The role of accounting standards, audit and finances in control On agricultural activity to achieve sustainable development

م.د.وعد هادي عبد الحساني
جامعة المثنى

أ.م. د. خولة حسين حمدان
المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية- جامعة بغداد

المستخلص

أن النشاط الزراعي له اهمية كبيرة في ابعاد التنمية المستدامة الاربعة ففي البعد الاقتصادي يساهمفي الناتج المحلي الاجمالي ومصدر مهم من مصادر جذب الاستثمار، وفي البعد البيئي يساهم في حفظ التنوع البيولوجي ومكافحة التصحر وزيادة مساحة الاراضي الزراعية ، ودوره في البعد الاجتماعي في تحقيق الامن الغذائي والقضاء على الفقر وتوافر فرص العمل ، واما في البعد المؤسسي يعد مصدرا يتيح لجميع الاطراف بالمشاركة الفعالة وتبادل الخبرات ووجهات النظر المحلية والعالمية، ولغرض مواجهة التحديات المتمثلة بفشل العديد من مشاريع النشاط الزراعي ، وسوء الاستخدام للأموال المحددة لدعم النشاط الزراعي ، والتي أدت الى اضعاف دور النشاط الزراعي في التنمية المستدامة ،فقد سعى البحث الى توظيف معايير المحاسبة والتدقيق فضلا عن معايير التمويل المالي في الرقابة على النشاط الزراعي لتحقيق اهداف التنمية المستدامة وفقاً لأبعادها ، وان من اهم الاستنتاجات وجود معايير محاسبية وتدقيقية ومعايير معنية بالاستدامة البيئية والاجتماعية لا يتم توظيفها عند الرقابة على النشاط الزراعي لتحقيق التنمية المستدامة ، وأوصى البحث بضرورة توظيف تلك المعايير عند اجراء الرقابة على مشاريع النشاط الزراعي لتحقيق اهداف التنمية المستدامة.

Abstract

The agricultural activity has a great significance in the all four dimensions of sustainable development. Firstly, the economic dimension which it contributes with the GDP, as well as, it is considered as an important source to attract the investment. Secondly, the environmental dimension which also contributes with conserving of the biodiversity, combating the desertification, and increasing the farmlands. Thirdly, for its role in the social dimension to achieve the food security, to eradicate the poverty, and providing jobs. Fourthly, toward the institutional dimension as well it is considered as a source that allows all people to participate effectively, and to exchange of the local and universal experiences and perspectives. For confronting of the challenges which are presented of the failure many projects of agricultural activity, and the misusing of devoted funds of supporting the agricultural activity, which led to the weakening of the role of agricultural activity in sustainable development. The research sought to embodies the criteria of accounting and audit , as well as the criteria of the financial funding in the censorship of agricultural activity to achieve the goals of sustainable development according to its dimensions. One of the most important conclusions, is that existence of the criteria of accounting and auditing, as well as criteria which concern with environmental and social sustainability, which are not employed at the censorship on the agricultural activity. To sum up, to achieve sustainable development, the research paper has recommended on the necessity of embodying those criteria when conducting censorship on the projects of agricultural activity, to achieve the aims of sustainable development.

المقدمـــة

يُعد تحقيق التنمية المستدامة تحديًا تواجهه جميع دول العالم ، لان تحقيقها يتطلب توازن اقتصادي ، بيئي ، اجتماعي ، مؤسساتي ،اي في جميع ابعادها الاربعة ولكل نشاط تتأثر فيه التنمية المستدامة ، واذا ما اخذناالنشاط الزراعي كأحد الانشطة المؤثر ، فأن الامر يتطلب لتحقيق التنمية المستدامة توازن بين الانتاج الزراعي بشقيه النباتي والحيواني والمحافظة على البيئة من التدهور وسوء استخدام الاراضي الزراعية وتحقيق العدالة الاجتماعية بضمان حصة الاجيال الحالية والمستقبلية والمشاركة الفعالة لجميع الاطراف ذات العلاقة في عملية صنع القرارات المتعلقة بالنشاط الزراعي ، ولكن الامر ليس من السهل تحقيقه ما لم تكون هناك عملية رقابة وتدقيق على كافة اعمال النشاط الزراعي في المؤسسات الزراعية وفق معايير المحاسبة والتدقيق والتمويل المالي ، وفي ضوء ذلك تضمن البحث أربعة محاور (المحور الاول منهجية البحث ودراسات سابقة ، المحور الثاني النشاط الزراعي في التنمية المستدامة، المحور الثالث تدقيق النشاط الزراعي والمعايير ذات العلاقة لتحقيق التنمية المستدامة، المحور الرابع الاستنتاجات والتوصيات) .

