**المداخلة تندرج ضمن المحور الرابع**

تحت عنوان

# دور المحاسبة و التدقيق في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

## "دراسة ميدانية في مجمع صيدال للصناعة الصيدلانية"


**من إعداد:**

الدكتور خنفري خيضر

أستاذ محاضر قسم "أ" بجامعة بومرداس

دكتوراه في التحليل الاقتصادي

0550 09 96 03

Khenfri.kheider@hotmail.fr

**من إعداد**

الأستاذة بورنيسة مريم

أستاذة مؤقتة بجامعة بومرداس

طالبة دكتوراه محاسبة و تدقيق

0780 42 22 88

ritagemeriem@yahoo.fr



**الملخص:**

نسعى من خلال هذه الورقة البحثية لدراسة دور المحاسبة و التدقيق في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية وذلك بتطبيقها على المجمع الوطني لصناعة الصيدلانية المتواجدة بالجزائر العاصمة، حيث تطرقنا إلى كل من مفهوم التدقيق المحاسبة، الأداء المالي و مؤشراته المتمثلة في كل من مؤشرات الربحية، مؤشرات المردودية و مؤشرات المديونية، بالإضافة الى إجراءات المتبعة في تطبيقه، و ذلك بهدف تحديد مدى فعالية و نجاعة تطبيق المحاسبة و التدقيق في اتخاذ القرارات المالية الرشيدة.

و خلصت الدراسة إلى ان التحكم في العمليات المحاسبية ، بالإضافة إلى تطبيق نظام رقابة داخلية فعال سيساهم في تحقيق الأهداف المسطرة من طرف المسؤولين في مجمع صيدال ، ألا و هي تحقيق أقصى عائد ممكن و بتكاليف أقل الذي بدوره يبرز نجاعة و كفاءة الأداء المالي للمجمع.



**الكلمات المفتاحية:** التدقيق، المحاسبة ،الأداء المالي، مؤسسة صيدال.



## Abstract :

In this paper, we aim to examine the role of accounting and auditing in improving the financial performance of the economic institution by applying it to the National Pharmaceutical Industry Complex located in Algiers, where we discussed the concept of auditing accounting, financial performance and indicators of profitability indicators, And debt indicators, in addition to The procedures followed in its application, in order to determine the effectiveness and effectiveness of the application of accounting and auditing in the making of financial decisions rational. The study concluded that the control of accounting operations, in addition to the implementation of an effective internal control system, will contribute to the achievement of the objectives set by the officials at the Sidal Complex, which is to achieve the maximum return possible and at lower costs which in turn highlights the efficiency and efficiency of the financial performance of the complex.

**المقدمة:**

فرضت التحولات الاقتصادية العالمية في أواخر القرن العشرين و بداية القرن الواحد و العشرون، ضرورة تطبيق أساليب محاسبية متعددة و حديثة لمواكبة هذه التغيرات التي تتطلبها البيئة المحاسبية الدولية، فاستخدامها سيؤدي إلى تحسين مستوى أداء المؤسسات، لكن تحسين هذا الأخير مربوط هو الأخر بدوره على ضرورة وجود و ممارسة التدقيق في هذه المؤسسات.

إذ تعد المحاسبة و التدقيق مكملان لبعضهما البعض، فعملية التدقيق تنتهي بعد انتهاء المحاسب من إعداد العمليات و الدفاتر المحاسبية ، و بعدها يأتي دور المدقق في تدقيق و مراقبة مدى فعالية أعمال المحاسبة، حيث يساعد التدقيق على تحديد مواطن القوة و الضعف ، التي من خلالها يتم وضع الاقتراحات و التوجيهات التي تدفع بالمؤسسة نحو تحسين مستوى الأداء المالي و ربحية المؤسسة محل التدقيق .

و بمأن البيئة الاقتصادية الجزائرية كغيرها من البيئات العالمية و العربية ، فإنها تحتاج إلى تنظيم و رقابة محاسبتها، و بغية معرفة مدى مساهمة دور المحاسبة و التدقيق في تحسين الأداء المالي، قمنا بدراسة تطبيقية على المجمع الوطني للصناعة الصيدلانية صيدال، و ذلك بهدف معرفة مدى كفاءة و نجاعة كلا المهنتين في زيادة فعالية الأداء المالي و تحسينه.

و عليه يمكن طرح السؤال الرئيسي التالي:

**ما مدى مساهمة المحاسبة و التدقيق في تفعيل الأداء المالي لمجمع صيدال؟**

**المحور الأول**: الإطار النظري للمحاسبة و التدقيق

**المحور الثاني**: ماهية الأداء المالي

**المحور الثالث**: دراسة تحليلية لمدى مساهمة المحاسبة و التدقيق في تفعيل الأداء المالي لمؤسسة

**أهداف الدراسة:**

تهدف الدراسة إلى تحقيق مايلي:

- التطرق إلى مفاهيم و ادبيات الدراسة و المتمحورة حول المحاسبة ، التدقيق و الأداء المالي.
- تشخيص وضعية المحاسبة و التدقيق في مؤسسة صيدال للصناعة الصيدلانية.
- تحليل مدى مساهمة المحاسبة و التدقيق في تفعيل الأداء المالي لمؤسسة صيدال.
- تقديم بعض الحلول و الاقتراحات لتحسبين بيئة المحاسبة و التدقيق في الجزائر.

