

دراسة حالة 01 - مؤسسة صيدلانية -

دراسة الحالة الموائية تمر على مجموعة من المراحل بدأ بالإلمام بالخلفية اللازمة من المعلومات عن حالة هذه المؤسسة الصيدلانية المعنية بعملية التحقيق المحاسبي الجبائي ثم شروع المحقق في الإجراءات التمهيديّة لهذه العملية. وأخيرا الإجراءات الميدانية لعملية التحقيق المحاسبي والجبائي.

**أولا : أهم الإجراءات التمهيديّة التي خضعت لها المؤسسة الصيدلانية
إشعار بالتحقيق**

1. بدء بأشعار التحقيق، قام المحقق بتاريخ 2007/11/14 بإرسال إشعار بالتحقيق تحت رقم 849، كما قام المحقق ببعض الإجراءات التمهيديّة تتمثل في:
2. سحب ودراسة الملف الجبائي.

3. فحص الوثائق ومختلف التصريحات: ركز المحقق على مواعيد اكتابة التصريحات السنوية.
4. نقل أصول، خصوم، جدول حسابات النتائج للميزانيات محل التحقيق.
5. فحص وثيقة المراقبة للتصريحات الشهرية G50.
6. نقل مبالغ المخزونات.

ومرورا بالإجراءات التمهيديّة أعلاه تم الحصول على الجدولين (01 - 02) التاليين:

جدول رقم 01 الميزانية

وجداول رقم 02 جدول حسابات النتائج

7. أهم النتائج الأولية لعملية التحقيق المحاسبي للمؤسسة الصيدلانية

أهم الملاحظات والنتائج التي تحصل عليها المحقق أثناء قيامه بمقارنة الميزانيات والتصريحات للمؤسسة الصيدلانية المعنية بالتحقيق كانت النتائج كالتالي:

✍ المؤسسة لا تقوم بدفع كل ما عليها من حقوق حيث تبين عدم تسديد الرسم على النشاط المهني TAP على رقم الأعمال

المقدر بـ 818.750 دج خلال سنة 2006، مما يؤكد أن مسير الصيدلية يحاول إخفاء المبلغ.

✍ أن المؤسسة أخفت بعض المشتريات والمقدرة بـ 866.851.15 دج خلال سنة 2003

✍ عدم تبرير الاهتلاكات بالفواتير السنوية مع عدم وجود جدول الاهتلاكات.

✍ تسجيل تكاليف وتخفيضها من الأرباح والتي ليست لها علاقة بنشاط الصيدلية.

✍ وجود فواتير خاصة بمصاريف النقل غير قانونية.

ثانيا: الإجراءات الميدانية للتحقيق المحاسبي والجبائي للمؤسسة الصيدلانية

قام المحقق بفحص أغلب القيود، الدفاتر والسجلات، الحسابات والمستندات، والذي نتج عنه اكتشاف بعض الأخطاء تعين إجراء تصحيح

لها مضافا لها عقوبات من الحقوق المتملص منها.

انتقل بعدها إلى المرحلة الثانية والمتمثلة في العمل الميداني لعملية التحقيق والتي تمر عبر المراحل السابقة الذكر والتي يمكن تجسيدها فيما يلي:

• التحقيق المحاسبي من حيث الشكل والمضمون.

• تحديد الأسس وفق نتائج التحقيق المحاسبي.

• التبليغ بنتائج التحقيق.

1. التحقيق المحاسبي من حيث الشكل والمضمون

1.1 فحص المحاسبة من حيث الشكل

قام المحقق بمراقبة الحالة العامة للدفاتر والتأكد من أنها ممسوكة بشكل قانوني وأنها تحمل التأشير القانونية للدفاتر، كما تحقق من أن المحاسبة تشتمل على جميع الدفاتر والوثائق الإجبارية المنصوص عليها، كما تأكد المحقق من صحة المجاميع، ومن وجود وثائق تبريرية للفواتير.