المحور الأول– منهجية البحث ودارسات سابقة:–

١–١ **مشكلة البحث** : تخضع المؤسسات الزراعية الى ثلاثة انواع من التدقيق (الالتزام ، البيانات المالية ، الاداء) ، سوء من يقوم بعملية الرقابة والتدقيق ، اجهزة تدقيق داخلي أو خارجي ، ولكن تتبلور مشكلة البحث بعدم ايلاء اهمية كافية الى معايير المحاسبة والتدقيق والتمويل المالي في عملية الرقابة والتدقيق على النشاط الزراعي ، بالرغم من أهمية تلك المعايير في رفع كفاءة وفاعلية عملية الرقابة والتدقيق على النشاط الزراعي والمساهمة في تحقيق التنمية المستدامة .

١–٢ **<u>أهمية البحث</u>** :تنبع اهمية البحث من اهمية النشاط الزراعي في المساهمة بتحقيق التنمية المستدامة ، اذ يساهم في الناتج المحلي الاجماليوفي جذب الاستثمار كما يحافظ التنوع البيولوجي ومكافحة التصحر وزيادة الاراضي الزراعية والحفاظ على الماء والهواء من التلوث دوره في تحقيق الامن الغذائي والقضاء على الفقر وتوافر فرص العمل ، مما يتطلب مراعاة المعايير المحاسبة والتدقيق والتمويل المالي الدولية للحفاظ على حاجات الاجيال الحالية والمستقبلية

١–٣ **أهداف البحث**:يهدف البحث على التعرف على الاتي:

١_ النشاط الزراعي والتنمية المستدامة

٢_ المعايير المحاسبة والتدقيق والتمويل المالي في عملية الرقابة والتدقيقعلى النشاط الزراعي بما يخدم تحقيق التنمية المستدامة .

١–٤– **فرضية البحث :يستند البحث على فرضية مفادها** (ان الاسترشاد بمعايير المحاسبة والتدقيق والتمويل المالي في عملية الرقابة والتدقيق على النشاط الزراعي يساهم في تحقيق التنمية المستدامة)

١–٥ **منهج البحث:** تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي في اعداد البحث .

١–٦– **أساليب جمع البيانات:** لغرض انجاز البحث تم الأعتمادعلى المصادر الآتية:

(الكتب العربية والاجنبية، والرسائل الأكاديمية والمهنية الدوريات ، الانترنت)

١_٧: الدراسات السابقة

١_ دراسة (السقا : ٢٠١١) بحث منشور في جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية ، بعنوان (متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولا عام (GAAS))

تهدف الدراسة الى تحديد متطلبات التدقيق البيئي في ضوء المعايير الشخصية والعمل الميداني واعداد التقارير، وان من أهم الاستنتاجات التي توصل اليها البحث هي ، ان معايير التدقيق المقبولة قبولا عام تمثل مجموعة ارشادات يمكن ان يسترشد بها مراقب الحسابات في اداء عمله ، وبمفهومها العام لا تختلف عند الاعتماد عليها في اي نوع من انواع التدقيق بما في ذلك التدقيق البيئي ، وأوصت الدراسة الى ضرورة أدخال مراقبي الحسابات في دورات تدريبية خاصة بأجراء التدقيق البيئي ، وهو ما يمكن ان يساهم في رفع قدراتهم العلمية والعالمية في اداء عملية التدقيق البيئي.

