2021/12/31		
	1.134.453.78	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيم أصول غير جارية أصول عينية اهتلاك التثبيت العيني	2815	681
1.134.453.78				

بالنسبة للألة الثانية: $19.900.000.00 \times 20\% \times 6 \div 12 = 1.990.000.00$ دج

		2021/12/31		
	1.990.000.00	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيم أصول غير جارية أصول عينية اهتلاك التثبيت العيني	2815	681
1.990.000.00				

سُجل الأصل في ميزانية المستأجر بقيمته الحقيقية كما طبق الإهلاك على الأصل المؤجر وسجل بصفة عادية كونه أحد أصول المؤسسة، وتعد هذه الاهتلاكات أعباء مقبولة محاسبيا ويتم خصمها عند تحديد الربح المحاسبي.

علما أن المؤسسة حققت ربح محاسبي قدره 1.722.347 دج خلال سنة 2021. كما قامت المؤسسة بدفع أقساط سنوية للبنك قيمتها 10.571.205 دج.

أما من المنظور الجبائي وعند الانتقال من الربح المحاسبي إلى الربح الجبائي يتم طرح قيمة الأقساط المدفوعة خلال سنة 2021 ويتم إعادة دمج الاهتلاكات كون المشرع الجبائي لا يعترف بمبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، أي التثبيت ليس مسجل ضمن ملكية المؤسسة بل على ملكية البنك، إذن فليس لها الحق في تطبيق الاهتلاكات.

أما النتيجة الجبائية قدرت بقيمة 5.724.403 دج خسارة، وذلك حسب ما ورد في الجدول رقم 09 الخاص بتحديد النتيجة الجبائية.

خاتمة

عرفت الجزائر عدة إصلاحات محاسبية انطلاقاً من المخطط المحاسبي العام مروراً بالمخطط المحاسبي الوطني الذي كان يعتمد على المقاربة الجبائية وخدمة الإدارة الضريبية قبل خدمة المستثمر، إلى النظام المحاسبي المالي الذي واجه عدة تحديات مع الإدارة الضريبية، و بعد دراسة الموضوع الذي اعد على إشكالية ما مدى أهمية التوافق بين التشريع الضريبي والنظام المحاسبي المالي في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية وبعد البحث والدراسة تبين لنا :

- كلاً من النظام المحاسبي المالي والتشريع الجبائي تحت سلطة وزارة المالية ، حيث يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بتنظيم شؤون التي ترتبط بالمحاسبة ، والمديرية العامة للضرائب تقوم بتسيير الجبائية.
- النظام المحاسبي المالي بين محددتين أساسيين هما: هيمنة التشريعات الأخرى و مبدأ أسبقية الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني.
- رغم الجهود المبذولة لتحقيق التوافق بين النظامين يبقى النظام المحاسبي المالي يعاني من صعوبات وتحديات تتطلب إعادة النظر فيها .
- الواقع المالي في الجزائر بين أهداف النظام المحاسبي المالي الذي يسعى لإعطاء الصورة الصادقة للمؤسسات وخدمة المستثمر و أهداف النظام الجبائي الذي بدوره يسعى لتعظيم الإيرادات الجبائية .
- عند تطبيق النظام المحاسبي المالي لابد بأخذ بعين الاعتبار الجوانب الجبائية.
- المعالجة المحاسبية في النظام المحاسبي المالي لعقود الإيجار التمويلي تخضع لمبدأ أسبقية الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني عكس ما كان في المخطط المحاسبي الوطني PCN، الذي كان يتم التسجيل المحاسبي على أساس الشكل القانوني. في هذه الحالة النظام الضريبي لا يعترف إلا بالملكية القانونية للأصل .

- الاختلاف بين القواعد المحاسبية والجبائية يكون إما عن فروق دائمة لا تنعكس على الفترة المقبلة أو مؤقتة ناتجة عن اختلاف الفترة التي يتم الاعتراف بالإيراد أو العبء .
- ظهور مصطلح الضرائب المؤجلة لفك الارتباط بين المحاسبة و الجباية كما تعتبر الضرائب المؤجلة مفهوم محاسبي بحت.
- الإجابة على فرضية الدراسة : الفرضية مقبولة لأن أهمية التوافق بين التشريع الضريبي والنظام المحاسبي المالي في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية يسمح بتقليص فجوة الاختلاف مما يسمح بتقليل التكاليف الإضافية .
- كما أن بين الحلول المقترحة لتحقيق التوافق هو خلق معيار محاسبي ضريبي جديد إضافة للمعيار المحاسبي رقم 12، الذي قد يسهل تطبيق النظامين بأكثر فعالية، وكذا مراجعة التشريع الجبائي الجزائري ومحاولة تبسيط الاجراءات المرتبطة بالمحاسبة والجباية معا.

