

تقييم مدى ملاءمة معايير المراجعة المالية و المحاسبية الدولية كآلية لرقابة ادارة المرافق الزراعية المستدامة

Evaluate the appropriateness of international financial and accounting auditing standards as a control mechanism for the management of sustainable agricultural facilities

بن جرييع فريد

مخبر مكيماد MQEMADD، جامعة الجلفة (الجزائر)، a.benseghir@univ-djelfa.dz

تاريخ النشر: 2023/12/30

تاريخ القبول: 2023/12/27

تاريخ الاستلام: 2022/12/03

ملخص:

يكتسب النشاط الزراعي أهمية كبيرة في جميع ابعاده المرتبطة بالتنمية المستدامة، فقد يسهم البعد الاقتصادي في زيادة الناتج المحلي الإجمالي ويعتبر مصدراً مهماً لجذب الاستثمار. أما في البعد البيئي فهو يساهم في الحفاظ على التنوع البيولوجي ومحاربة التصحر و زيادة مساحة الأراضي الزراعية. من حيث الفقر وفرص العمل ، فضلاً عن البعد المؤسسي فهو مصدر يتيح لجميع الأطراف المشاركة بنشاط وتبادل الخبرات ، فضلاً عن وجهات النظر المحلية و العالمية، و يقدم أيضاً لحل قضايا الفشل العديد من مشاريع الأنشطة الزراعية و سوء استخدام الأموال المحددة لدعم الأنشطة الزراعية مما أدى إلى إضعاف دور الأنشطة الزراعية في التنمية المستدامة، مما دفع بنا في هذه الدراسة إلى التطرق إلى أهم المعايير محاسبية و المراجعة و معايير البيئية و الاجتماعية المستدامة ، و التي يوصى باستخدامها في مراقبة الأنشطة الزراعية لتحقيق التنمية المستدامة. و أوصت الدراسة بضرورة استخدام هذه المعايير في الرقابة على المشاريع الزراعية من أجل تحقيق أهداف التنمية.

كلمات مفتاحية: الزراعة، المراجعة ، معايير المحاسبة و التدقيق ، التنمية المستدامة .

تصنيف JEL : M41،M42، Q01.O13

Abstract:

Agricultural activity is of great importance in all its dimensions related to sustainable development. The economic dimension can contribute to the increase of the gross domestic product and is an important source of investment attraction. As for the environmental dimension, it contributes to preserving biodiversity, combating desertification and increasing the area of agricultural land. In terms of poverty and employment opportunities, as well as the institutional dimension, it is a source that allows all parties to actively participate and exchange experiences, as well as local and global perspectives. in this study to address the most important accounting and auditing standards and sustainable environmental and social standards, the use of which is recommended in the monitoring of agricultural activities to achieve sustainable development. The study recommended the need to use these standards in the control of agricultural projects in order to achieve development objectives.

Keywords: Agriculture, Auditing , Accounting and auditing standards, Sustainable Development.

JEL Classification: M41،M42 ،O13، Q01.

1. مقدمة:

يشكل تحقيق التنمية المستدامة تحدياً هائلاً لجميع الدول في جميع أنحاء العالم، وينبع هذا التحدي من ضرورة تحقيق توازن متناغم بين الأبعاد الأربعة للتنمية الاقتصادية والقطاعية والاجتماعية والمؤسسية، وعلاوة على ذلك، فإن السعي لتحقيق التنمية المستدامة يستلزم تحقيق توازن دقيق بين الإنتاج الزراعي والحفاظ على المكونات النباتية والحيوانية، وحماية البيئة من التدهور والاستخدام غير السليم للأراضي الزراعية، بالإضافة إلى ذلك فإنه يتطلب تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال ضمان مشاركة الأجيال الحالية والمستقبلية، وكذلك المشاركة الفعالة لجميع أصحاب المصلحة في عملية صنع القرار. يرتبط هذا المسعى متعدد الأوجه ارتباطاً وثيقاً بالأنشطة الزراعية والإدارة. ومع ذلك، فإن تحقيقها الناجح يتوقف على وجود عملية تدقيق خاضعة للرقابة تفحص جميع الأنشطة الزراعية التي تقوم بها المؤسسات الزراعية. يجب أن تلتزم عملية التدقيق هذه بمعايير المحاسبة والتدقيق المالي المحلية والدولية، بالإضافة إلى اللوائح المنصوص عليها من قبل هيئات التدقيق ذات الصلة. وعلاوة على ذلك، فإنه يتطلب استخدام مؤشرات الاستدامة لصياغة خطة مراجعة تشمل بشكل شامل الأبعاد الأربعة للتنمية المستدامة.

1.1 إشكالية البحث:

ما مدى كفاية وفعالية معايير التدقيق المالي و المحاسبي في رقابة وتدقيق أعمال و الإدارة الزراعية في المؤسسات الزراعية وفقاً لإبعاد التنمية المستدامة ؟

2.1 فرضيات البحث:

من اجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية اعتمد الباحثان على فرضية مفادها أن الإدارة المزرعية تعتمد على معايير المحاسبة والتدقيق في الاسترشاد بها في عملية رقابة الأنشطة الزراعية من اجل تحقيق تنمية مستدامة بكل أبعادها.

3.1 أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من أهمية الدور الذي يمكن أن تلعبه معايير التدقيق المحاسبي للمؤسسات المشاركة في الأنشطة الزراعية، مما يجعلها تطور نشاطها اقتصادياً وقطاعياً واجتماعياً ومؤسسياً لحماية الموارد وضمان مشاركة الأجيال الحالية والمستقبلية فيه. مما يدفع للقطاع الزراعي إلى ضمان الأمن الغذائي والتنمية المستدامة بكل أبعادها، وكذلك في الحد من الفقر والبطالة.

4.1 أهداف البحث:

يهدف البحث إلى تحقيق مجموعة من النقاط نذكرها الآتي :

- التعريف بالأسس النظرية للتنمية المستدامة في النشاط الزراعي
- التعريف بالنشاط الزراعي و الإدارة المزرعية و إظهار خصائصها
- التدقيق المالي و المحاسبي في القطاع الزراعي
- توظيف معايير التدقيق المحاسبي في مجالات إدارة المشاريع الزراعية بما يخدم متطلبات التنمية المستدامة في القطاع

5.1 منهج البحث :

لتحقيق أهداف البحث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، والمنهج الاستقرائي، من خلال الاستعانة بالاطارح والرسائل والدوريات والكتب معايير المحاسبة والتدقيق والتمويل المالي الدولية، الاتفاقيات الدولية، ومواقع شبكة الانترنت ذات العلاقة بموضوع البحث.

2. مفهوم النشاط الزراعي و الإدارة المزرعية:

يمثل القطاع الزراعي عماد الاقتصاد في البلدان الأقل نمواً ، فهو يحقق تقدماً ملموساً في دفع عجلة النمو الاقتصادي كما يمثل الجانب الأكبر من الناتج المحلي لها .

1.2 تعريف النشاط الزراعي و الإدارة المزرعية:

تُعرف الزراعة بأنها عملية استخدام الموارد الطبيعية مثل الألياف والخشب والأوراق لإنتاج الغذاء والمواد الخام الصناعية والطاوية. ويشمل العديد من الجوانب مثل: زراعة المحاصيل وتسويقها، كل ما يتعلق بالمزرعة من الناحية البيئية والاجتماعية، وتربية الحيوانات، وتصنيع المنتجات الزراعية، والتعبئة، والتخزين، وبيع الأسمدة والمبيدات الحشرية وغيرها¹ قد عرف النشاط الزراعي وفق المعيار المحاسبي رقم 41 ادارة المشروع للتحويل البيولوجي للأصول البيولوجية المعدة للبيع إلى محصول زراعي أو إلى أصول بيولوجية إضافية . ويشمل التحويل البيولوجي عمليات النمو والانحلال والإنتاج والتكاثر التي تسبب في تغيرات نوعية أو كمية في أصل بيولوجي ويقصد بالتحصول الزراعي هو المنتج المحصود للأصول البيولوجية للمشروع

وبتالي فهو مرتبط ب : 2

- تغير في الأصل بالنمو (زيادة في كمية أو نوعية الحيوان أو النبات)، والتحليل (نقص في كمية أو نوعية الحيوان أو النبات)، والتكاثر، وهو تكوين حيوانات أو نباتات حية إضافية.
- إنتاج محصول مستخلص من أصل بيولوجي كالصوف والحليب.
- كما عرفت منظمة التغذية العالمية الزراعة على أنها "حرث الأرض و تهيئتها لتحقيق الفعاليات التي ترتبط بزراعة المحاصيل وتربية الحيوانات"³.