٢_ دراسة(**Jamtsho, Choida,2005**)

(Environmental auditing and sustainable development from the perspective of a government auditing)

بعنوان **(المراجعة البيئية والتنمية المستدامة في منضور التدقيق الحكومي ، رسالة ماجستير للحصول على درجة الماجستير في العلوم تقييم الاثر البيئي ونظم الادارة البيئية والتدقيق ، مقدمه الى جامعة ايست انجليا ،)**

تهدف الدراسة إلى التعرف على المعايير الخاصة بالبيئة والتنمية المستدامة للأجهزة العليا لرقابة ، وتحديد التحديات التي تواجه الاجهزة العليا للرقابة في تطبيق المبادئ والممارسات الخاصة بالتنمية المستدامة ، والمقارنة بين عمل الاجهزة العليا للرقابة في البلدان النامية والبلدان المتقدمة بما يخص تطبيق المبادئ والممارسات الخاصة بالتنمية المستدامة ، وان من أهم النتائج التي توصلت أليها الدراسة ، عدم وجود شفافية لدى الاجهزة العليا للرقابة والتي تتحقق بتعزيز حرية الوصول الى المعلومات والمشاركة في تبادل المعلومات على الصعيد الداخلي والخارجي من خلال الافصاح عن المعايير المستخدمة والنتائج المتحققة ، وان الاجهزة العليا للرقابة في البلدان النامية لا تطبق سوى القليل من المبادئ والممارسات الخاصة بالتنمية المستدامة على العكس من الاجهزة العليا للرقابة في البلدان المتقدمة، وأوصت الدراسة الى تفعيل اجراءات التدريب الفعال لموظفي الاجهزة العليا لرقابة في البلدان النامية ، اذ اسفرت نتائج التحليل بعدم حصول الاجهزة العليا للرقابة في البلدان النامية على اي معيار في ما بينما حصلت أجهزة العليا للرقابة في البلدان المتقدمة على اثنين معيار من اصل ثلاثة معايير تخص التدريب الفعال،لغرض تمكين جميع الاجهزة العليا للرقابة في البلدان النامية والمتقدمة ، من القيام بالتدقيق البيئي فعلا جميع الاجهزة تبادل الخبرات والتجارب والافكار الخاصة التي تدعم قدرة المدقق بالقيام بأعمال التدقيق البيئي .

المحور الثاني : النشاط الزراعي في التنمية المستدامة

٢-١ : تعريف واهمية النشاط الزراعي

يعد النشاط الزراعي ادارة عملية تحويل حيوية لأصل حيوي معد للبيع الى منتوج زراعي او الى اصل حيوي اضافي بوساطة المنشأة ،اذ يغطي النشاط الزراعي مدى واسعا من النشاطات المتعلقة بتربية المواشي وجني المحاصيل السنوية والمعمرة وفلاحة البساتين والمزارع وتربية الاسماك في المزارع،(معيار المحاسبي الدولي ٤١ ، ٢٠٠٣).ويقصد بعملية التحول الحيوي عمليات التكاثر والنمو والضمور التي تؤدي جميعها الى تغيرات نوعية وكمية للحيوان والنبات ، والتي تنعكس بالزيادة والانخفاض في قيمة الموجودات الحية (القاعدة المحاسبية رقم (١١) ، ٢٠٠٠: ١) ويرى (Francis & David) ان تعريف النشاط الزراعي يتغير مع مرور الوقت لذا يعد أدارة الكائنات الحية والنظم الايكولوجية لإنتاج السلع والخدمات لأفراد المجتمع ، وبهذا يشمل تربية المواشي وتربية الاحياء المائية والنحل وانشاء البساتين وانتاج المحاصيل الحقلية وتخزين وتسويق المنتجات الزراعية (Francis & David,2012:46). وكما يرى (الربيعي)ان النشاط الزراعي عبارة عن استغلال الأرض بوساطة بذرها وفلاحيتها لإنتاج المحاصيل النباتية، ويلحق به أعمال كثيرة تعد بمثابة التابعة كرعاية المواشي وتربيتها وإنتاج الألبان وتربية النحل والدواجن لما لها من منافع اقتصادية مما يعرف أحيانا باسم الصناعات الزراعية، لأنها تعتمد كليا على المنتجات الزراعية ومعظمها يعد بمثابة المكمل للنشاط الزراعي(الربيعي ،٢٠١١: ١٥) . اما من جانب اهميته يعد النشاط الزراعي ذو اهمية بالغة في العالم سواء من ناحية انتشاره او عدد العاملين فيه، اذ يساهم في توافر المواد الخام التي تستخدم في الصناعة بدلا لاستيرادها من الخارج ، وهذا بدوره يكوّن راس المال بالعملة الاجنبية من خلال ارتفاع صادرات المنتجات الزراعية وانخفاض الواردات بوساطة الاعتماد على المنتجات المحلية(Brandt ,&Otzen, 2007:65) . وان الجزء الاكبر لزيادة النمو الاقتصادي خلال عملية التنمية ينسب الى دور النشاط الزراعي في دعم أنشطة الانتاج والتسويق والبيع التي تتعلق بالأغذية والمشروبات والمنسوجات ذات الصلة الجيدة على الصعيدين المحلي بالنسبة للمستهلكين والعالمي بالنسبة للصادرات ، (Stringer , 2001 : 5) . كما يعد النشاط الزراعي مصدر رئيس لتحقيق الامن الغذائي في البلدان ، ليس فقط لما يوفره من المنتجات الغذائية التي يتم زرعتها محليا ، وانما تتبع بعض البلدان الى استغلال المحاصيل النقدية في تحقيق الامن الغذائي والناتجة من تحول المزارعين في المناطق الريفية من انتاج المحاصيل الزراعية التي تشكل الغذاء الرئيس للسكان المحلي الى المحاصيل النقدي ذات القيمة البيعية الاعلى في اسواق البلدان المتقدمة مثل زراعة (الورود ، الفواكه ، والتبغ ، وما الى ذلك) من خلال استثمار تلك الاموال التي تمثل عملة اجنبية في الانتاج الغذائي المحلي ، (مؤتمر الامم المتحدة للتجارة والتنمية ، ٢٠٠٨ : ١٣)