**المحور الأول**: الإطار النظري للمحاسبة و التدقيق

تلعب المحاسبة و التدقيق دور أساسيا في ضمان الاستمرار و النمو في المؤسسة ، إذ يكمن دور المحاسبة في إعداد و تخليص العمليات المحاسبية و تجميعها ، أما دور التدقيق فيتمثل في مراقبة مدى انتظام العمليات و الدفاتر المحاسبية التي يعدها المحاسبين، أي أن كل من المحاسبة و التدقيق يكملان لبعضهما البعض.

**أولا: تعريف التدقيق**

**تعرف الجمعية المحاسبة الأمريكية للتدقيق كما يلي:**

تم تعريف عملية تدقيق الحسابات من قبل العديد من رواد الفكر المحاسبي والهيئات والمجالس المهنية، إلا أنها تصب في نفس الهدف، ومن أهم تلك التعاريف ما يلي:

"التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي ، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة ، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة."[1]

**كما يعرف أيضا على أن** " فحص منتظم من قبل شخص فني محايد للدفاتر والسجلات والمستندات والحصول على الأدلة والقرائن اللازمة لإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية وكفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها.[2]

أما مصف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسي، فقد عرف التدقيق" على أنه فحص من مهني مؤهل ومستقل لإبداء رأي حول انتظام ومصداقية الميزانية وجدول حسابات النتائج".[3]

**التدقيق** هو عبارة عن فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدي دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية معينة، ومدى تصويرها أعمالها من ربح.[4]

ومن خلال هذه التعاريف نلاحظ أن عملية التدقيق ترتكز علي ثلاث نقاط أساسية:

**الفحص:** و هو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.

**التحقق:** وهو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معين.

**التقرير:** وهو بلورة نتائج الفحص و التدقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.[5]

**ثانيا: أهداف التدقيق:**

تكمن أهداف التدقيق فيمايلي:

- إبداء رأي فني محايد يستند علي أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به بالنسبة لكل عملية من العمليات المالية المسجلة بالدفاتر.
- مراجعة الخطط و السياسات و متابعة درجة التنفيذ و معرفة أسباب الانحرافات.

---

[1] وليم توماس و أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب احمد حجاج و كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض 1989 ، ص56

[2] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية ، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية 2009 ، ص 14.

[3] Bernard GERMOND, Audit Financier – Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises , 1ere édition , Dunod , Paris , 1991, P28

[4] إيهاب نظمي إبراهيم، التدقيق القائم علي مخاطر الأعمال حداثة وتطور مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع 2009، ص 17.

[5] خالد راغب الخطيب، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار النشر، عمان، ص9

- تقييم الأداء و نتائج الأعمال المحققة من طرف المؤسسة.
- المشاركة في تخطيط الاقتصاد الوطني بمساعدة الجهات الحكومية.[6]

**ثالثا: تعريف المحاسبة**

تعرف المحاسبة على أنها "عملية تمييز وقياس وإيصال معلومات اقتصادية إلي مستخدمي هذه المعلومات[7]، و تهدف إلى تجميع وتلخيص وتبويب وعرض المعلومات الخاصة بالعمليات ذات القيم المالية".[8]

كما تعرف المحاسبة على أنها طريقة جمع، ترجمة ومعالجة المعلومات المتعلقة بالتدفقات الحقيقية والمالية، قابلة للقياس بالمصطلح النقدي، والتي تدخل، تدور، تبقى معلقة أو تخرج من وحدة اقتصادية معينة كالعائلة، المؤسسة، هيئة عمومية،... هذه التدفقات، المتولدة بسبب أحداث اقتصادية، قانونية أو مادية، لها تأثير على رؤوس الأموال الموظفة في الوحدة.[9]

**رابعا: العلاقة بين التدقيق والمحاسبة**

يعتبر التدقيق أحد الوظائف الوثيقة الصلة بالمحاسبة و المستقلة عنها، حيث يقوم التدقيق بقياس درجة الثقة في البيانات والمعلومات المحاسبية، وتوصيل نتيجة القياس بصورة مناسبة لمستخدمي هذه البيانات والمعلومات، فالتدقيق يضفي علي البيانات والمعلومات المحاسبية درجة أكبر من الثقة بها والاعتماد عليها، فالتدقيق فرع من فروع المحاسبة ومجال عملها المستندات والبيانات والمعلومات المحاسبية والقوائم المالية وثمة فارق هام بين المحاسب والمدقق وهو أن المحاسب موظف لدى المؤسسة خاضع بالتبعية لإدارتها، تنحصر مهمته في تسجيل العمليات وتبويبها ومن ثم عرضها في قوائم مالية وفق إرادة القائمين علي المؤسسة .أما المدقق فلا تربطه بالمؤسسة رابطة التبعية، بل هو شخص فني مستقل، وخبير مهني محايد، لا يخضع لسلطة إدارة المؤسسة، وتنحصر مهمته في فحص ما تحويه القوائم المالية من بيانات للتأكد من صحتها وإبداء رأيه فيما إذا كانت تلك القوائم المالية تظهر بصدق نتيجة أعمال المؤسسة عن الفترة المالية المعنية، وتبين بعدالة حقيقة مركزها المالي في نهاية تلك الفترة. ويمكن تشبيه العلاقة ما بين المدقق المحاسب بتلك القائمة بين القاضي و المحامي إذ يشترط في كل فريق الخلفية العلمية المتساوية، ولكن يضاف إلي المدقق والقاضي الحياد والاستقلال والحكم الشخصي.[10]

---

[6] خالد أمين عبد الله ،"تدقيق الحسابات "،الشركة العربية المتحدة للتسويق ،الطبعة الأولى مصر، عام 2014 ، ص 08، بتصرف.