و تعرف الإدارة المزرعية بأنها "دراسة طرق ووسائل تنظيم عناصر الإنتاج وتطبيق المعرفة التقنية **Technical Knowledge** والخبرات والمهارات لكي تنتج المزرعة أكبر قدر ممكن من الدخل الصافي أو الأرباح، وتعتبر إدارة الأعمال المزرعية نوعاً من إدارة الأعمال **Business management**"⁴.

يشمل مفهوم إدارة المزرعة الطريقة التي يقوم بها المنتج بترتيب عناصر الإنتاج المختلفة داخل مؤسسته الزراعية، وتعديل منهجياته لتناسب احتياجات محاصيله، وتوزيع محاصيله من أجل تعظيم الإنتاج، إنه بهذا يمثل نظام صنع القرار وعملية الاختيار بين الخيارات المختلفة المتعلقة بالإنتاج والتسويق. استناداً إلى النقاط المذكورة أعلاه، يمكن استنتاج أن إدارة المزرعة تهتم في المقام الأول بتنظيم الموارد ووضع الاستراتيجيات واستخدامها، فضلاً عن صياغة الخيارات التي تؤثر على ربحية العملية الزراعية. وبالتالي، يمكن تحديدها بالطريقة التالية:⁵

- عملية اتخاذ قرارات مستمرة.
- تحتم على المدير تحديد الأهداف لتوجيه عملية اتخاذ القرار.
- تراعي ديناميكية النظام المزرعي وبيئته المحيطة.
- لا تهتم فقط بالموارد، إذ تهتم أيضاً بالمتغيرات التي يجب مواجهتها، والفرص التي يجب اقتنائها على مستوى المزرعة والأسرة وأسواق المنتجات و المدخلات والخدمات .
- تركز على أدوار التفاعل والمعالجة بجانب التنظيم والعراقية. تهتم بجوانب المخاطرة وعدم اليقين.
- تهتم بتحقيق الأهداف وبذلك تهتم بتحقيق كل من الأرباح والغايات غير الربحية.

2.2 أهمية إدارة النشاط الزراعي:

تعتبر الزراعة نشاطاً مهماً بشكل كبير في جميع أنحاء العالم، ليس فقط من حيث نطاقها وعدد الأشخاص المشاركين فيها، ولكن أيضاً بسبب مساهمتها في توفر الغذاء أو المواد الخام للصناعة. ومن خلال إنتاج هذه المواد محلياً بدلاً من الاعتماد على الواردات، كما تساعد الزراعة في ضمان التدفقات رأس مالية و تراكم العملات الأجنبية من خلال زيادة صادرات المنتجات الزراعية وخفض الواردات، علاوة على ذلك لا تزال الزراعة بمثابة مصدر حيوي للتوظيف للعديد من العمال في المجتمعات الأخرى و القضاء على البطالة و هي عامل رئيسي لضمان الأمن الغذائي في البلدان . كما أنها تلعب دوراً حاسماً وعنصراً فعالاً و مادة أساسية للكثير من الصناعات⁶

3.2 خصائص الإدارة الزراعية :

تتمتع الإدارة في المجال الزراعي ببعض الخصائص الطبيعية والاجتماعية التي تميزها عن غيرها من الإدارة في المجالات الأخرى

و هي

كآلائي: 7:

1.3.2 الخصائص الطبيعية :

يشمل الإنتاج الزراعي على منتجات حية تحتاج الى معاملات خاصة.

- عامل المناخ الذي يعد أكثر العوامل الطبيعية بعدا عن إمكانية التنبؤ أو السيطرة عليها.

- الأمراض و الآفات الزراعية.

- الموسمية.

- طول الفترات الإنتاجية الزراعية

2.3.2 الخصائص الاجتماعية:

ترتبط بصورة مباشرة بنوع علاقات الإنتاج السائدة مثلاً يمكن ان تسود مثل تلك العلاقات كملكية خاصة صغيرة، ملكية

متوسطة ، ملكية كبيرة ، ملكية الدولة ، ملكية الفلاحين الذين استفادوا من توزيع الأراضي.

3.3.2 التقدم العلمي بطيء الأثر في النشاط الزراعي.

يتميز القطاع الزراعي ببطء التقدم التكنولوجي والعلمي والاقتصادي مقارنة بالأنشطة الأخرى. ويظهر ذلك واضحاً

في الزراعة التقليدية، اما إذا نجح المزارع في تجربة جديدة فإن التجارب والاكتشافات الزراعية يمكن أن تستغرق وقتاً طويلاً

بسبب التغيرات الطبيعية المفاجئة و بسبب دورة الإنتاج الزراعي على عكس الصناعية ذات دورة الإنتاج القصيرة ، فبعض

النظر عن صعوبة التجارب الزراعية وتكلفتها، فإنه ليس من السهل على الأفراد استخدامها. وعلى الرغم من أنها أغلى ثمناً،

إلا أن لها فوائد كبيرة للمجتمع.

4.3.2 يحكمه قانون المنافسة الحرة (الكاملة).

وذلك نتيجة لثلاث عوامل هي:

- تعدد الوحدات الزراعية الاقتصادية وصغر السعة الإنتاجية لكل منها.

- التجانس النسبي للسلع الزراعية في مختلف الوحدات الاقتصادية.

- حرية دخول وخروج المنتجين للنشاط الزراعي .

ومن الملاحظة السابقة نرى أن المنتجات الزراعية لا تستطيع التحكم في العرض وبالتالي فإن التحكم في السعر أمر صعب لأن المنتج الزراعي يتعامل مع الطلب "المرن تماما" ويمكنه تغيير سعر السوق إذا رغب هو في ذلك، أي أن الفلاح لا يستطيع التأكد من محصوله لأنه بعد الزراعة لا يتم التحكم في المحصول خاصة إذا زاد الطلب على المحصول بسبب قلة عدد المحاصيل وتراجع الفترة المناسبة لكل منها أي أن لكل محصول موسم محدد هو الأكثر ملاءمة لكل محصول، وبعده لا يعود صالحاً للزراعة، وذلك لعدم قدرة المنتجين على تمييز منتجاتهم عن غيرها من الشركات المصنعة الكبرى، مثل إنتاج منتجات صناعية عالية الجودة، كل منتج له علامته التجارية الخاصة. ويتميز الإنتاج الزراعي وزراعته بانتقال الأنشطة الزراعية من الأنشطة التنافسية إلى الأنشطة الزراعية بشكل شبه حصري، مما يسمح للمنتجين الأفراد بالدخول والخروج من الأنشطة الاقتصادية الزراعية بحرية تامة، مع مراعاة القوانين والأنظمة اللازمة التي تحكمها الدولة خاصة في الانتقال من المنافسة إلى الزراعة شبه الكاملة في النشاط الزراعي

5.3.2 الزراعة تخضع لقانون التكاليف المتزايدة.

تعتبر مساحة الأراضي الخصبة ذات الموقع الجيد محدودة إذا ما قورنة بالزيادة الهائلة في عدد السكان ، لذا زجب زيادة مساحتها وتوسيعها لزيادة الإنتاج الزراعي، مما قد يؤدي إلى استخدام أراضي ذات خصبة منخفضة أو استخدام عمال ذوي خبرة زراعية أقل، ينطبق قانون تناقص الغلة على العمالة وعوامل الإنتاج الأخرى المشاركة في عملية الإنتاج الزراعي، مما يؤدي إلى زيادة في تكلفة الحفاظ على الإنتاج.

و يتمحور قانون الغلة المتناقصة حول فكرة مفادها كلما زاد عدد الوحدات المستخدمة من المورد الإنتاجي المتغير بمعدلات ثابتة مع بقاء المتغيرات الأخرى ثابتة فإن إجمالي الإنتاج يأخذ بالزيادة بصورة متزايدة ، ثم يزداد بصورة متناقصة إلى أن يبلغ إجمالي الإنتاج مستواه الأقصى ، ثم يأخذ بالتناقص بعد ذلك.

3. التدقيق المالي و المحاسبي في القطاع الزراعي:

يعد التدقيق عملية أساسية و ضرورية من خلال ضبط الأعمال المحاسبية لمنشأة بغض النظر عن طبيعة النشاط التي تنتمي إليه هذه المنشأة.