ويرى الباحثان ان النشاط الزراعي يتطلب لوجوده توافر ارض صالحة للزراعة ويد عاملة وراس مال مع توافر ظروف وموارد طبيعية متمثلة بالأنهر أو الامطار ودرجات الحرارة ،كي تمكنه من القيام بالأنشطة الفرعية النباتية والحيوانية ، وما يلحقها من انشطة اخرى كالتخزين والتسويق في المنتجات الزراعية ، ويعد ذو اهمية

كبيرة في توافر احتياجات السكان من المواد الغذائية في ضوء ما ينتجه من هذه المواد ، او في ضوء ما يجنيه من عملة اجنبية تساهم في استيراد المنتجات الغذائية الضرورية لحياة السكان ، بالإضافة الى مد القطاع الصناعي بالمواد الخام الاولية التي تساهم في تصنيع العديد من المنتجات الصناعية الضرورية.

٢-٢ خصائص النشاط الزراعي

يتميز النشاط الزراعي عن غيره من الانشطة الاقتصادية الاخرى ، بمجموعة من الخصائص التي تترك اغلبها انعكاسات على عملية الرقابة والتدقيق بسبب ما تحتاجه من معالجات محاسبية ومن اهم تلك الخصائص هي :

١- تعدد المنتجات الزراعية: ان اغلب الوحدات الانتاجية الزراعية تقوم بإنتاج عدة منتجات في وقت واحد، مثلا انتاج محصول القمح كحبوب وما يرافقه من منتجات الاعلاف ، وانتاج اللحوم وما يتبعه من منتجات الصوف والجلود والاسمدة ، وقد تكون هذه المنتجات المتعددة ذات قيم بيعيه متفاوتة ، لذا يتطلب الامر تحديد كلفة كل منتج على حدة لغرض معرفة ربحية المنتجات الرئيسية والفرعية (فخر، وزكي،٢٠٠٧: ١٥).

٢- تداخل الانشطة الزراعية: تتداخل الانشطة الزراعية فيما بينها، اذ تكون بعض المخرجات الزراعية مدخلات للأنشطة الاخرى ،كمنتجات حقل القمح والشعير تكون مدخلات لنشاط انتاج العلف في نفس المزرعة ، ومنتجات هذا النشاط تكون مدخلات لنشاط الانتاج الحيواني (ماشية، دواجن) (الغبان، والغبان،٢٠٠٩: ٤٠٠) .