اقتراحات

- يتوجب على السلطات المالية بذل مجهودات لتقليل فجوة الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي و النظام الجبائي .
- يتوجب على التشريع الضريبي مسايرة التغيرات في بيئة المحاسبة الجزائرية والتجاوب معها.
- ضرورة إجراء تعديلات بما يتماشى بين التشريع الضريبي والنظام المحاسبي المالي لتقليص فجوة الاختلاف .
- بعض القواعد الجبائية التي تمثل الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي و التشريع الجبائي تبقى واجبة التعديل من طرف السلطة المختصة، فعلى مصلحة الضرائب إعادة النظر في :

o طرق الاهتلاك التي تتبعها المؤسسات وخاصة طريقة وحدات الإنتاج ويتم الاعتراف بها ضمن التشريع الضريبي ، إدراج القيمة المتبقية في حساب المبلغ الخاضع للاهلاك و

كما لا بد من النظر في المدة النفعية للأصل (مدة الاستعمالية) بدل من العمر الإنتاجي الذي تعترف به مصلحة الضرائب.

o التخلي على مبدأ التكلفة التاريخية في إعادة تقييم الأصول القابلة للاهلاك واستبدالها بالقيمة العادلة التي تعتبر أكثر ملائمة وموثوقية.

o اخضاع الأصل لاختبار القيمة وخضوعه لخسارة القيمة.

- وضع معيار محاسبي دولي آخر أكثر خصوصية يوضح الخطوط العريضة لتحقيق التوافق بين المحاسبة والجباية.

- الاستفادة من تجارب الدول التي حققت التوافق بين النظام المحاسبي و الجبائي .

- وضع كوادر بشرية والتدريب المتواصل لها على الثقافة المحاسبية الحديثة وكذا الجبائي في إدارات الضرائب .

قائمة المراجع

- Revault , p. (2011, 02 28). . La connexion comptabilité / fiscalité, à la fois simple et complexe, est-elle pérenne ? CREG.
- sambou. (2014).). Les relations entre comptabilité et fiscalité :: vers un passage de l'ère juridique à l'ère économique . editions I hamattan.
- ZILVA, A. D. (2005). THE ALIGNMENT OF TAX AND FINANCIAL ACCOUNTING RULES: THE CASE FOR A NEW SET OF COMMON RULES. *Journal of the Australasian Tax Teachers Association*, 1(1). Consulté le 05 13, 2024, sur <https://classic.austlii.edu.au/au/journals/JIATaxTA/2005/5.html>
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الأمر رقم 01-09 الذي يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009 (العدد 44). (26 جويلية، 2009) الجزائر.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الأمر رقم 09-09 المتضمن قانون المالية لسنة 2010. (2009). (العدد 78). الجزائر.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (2009, 03 25). قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف وعرضها كندا مدونة الحسابات وقواعد سيرها (العدد 19). الجزائر.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية قانون المالية رقم 21-16 المتضمن قانون المالية لسنة 2022. (2021, 12 30). (العدد 100). الجزائر.
- إبراهيم ذوادي ، و صالح حميداتو . (2022, 09 30). أثر الاختلاف في قواعد المعالجة بين النظامين المحاسبي المالي والجبائي على جودة القوائم المالية في ظل البيئة الاقتصادية الجزائرية -دراسة شركة حضنه حليب - مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، المجلد 07 (العدد 02).
- حنان معلى ، و نبيل كطاف . (2022, 05 07). عقد الإيجار بين النظام المحاسبي المالي والتشريع الجبائي الجزائري -عقد بيسكو فروي وبنك سوسيتي جنرال الجزائر "نموذجا". مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 11 (العدد 02).
- رضا جاو حدو، و جلييلة إيمان حمدي. (2013). الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية -دراسة ميدانية. عنابة، الجزائر: كلية الاقتصاد.
- عائشة عوماري، و امحمد بن الدين. (مارس، 2019). دراسة مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري. مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 07 (العدد 01).
- عبد الرحيم لواج ، و منير لواج . (2021, 12 26). الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية في تحديد وعاء الضريبة على الأرباح. مجلة الاقتصاد والإدارة، المجلد 20 (العدد 02).
- عفاف زهراوي. (2020). تكييف النظام الجبائي الجزائري مع متطلبات النظام المحاسبي المالي من خلال الاهتلاكات والضرائب المؤجلة. مجلة العلوم الانسانية والعلوم الاجتماعية، المجلد 06 (العدد 01).
- عمر قمان . (2022, 06 18). آليات تكييف المعالجة المحاسبية والجبائية في الجزائر مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لضرائب الدخل ias12 -دراسة حالة الضرائب المؤجلة وإعادة تقييم التثبيتات. مجلة المقرري للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 06 (العدد 01).
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة . (2024). الجزائر: وزارة المالية.
- محمد رضا طيبة، و آدم حديدي . (2021). موقف النظام الجبائي الجزائري من القياس وفق القيمة العادلة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي.