1.3 تدقيق النشاط الزراعي :

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية AAA التدقيق على أنها "عملية منظمة تعتمد على الموضوعية لتجميع و تقييم الأدلة المتعلقة بنتائج العمليات و الأحداث الاقتصادية للمشروع و ذلك للتحقق من مدى تطابق تلك النتائج مع المعايير الموضوعية و المقبولة قو لا كاملا، و توصيل النتائج للأطراف المعنية .⁸

كما نجد كلا من **Bouquin** و **Bécour** قد عرفا التدقيق على أنه النشاط الممارس بشكل مستقل ، مع الالتزام بمعايير و الإجراءات المترابطة، والتدقيق بنية التقييم، والملاءمة، ومستوى الضمان، وتنفيذ جميع أجزاء النشاط داخل المؤسسة، كل ذلك وفقاً للمعايير المحددة له .⁹

أما بالنسبة للمراجعة الزراعية، فهي أداة استشارية عملية تم اختبارها ميدانيا وأثبتت أنها وسيلة فعالة لدعم المزارعين في انتقالهم إلى نظام زراعي أكثر استدامة¹⁰. وقد تطلب ذلك تطوير إجراءات التدقيق وجدول البيانات لحساب أرصدة الطاقة والمغذيات للبوابة الزراعية، وإعداد سجلات التشغيل وجمع البيانات الأساسية لأغراض المقارنة، كما يحدد التدقيق الزراعي جميع الأهداف الرئيسية للزراعة المستدامة ويحقق ذلك من خلال التركيز على المعايير أو الأهداف الرئيسية التي تحددها الزراعة المستدامة. معيار **IFOAM** ، ثم يهدف بعد ذلك إلى تحديد مؤشرات لكل معيار قابل للقياس، أو إجراء تقييمات وسجلات مفيدة. يعتمد على مدى استدامة العملية، ولذلك فهو لا يسعى إلى تقييم كل عنصر من عناصر كل

معيار، وهو نصح قد يستغرق وقتاً طويلاً للغاية، كما أنه لا يركز على أنشطة المراقبة (التي يتم تنفيذ الكثير منها بالفعل من خلال عملية إصدار الشهادات العضوية)، ولكنه يسعى بدلاً من ذلك إلى مراقبة نظم النتائج الزراعية والممارسات.

2.3 تدقيق الأداء:

توفر عمليات تدقيق الأداء (المعروفة أيضاً باسم عمليات التدقيق التشغيلية أو عمليات تدقيق القيمة مقابل المال) تقيماً لأداء مؤسسة أو وحدة أعمال. وعادة ما يتم تنفيذ ذلك من قبل المدققين الداخليين في دور استشاري، وهي أيضاً أداة لتقييم الكفاءة والفعالية التشغيلية¹¹، وبهذا المعنى فإن وظيفة تدقيق الأداء هي في المقام الأول وظيفة تدقيق داخلي من أجل توفير ضوابط داخلية فعالة، يجب على العديد من الأشخاص داخل المنظمة القيام بأنشطة الرقابة. مختلف، على سبيل المثال من أجل التحكم بشكل صحيح في المخرجات النقدي، يجب فحص جميع الأنشطة في عملية الشراء، مثل طلبات الخدمة وأوامر الشراء وفواتير الشراء وإيصالات البضائع وما إلى ذلك. كل هذه الخطوات ستكون مراجعة أداء حقيقية ومناسبة¹². ولذلك فإن أحد متطلبات تحقيق الأداء هو التعرف على كافة القوانين واللوائح التي تحكم جهود المنظمة في قياس الأهداف والتأكد من تحقيقها. ولتحقيق هذا الهدف، يجب أن تتوافق تقارير الأداء التي تنتجها عملية المراجعة مع المعايير المقبولة عموماً وأن تكون متسقة مع معايير منظمة المراجعة الدولية و التي من خلالها يتطلب مراجعة أداء المؤسسات العامة أن يتمتع المدققون بالقدرة المهنية على مراقبة الأداء وفهم جيد لأساليب المراقبة والتحقق أو التقييم، كما تشمل القدرات الشخصية مثل المهارات التحليلية أو الفهم السليم للهياكل والبرامج والمهام الحكومية ذات الصلة بموضوع الرقابة، ويمكن للمدققين أيضاً طلب المساعدة من خبراء خارجيين. لاستكمال معرفة فريق المراجعة، حيث يجب استشارة الأفراد ذوي الخبرة المطلوبة، داخلياً وخارجياً للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.

كما يجب أن يحافظ الخبير الخارجي على استقلاليته ويتجنب مواقف وعلاقات المسؤولية التي قد تؤثر على موضوعيته لأن الخبير الخارجي هو المسؤول الوحيد عن أعمال المراجعة والاستنتاجات الواردة في تقرير المراجعة¹³، كما يشمل تدقيق الأداء أربعة عناصر يمكن توضيحها حسب الآتي: 14:

1.2.3 الاقتصاد:

ويعني الحفاظ على النفقات المنخفضة للموارد المشاركة في المشروع، مع مراعاة عيار الجودة المناسب، و يمكن للتدقيق القائم على الاقتصاد أن يقدم ردوداً على الاستفسارات التالية: هل تم استخدام الوسائل والأجهزة (المدخلات) المختارة والمشتراة بأكثر الطرق فعالية من حيث التكلفة فيما يتعلق بالأموال العامة؟ هل تم استخدام الموارد البشرية؟ هل تجري العمليات الإدارية وفقاً للمبادئ الإدارية الجديرة بالثناء والسياسات الإدارية الحكيمه؟

2.2.3 الكفاءة:

تعني العلاقة بين استغلال الأمثل للموارد المتاحة بالطاقة القصوى للمخرجات الناتجة من عملية استغلال تلك الموارد في ضوء الوقت والكمية والنوعية للمخرجات الناتجة .

3.2.3 الفاعلية:

يقصد بها مدى تحقيق المشروع لأهدافه وتنفيذ الأنشطة بشكل جيد، والفاعلية تتعلق بضمان ما إذا كانت النتائج المطلوبة والمتوقعة قد تحققت أم لا، وتحديد ما إذا كانت الأهداف المخططة قد تحققت بأقل تكلفة.

4.2.3 البيئية:

يغطي تدقيق الأداء البيئي الجوانب التالية: 15: التأكد من أن الحكومة تراقب الامتثال للقوانين البيئية ، والتأكد من أداء البرامج الحكومية المتعلقة بالبيئة ، والتأكد من تأثير البرامج الحكومية على البيئة ، وتقييم السياسات والبرامج البيئية. أما فيما يتعلق بالتحقق من مدى التزام المؤسسات الزراعية بالخطط الداخلية لزيادة الإنتاج الزراعي وتحقيق وفورات الحجم ، باستخدام عملية المراجعة المتمثلة في حساب محصول غلة دون المحصول الاستراتيجي كإجراء تحليلي تفصيلي، فقد تم استخلاص استنتاجات بشأن الإيجابية وسلبات تأثير العملية القانونية والتوجيهية وكذلك تأثيرها على التمويل النقدي والمالي، وستتم مراجعة النسب المالية على مدى سنوات متتالية للتأكد من الإفصاح عن الأثر البيئي للأنشطة الزراعية بشكل رقمي، كما سيتم استخدام تحليل الانحدار كإجراء تحليلي للتنبؤ بإنتاجية المحاصيل، مع الأخذ في الاعتبار استخدام الأراضي الزراعية ونسب الاستخراج لتحديد درجة الاكتفاء الذاتي.

و قد تتطلب عملية تقييم الأداء بعض المتطلبات الأساسية التي من شأنها الارتفاع وتحديد المسؤوليات ومن هذه المتطلبات نذكر ما يأتي: 16:

- أن يكون الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية واضحاً تتحدد فيه المسؤوليات والصلاحيات لكل مدير ومشرف بدون أي تداخل بينها.
- أن تكون أهداف الخطة الإنتاجية بينة واضحة وواقعية قابلة للتنفيذ وهذا لا يتم دون دراسة هذه الأهداف دراسة مستفيضة ومناقشتها مع كل المستويات داخل الوحدة الاقتصادية لكي تأتي الأهداف متوازنة تجمع بين الطموح المطلوب و الإمكانيات المتاحة للتنفيذ.
- أن يكون في المؤسسة كادر متمرس ذو مهارات في عملية تدقيق الأداء متفهما لدوره المطلوب منه ولديه المعرفة بنشاط المؤسسة متمكناً من تطبيق المعايير والنسب والمؤشرات بصورة سليمة.
- أن تتوفر للمؤسسة نظام فعال للمعلومات والتقارير اللازمة لعملية تدقيق الأداء تساعد المسؤولين في اتخاذ القرارات الصحيحة وفي الوقت المناسب وتصحيح الأخطاء وتجنب الخسائر في العملية الإنتاجية لكافة المستويات
- أن تكون إجراءات المؤسسة التي تم وضعها لغرض القيام بعملية تدقيق الأداء واضحة ومنظمة ومتناسقة بدعاً من الإدارة في مركز المسؤولية وصعوداً إلى الوزارات وبالعكس ، و إلا فأن ذلك يؤدي إلى تعرقل العمليات التقويمية والتصحيحية للأداء في أي مستوى من المستويات وبذلك يؤدي إلى ضياع الجدية في اتخاذ القرارات و المتعلقة بعملية تدقيق الأداء.
- أن يكون هناك نظام حوافز فعال سواء كانت تلك الحوافز مادية أو معنوية أو كانت إيجابية أو سلبية كونه يساهم في تحقيق الأهداف وربطها مع الأهداف المخططة.