[7] محمد فضل مسعد و د .خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع الأردن الطبعة الأولي ، 2009، ص 22.

[8] سامي محمد الوقاد و أ .لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات (1)، المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولي 2010 ، ص 28.

[9] درحمون هلال، المحاسبة التحليلية :نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية ، دراسة مقارنة، أطروحة دكتوارة ، جامعة يوسف ص 75.

[10] يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية دراسة مقارنة ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية ، تخصص :التسيير ، جامعة تلمسان، 2015/2014، ص 26.

**المحور الثاني: ماهية الأداء المالي**

يعد مفهوم الأداء من المفاهيم الجوهرية من مؤسسات الأعمال بصورة عامة و المنشآت الاقتصادية بصورة خاصة، لأن من خلاله يمكن إعطاء صورة كاملة وشاملة عن سير أنشطتها وأعمالها على مستوى البيئة الداخلية والخارجية، ويعني الأداء المالي المخرجات أو الأهداف، التي يسعى النظام الى تحقيقها هو مدى نجاح المؤسسة في استغلال كل الموارد المتاحة لديها من موارد مادية ومعنوية أفضل استغلال وتحقيق الأهداف المسيطرة من طرف الإدارة.[11]

**أولا: مفهوم الأداء المالي:**

يعرف الأداء المالي على أنه":مدى مساهمة الأنشطة في خلق القيمة أو الفعالية في استخدام الموارد المالية المتاحة، من خلال بلوغ الأهداف المالية بأقل التكاليف المالية."[12]

أما تعريف الذي قدم من طرف Carla Mendoza و Pierre Beescos فيلخص مفهوم الأداء في البعدين التاليين هما:

كما يعرف أيضا على أنه " محاولة تحقيق المؤسسة الأهداف المنتظرة مع تخفيض الموارد المستخدمة لتحقيق ذلك الأهداف و يشتمل مفهومي الفعالية و الكفاءة".[13]

**الكفاءة**

تعبر الكفاءة على العلاقة النسبية بين المدخلات و المخرجات و التي تفسر كيفية إنجاز العمل بالشكل المطلوب بإتباع أفضل الوسائل و الخيارات الموصلة للأهداف. و عليه يمكن تعريف الكفاءة بأنها" تمثل العلاقة بين المجهودات المبذولة في استغلال الموارد و الوسائل المستخدمة في نشاط معين من جهة، و المنفعة الحقيقية التي تحصل عليها المؤسسة من جهة أخرى.

**الفعالية:**

القدرة على بلوغ الأهداف المسطرة و ذلك مهما كانت الإمكانيات المستخدمة في ذلك. [14]

**ثانيا: مؤشرات الأداء المالي:**

يتوقف الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية على قدرتها على إنشاء القيمة تبعا لأهداف النظرية المالية الحديثة، وهذا الأخير لا يتحقق إلا من خلال مؤشرات يمكنها تقييم الأداء المالي، ولا تكون هذه النسب ذات مدلولية في التحليل إلا إذا تم مقارنتها بنسب ذاتها على مدار عدة سنوات سابقة، للتعرف على التطور في هذه النسب و اتجاهات هذا التطور

---

[11] وهيبة رمضان محمد حسين، و إبراهيم فضل المولى البشير، أثر استراتيجية التميز في الأداء المالي للمصارف التجارية2014، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد الثاني، 2015 ، ص 112.

[12] عبد الوهاب دادن ورشيد حفصي، تحليل الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية باستخدام طريقة التحليل العاملي التمييزي خلال الفترة 2011/2006، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، جامعة غرداية، المجلد السابع، العدد الثاني، 2014، ص24.

[13] بن خليفة حمزة، دور قائمة التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة، رسالة ماجستير ، جامعة بسكرة، 2012/2011، ص 49.

[14] رضوان باصور، استخدام التحليل المالي في التنبؤ بالأداء المالي للمؤسسة دراسة حالة مركب أنتيبيول، صيدال ، المدية، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر 2009/2008، ص ص 58، 59.

أو مقارنة هذه النسب بالنسب المرجعية لتحديد درجة الانحراف أو المقارنة بالنسبة لنفس المؤسسات التي تنتمي لنفس القطاع. [15]

**تعرف مؤشرات الأداء المالي على أنها** " تعبير رياضي عن علاقة منطقية بين بندين أو أكثر من بنود القوائم المالية المعدّة عن فترة معينة وتعرف كذلك وتأخذ شكل كسر عادي أو عشري أو نسبة مئوية" ، والنسب المالية أيضا عبارة عن معدل أو مؤشر يكشف عن نقاط القوة والضعف في المؤسسة[16].