٣- صعوبة تمويل النشاط الزراعي: ان للمخاطر الكثيرة التي يتعرض لها النشاط الزراعي في انتاجه، الاثر السلبي على عملية التمويل ، فالدائن يتردد في تسليف المزارع او يطلب فائدة كبيرة مقابل استعمال رأسماله في النشاط الزراعي ، ولسببين الاول ان الضامن الوحيد لسدد السلف الزراعية هو الانتاج النباتي والحيواني ، وان هذا الانتاج يتكون من محاصيل بيولوجية تتعرض لتلف في مرحلة النمو وتحضيرها ونقلها وتخزينها، والسبب الثاني ان اسعار المحاصيل الزراعية تتأرجح بين الارتفاع والانخفاض غير مستقرة(عارف ، ٢٠١٠: ٤٩) .

٤-ضخامة قيمة الخدمات التسويقية : ان معظم المنتجات الزراعية تتصف بقابليتها للتلف وبدرجات متفاوتة ، لاسيما الخضراوات والفاكهة، ومنتجات الالبان ، وهذا الامر يحتاج الى خدمات تسويقية سريعة والاحتفاظ بها بأماكن تخزين مناسبة حسب نوع المنتج الزراعي ، فضلا ان بعض المنتجات الزراعية تمتاز بكبر الحجم ، وان كل ذلك يؤدي ارتفاع تكاليف خدمات التسويق، مما يتطلب وجود نظام كلفوي ملائم الاحتساب التكاليف، (جمعة ، ٢٠١٣ : ٥٦).

<u>٢-٣ التنمية المستدامة</u>

تعريف التنمية المستدامة

تختلف وجهات النظر في مصطلح التنمية المستدامة ، فمن يراه في الحفاظ على البيئة من التدهور الحاصل من تغيير الظروف وتأثير الانسان على الطبيعة، والبعض يراه في تحسين الظروف المعيشية للإنسان على كوكب الارض ، اي من الناحية الاقتصادية والاجتماعية ، والبعض الاخر يقسمها الى ثلاثة ابعاد بيئية واقتصادية واجتماعية، ويعود ذلك الاختلاف في وجهات النظر الى الانتماءات الفكرية و الحقبة الزمنية التي مرة بها مصطلح التنمية المستدامة ،

ولقد ظهر اول تعريف للتنمية المستدامة بشكل صريح في تقرير بورتلاند لسنة (١٩٨٧) ، الذي عرفها بأنها التنمية التي تلبي احتياجات الجيل الحالي دون المساس او التضحية بقدرة الاجيال القادمة على تلبية احتياجاتهم الخاصة ، ووضع هذا التعريف على الرغم من ان المشاكل ليست من نفس الحجم كما هو عليه البيئة حاليا من تدهور ، ولا يعني ذلك ان هدف التنمية المستدامة هو الحفاظ على البيئة فقط ، وانما يمتد لتحقيق تنمية متوازنة للأنشطة الاقتصادية ، ورفع مستويات المعيشة ونوعية الحياة ، مع ضمان تماسك اقتصادي اجتماعي مع جميع اصحاب المصالح الذين يهمهم الحفاظ على الموارد الطبيعية والبيئية ككل، (Hale &Lachowicz , 2002: 84). وعرف (Lafferty) ان التنمية المستدامة اطار متكامل يمنع تدهور البيئة الايكولوجية ويساهم في معالجتها بما يضمن حصة الاجيال القادمة ، وتعد ضرورة لابد منها بسب الافراط في التنمية من قبل الدول المتقدمة ، والتخلف الشديد في الدول النامية يعرض نظم دعم الحياة المحلية والاقليمية والعالمية الى التدهور (Lafferty, 2004: 16).وكما عرفت التنمية المستدامة على انها تحسين سبل العيش للإنسان مع الحفاظ على خيارات السماح للتكيف مع المتغيرات التي تطرأ على الموارد الطبيعية ، ويقصد بالتكييف على جميع مستويات النظم الزراعية و البيئية الفردية والكلية ، بوساطة عملية التعلم الاجتماعي الذي يكون هدفه زيادة قدرة الانسان عل حل المشكلات ناتجة من تغيير الظروف في الموارد الطبيعية اذ يعد التكييف الجماعي من اهم العوامل الرئيسية في تحقيق التنمية المستدامة (Sayer& Campbell, 2004: 39-57).