3.3 تدقيق البيانات المالية:

حسب معيار التدقيق الدولي 110: إن تدقيق البيانات المالية هو تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية، قد أعدت من كافة النواحي الجوهرية، وفقاً لإطار تقارير مالية محدد، وان العبارات المستعملة لبيان رأي المدقق (تعبير بصورة حقيقية وعادلة عن كافة النواحي الجوهرية)¹⁷

كما يُعرّف تدقيق البيانات المالية بأنه فحص مستقل يجريه مدقق الحسابات للبيانات المالية للشركة وإفصاحاتها، من أجل توفير رؤية حقيقية وعادلة لأدائها المالي، مما يعني أن التزام المراجع هو التحقق من قابلية المعلومات للمقارنة التي يتم تقديمها من خلال البيانات المالية القابلة للمقارنة للفترة السابقة.

من وجهة نظر الجهة الحكومية، تتلخص عملية تدقيق البيانات المالية في تحديد ما إذا كانت البيانات المالية للوحدة المراجعة تعكس بشكل عادل مركزها المالي ونتائج العمليات والتغيرات في المركز المالي، وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وتحديد ما إذا كانت الوحدة الحكومية يتوافق مع اللوائح والمعايير الحكومية المتعلقة ببعض الأحداث والعمليات¹⁸

4.3 تدقيق الالتزام :

في هذا النوع من التدقيق، يقوم المدقق بمراجعة مدى التزام الضوابط الإشرافية (المالية، والتشغيلية) باللوائح والقوانين والتشريعات القانونية، وكذلك مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات المقررة من قبل الإدارة، أو مجلس الإدارة، والإدارة العليا، و الاشخاص الذين يتمتعون بسلطة اتخاذ القرارات على أساس مبادئ الانتوساي الأساسية للرقابة العليا المالية والمحاسبية، يمكن إدراج تدقيق الالتزام بمفهومين أساسيين :

1.4.3 مفهوم المشروعية:

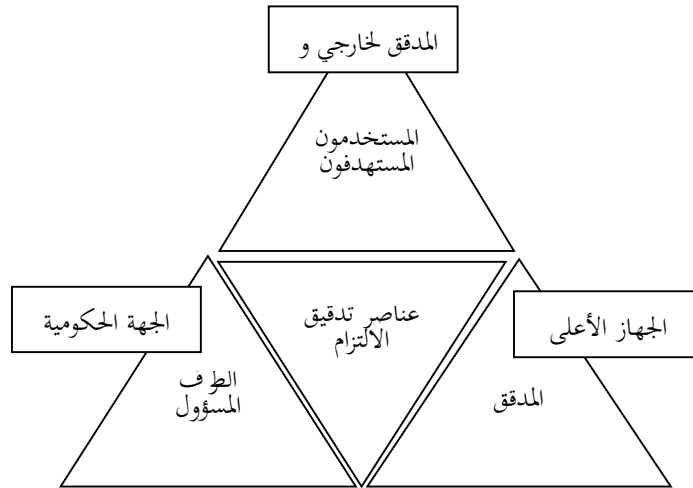
يقصد بها أن جميع الأنشطة والعمليات والمعلومات الخاصة بالجهة محل التدقيق متطابقة مع التشريعات والاتفاقيات واللوائح الصادرة ذات الصلة بنشاط المؤسسة الاقتصادية .

2.4.3 مفهوم نزاهة الإدارة وسلوك العاملين:

فيها و سلامة المبادئ العامة للإدارة المالية.¹⁹

ولذلك، يجب على المدققين، سواء كانوا داخليين أو خارجيين، أن يأخذوا في الاعتبار عدة أمور عند مراجعة الالتزام، بما في ذلك الحصول على أدلة كافية واستفسارات الإدارة، وتحمل مسؤولية حوكمة عدم الالتزام المشتبه فيها وقضايا القياس والاستفسارات من الموظفين. لأغراض المراقبة أو التقييم وفقاً لأحكام معيار الإنتوساي 400.35، تظهر العلاقة بين الأطراف الثلاثة المسؤولة عن مراقبة الامتثال في الشكل أدناه:

الشكل رقم (01): الأطراف الثلاثة المعنيين برقابة الالتزام:



المصدر: مبادرة تنمية الانتوساي ، رقابة الالتزام دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ،

الإصدار 1 ، 2022 ، ص23

4. التنمية المستدامة و علاقتها بالنشاط الزراعي:

ان التنمية الزراعية ذات أهمية بالغة في الاقتصاد المعاصر، بالنظر إلى دورها المحوري باعتبارها القطاع الاقتصادي الأول المسؤول عن إنتاج المواد الخام وتوفير الموارد الحيوية للعديد من الصناعات، تتطلب هذه الصناعات دراسة دقيقة والوفاء بالمتطلبات الأساسية المتنوعة من أجل التقدم والازدهار. وبالتالي، لا يمكن فصل فكرة التنمية الزراعية عن المفهوم الأوسع للتنمية الاقتصادية.

1.4 مفهوم التنمية المستدامة و أبعادها:

تعد التنمية المستدامة توجهاً عالمياً يواجه مستقبل الأمم الاقتصادي و الاستراتيجي و ذلك من خلال أنماط الاستهلاك والإنتاج ، كما أصبح للإنسان تأثيرات انعكاسات تهدد امنه الغذائي و البيئي ، وهو ما عرّض الأرض والأجيال المستقبلية للخطر.

1.1.4 تعريف التنمية المستدامة :

عرف جروهارلن برونديتلاند في تقرير عن القضايا البيئية، والذي عرف التنمية المستدامة على أنها " التنمية التي تلبى احتياجات الجيل الحاضر دون التضحية أو الإضرار بقدرة الأجيال القادمة على تلبية احتياجاتها" ²⁰ ، كما عرف البنك الدولي التنمية المستدامة بأنها: «العملية التي تهم بتحقيق التكافؤ المتصل الذي يضمن إتاحة الفرص التنموية الحالية نفسها للأجيال القادمة، وذلك بضمان ثبات رأس المال الشامل أو زيادته المستمرة عبر الزمن» ²¹. من الواضح هذا التعريف يركز على البعد الرأسمالي وضمان تنميته أو ثباته بما لا يؤثر على حصص الأجيال القادمة، مع ترخيص مبادئ العدالة في الحصول على الفرص التنموية.

وقد عرف قاموس ويبستر **Webster** هذه التنمية على أنها تلك التنمية التي تستخدم الموارد الطبيعية دون أن تسمح باستنزافها أو تدميرها جزئياً أو كلياً. ²²

2.1.4 أبعاد التنمية المستدامة :

للتنمية المستدامة أبعاد ثلاثة مترابطة ومتكاملة فيما بينها، تسعى إلى التوافق بينهم في إطار من تنظيم وترشيد و عقلانية و استغلال الموارد الطبيعية المتاحة لتلبية احتياجات الأساسية المتزايدة و اللانهاية للبشرية. وهذه الأبعاد هي: ²³

- البعد الاقتصادي: إنه المفهوم الذي يضمن التوليد المستمر للأصول التي يمكن الوصول إليها في ظل ما هو متاح من موارد و متطلبات أساسية للسلع و الخدمات الأساسية والحفاظ عليها ، مما يسهل للأفراد والمجتمعات الوصول إلى مستوى متميز من الوجود و رفاهية معينة، كل ذلك مع الحفاظ على التوازن في الإنتاج وتجنب أي تفاوت مجتمعي أو اقتصادي أو بيئي.
- البعد الاجتماعي: ضمان الاستحقاق العادل للصحة والتعليم والتماسك الاجتماعي والتأمين لجميع الأفراد، مع ضمان إطار اجتماعي عادل، وإنشاء نظام محايد ومنصف وفعال، وتكافؤ الفرص، والتوزيع العادل للثروة والموارد الطبيعية بين جميع مكونات المجتمع.
- البعد البيئي: جيب تلبية حق الأجيال الحاضرة من الموارد الطبيعية مع ضمان حق الأجيال القادمة، مع تطوير واستعمال الطاقات المتجددة وإعادة تدوير المخلفات و الرسكلة، والتقليل من انبعاث الغازات، والتلوث.