و من مؤشرات الأداء المالي نجد منها:

**1. مؤشرات جودة الأرباح:** من بين أبرز مؤشرات جودة الأرباح نجد :

**أولا: هامش الربح التشغيلي:** تهدف هذه النسبة إلى قياس هامش الربح مقارنة بمبيعات المؤسسات. و تحسب بالقانون التالي:

**هامش الربح التشغيلي** = هامش الربح/ المبيعات.

**ثانيا: مؤشر النقدية التشغيلية:** تهدف هذه النسبة إلى توضيح مدى قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية تشغيلية و تختلف هذه النسبة عن مؤشر النشاط التشغيلي كونها تأخذ بعين الاعتبار الربح الصافي بعد الفوائد و الضرائب. و تحسب بالقانون التالي:

مؤشر النقدية التشغيلية = صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية/ صافي الربح.

**ثالثا: نسبة العائد على الأصول:** تهدف هذه النسبة إلى قياس قدرة الإدارة على تحقيق الأرباح من الأموال المتاحة لها والخاضعة لسيطرتها وهو بذلك يعكس اثر الأنشطة التشغيلية والاستثمارية بالشركة. و تحسب بالقانون التالي:

**نسبة العائد على الأصول** = النتيجة الصافية / مجموع الأصول.[17]

**2. مؤشرات المردودية:**

تعرف المردودية على أنها ذلك الارتباط بين النتائج و الوسائل التي ساهمت في تحقيقها ، حيث تحدد مدى مساهمة رأس المال المستثمر في تحقيق النتائج المالية.[18]

**و يوجد نوعين من المردودية:**

- المردودية الاقتصادية .
- المردودية المالية.

**أولا: المردودية الاقتصادية:** يقيس هذا المؤشر مدى مساهمة كل وحدة نقدية من الأصول الاقتصادية في توليد نتيجة اقتصادية و ذلك بمقارنة ما استثمرته المؤسسة من أموال. و تحسب بالقانون التالي :

---

[15] عبد الوهاب دادن ورشيد حفصي، تحليل الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، مرجع سبق ذكره ، ص 25.

[16] حفصي رشيد، ، تقييم الأداء المالي للمؤسسات المسعرة ، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر ، جامعة ورقلة ،20 ، ص 30

[17] العارضي، جليل كاظم مدلول، الإدارة المالية المتقدمة، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع عمان ، الأردن، 2013، ص 59.

[18] إلياس بن ساسي ، يوسف قريشي ، التسيير المالي، الإدارة المالية ،دروس و تطبيقات ، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر ، الأردن، 2006، ص 267.

**المردودية الاقتصادية=** النتيجة الاقتصادية/ الأصول الاقتصادية.[19]

**ثانيا: مؤشر المردودية المالية:** يقيس هذا المؤشر مدى قدرة المؤسسة على خلق عوائد مالية، و يعتبر مؤشرا هاما بالنسبة للمساهمين، فيما يخص زيادة الأرباح و كذا سهولة اتخاذ القرارات الاستثمارية الملائمة. و يحسب بالقانون التالي: مؤشر المردودية المالية= النتيجة الصافية / الأموال الخاصة.[20]

### 3. مؤشرات المديونية:

وهي النسب المهمة بالنسبة للمقرضين والمستثمرين، حيث تظهر مدى مساهمة الديون سواء ممثلة في الالتزامات قصيرة الأجل أو طويلة الأجل في تمويل أصول المؤسسة مقارنة بمساهمة الملاك ومن هذه النسب:[21]

**أولا: نسبة الاستقلالية المالية:** تقيس هذه النبة مدى مساهمة الأموال الخاصة في تمويل استثماراتها ذاتيا. و تحسب بالقانون التالي:

**الأموال الخاصة=** الأموال الخاصة/ مجموع الديون.

**ثانيا: إجمالي الدين:** تقيس هذه النسبة مدى تمويل أصول و ممتلكات المؤسسة من خلال الديون الطويلة و المتوسطة الأجل. و تحسب بالقانون التالي:

**إجمالي الدين=** مجموع الديون/ مجموع الأصول. كما يجب أن لا تزيد عن 50% من إجمالي موجوداتها.

**ثالثا: نسبة السيولة الآجلة:** هي نسبة يفحصها البنك قبل منح أي قرض إضافي، لأنها تمثل هامش استدانة المؤسسة كلما كانت منخفضة. و تحسب بالقانون التالي:

**نسبة السيولة الآجلة=** الديون الطويلة و المتوسطة الآجل/ الأموال الدائمة و يجب أن تكون هذه النسبة أقل من الواحد[22].

## المحور الثالث: دراسة تحليلية لمدى مساهمة المحاسبة و التدقيق في تفعيل الأداء المالي لمؤسسة

نهدف من خلال هذا المحور إلى دراسة مدى مساهمة التدقيق و المحاسبة في تحسين و تفعيل الأداء المالي لمؤسسة صيدال حيث إرتأينا إلى دراسة التدقيق المحاسبي للميزانية المالية لمؤسسة صيدال أولا و تدقيق مؤشراتها المالية ثانيا، و هذا خلال سنتي 2014 و 2015، ذلك حسب المعطيات المتاحة لنا. و قبل التطرق إلى هذه العناصر يجب أولا التعريف بالمجمع الوطني للصناعة الصيدلانية.