ويرى الباحثان بإمكان وضع تعريف للتنمية المستدامة على انها ادارة محلية اقليمية عالمية تهدف الى حماية الموارد الطبيعية من سوء الاستخدام بوساطة تطبيق نظم وبرامج بيئية سليمة للحصول على الموارد اللازمة للعيش بحياة صحية نشطة وفق منضور اقتصادي اجتماعي يلبي احتياجات الجيل الحاضر والمستقبلي.

٢-٤ ابعاد التنمية المستدامة

ان مفهوم التنمية المستدامة يرتكز على ثلاثة ركائز اساسية تتألف منها ، لا يمكن فصل اي منها عن الاخر لانه لا يصح احداها بدون الاهتمام بباقي الركيزتين ، فلا يمكن اعطاء اهمية بدرجة كبيرة عن البعد الاقتصادي واهمال البعد الاجتماعي والبيئي ، وعلى الرغم من قمة جوهانسبرغ للتنمية المستدامة حددت سبع مجالات حيوية أستنتج منها تكامل واضحا بين الابعاد الثلاثة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية ، الا ان هناك من يضيف بعد رابع للتنمية المستدامة ، (الطاهر ، ٢٠١٣: ٨٥).

كالبعد المؤسسي الذي اكد عليه اعلان (ريو+٢٠) لعام ٢٠١٢ لما يساهمه في تعزيز التنمية المستدامة وتوطيد العلاقة بين الابعاد الثلاثة للتنمية المستدامة ، (اعلان ريو ،٢٠١٢: ١٨). وبهذا تتضمن ابعاد التنمية المستدامة حسب الاهمية الاتي:

١- البعد الاقتصادي **Economic Dimension**

ان التنمية المستدامة من وجهة النظر الاقتصادية تعني تحسين مستوى الرفاهية للإنسان ، في ضوء نصيبه من السلع الغذائية ، وخدمات السكن والنقل والتعليم والصحة ، ويجب ان يكون النظام الاقتصادي مستدام قادرا على الانتاج السلع والخدمات على اساس مستمر ضمن مستويات انتاج يمكن التحكم فيها ،(Harris,2000,5-7).

اما في ما يخص موضوع البحث فيمكن تناول البعد الاقتصادي للتنمية المستدامة على اساس علاقته بالنشاط الزراعي وفق اراء الباحثين والكتاب بالاتي : يرى(Asefa) من الناحية الاقتصادية ينظر الى التنمية المستدامة على انها عملية دمج الموارد الطبيعية كشكل من اشكال راس المال الطبيعي الذي يعرف بقيمة المخزون الحالي من الموارد الطبيعية، مثل الغابات ومصائد الاسماك والمياه والبيئة بشكل عام ، اذ يوافر راس المال الطبيعي السلع والخدمات الى جميع الناس كما يفعل راس المال الصناعي والبشري ، وان الاماكن التي تشهد تدهور في راس المال الطبيعي (انجراف التربة وازالة الغابات ونضوب المياه) يعود الى ضعف الاستثمار في راس المال البشري و الصناعي الموجه نحو تحسين الانتاجية الزراعية وزيادتها، كما هو الحال في افريقيا مما يحد من قدرة الاجيال الحالية والقادمة على تلبية احتياجاتهم الخاصة (Asefa ,2005: 1).كما يرى (Nieves) ان تخصيص الموارد الطبيعية بكفاءة والاستفادة منها على النحو الافضل في تحقيق العائد الذي يحد او يقضي على الفقر ، ووضع اطار قانوني شامل ينظم عمليات الاستثمار في تلك الموارد لمواجه الازمات الاقتصادية ، من اهم ما يرتكز عليها البعد الاقتصادي (Nieves , et.al, 2009:5).لذا يتطلب من الحكومات في جميع البلدان لغرض تحسين اداء النشاط الزراعي في الحد من الفقر ، اعطاء الأولوية لتنمية الزراعية في الاماكن التي تكون فيها مكاسب كبيرة من الانتاجية الزراعية مع ضمان الاستخدام المستدام للموارد الانتاجية الرئيسة مثل الارض والمياه والتقليل قدر الامكان من الاثار السلبية لزيادة الانتاجية على البيئة ،(Benn, 2005:2)

ويرى الباحثان وجود ارتباط وثيق بين البعد الاقتصادي للتنمية المستدامة والنشاط الزراعي ، لأن الادارة غير كفؤه للنشاط الزراعي تساهم في نقصان الموارد الطبيعية وفي الوقت نفسه تعثر فرص حصول الاجيال الحالية والمستقبلية على السلع الغذائية ، لذا فأن تخصيص الموارد الطبيعية على نحو اقتصادي يرفع من مساهمة النشاط الزراعي في مواجهة الازمات الاقتصادية .