2.4 معايير الاستدامة الزراعية و أهدافها:

تساعد معايير الاستدامة للإدارة الزراعية على تحديد و فهم العوامل التي تؤثر على تطوير البيئة الاقتصادية الزراعية ، وزيادة الإنتاجية ، وزيادة كفاءة الاستثمار الزراعي من خلال ترشيد التكاليف وتعظيم الإيرادات وصافي الربح .

1.2.4 تعريف الاستدامة الزراعية:

عرفت منظمة الأغذية والزراعة (الفاو) التنمية الزراعية المستدامة على أنها " إدارة الموارد الطبيعية والحفاظ عليها، وتسخير التقدم التكنولوجي بطريقة تضمن تحقيق الإشباع المستمر للاحتياجات البشرية للأجيال الحالية والمستقبلية. فالتنمية الزراعية

المستدامة تحافظ على الأراضي والمياه والأصول الوراثية النباتية والحيوانية، وهي غير مؤذية بيننا، ومناسبة تقنيا، ومجدية اقتصاديا، ومقبولة اجتماعيا²⁴

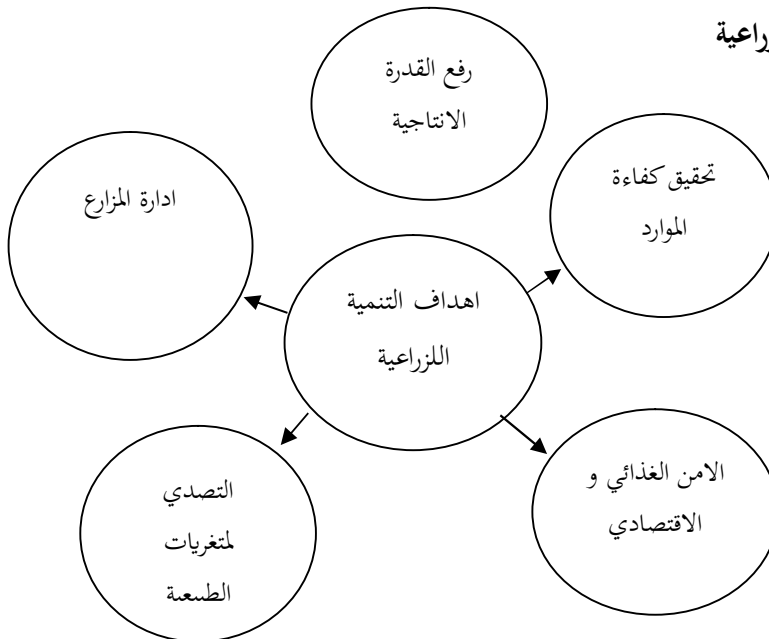
وطبقا لهذا التعريف، فإن النظم الزراعية التي تفشل في حماية وتحسين سبل العيش، وتحقيق المساواة والرفاهية الاجتماعية لهؤلاء الأفراد الذين يعتمدون على الزراعة في معيشتهم، هي نظم غير مستدامة.

2.2.4 أهداف التنمية الزراعية المستدامة :

تهدف التنمية الزراعية لمجموعة من الأهداف نذكر منها ما يلي:²⁵

- ضمان الجدوى الاقتصادية : تمثل الزراعة المصدر الرئيسي للدخل بالنسبة لأكثر من ثلث سكان العالم وبتالي فهي تدر للمزارع دخلاً كافياً و مستمرا فهي تساعد في القضاء على الفقر و تساعد المزارع المستدامة على تعزيز الانتقال إلى الاقتصاد الأخضر ، ليس فقط على المستوى المحلي فقط و لكن المساهمة في التنمية الزراعية الإقليمية المتوازنة .
- الحفاظ على الموارد الطبيعية : أي انه ما يؤخذ من البيئة يتم إعادتها، بحيث يتم الاحتفاظ بالموارد مثل الماء والتربة والهواء في حالة جيدة للأجيال القادمة ، يتم استخدام المدخلات الكيميائية مثل الأسمدة ومبيدات الحشرات بحكمة ، و تلعب الزراعة المستدامة أيضا دوراً في التخفيف من تغير المناخ والتكيف معه .
- إدارة الريف : من خلال إدارة المزارع الأرض ، وتحافظ على التنوع البيولوجي ، وتحافظ على المناظر الطبيعية الجذابة التي لا يمكن لتوجد لولا ذلك.
- تحسين نوعية الحياة في المناطق الزراعية : تساهم الزراعة في تحسين نوعية الحياة ، على سبيل المثال من خلال توفير فرص العمل وتوفير ظروف عمل لائقة. تتحسن لظروف المعيشية والهياكل الاجتماعية في المناطق الريفية ، مما يخلق بيئة جذابة أي رضا للسائحين.
- توفير الغذاء : من خلال تحقيق الأمن الغذائي وضمان الاستخدام والحفاظ على الأراضي والغابات والمياه والحياة البرية والأسماك وموارد المياه .

شكل رقم (02) : أهداف التنمية الزراعية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المراجع السابقة

3.2.4 معايير الاستدامة الزراعية

نصت منظمة الأغذية والزراعة **FAO** على سبعة معايير للاستدامة كما يلي: 26.

- العدالة : مساعدة الدول و المجموعات الأكثر فقرا لتبني أساليب زراعية مستدامة، لان المزارعين في الدول الفقيرة ليس لهم الخيار سوى الاستخدام المكثف و غير العقلان للراضي من أجل تلبية احتياجاتهم الرئيسية من الغذاء شلا يدخلهم يف حلقة مفرغة من خلال الفقر و البيئة؛
- المرونة : قدرة النظام الزراعي في المحافظة على بنية و نماذج سلوكه في مواجهة الاضطرابات الخارجية و الغير متوقعة كالفيضانات و انجراف التربة و التصحر؛
- الكفاءة في استخدام الموارد: تحقيق أكبر قدر ممكن من القيمة و الفوائد نتيجة استخدام أحد الموارد (الماء ، التربة) باستعمال مجموعة من السياسات و آليات الهادفة إلى تحقيق الكفاءة كالأسعار و الضرائب و آليات المراقبة المالية الأخرى كتقدير التكاليف؛
- تحقيق متطلبات التغذية الأساسية للأجيال الحاضرة و المستقبلية من الناحية الكمية و النوعية و توفير عدد من المنتجات الزراعية الأخرى: يجب الاعتماد على طرق الزراعة المستدامة من استخدام طرق الري الفعالة دون إسراف، و الاعتماد على أساليب الزراعة العضوية و ذلك من أجل نقل تربة و أرض قادرة على مواكبة حاجات الأجيال القادمة من منتجات زراعية لازمة لغذاء الإنسان؛
- توفير فرص العمل الدائمة و الدخل الكافي و مستوى المعيشة و العمل الملائم لجميع من يعمل بالإنتاج الزراعي ؛
- المحافظة على تعزيز القدرة الإنتاجية: يجب المحافظة على قاعدة الموارد الطبيعية بشكل عام و أيضا طاقة التجدد و الاستيعاب لدى الموارد المتجددة من خلا عدم الإخلال بالتوازنات البيئية أو التسبب في تلوثها؛
- خفض حساسية القطاع الزراعي للعوامل الطبيعية، الاجتماعية، الاقتصادية و المخاطر الأخرى و تعزيز الاعتماد على الذات، يجب على القطاع الزراعي أن يصبح قادرا على الأقل تحييد المتغيرات الخارجية التي تؤثر على نموه و استمراره؛

5. المعايير الدولية في تدقيق الإدارة المزروعة بهدف تحقيق التنمية المستدامة

لعبت المنظمات المهنية التي تنظم معايير المحاسبة والتدقيق دوراً مهماً في اقرار مجموعة من المعايير واللوائح المهنية على المؤسسات، كما ضغطت على هذه المؤسسات من اجل الالتزام بمراقبة الإدارة والإشراف عليها، لا سيما فيما يتعلق بالأنشطة الزراعية، من اجل تحقيق الهدف النهائي و هو تحقيق التنمية المستدامة في هذا المجال ، من بين المنظمات الأكثر تأثيراً في هذا المجال المعايير المحاسبية للجنة معايير المحاسبة الدولية، ومعايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، ومعايير المؤسسات العليا لمراجعة الحسابات (INTOSAI) ، ومؤسسة التمويل الدولية (مجموعة البنك الدولي)، و يقدم الجدول التالي ملخصاً موجزاً لأهم المعايير التي وضعتها هذه المنظمات.

الجلول رقم (01): يوضح المعايير ذات العلاقة بتدقيق النشاط الزراعي وكيفية لاسترشاد بها لتحقيق التنمية المستدامة..