2.1 فحص المحاسبة من حيث المضمون

بدء ركز المحقق على بعض الحسابات ومن بين هذه الحسابات:

1.مراقبة المشتريات: وبعد مراقبة المشتريات من خلال الفواتير المقدمة والتسجيلات المحاسبية ومقارنتها من جهة بالتصريحات الجبائية المرفقة بالميزانية الجبائية ومن جهة أخرى مقارنتها بالرسائل الواردة من مختلف الموردين فاتضح وجود فرق في المشتريات كان المحقق قد اكتشفها من خلال الإجراءات التمهيدية تقدر بـ 866.851.15دج، وقد تمثل في إغفال تسجيل فاتورة شراء محررة قانونا من طرف مجموعة من الموردين تمثلت فيما يلي:

✍ المورد الأول: المشتريات وفق بطاقة المعلومات مقدرة بـ 755.854.89 دج، المشتريات المصرح بها مقدرة بـ لا شيء بالنسبة لسنة 2003.

✍ المورد الثاني: المشتريات وفق بطاقة المعلومات مقدرة بـ 110.996.26 دج، المشتريات المصرح بها هي لا شيء بالنسبة لسنة 2003.

كما قام المحقق باسترجاع الرسم على القيمة المضافة TVA لسنة 2006 والمقدرة بـ 7.962 دج

2.مراقبة المبيعات: قد تبين عدم التسديد لحقوق الرسم على النشاط المهني لرقم الأعمال المقدر بـ 818.750 دج لسنة 2006.

3.مراقبة الاستثمارات: تم تأكد من معدلات الاهتلاك غير مبالغ فيها، لكن تبين غياب الفواتير الخاصة بالاهتلاكات السنوية مع عدم وجود جدول الاهتلاكات السنوية وبالتالي تقدر

✍ الاهتلاكات غير المبررة سنة 2003 بـ: 244.473 دج.

✍ الاهتلاكات غير المبررة سنة 2004 بـ: 112.869 دج.

✍ الاهتلاكات غير المبررة سنة 2005 بـ: 171.203 دج ، كما تم إدماج الجزء الخاص بفائض القيمة عند التنازل-غير الخاضع للضريبة- لعدم وجود جدول الاهتلاك والمقدر بـ 195.000.

✍ الاهتلاكات غير المبررة سنة 2006 بـ: 236.852.50 دج.

4.تطرق إلى مختلف التكاليف: أتضح لدى المحقق من خلال فحصه لحسابات المصاريف أن المؤسسة قامت بخصم تكاليف ليست لها علاقة بنشاط المؤسسة متمثلة فيما يلي:

✍ عدم تبرير بعض المصاريف بفواتير صحيحة متمثلة في مصاريف النقل.

✍ إدماج الفرق الموجود في: سنة 2005 مصاريف الهاتف والماء والكهرباء المقدر بـ 596.00 دج، المصاريف المتنوعة

11.118.00 دج، سنة 2006 الفرق الموجود في تكاليف المواد الأولية المستهلكة يقدر بـ 66.520.00 دج

ويمكن توضيح مجموع التكاليف المدمجة في الجدول أدناه.

الجدول رقم (03) : مجموع التكاليف المدمجة للصيدلية

السنة/البيان	اهتلاك غير مبرر	مصاريف النقل	إدماج الفرق الموجود في المصاريف	مجموع التكاليف
2003	244.473	122.500	لا شيء	366.973
2004	112.869	200.000	لا شيء	312.869
2005	*366.203	300.000	11.714	677.917
2006	236.852	375.000	66.520	678.372

المصدر: مستخرج إعداد أ. كردودي سهام

*تمثل قيمة 366203,00 قيمة الاهتلاك غير المبرر مع الجزء الخاص بفائض القيمة عند التنازل لعدم وجود جدول الاهتلاك

2. تحديد الأسس الضريبية وفق نتائج التحقيق المحاسبي

بعد أن قام المحقق بتسجيل ملاحظاته والمعلومات التي اكتسبها، وبعد أن قام كذلك بفحص الأوراق والمستندات والحسابات قرر قبول المعلومات المحاسبية الواردة على الرغم من بعض النقائص التالية:

استعمال طرق احتيالية تتمثل في محاولة إخفاء المبالغ من المبيعات.