**مفهوم المجمع الوطني للصناعة الصيدلانية:**

صيدال شركة ذات أسهم برأسمال قدره 2.500.000.000 دينار جزائري. 80 % من رأسمال صيدال ملك للدولة و الـ 20 % المتبقية قد تم التنازل عنها في سنة 1999 عن طريق البورصة إلى المستثمرين من المؤسسات والأشخاص

---

[19] Anne Nippert , finance d'entreprise : analyse et politique financière de l'entreprise édition ellipses ,Paris, 2006, p 172

[20] Josette Peyrard, analyse financière, librairie vuibert, 8éme édition , Paris, 2001 P182

[21] إسماعيل إسماعيل ،عبد الناصر نور ،منير شاكر محمد،" **التحليل المالي**"، دار وائل للنشر ،الطبعة الثانية، عمان ،الأردن ، 2005 ،ص 63.

[22] العارضي، جليل كاظم مدلول، الإدارة المالية المتقدمة، مرجع سبق ذكره، ص 60 ، بتصرف.

تكمن مهمة صيدال في تطوير، إنتاج وتسويق المواد الصيدلانية الموجهة للاستهلاك البشري.[23]

يتمثل الهدف الاستراتيجي لمجمع صيدال في تعزيز مكانته كرائد في إنتاج الأدوية الجنسية والمساهمة، بشكل فعلي، في تجسيد السياسة الوطنية للدواء التي وضعت من قبل السلطات العمومية.

**1.التدقيق المحاسبي للميزانية المالية لمؤسسة صيدال:**

يتضمن التدقيق المحاسبي للميزانية المالية لمؤسسة صيدال تدقيق كلا الجانبين من الميزانية و هما: جانب الأصول و جانب الخصوم.

**أولا: تدقيق جانب الأصول**

عند تدقيق الميزانية المالية لمؤسسة صيدال اتبعنا الخطوات اللازمة لجانب الأصول و المتمثلة في:

إعادة الاحتساب بالأرقام من أجل التحقق من صحة الأصول الثابتة ، و ذلك بمطابقة المجاميع الحسابات الرئيسية و عمليات الترصيد بدفتر الأستاذ.

-التحقق من الملكية و التقييم.

-التحقق من الوجود الحقيقي للأصول.

-الفحص المستندي.

-الإجراءات التحليلية : مطابقة نتائج أرصدة و حسابات السنة الحالية مع السنة السابقة

**الأصول الثابتة:**

**الوحدة:** دج

| الأصول | 2014 | 2015 |
|---|---|---|
| الاستخدامات الثابتة | 11.007.014.954,65 | 13.328.533.523,17 |
| النسبة المئوية من الاستخدامات الثابتة | %38,13 | %41,32 |
| المجموع | 28.863.818.266,13 | 32.253.659.180,99 |

**المصدر** : من إعداد الباحثين بالاعتماد على التقرير السنوي لمجلس الإدارة التابع لمجمع صيدال سنة 2016، ص 30.

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أن نسبة الأصول الثابتة شهدت ارتفاع طفيف سنة 2015، إذ قدرت نسبة الزيادة في هذه السنة مقارنة بسنة 2014 بـ 3% و يعود سبب ذلك إلى اقتناء مؤسسة صيدال لتثبيتات معنوية كفارق الشراء (good will ).

[23] www.saidalgroup.dz LE 08/11/2017 a 19 :18

**الأصول الجارية**

**الوحدة:** دج

| الأصول | 2014 | 2015 |
|---|---|---|
| الاستخدامات الجارية | 17.856.803.311,48 | 18.430.125.657,82 |
| النسبة المئوية من الاستخدامات الجارية | %61,86 | %57,14 |
| المجموع | 28.863.818.266,13 | 32.253.659.180,99 |

**المصدر** : من إعداد الباحثين بالاعتماد على التقرير السنوي لمجلس الإدارة التابع لمجمع صيدال سنة 2016، ص 30.

من خلال نتائج معطيات الجدول السابق نستنتج أن أصول (الاستخدامات الجارية) لهذه المؤسسة تراجعت سنة 2015 بـ 4,72% مقارنة بسنة 2014، و هذا مؤشر يدل على تحسن إدارة الائتمان لمؤسسة صيدال في بيع أصولها و استغلالها في الآجال المخصصة لها ( أقل من سنة)، إلا أن المؤسسة لازالت تعاني من عدم تصريف أصولها الجارية رغم هذا الانخفاض الطفيف، لذلك وجب عليها التخلص من مخزوناتها من الأدوية في أقرب وقت، إلى جانب إعادة النظر في سياستها مع زبائنها.

**الخزينة**

**الوحدة:** دج

| الأصول | 2014 | 2015 |
|---|---|---|
| الخزينة | 5.175.949.676,68 | 5.917.989.912,12 |
| % | %17.93 | %18,34 |
| المجموع | 28.863.818.266,13 | 32.253.659.180,99 |

**المصدر** : من إعداد الباحثين بالاعتماد على التقرير السنوي لمجلس الإدارة التابع لمجمع صيدال سنة 2016، ص 30.

تم تدقيق مبالغ خزينة مؤسسة صيدال من خلال قوائمها المالية و تقارير أنشطتها التسييرية لسنتي 2014 و 2015 فمن خلال تدقيق مبالغ القيم الجاهزة (الخزينة) لهذه المؤسسة تبينا لنا زيادة طفيفة في السيولة النقدية الجاهزة لسنة 2015 و المقدرة حوالي 1% مقارنة بسنة 2014، و يعود ذلك إلى تراكم الأموال في الخزينة ، الأمر الذي سيحملها تكاليف إضافية ( تكاليف الفرص الضائعة).