نوع المعيار و جهة الإصدار	
معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين	
اسم المعيار وتأريخ : اعتبارات الأمور البيئية عند تدقيق البيانات المالية لسنة 1998	معيار الدولي رقم 1010 المعدل ممارسة بيان التدقيق
رقم ومضمون الفقرة التي تخص موضوع البحث. الفقرة (24) في حالة وجود أمور بيئية قد يكون لها على البيانات المالية حسب تقدير المدقق يتطلب فهم الإجراءات و سياسات المؤسسة في السيطرة على تلك الأمور ، علما هذه الفقرة تتضمن إرشاد عن المعيار (400 تقدير المخاطر كالرقابة الداخلية) الذي سحب في 2004 وعوض مكانه المعيار (315 في المنشأة و بيئتها وتقييم المخاطر) كالمعيار 330 إجراءات المدقق استجابة لمخاطر المقيمة) .	
عملية الاسترشاد : هناك ارتباط وثيق بين النشاط الزراعي والبيئة ، لذا يتطلب الأمر فحص نظام الرقابة الداخلية بخصوص تلك الأمور من خلال دراسة الاتفاقيات الدولية والقوانين و الأنظمة والتعليمات البيئية والتأكد من مدى الالتزام لعرض معرفة درجة خطر الرقابة الناتج من الأمور البنية ، وبذلك إن تشخيص مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية بخصوص الأمور البيئية وتلافيها يساهم في تحقيق التنمية المستدامة	
اسم المعيار وتأريخه : مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية لسنة 2009	معيار التدقيق 250
رقم ومضمون الفقرة التي تخص موضوع البحث: الفقرات (6، 7، 13) ويتلخص مضمونها ان المدقق تقع عليه مسؤوليات من عدم امثال الجهات الخاضعة للتدقيق بالقوانين و الأنظمة و توجد نوعين : قوانين و أنظمة ذات اثر مباشر وجوهري على البيانات المالية والتي تكون فيها المسؤولية شاملة وتطلب كافية ، وقوانين وأنظمة ليست لها اثر مباشر ولكن قد يكون عدم الامتثال فيها اثر جوهري على البيانات جمع أدلة تدقيق كافية ، وقوانين و أنظمة ليست لها اثر مباشر ولكن قد يكون عدم الامتثال فيها اثر جوهري على البيانات المالية كالقوانين و الأنظمة المتعلقة بالبيئة وتكون المسؤولية محددة باتخاذ اجراءات تدقيق مساعدة (الاستفسار من الادارة ، فحص المراسلات بين المؤسسات والسلطة العليا) .	
عملية الاسترشاد : بإمكان استخدام هذا المعيار في تدقيق مؤسسات النشاط الزراعي والسبب يعود إلى حجم ونوع القوانين و الأنظمة التي تحكم عمل تلك المؤسسات ، فهناك قوانين و أنظمة ذات اثر مباشر على البيانات المالية كقوانين وتعليمات تنفيذ الموازنات التي تحدد آلية الصرف وغيرها من القوانين، أم بخصوص القوانين و الأنظمة التي قد تكون ذات اثر جوهري على البيانات المالية مثلا القوانين و الأنظمة البيئية التي تفرض على مؤسسات النشاط الزراعي دفع تعويضات مالية للأخرين في حالة عدم الالتزام بها ، أو تلك القوانين و الأنظمة البيئية التي تحدد رسوم وغرامات على الآخرين تدفع لتلك المؤسسات في حالة عدم التزامهم بها وان هذه الرسوم والغرامات يتم الإفصاح عنها في البيانات المالية (الإيرادات) ، وبذلك أن تشخيص حالة الضعف في فرض الغرامات والتعويضات الخاصة بالقوانين البيئية في المؤسسة وتلافيها ، لا يضمن فقط بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية و إنما يساهم بشكل مباشر في تحقيق التنمية المستدامة.	
اسم المعيار وتأريخه : استخدام عمل مشفق خبير لسنة 2009	معيار التدقيق رقم 620
رقم ومضمون الفقرة التي تخص موضوع البحث : الفقرات (2، 3) مضمونها يحق للمدقق الاستعانة بالمشفق الخبير ولكن ليس في مجال المحاسبة والتدقيق وإنما في المجالات الأخرى ولا تسالي مسؤولية المدقق في حالة الاستعانة بنتائج الخبير عند أبدأ الرأي الفني المحايد وأن الغرض من عمل الخبير هو الحصول على أدلة كافية.	
عملية الاسترشاد : أن مدقق النشاط الزراعي سواء كان مدققا داخليا لو ما خارجيا بحاجة إلى أعمال الخبير خاصة في ما يتعلق الأمر بتدقيق الجوانب السنوية مثلا قياس المواصفات المعيارية المياه الصرف الصحي المعالجة	

	لري الزراعة ، أو في قياس الجوانب الإيجابية النشاط الزراعي على السنة هذه الأمثلة في ما يخص تعليق الأداء ، أما في تدقيق السياسات المالية قد تكون هناك مبالغ تصريجات أو غرامات بيئية محل شك تحتاج إلى توافر أدلة إثبات كافية من خلال مدقق خبير .
مقياس التدقيق رقم 560	اسم المعيار وتاريخه : الأحداث اللاحقة لسنة 2009 رقم ومضمون الفقرة التي تخص موضوع البحث: الفقرات (6 ، 7 ، 12) مضمونها على المدقق أن يؤدي إجراءات تدقيق تمتد من تاريخ إصدار البيانات المالية حتى تاريخ إصدار التقرير التدقيقي، لغرض الحصول على أدلة تدقيق كافية بأن الأحداث التي حصلت بين تأريخ إصدار البيانات المالية وتأريخ تقرير التدقيق ، تتطلب تعديل البيئات المالية ام الإفصاح فقط ، وقد يقوم المدقق بتعديل تأريخ تقرير التدقيق وشمول فقرة الحدث اللاحق أو القيام بأعداد تقرير جديد
	عملية الاسترشاد : إن بعض المحاصيل الزراعية تمتد لفترتين فتكون البيانات المالية قد تم إصدارها ، ونظرا لتأثر النشاط الزراعي بتغيرات المناخ قد تتلف هذه المحاصيل وتكون الخسارة الناتجة حدث لاحق يتطلب التعديل هذا في حالة المؤسسات المعنية تستخدم النظام المحاسبي الموحد ، أما بخصوص المؤسسات المعنية بالنشاط الزراعي التي تستخدم النظام الحكومي اللامركزية قد تصدر تعليمات جديدة عن قوانين كانت قائمة تحدد مبالغ تعويضية أو تفرض غرامات تتطلب الإفصاح عنها في البيانات المالية فضلا عن عمليات المناقلات في التخصصات التي تأتي موافقتها بعد إصدار البيانات المالية تتطلب إجراء التسويات القيدية وتعديل البيانات المالية .
مقياس التدقيق رقم 580	اسم المعيار وتأريخه : الإقرارات الخطية لسنة 2009 رقم ومضمون الفقرة التي تخص موضوع البحث : الفقرات (10،11) مضمونها على المدقق أن يطلب إقرارات خطية من الإدارة تبين فيها مسؤوليتها عن أعداد البيانات المالية وفق أطار أعداد التقارير المالية معتمد ، والتزامها بتزويد كافة المعلومات الضرورية ذات التأثير الجوهرية على أعداد البيانات المالية . كما بين الفقرة (48) من بيان ممارسة التدقيق 1010 على المدقق الحصول على إقرارات خطية من الإدارة حول الأمور البيئية ذات التأثير الجوهرية على البيانات المالية .
	عملية الاسترشاد : إن طلب قرارات خطية من إدارة مؤسسات النشاط الزراعي حول مسؤوليتها في إعداد البيانات المالية ، ومسؤوليتها في الإفصاح عن الأمور البيئية وخاص وان العمل في النشاط الزراعي ينظمه العديد من القوانين ذات العلاقة بالبيئة ، وعلى الرغم من إقرارات الإدارة دليل غير كافي ولكن ي في بعض الأمور التي يكتنفها الغموض كالأمور البيئية.
معايير الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)	
مقياس الانتوساي رقم 5110	اسم المعيار وتاريخه بتوجيهات بخصوص تنفيذ العمليات الرقابية على الأنشطة ذات المنظور البيئي، لسنة 2004 رقم ومضمون الفقرة التي تخص موضوع البحث: الفقرات (310 - 321) ومضمونها توجد نوعين من مصادر القياس مصادر ذات السلطة ومصادر غير ذات السلطة لكل نوع من أنواع الرقابة (المالية ، الالتزام الأداء) في تمكين المدقق من الحصول على دليل حول التزام الجهة الخاضع للتدقيق بالأمور البيئية.
	عملية الاسترشاد : إن هذا المعيار يميز استخدام الأدبيات الجامعية كمصدر لقياس مدى التزام المؤسسة في الحفاظ على بيئة نظيفة ، ولذلك يمكننا مثلا مقارنة التوصيات العلمية باستخدام الأسمدة والمبيدات وحسب نوع الحصول مع ما مستخدم فعلي وعلى صورتها تحصل على دليل يمكن المدقق من معرفة مدى الالتزام في الحفاظ على البيئة وبالوقت نفسه قياس كفاءة النشاط.
مقياس الانتوساي رقم 5130	اسم لمعيار وتأريخه : التنمية المستدامة : دور الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية ، لسنة 2004
	رقم ومضمون الفقرة التي تخص موضوع البحث: الفقرة (14) من الجزء الثاني ومضمونها عند الرقابة على