إغفال تسجيل فواتير الشراء محررة قانوناً من طرف الموردين.

بعض التسجيلات المحاسبية غير مدعومة بمستندات تبريرية.

الاستفادة من اهتلاكات غير مبررة بفواتير مع غياب جدول الاهتلاك السنوي مع الاستفادة من فائض القيمة المتعلقة بالتنازل على

الاستثمار.

انتقل المحقق بعدها إلى عملية إعادة تشكيل الأسس الضريبية

1.2 تحديد رقم أعمال الصيدلية

قام المحقق بتحديد رقم الأعمال للسنوات من 2003 إلى 2006 بالاحتفاظ على المبيعات المصرحة مع إضافة رقم الأعمال الناتج عن المشتريات غير

المصرح بها خلال سنة 2003 مضافة إلى البضاعة المستهلكة وتطبيق معامل هامش الربح الخام المطبق من طرف محاسب الصيدلية والمقدر بـ 1.21 على البضاعة المستهلكة المحققة، وعليه يمكن حساب رقم الأعمال الجديد لسنة 2003 كما يلي:

مشتريات غير مصرح بها 866.851.15 دج

هامش الربح الاجمالي 21% 1.21

رقم الأعمال غير المصرح 1.048.890.00 دج

رقم الأعمال بعد التحقيق 10.198.890.00 دج

رقم الأعمال المصرح 9.150.000.00 دج

الزيادات 1.048.890.00 دج

أما الجدول رقم 04 : الموالى فيوضح رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني الصيدلية الثانية

2.2 تحديد ربح الصيدلية

قام المحقق بتحديد الربح بإضافة الزيادة في رقم الأعمال الناتج من المشتريات غير المصرح بها خلال سنة 2003 إلى جانب إدماج

التكاليف غير القابلة للخصم جباثياً مع خصم الحقوق المتعلقة بالرسم على النشاط المهني لسنة 2006 والناتج عن الزيادة في الحقوق غير

المسددة، ليتوصل إلى البيانات التي يتضمنها

الجدول رقم (05) : تحديد ربح الصيدلية (02)

التعيين	السنوات			
	2006	2005	2004	2003
الربح المصرح	835.675	1.031.617	910.508	758.450
الزيادة في رقم الأعمال	لاشيء	لاشيء	لاشيء	1.048.890
إدماج تكاليف غير قابلة للخصم	678.372	677.917	312.869	366.973
حسم بضاعة مستهلكة غير المصرحة	لاشيء	لاشيء	لاشيء	866.851.15
حسم TAP الناتج عن الزيادة في رقم الأعمال 2%	16375	لاشيء	لاشيء	20.977
الربح المحقق	1.497.672	1.709.534	1.223.377	1.286.484.85
الزيادات	661.997	677.917	312.869	528.034.85

المصدر: مستخرج

3.2 تحديد دخل الصيدلية

بعد أن قام المحقق بتحديد الربح المحقق، قام بحسم تأمينات الشيخوخة CASNOS من الربح المحقق، ليصبح الدخل كما هو موضح في الجدول

أدناه:

الجدول رقم (06) : تحديد دخل الصيدلية

2006	2005	2004	2003	السنوات التعيين
1.497.672	1.709.534	1.223.377	1.286.485	الربح المحقق
136.576	104.404	71.561	62.426	حسم تأمينات الشيخوخة
1.361.096	1.605.130	1.151.816	1.224.059	الدخل المحقق
699.099	927.213	838.947	696.024	الدخل المصرح
661.997	677.917	312.869	528.035	الزيادات