**ثانيا: تدقيق جانب الخصوم**

| الخصوم | 2014 | 2015 |
|---|---|---|
| الأموال الخاصة | 15.969.863.778,16 | 18.878.227.211,27 |
| نسبة الأموال الخاصة من المجموع | %55,32 | %58,53 |
| الديون الطويلة الأجل | 7.756.141.213,34 | 7.099.483.274,74 |
| نسبة الديون الطويلة الأجل | %26,87 | %2,02 |
| الديون قصيرة الأجل | 5.137.813.274,63 | 6.275.948.694,98 |
| نسبة الديون قصيرة الأجل | %17,80 | %19,45 |
| المجموع | 28.863.818.266,63 | 32.253.659.180,99 |

**المصدر** : من إعداد الباحثين بالاعتماد على التقرير السنوي لمجلس الإدارة التابع لمجمع صيدال سنة 2016، ص 30.

من خلال معطيات الجدول السابق نلاحظ أن الأموال الخاصة لمؤسسة صيدال شهدت ارتفاع قدر بـ 3.21% سنة 2015، مقارنة بسنة 2014 و هذا راجع إلى زيادة الاحتياطات سنة 2015، حيث تم تدقيق الأموال الخاصة لمؤسسة صيدال كما يلي:

- الاستعانة بالتقارير الواردة من ميزانية المؤسسة و الصادر عن مجلس إدارة مؤسسة صيدال من خلال الشفافية و الإفصاح المحاسبي السليم لرأس المال.
- التدقيق في حسابات الخصوم من خلال حساب المؤشرات المالية ذات العلاقة.

أما فيما يخص الديون الطويلة و المتوسطة الأجل، فنلاحظ أنها تراجعت بنسبة معتبرة جدا، حيث قدرت سنة 2014 بـ26,87%، على غرار سنة 2015 أين قدرت نسبتها بـ 2,02% ، أي انخفضت بـ 24,85% و هذا راجع لتسديد المؤسسة أغلبية ديونها في حضون سنة واحدة ، الأمر الذي يدل على كفاءة سياستها المالية و اعتمادها على طاقتها المالية التمويلية الذاتية .

أما الديون القصيرة الأجل، فنلاحظ أنها ازدادت بنسبة 1,65% سنة 2015 مقارنة بسنة 2014، و هذا دليل على توسيع استثمارات المؤسسة و توسع نشاطها. حيث تم تدقيق الديون قصيرة الأجل وفقا لما يلي:

- طلب الكشوف الخاصة بأسماء الحسابات الشخصية للموردين للمواد الأولية للأدوية.
- مطابقة كشوف الصيدلانية مع حساب إجمالي الموردين، و دفتر المشتريات.
- التأكد من أن جميع الفواتير الخاصة بالمشتريات قد أدخلت إلى المخازن.

**2.تدقيق المؤشرات المالية لمؤسسة صيدال:**

بعد تدقيق عناصر الميزانية المالية المختصرة قمنا بتدقيق معطيات الأداء المالي (المؤشرات المالية) و شملت كل من مؤشرات المردودية، مؤشرات جودة الأرباح و مؤشرات المديونية لمؤسسة صيدال.

**أولا: مؤشرات جودة الأرباح**

| البيان | 2014 | 2015 |
|---|---|---|
| هامش الربح التشغيلي | %15,14 | %12,33 |
| مؤشر النقدية التشغيلية | %84,58 | %64,48 |
| مؤشر العائد على الأصول | %12,59 | %8,48 |

**المصدر**: من إعداد الباحثين بالاعتماد على التقرير السنوي لمجلس الإدارة التابع لمجمع صيدال سنة 2016، ص ص 30، 31.

من خلال معطيات الجدول السابق ، نستنتج أن مؤشرات جودة الأرباح لمؤسسة صيدال في انخفاض مستمر سنة 2015 مقارنة بسنة 2014 ، فيما يخص كل من مؤشر هامش الربح التشغيلي، مؤشر النقدية التشغيلية و مؤشر العائد على الأصول ، و ذلك نتيجة انخفاض النتيجة الصافية لمؤسسة صيدال رغم زيادة مبيعاتها في سنة 2015 ، إذ يعود السبب في ارتفاع تكاليفها خلال فترة الدراسة، و عدم زيادة رأس مال الشركة سنة 2015 ( استقراره ، إذ قدر خلال سنتين بـ 2500.000.000,00 دج). كما نستنتج أيضا أن مؤشرات جودة الأرباح لم تقيم من طرف المدقق الداخلي طيلة فترة الدراسة ، مما أدى إلى تذبذب و عدم انتظام ربحية مؤسسة صيدال خلال سنتي 2014 و 2015 على التوالي.