٢-البعد البيئي **Environmental Dimension**

يتعلق البعد البيئي بالمحافظة على قاعدة الموارد المادية والبيولوجية وعلى النظم الايكولوجية ، ولصعوبة ادارة العلاقات بين الاهداف الاقتصادية والاجتماعية والبيئية فان هذا البعد يتعرض لتحديات ، تتطلب من صانعي القرار اعداد السياسات والاجراءات الكفيلة بتحقيق التوازن البيئي ، فالنمو الاقتصادي يمكن تحقيقه بوساطة القوه الابداعية البشرية التي تمكن من تغيير الطبيعة لتفي بالاحتياجات الاساسية والمتطلبات الراحة المادية المطلوبة للحياة اليومية ، ولكن عملية النمو تتبعها في الكثير من الاحيان استنفاد للبيئة الطبيعية كتلوث الهواء وتغيير المناخ وفقدان التنوع الحيوي (الهيتي ، واخرون ، ٢٠١٠: ٨١) .

اما في ما يخص موضوع البحث فيمكن تناول البعد البيئي للتنمية المستدامة على اساس علاقته بالنشاط الزراعي وفق اراء الباحثين والكتاب بالاتي : يرى (Pretty) ان للاستصلاح اراضي المروج في اوربا والاراضي الرطبة في اليابان ، لأغراض النشاط الزراعي ، اثرا سلبيا على حياة سكان تلك المناطق في اوقات الفيضانات، اذ كانت اراضي المروج تعمل كصد لتلك الفيضانات ، ولكن بعد ان اصبحت اراضي مستوية لأنشاء المحاصيل الحقلية ، فأن تعرضها بات وشيكا(Pretty,2008: 29).كما يرى (Mosier) ان فقدان مسار النيتروجين المستخدم في الزراعة الى داخل الارض له اثار سلبية على حياة الانسان والبيئة ، فمن اثاره تلوث المياه الجوفية والسطحية ، وتدهور النظم الايكولوجية المائية في المياه العذبة، ونقص الاوكسجين وزيادة محتملة في حدوث الامراض التي تصيب الانسان ، مثل وباء الكوليرا ، المرتبط مع تكاثر الطحالب في المياه بسب الترسبات نترات الاسمدة من داخل الارض الى الانهر (Mosier ,et.al, 2004: 65).ومن الناحية الايجابية يعد للتنوع البيولوجي الزراعي الذي يتكون من والحيوانات والنباتات والكائنات الدقيقة ذات الصلة بالزراعة ، دور اساس في تنظيم الخدمات الاساسية للنظم الايكولوجية مثل المحافظة على المياه وتحلل النفايات ومكافحة تأكل التربة والوقاية من الفيضانات وامتصاص الكاربون واكثر من ذلك (برنامج الامم المتحدة للبيئة ، ٢٠١٠ :٥).

لذا اكدت تقارير البنك الدولي اهتماماتها بالبيئة في العقد الاخير ، بأنها مصدر رئيس في الحفاظ على الموارد الطبيعية من الاستنزاف والتدهور لصالح الاجيال الحالية والمستقبلية ، كما شارك في تحفيز دول الاعضاء حول اصدار التشريعات الخاصة بحماية البيئة ومصادر الطاقة ويمكن ايجاز اهم اهداف البعد البيئي بالاتي(محمود ، واخرون، ٢٠١٢: ٢٣٤):

أ. الحفاظ على البيئة الطبيعية

ب. نشر الوعي الثقافي والاجتماعي الخاص بالأمور البيئية

ج. تحقيق التوازن البيئي مع الابعاد الاجتماعية والاقتصادية.

د. حماية البيئة من جميع التلوث والاستنزاف .