المصدر: مستخرج

4.2. الحقوق والغرامات الجبائية للصيدلية: والتي يمكن توضيحها في الجدول أدناه:

الجدول رقم (07): مجموع الحقوق والغرامات للصيدلية

المبالغ بالدينار

المجاميع	2006	2005	2004	2003	السنوات التعيين
الحقوق والغرامات للرسم على النشاط المهني TAP					
	154.399.00	151.825.00	127.875.00	135.352.00	TAP المستحقة
	138.024.00	151.825.00	127.875.00	114.375.00	G50 المسددة
	16.375.00	لا شيء	لا شيء	20.977.00	الحقوق المغفلة
	3.275.00	لا شيء	لا شيء	4.195.00	الغرامات
44.822.00	19.650.00	لا شيء	لا شيء	25.172,00	مجموع الغرامات والحقوق
الحقوق والغرامات للضريبة على الدخل الإجمالي IRG					
	362.384.00	447.796.00	289.136.00	314.420.00	IRG المستحقة
	149.730.00	218.164.00	191.684.00	148.807.00	الحقوق وفق القاعدة الخاصة المصرحة
	212.654.00	229.632.00	97.452.00	165.613.00	الحقوق المغفلة
	% 25	% 25	% 15	%15	نسبة الغرامة على الحقوق المغفلة
	53.164.00	57.408.00	14.618.00	24.842.00	الغرامات
855.383.00	265.818.00	287.040.00	112.070.00	190.455.00	مجموع الغرامات والحقوق
الحقوق والغرامات للرسم على القيمة المضافة TVA					
9.952.00	9.952.00*				الغرامات والحقوق على TVA
910.157.00	المجموع العام للحقوق والغرامات الجبائية				

المصدر: مستخرج

ثالثا: تبليغ المؤسسة بنتائج التحقيق محل التحقيق

1. تبليغ النتائج الأولية

وبتاريخ 2008/02/07 وتحت رقم 72 أرسل المحقق إشعار بتبليغ النتائج للمؤسسة الصيدلانية في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، وتمتعت المؤسسة بأجل 40 يوما للرد على نتائج التحقيق المحاسبي.

2. ردود المحاسب على التبليغ الأولي

في 2008/03/17 قدم محاسب الصيدلية بالرد على نتائج التبليغ الأولي للمحقق والتي شملت النقاط التالية:

☞ أنه فيما يخص المشتريات غير المصرحة بها خلال سنة 2003: بالنسبة للمورد الأول تقدر بالمبلغ 288.666.89 دج وليس كما ورد في بطاقة المعلومات بالمبلغ 755.854.89 دج وتم وضع نسخة من الشهادة من المورد الأول تثبت المبلغ، أما المشتريات المصرحة من قبل المورد الثاني فكان تبرير المحاسب بأن الصيدلية لم تتعامل أبدا مع هذا المورد.

* استرجاع الرسم على القيمة المضافة مع غرامة تقدر بـ 25 % وعلية قيمة الرسم مع الغرامة تقدر بـ 1.25*7962.00 = 9952.00

فيما يخص الرسم على القيمة المضافة فهي تخص المواد شبه الصيدلانية التي تخضع لهذا الرسم وعليه لها الحق في تحصيل هذا الرسم وتم إرسال نسخة من فواتير الشراء التي تم تحصيل رسمها.