**ثانيا: مؤشرات المردودية:**

| البيان | 2014 | 2015 |
|---|---|---|
| مؤشر المردودية الاقتصادية | | |
| مؤشر المردودية المالية | %8,67 | %6,21 |

**المصدر**: من إعداد الباحثين بالاعتماد على التقرير السنوي لمجلس الإدارة التابع لمجمع صيدال سنة 2016، ص

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ

أما فيما يخص المردودية المالية ، فنلاحظ أن مؤشر المردودية المالية تراجعت سنة 2015 بـ 2,46 % مقارنة مع سنة 2014 ، و هذا راجع إلى سوء تسيير الموارد المالية لمؤسسة صيدال في هذه الفترة ، لذلك يجب إعادة النظر في سياسة استثمارها للموارد المالية ، مع الأخذ بعين الاعتبار لبيئتها الداخلية و الخارجية. حيث لاحظنا أن سياسة تقييم المردودية المالية و الاقتصادية من طرف المدققين الداخليين لمؤسسة صيدال لم تكن فعالة خاصة فيما يتعلق بتقييم استثماراتها، كما أنه لم يقدم توصيات للإدارة العليا بشأن إعادة النظر في السياسة التمويلية لأصولها، جل هذه الأسباب و غيرها ، أدت إلى انخفاض أداء المؤسسة خلال فترة الدراسة.

**ثالثا: مؤشرات المديونية**

| البيان | 2014 | 2015 |
|---|---|---|
| مؤشر الاستقلالية المالية | %55,32 | %58,53 |
| مؤشر إجمالي الديون | %44,67 | %41,46 |
| مؤشر السيولة الآجلة | %80,73 | %70,85 |

**المصدر**: من إعداد الباحثين بالاعتماد على التقرير السنوي لمجلس الإدارة التابع لمجمع صيدال سنة 2016، ص

نستنتج أن مؤشرات المديونية و بالأخص مؤشر الاستقلالية المالية لمؤسسة صيدال ، الذي سجل ارتفاعا طفيف سنة 2015 بـ3,21% مقارنة بسنة 2014، الأمر الذي يدل على ان مؤسسة صيدال لا تسدين ( لا تقترض ) كثيرا من الغير ، مما يعني أنها تمول استثماراتها ( اصولها الغير الجارية ) بطاقتها المالية الذاتية و أموالها الخاصة و ليس بالقروض الطويلة و المتوسطة الأجل ، الأمر الذي يعزز من الاستقلالية المالية لمؤسسة صيدال خلال الفترة محل الدراسة.

أما فيما يخص مؤشر إجمالي الديون لمؤسسة صيدال، فالملاحظ أن هذا المؤشر كان أقل من 50% خلال سنتين ( 2014 و 2015 ، إذ يدل ذلك على أن المؤسسة لها ضمانات لديون الغير و بالتالي لها الحظ في الحصول على ديون أخرى في حالة طلبها و أنها تمولها أصولها بمواردها الذاتية.

أما مؤشر السيولة الآجلة فشهد هو الأخر انخفاض قدر حوالي 10% سنة 2015 مقارنة بسنة 2014 ، و هذا مؤشر إيجابي ، أي ان المؤسسة لديها هامش إضافي لتمويل مشاريعها ، كما أنه تعتبر ضمان للبنوك و المؤسسات المالية في منحها قروض طويلة أو متوسطة الأجل. و عليه نستنتج أن مدقق أو مدققي شركة صيدال ساهموا و بشكل فعال في تحسين و تسيير نجاعة الأموال الخاصة للمؤسسة، حيث تجلى دور التدقيق المحاسبي في تحليل النتائج واظهار جوانب القوة والضعف التي اكتشفت عند انجاز الأنشطة داخل مؤسسة صيدال.

**الخاتمة:**

حاولنا من خلال هذه الدراسة التطرق إلى أهم المفاهيم الرئيسية للمحاسبة ، التدقيق . الأداء المالي و مؤشراته المالية و المتمثلة في كل من مؤشرات الربحية ، مؤشرات المردودية، و مؤشرات المديونية، حيث قمنا بدراسة علاقة كل من المحاسبة و التدقيق في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الوطنية الجزائرية الرائدة في مجال الصناعة الصيدلانية في الجزائر، و بعد إجراء دراسة تطبيقية توصلنا إلى مجموعة من النتائج، حيث سنجهزها في النقاط التالية:

- نستنتج أن المحاسبة و التدقيق لهما علاقة طردية و مباشرة بتحسين الأداء المالي في المؤسسات، فمن خلال دراستنا لمدى مساهمة كل من المحاسبة و التدقيق في تحسين الأداء المالي لمؤسسة صيدال، تبين لنا أن المدققين الداخليين أهملوا بعض المؤشرات المالية الخاصة بجودة الأرباح ، خاصة أن هذه الأخيرة تعد من بين أبرز المؤشرات الدالة على الأداء المالي للمؤسسات ككل.
- سمح التدقيق الداخلي المحاسبي بمؤسسة صيدال في تحليل النتائج واظهار جوانب القوة والضعف التي اكتشفت عند انجاز الأنشطة داخل مؤسسة صيدال.
- كفاءة إدارة الائتمان لمؤسسة صيدال في بيع أصولها و استغلالها في الآجال المخصصة لها ( أقل من سنة).