<p>مؤشرات التنمية المستدامة لقياس الأداء فبالإمكان استخدام المفاهيم الواردة في المعايير الصادر من الانتوساي عملية الاسترشاد : يسمح ح هذا المعيار باستخدام مفاهيم متعلقة بالمعايير في قياس الأداء عبر مؤشرات التنمية المستدامة ، وبذلك يمكن استخدام الإجراءات التحليلية في قياس الأداء عبر مؤشرات التنمية المستدامة وعلى سبيل المثال مقارنة درجة المؤشر للسنة الحالية مع السنة السابقة ومقارنة النتائج الفعلية للخطط والاستراتيجيات الزراعية مع الأهداف الإنمائية لمعرفة التقدم المحرز في أهداف التنمية المستدامة.</p>	
<p>اسم المعيار وتاريخه: مسؤولية المدقق بخصوص الاحتيال في عملية الرقابة على البيانات المالية: لسنة معيار 2009</p>	<p>معيار الانتوساي رقم 1240</p>
<p>رقم ومضمون الفقرة التي تخص موضوع البحث: الفقرة (13) والملحق رقم (3) مضمونها على المدقق أن يأخذ في نظر الاعتبار عند تنفيذ الإجراءات التحليلية في هيئات القطاع العام التحديات الناتجة من استخدام الأساس النقدي للمحاسبة وما يتعلق به من احتمالية التلاعب بالمعلومات المالية ، هذا وان القطاع العام يتضمن مجالات مهمة تتعلق بالمنح فضلا عن حساب الإيرادات . كما يبين الملحق رقم (3) الحالات التي تشير إلى وجود احتيال في هيئات القطاع العام.</p>	
<p>عملية الاسترشاد : إن المؤسسات الزراعية تحصل على دعمها المالي عبر تمويلات مختلفة من الموازنة التشغيلية والموازنة الاستثمارية فضلا عن المبالغ التي تحصل عليها خارج حساباتها المالية لدعم المشاريع الزراعية الخاصة بالفلاحين والمزارعين ، لذلك فإن عمليات الاحتيال ليس فقط تشويه للبيانات المالية و إنما أيضا تعيق من وضع تلك الأموال في اتجاهها الصحيح مما تترك آثار سلبية على تحقيق التنمية المستدامة.</p>	
<p>المعايير المحاسبة للجنة المعايير المحاسبة الدولية</p>	
<p>اسم المعيار وتاريخه : عرض البيانات المالية لسنة 1998</p>	<p>المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 المعدل</p>
<p>رقم ومضمون الفقرة التي تخص موضوع البحث: الفقرات (4، 9) ومضمونها يحق للمنشأة القطاع العام تطبيق هذا المعيار ولكن يتطلب ذلك عرض اجزاء اضافية في البيانات المالية ، كما يشجع هذا المعيار على عرض بيانات اضافية مثل التقارير البيئية .</p>	
<p>عملية الاسترشاد : يمكن الاسترشاد بهذا المعيار بوساطة المدقق الداخلي و المدقق الخارجي ، فمن جانب التدقيق الداخلي يسترشد به لمطالبة الإدارة من إعداد تقارير بيئية يتم إرفاقه كبيانات إضافية مع البيانات المالية وخاصة وان النشاط الزراعي ذو تأثيرات ايجابية وسلبية على البيئة ، أما من جانب التدقيق الخارجي لغرض التأكد من مدى التزام المؤسسات النشاط الزراعي من تطبيق المعايير والقواعد و الأعراف المحاسبية ذات الصلة بمجال عمل تلك المؤسسات ، وان المطالبة بالزام مؤسسات النشاط الزراعي مثلا في إعداد تقارير إضافية عن البيئة يصب في مصلحة تحقيق التنمية المستدامة</p>	
<p>اسم المعيار وتاريخه : الزراعة لسنة 2003</p>	<p>المعيار المحاسبي الدولي رقم 41</p>
<p>ومضمون الفقرة التي تخص موضوع البحث: الفقرات (30، 46) ومضمونها إن أساس تقسيم الأصل الحيوي هو القيمة العادلة ولكن في حالة القيمة العادلة غير موثوق فيها يتم تقييم الأصل بالتكلفة مطروح منها اي استهلاك متراكم او خسائر انخفاض قيمة متراكمة ، كما يجب على المؤسسة أن تصف إذ لم يتم الإفصاح في مكان آخر في المعلومات المنشورة في البيانات المالية من (طبيعة أعمالها المتعلقة بكل فئة من الموجودات الحية ، المقاييس أو التقديرات غير مالية للكميات المادية ، كل فئة من الموجودات نهاية المدة)</p>	
<p>عملية الاسترشاد : نظراً لامتلاك المؤسسات الزراعية موجودات حية على شكل مشاريع زراعية يتم الإفصاح عليها بشكل إجمالي ، دون توضيح عدد وقيمة هذه الموجودات في البيانات المالية أو في مكان آخر ، وبذلك يمكن للمدقق الاسترشاد فيها لمعرفة القيمة العادلة لتلك الموجودات الحية ، فضلا عن أن بعض الموجودات الحية من الأنواع المهتدة بالانقراض وأن متابعة وتقييم تلك الموجودات يصب في مصلحة الحفاظ على التنوع</p>	

	الحيوي الذي يعود بالآخر على تحقيق التنمية المستدامة .
المعيار الخامس الدولي رقم 16 المعدل	اسم المعيار وتاريخه : الممتلكات والتجهيزات والمعدات ، لسنة 1998
	رقم ومضمون الفقرة التي تخص موضوع البحث: الفقرات (2 ، 30 ، 31) مضمونها لا ينطبق هذا المعيار على الغابات وما شابهها من الموارد الطبيعية المتجددة ، ولكن يتم تطبيقه على الممتلكات والتجهيزات والمعدات التي استخدمت لتطوير أو المحافظة على الغابات والموارد الطبيعية ، وإن قيمة الأراضي والمباني والمعدات والتجهيزات هي القيمة العادلة السوقية.
	عملية الاسترشاد : وذلك لنفس سبب استخدام المعيار الخامس (41) ، إذ تجود مشاريع زراعية ذات أمد طويل تمتلكها تلك المؤسسات ، تتضمن أراضي ومباني وتجهيزات ومعدات يتم الإفصاح عليها بشكل إجمالي ، وبذلك يمكن للمدقق الاسترشاد فيها لمعرفة القيمة العادلة لتلك الموجودات، فضلا عن عملية المتابعة والتقييم لتلك المشاريع لها مساهمة كبيرة في تحقيق التنمية المستدامة.
معايير التنمية المستدامة المؤسسة التمويل الدولية (مجموعة البنك الدولي)	
معيار الأداء رقم 03	اسم المعيار وتاريخه : كفاءة استخدام الموارد ومنع التلوث لسنة 2012
	رقم ومضمون الفقرة التي تخص موضوع البحث: الفقرات (9 ، 12 ، 15) مضمونها على الجهة المتعاملة مع المؤسسة أثناء القيام بتنفيذ المشروع أن تتفاد استهلاك المياه الذي يترك آثار بالغة على الآخرين ، وتوليد النفايات الخطرة على صحة الإنسان والبيئة و إنما معالجتها وفق طريقة سليمة، كما على الجهة المتعاملة مع المؤسسة عندما يكون لديها مشروع مكافحة الآفات استخدام المبيدات ذات السمية القليل التي لا تترك اثر على البيئة والإنسان.
	عملية الاسترشاد: هناك العديد من مشاريع النشاط الزراعي التي يتم تمويلها من المصرف الزراعي ، قد تكون لها آثار سلبية على البيئة بسبب استخدام السيدات الزراعية وتوليد النفايات ، لذا يتم الاسترشاد بهذا المعيار المعرفة مدى التزام أصحاب المشاريع الزراعية الخاصة التي يتم تمويلها من المصرف الزراعي باتخاذ التدابير اللازمة لكفاءة استخدام الموارد ومنع التلوث و تقديم دراسات جدوى اقتصادية بوساطة مختصين عن طبيعة المشروع واثاره الإيجابية والسلبية.
معيار الأداء رقم 06	اسم المعيار وتاريخه : الحفاظ على التنوع الحيوي والإدارة المستدامة للموارد الطبيعية 2012
	رقم ومضمون الفقرة التي تخص موضوع البحث: الفقرة (7) مضمونها يجب على الجهة المتعاملة مع المؤسسة تجلب الآثار السلبية على التنوع الحيوي وخدمات النظام البيئي من خلال اتخاذ تدابير كفيلة طيلة حياة المشروع تمنع تلك الآثار.
	عملية الاسترشاد: إن بعض مشاريع استصلاح الأراضي الزراعي تؤدي إلى إنقاص التنوع الحيوي ، وبذلك يمكن الاسترشاد به لتأكد من مدى التزام الجهة صاحبة المشروع المتعاملة مع المؤسسة باتخاذ التدابير الكفيلة في الحفاظ على التنوع الحيوي .