ضرورة التوافق بين التشريع الضريبي والنظام المحاسبي المالي في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية

محمد حلو، و ياسين عبد الخالق. (2009, 04 01). الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وامكانية التقريب بينهما. مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 06 (العدد 24).

مراد ناصر. (2016, 06 17). واقع النظام الضريبي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي. مجلة دراسات جبائية، المجلد 05 (العدد 01).

نبيل قطاف. (2021). أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الجباية الجزائرية خلال الفترة 2010-2017. رسالة دكتوراه غير منشورة. كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر: جامعة محمد خيضر بسكرة.

قائمة الملاحق

الملحق رقم 01: يومية مؤسسة عيادة العيون.

SOCIETE CIVILE PROFESSIONNELLE CLINIQUE EXERCICE 2021
Page 1 / 1
Le 14/05/2024 A 13:33
Edité par : WINALCO
FEUILLE D'IMPUTATION

Journal : 00		EXENSIMED-SARL		Réf. : 1014		Pièce : 4		Ecriture : 192	
215		Installations techniques, matériel et outillage industr				19 900 000.00			
16701		LOYER LEASING N°210070						19 900 000.00	
						19 900 000.00			19 900 000.00

Créée le : 14/04/2022 15:37 Par : WINALCO
Modifiée le : Par :

SOCIETE CIVILE PROFESSIONNELLE CLINIQUE EXERCICE 2021
 Page 1 / 1
 Le 14/05/2024 A 13:32
 Edité par : WINALCO
FEUILLE D'IMPUTATION

Journal : OD
 01/06/2021 VAPROPHARM Réf. : 1850 Pièce : 3 Ecriture : 191
 215 Installations techniques, matériel et outillage industr 11 344 537.62 11 344 537.62
 16702 LOYER LEASING N° 210069 11 344 537.62 11 344 537.62

Créée le : 14/04/2022 15:31 Par : WINALCO
 Modifiée le : Par :

الملحق رقم 02 : جدول الاستثمارات لسنة 2021 لمؤسسة عيادة العيون.

SOCIETE CIVILE PROFESSIONNELLE CLINIQUE
 CLINIQUE OPHTHALMOLOGIQUE

Tableau de investissements
 Exercice : 2021 Du : 01/01/2021 Au : 31/12/2021

Page 1 / 1

215	Installations techniques, matériel et ou	N° INV	VALEURS	REVALUATION	DATE AC	TAUX	Nbre	AMORT.ANT	DOT.EXERCICE	TOTAL AMORT	NET COMPTA.
	STELLARIS PCLASER SYS V5-7.5 ELITE	1850	11 344 537.62	11 344 537.62	01/06/2021	20.00	6	0.00	3 124 453.78	1 134 453.78	10 210 084.04
	MICROSCOPE OPORATOIR OPMI LUMERA 700	1014	19 900 000.00	19 900 000.00	03/06/2021	20.00	6	0.00	1 990 000.00	1 990 000.00	17 910 000.00
	TOTAL Installations techniques, matériel et outillage		31 244 537.62	31 244 537.62				00.00	3 124 453.78	3 124 453.78	28 120 084.04
	T O T A U X		31 244 537.62	31 244 537.62				00.00	3 124 453.78	3 124 453.78	28 120 084.04

الملحق رقم 03 الجدول رقم 09 الخاص بتحديد النتيجة الجبائية لمؤسسة عيادة العيون
لسنة 2021.

FORME DESTINE A L'ADMINISTRATION

Désignation de l'entreprise :
SOCIÉTÉ CIVILE PROFESSIONNELLE CLINIQUE
Activité : CLINIQUE OPHTALMOLOGIQUE
Adresse :

N.I.F

Exercice du : 01/01/2021 Au : 31/12/2021

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal :

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice Perte	1 722 347
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		0
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		0
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		0
Frais de réception non déductibles		0
Cotisations et dons non déductibles		0
Impôts et taxes non déductibles		0
Provisions non déductibles		0
Amortissements non déductibles		0
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		0
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf art 27 de LFC 2010)		3 124 454
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf art 27 de LFC 2010)		0
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat Impôt différé (variation)	0 0
Pertes de valeurs non déductibles		0
Amendes et pénalités		0
Autres réintégrations (*)		0
Total des réintégrations		3 124 454
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf art 173 du CIDTA)		0
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		0
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf art 147 bis du CIDTA)		0
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf art 27 de LFC 2010)		0
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf art 27 de LFC 2010)		10 571 205
Complément d'amortissements		0
Autres déductions (*)		0
Total des déductions		10 571 205
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 20		0
Déficit de l'année 20		0
Déficit de l'année 20		0
Déficit de l'année 20		0
Total des déficits à déduire		0
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice Déficit	0 5 724 403

(*) A détailler sur état annexe à joindre.