- غياب النظرة الاستشرافية للمدققين الداخليين لمؤسسة صيدال في تسيير استثمارات المؤسسة، كونها عرفت زيادة في سنة 2015 مقارنة بسنة 2014، لكن هذه الزيادة لم تستغل أي بقيت جامدة.
- سمحت المحاسبة بتوفير وسائل عدة لتقييم و تشخيص الحالة المالية أو بالأحرى الأداء المالي لمؤسسة صيدال ، إلا أن المدققين الداخليين، لم يستعينوا بالنماذج الكمية العالمية لقياس الأداء المالي لهذه المؤسسة.

**بالإضافة إلى ذلك نستنتج ما يلي:**

- يتمتع النظام الرقابي لمجمع صيدال بوجود عدة مدققين داخليين و مستقلين تماما عن كافة الوظائف الأخرى التابعة للمؤسسة ، إلا انه تابع لمجلس إدارة مجمع صيدال.
- يقوم المدقق بإعداد التقارير اللازمة و إبداء رأيه الفني المحايد حولها، حيث يحتفظ بنسخة لديه، و يقدم نسخة للمدير العام و أخرى للرئيس المدير العام.

**التوصيات** : فإننا نوصي بمايلي:

- إعادة تقييم ممتلكات المؤسسة من أراضي و مباني و ذلك بالاستعانة بخبراء.
- رفع إنتاجية الدواء المنتج في المخابر التابعة لمجمع صيدال.
- ضرورة الأخذ بعين الاعتبار المؤشرات المالية الخاصة بالأداء المالي ، خاصة مؤشرات الربحية و المردودية.
- الاستعانة بالمؤشرات المالية الحديثة كحساب القيمة المضافة الاقتصادية و القيمة المالية السوقية.
- ضرورة توسيع رأس مال الشركة، إما بزيادة دعم الدولة لهذه المؤسسة، كونها مؤسسة عمومية أو التنازل بعض أصولها الغير الجارية و ذلك لكي تتفادى التمويلات الخارجية ( القروض).
- إعادة النظر في إجراءات الرقابة الداخلية لمؤسسة صيدال.
- ضرورة تكثيف الزيارات الميدانية من طرف المدقق الداخلي لمؤسسة صيدال.

**المراجع:**

**الكتب باللغة العربية:**


1.إلياس بن ساسي ، يوسف قريشي ، التسيير المالي، الإدارة المالية ،دروس و تطبيقات ، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر الأردن، 2006.

2.إسماعيل إسماعيل ،عبد الناصر نور ،منير شاكر محمد،" **التحليل المالي**"، دار وائل للنشر ،الطبعة الثانية، عمان الأردن 2005 .

3.إيهاب نظمي إبراهيم، التدقيق القائم علي مخاطر الأعمال حداثة وتطور مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع 2009.

4.العارضي، جليل كاظم مدلول، الإدارة المالية المتقدمة، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع عمان ، الأردن، 2013.

5.المطارنة غسان فلاح ، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية ، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية 2009 .

6.الخطيب خالد راغب ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار النشر، عمان.
7.خالد أمين عبد الله ،"تدقيق الحسابات "،الشركة العربية المتحدة للتسويق ،الطبعة الأولى مصر، عام2014 ،بتصرف.
8.سامي محمد الوقاد و أ .لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات (1)، المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى 2010.
9.محمد فضل مسعد و د .خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع الأردن الطبعة الأولي ، 2009
10.وليم توماس و أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب احمد حجاج و كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض 1989.

**أطروحات و رسائل ماجستير:**

1.درحمون هلال، المحاسبة التحليلية :نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية ، دراسة مقارنة، أطروحة دكتوارة ، جامعة يوسف .
2.يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية دراسة مقارنة ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية ، تخصص :التسيير ، جامعة تلمسان، 2015/2014.
وهيبة رمضان محمد حسين، و إبراهيم فضل المولى البشير، أثر استراتيجية التميز في الأداء المالي للمصارف التجارية 2014، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد الثاني، 2015 ، ص 112.
بن خليفة حمزة، دور قائمة التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة، رسالة ماجستير ، جامعة بسكرة 2012/2011، ص 49.
رضوان باصور، استخدام التحليل المالي في التنبؤ بالأداء المالي للمؤسسة دراسة حالة مركب أنتيبيول، صيدال ، المدية رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر، 2009/2008، ص ص 58، 59.
حفصي رشيد، ، تقييم الأداء المالي للمؤسسات المسعرة ، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر ، جامعة ورقلة ،20 .

**المجلات:**

عبد الوهاب دادن ورشيد حفصي، تحليل الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية باستخدام طريقة التحليل العاملي التمييزي خلال الفترة 2011/2006، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، جامعة غرداية، المجلد السابع، العدد الثاني، 2014.

**الكتب باللغة الأجنبية:**

1.Anne Nippert , finance d’entreprise : analyse et politique financière de l’entreprise édition ellipses ,Paris, 2006.
2.Bernard GERMOND, Audit Financier – Guide pour l’audit de l’information financière des entreprises , 1ere édition , Dunod , Paris , 1991.
3.Josette Peyrard, analyse financière, librairie vuibert, 8éme édition , Paris, 2001 .

**المواقع الإلكترونية:**

www.saidalgroup.dz LE 08/11/2017 a 19 :18