فيما يخص الاهتلاكات فهي مبررة، فقد قام المحاسب بإرسال جدول الاهتلاكات للسنوات المعنية مع نسخة من الفواتير الخاصة بها. إدماج الفرق الموجود في: سنة 2005 مصاريف الهاتف والماء والكهرباء المقدر بـ 596.00 دج، لغياب الفاتورة، وبالنسبة للمصاريف المتنوعة 1.118.00 دج فهي تخص مصاريف التأمين والتي قيدت مرتين، مرة عبر البنك وأخرى نقدا. تم إثبات الفرق الموجود في تكاليف المواد الأولية المستهلكة بالفواتير والتي تتمثل في فاتورة البنزين. فيما يخص فواتير النقل فيرى بأنها صحيحة وحقيقية وعليه يطلب من المحقق بأخذها بعين الاعتبار.

3. التبليغ الثاني

بعد أن قام المحقق بدراسة ملاحظات محاسب المؤسسة الصيدلانية، في 2008/04/02 انتقل إلى حساب الأسس الضريبية النهائية آخذ بعين الاعتبار الملاحظات المبررة من طرف محاسب الصيدلية

قام المحقق بالتأكد من صحة الشهادة والتي مفادها بأن المشتريات الخاصة بالمورد الأول لسنة 2003 هي 288.666.89 دج عوض 755.854.89 دج، وعليه فإنه تم أخذ هذه النقطة بعين الاعتبار وتم استبعادها. أما المورد الثاني لم يقتنع المحقق لغياب الإثبات.

بعد تقديم الإثباتات اللازمة للاهتلاكات غير المبررة تم أخذ هذه النقطة بعين الاعتبار .

كذلك بعد تقديم الإثباتات اللازمة للفرق الموجود في تكاليف البنزين لسنة 2006 تم أخذ هذه النقطة بعين الاعتبار .

أما فواتير النقل فقد قام المحقق برفض بعض الفواتير للأسباب التالية:

سنة 2004: فقد تم رفض الفاتورة ما قيمته 50.000.00 دج لعدم وجود رقم الفاتورة عليها.

بالنسبة لسنتي 2005 و2006 فالفواتير كانت باسم موردين وارد اسمهم ضمن قائمة المتهربين ضريبيا وعليه يدمج مصاريفها للريح.

ثم قام المحقق بتهيئة الأسس الضريبية التي تضمنها إشعار التبليغ الأسس الخاضعة لضريبة الدخل.

رابعاً: التقرير النهائي (النتائج النهائية) لعملية التحقيق محاسبي والجبايي المتعلق بالصيدلية

في 2008/06/10 انتقل إلى حساب الأسس الضريبية النهائية لرفض الضرائب والرسوم ولقد أفرزت عملية التحقيق الجبايي الملاحظات التالية:

المشتريات غير المصرح بها من المورد الأول تقدر 467.188.00 دج عوض 755.854,89 دج أما رصيد المورد الثاني فيساوي

110.996.26 دج

فيما يخص الرسم على القيمة المضافة TVA التي تخص المواد شبه الصيدلانية فهي تخضع لهذا الرسم ويعد إرسال نسخة من

فواتير الشراء تم تحصيل الرسم.

رفض بعض فواتير النقل لعدم قبول المستندات التي ترتبط بها.

قبول الاهتلاكات بعد الحصول على الإثباتات بالفواتير .

تحديد الأسس الضريبية وفق النتائج النهائية للتحقيق المحاسبي

على ضوء ما سبق انتقل المحقق إلى عملية إعادة تشكيل الأسس الضريبية كما يلي:

1. تحديد رقم أعمال الصيدلية وفق النتائج النهائية

قام المحقق بتحديد رقم الأعمال 2003 بالاحتفاظ على المبيعات المصرحة مع إضافة رقم الأعمال الناتج عن المشتريات غير المصرح بها خلال سنة

2003 مضافة إلى البضاعة المستهلكة وبتطبيق معامل هامش الربح الخام المطبق من طرف محاسب الصيدلية والمقدر بـ 1.21 على البضاعة

المستهلكة المحققة. وعليه يمكن حساب رقم الأعمال الجديد لسنة 2003 كما يلي:

مشتريات غير مصرح بها 578.184,26 دج

هامش الربح الاجمالي 21%

رقم الأعمال غير المصرح 699.602,95 دج

رقم الأعمال بعد التحقيق 9.849.602,95 دج

رقم الأعمال المصرح 9.150.000,00 دج

الزيادات 699.602,95 دج

أما السنوات 2004، 2005 و 2006 فهي نفسها حسب ما يظهر في الجدول الموالي:

الجدول رقم 08: رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني للصيدلية الثانية وفق النتائج النهائية

2. تحديد ربح الصيدلية وفق النتائج النهائية

الجدول رقم (09): تحديد ربح الصيدلية وفق النتائج النهائية

التعيين	السنوات	2003	2004	2005	2006
الربح المصرح		758.450.00	910.508.00	1.031.617.00	835.675.00
الزيادة في رقم الأعمال		699.603.0	لاشيء	لاشيء	لاشيء
إدماج التكاليف غير القابلة للخصم		لاشيء	50.000.00	311.714.00	375.000.00
حسم البضاعة المستهلكة غير المصرحة		578.184.00	لاشيء	لاشيء	لاشيء
حسم TAP الناتج عن الزيادة في رقم الأعمال 2%		13.992.00	لاشيء	لاشيء	16.375.00
الربح المحقق		865.877.00	960.508.00	1.343.331.00	1.194.300.00
الزيادات		107.427.00	50.000.00	311.714.00	358.625.00

المصدر: مستخرج

3. تحديد دخل الصيدلية وفق النتائج النهائية بعد أن قام المحقق بتحديد الربح المحقق، قام بحسم تأمينات الشيخوخة CASNOS من الربح المحقق،

لنحصل على الدخل كما هو مبين في الجدول أدناه:

الجدول رقم (10): تحديد دخل الصيدلية وفق النتائج النهائية

التعيين	السنوات	2003	2004	2005	2006
الربح المحقق		865.877.00	960.508.00	1.343.331.00	1.194.300.00
حسم تأمينات الشيخوخة		62.426.00	71.561.00	104.404.00	136.576.00
الدخل المحقق		803.451.00	888.947.00	1.238.927.00	1.057.724.00
الدخل المصرح		696.025.00	838.947.00	927.213.00	699.099.00
الزيادات		107.426.00	50.000.00	311.714.00	358.625.00

المصدر: مستخرج

4. الحقوق والغرامات الجبائية للصيدلية وفق النتائج النهائية والتي يمكن تلخيص في الجدول أدناه:

الجدول رقم (11): الحقوق والغرامات للصيدلية وفق النتائج النهائية

التعيين	السنوات	2003	2004	2005	2006	المجاميع
الحقوق والغرامات للرسم على النشاط المهني						
TAP المستحقة		128.367.00	127.875.00	151.825.00	154.399.00	
الحقوق المسددة في G50		114.375.00	127.875.00	151.825.00	138.024.00	
الحقوق المغفلة		13.992.00	لاشيء	لاشيء	16.375.00	
الغرامات		2.798.00	لاشيء	لاشيء	3.275.00	
مجموع الغرامات والحقوق		16.790.00	لاشيء	لاشيء	19.650.00	36.440.00
الحقوق والغرامات للضريبة على الدخل الإجمالي						
IRG المستحقة		181.036.00	206.684.00	319.624.00	257.317.00	
الحقوق وفق القاعدة الخاضعة المصرحة		148.807.00	191.684.00	218.164.00	149.730.00	
الحقوق المغفلة		32.228.00	15.000.00	101.460.00	107.587.00	
نسبة الغرامة على الحقوق المغفلة		10 %	10 %	15 %	15 %	
الغرامات		3.223.00	1.500.00	219.00.15	138.00.16	
مجموع الغرامات والحقوق		35.451.00	16.500.00	116.679.00	123.725.00	292.355.00
المجموع العام للحقوق والغرامات الجبائية						328.795.00

المصدر: مستخرج