المصدر: وعد هادي عبد الحساني ، تدقيق النشاط الزراعي ودوره في تحقيق التنمية المستدامة "بحث تطبيقي في مديرية زراعة محافظة المثنى ،

متطلبات نيل شهادة محاسب قانوني، تخصص: دراسات محاسبية، جامعة بغداد، العراق ، 2015-2016 ، ص 81

6. خلاصة :

أصبحت معايير المحاسبة الدولية مرجعا لا غنى عنه يسترشد بها المهنيون و الخبراء على حد سواء لا سيما فيما يخص في القطاع الزراعي الذي يتأثر بمختلف التغيرات التي تحدث نتيجة للتحويل البيولوجيو و يتمعرض بيانه بأفضل شكل ، من اجل تحقيق تنمية مستدامة

و من خلال ما سبق فقد تم استخلاص النتائج التالية :

- هناك العديد من مؤشرات التنمية المستدامة (الاقتصادية والبيئية والاجتماعية والمؤسسية) التي تموضعها من طرف المنظمات الدولية والتصريح باستخدامها في الأنشطة الزراعية .
- إن الغرض من معايير التدقيق هو تحديد الدور الإيجابي لنشاط الزراعي كم جهة ، والدور السلبي . من ناحية أخرى ، حول نطاق وأهداف التنمية المستدامة .
- يعتبر الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق والتمويل المالي في الادارة المزروعة (تدقيق الالتزام ، البيانات المالية ، الاداء) كاحد المؤشرات الفاعلة في تحقق أهداف المؤسسة الزراعية بما يتماشى و مصلحة التنمية المستدامة.
- يعتبر وجود برامج و تدقيق داخلي والخارجي لدى التعاونيات الزراعية وجود برنامج تدقيق لدى الهيئات الوصية كاداة لتأكد من مدى التزام المؤسسة الناشطة في المجال الزراعي باتخاذ التدابير الكفيلة في الحفاظ على التنوع الحيوي والنباتي و استصلاح الأراضي الزراعي وفق المعايير المتفق عليها .
- تسهم معايير التدقيق المالي والمحاسبي في استغلال الأمثل للموارد الطبيعية و المالية المتاحة بكفاءة وفعالية في ضوء الوقت والكمية والنوعية .

7. الهوامش والإحالات:

¹ . <https://mawdoo3.com> , 2022-11-02, تعريف الزراعة, بلناضمرأوي

² منى كامل حمد ، أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد 36، جامعة بغداد، العراق ، 2013 ، ص 346.

³ جوهري أيوب، خويلدي الطاهر، تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات الزراعية الجزائرية دراسة حالة مؤسسة فلاحية الجنوب AGRO SUD خلال الفترة (2014 - 2019) ، مذكرة متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، تخصص محاسبة، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، 2018، ص7.

⁴ اسكندر حسين ، ادارة مزارع ، ص 5.

⁵ المنظمة العربية لتنمية والزراعة، ورشة عمل حول الأساليب الحديثة للإدارة المزروعة ، 07-08 نوفمبر ، القاهرة ، 2007 ، ص 04.

⁶ وعد هادي عبد الحساني، خولة حسين حمدان، دور معايير المحاسبة في الرقابة على النشاط الزراعي لتحقيق التنمية المستدامة، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد 12، العدد 39، جامعة بغداد، العراق، 2017 ، ص 68.

⁷ <https://www.researchgate.net/publication/35786717>, Eyid Abbas Abdalltef, Characteristics of agriculture, agricultural systems and the status of agricultural economic activity, 2022-11-10 تاريخ الاطلاع

⁸ محمد الفيومي، عوض لبيب، المراجعة، المكتبة الجامعية الحديثة، الإسكندرية، 1998 ، ص 11.

⁹ J.C BECOUR, H Bouquin, **Audit opérationnel**, 2eme Edition, Economica, Paris, 1996, P12.

¹⁰ Mark Measures , **FARM AUDITING FOR SUSTAINABILITY**, Elm Farm Research Centre, UK, p 04.

¹¹ Paul M. Collier, **Sam Agyei-Ampomah, performance strategy** , First edition , USA, 2008, p206.

¹² B.Com, Auditing , BHARATHIAR UNIVERSITY, p34.

- ¹³ المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) ، بيان ممارسة التدقيق الدولي 3000 ، معايير الرقابة على الأداء ، 2004 ، ص 13.
- ¹⁴ وعد هادي عبد الحساني، تدقيق النشاط الزراعي و دوره في تحقيق التنمية المستدامة - بحث تطبيقي في مديرية زراعة محافظة المثنى، متطلبات شهادة محاسب قانوني ، مجلس المعهد العالي لدراسات المحاسبة والمالية ، بغداد ، 2016-2017، ص 40.
- ¹⁵ معيار الانتوساي 5110 ، 2001 ، ص 21.
- ¹⁶ محمد جعفر الكرخي، تقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية باستخدام النسب، دار المنهل لنشر و التوزيع، عمان، 2014، ص 42
- ¹⁷ IAS 110 “Glossery of terms at july 1995”, p22.
- ¹⁸ لخضر بن علي ، محاضرات موجهة لطلبة ماستر إدارة الميزانية مقياس الرقابة والتدقيق في القطاع العام ، جامعة الجلفة ، الموسم الجامعي 2020/2019 ، ص 06 .
- ¹⁹ عقيل دخيل كريم الاعاجيبي، مدى استخدام ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق لمعايير الانتوساي (بحث تطبيقي على ديوان الرقابة المالية الاتحادي)، مجلة كلية مدينة العلم ، المجلد 13 ، العدد 01 ، العراق، 2021 ، ص 04 .
- ²⁰ . عبدالله بن جمعان الغامدي، التنمية المستدامة بين الحق في استغلال الموارد الطبيعية والمسؤولية عن حماية البيئة، جامعة الملك سعود ، المملكة العربية السعودية ، 2007م ، ص 10 .
- ²¹ هدى بوحنيك، زارع رباب، واقع التأهيل البيئي في ظل التنمية المستدامة - عرض تجرّبي تونس والجزائر -، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، العدد 02، جامعة تيبازة، الجزائر، 2018، ص 11 .
- ²² . العربي حجام ، سميحة طوي، التنمية المستدامة في الجزائر: قراءة تحليلية في المفهوم والمعوقات ، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد (06) ، العدد(2) ، 2019 ، ص 125 .
- ²³ كاكي عبد الكرم ، بورقة قويدر ، ثلاثية الجديدة: الابتكار الأخضر والاقتصاد الأخضر والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وإشكالية التنمية المستدامة: (إسقاط المقاربة على حالة الجزائر) ، مجلة الاقتصاد و ادارة الاعمال، المجلد 18، العدد 01 ، 2020 ، ص 62
- ²⁴ حمدي سيد عبده عبد العال ، دراسة تحليلية لبعض مؤشرات التنمية الزراعية المستدامة في مصر ، مجلة الاقتصاد الزراعي والعلوم الاجتماعية ، مجلد 12 ، 2021 ، ص 01.
- ²⁵ European Union , **Sustainable Agriculture For The Future We Want** , 2012 .p 02.
- ²⁶ شتوح وليد - الزراعة المستدامة: الخيار الاستراتيجي لتحقيق الأمن الغذائي في الدول النامية ، ملتقى دولي حول الانتاج الزراعي و رهان أمن الاغذائي ، عنابة، 2010/11/25-24 .