ويرى الباحثان ان البعد البيئي للتنمية المستدامة يتأثر بالنشاط الزراعي على الرغم من كونه مصدر رئيس في المحافظة على البيئة بوساطة استصلاح الاراضي ومقاومة زحف التصحر لأنشاء بيئة نظيفة ، لكن الافراط في استخدام الاسمدة الكيماوية والمبيدات الحشرية والتهجينات التقليدية لأغراض زيادة الانتاج في المحاصيل الحقلية ،اثارا سلبية على البيئة وهو ما أكدتها الابحاث والدراسات في هذا المجال ، لذا يتطلب الامر تبني انماط زراعية مستدامة فعالة تعزز من عملية الحفاظ على البيئة.

٣-البعد الاجتماعي **Social Dimension**

يشير البعد الاجتماعي الى النهوض برفاه والرعاية الاجتماعية الشاملة لكل الناس ، والى كمية ونوعية التفاعلات الاجتماعية التي تكمن وراء الوجود الانساني والناتجة من تطبيق القوانين الرسمية والغير رسمية والاعراف التي تحكم السلوك البشري ، وان لزيادة استخدام تلك التفاعلات الاثر الايجابي في راس المال الاجتماعي ،(Speth, 2009:44)

، اما في ما يخص موضوع البحث فيمكن تناول البعد الاجتماعي للتنمية المستدامة على اساس علاقته بالنشاط الزراعي وفق اراء الباحثين والكتاب بالاتي:

يرى (Torgman) من اولويات البعد الاجتماعي هو الحد من الفقر ، اذ يعد الفقر اكبر تهديد لاستقرار الاجتماعي والسياسي ، وقد ينشأ الفقر من التوزيع غير متكافئ للموارد والاراضي والاصول الاخرى، (Torgman ,2000:3-4) ويرى (Godoy &Dewbre)ان الاستخدام الجيد للزراعة يرتبط مع الحد من الفقر ، لان نسبة عالية من الفقراء يعتمدون على الزراعة فمن الطبيعي الاداء الجيد يصاحبها زيادة في الانتاج الغذائي وزيادة في دخول العاملين فيه وبالتالي يستطيعون الانفاق على السلع الاستهلاكية ، (Godoy &Dewbre ,2010 :7) .

كما بين التقرير النهائي لقمة الارض في(جوهانسبرغ ،٢٠٠٢) اهداف البعد الاجتماعي التي يمكن ذكرها بحسب علاقتها بالنشاط الزراعي وكالاتي: (الطاهر ، ٢٠١٣: ٨١-٨٤)

أ. مجال المياه : تهدف الى تأمين المياه للأغلبية الفقراء بغاية الاستعمال المنزلي والزراعة.

ب. مجال الغذاء : تهدف الى تحسين إنتاجية المزارع الصغيرة وضمان الامن الغذائي .

ج. مجال السكن والخدمات : تهدف الى ضمان الحصول على سكن بسعر مناسب ، فضلا عن تحسين الصرف الصحي وطرق النقل للأغلبية الفقراء.

د. مجال الدخل : تهدف الى تشجيع ودعم المشاريع الصغيرة وخلق الوظائف للأغلبية الفقراء.

هـ. مجال الطاقة : تهدف الى ضمان الحصول على طاقة كافية للأغلبية الفقراء.

ويرى الباحثان ان تحقيق هدف البعد الاجتماعي المتمثل في القضاء او الحد من الفقر لا يتحقق الى في ضل وجود نشاط زراعي مستدام ، والسبب يعود الى ما يوفره ذلك النشاط في دعم وتشجيع الفقراء من سكنة المناطق الريفية والذين يعدون اغلب الفقراء في العالم على استغلال الاراضي الزراعية بما يساهم في زيادة الانتاجية والحفاظ على الموارد لضمان حق الاجيال الحالية والمستقبلية.

٤- البعد المؤسسي **Dimension Governance**

لكي يتم تطبيق التنمية المستدامة فعلى الهيئات الرسمية والمحلية ان تقوم بتطوير اساليب ادارة تكاملية يتم بوساطتها التعامل مع المجتمع على انه نظام متكامل ، ويحتوي على مجموعة من النظم كالنظام الاقتصادي والاجتماعي والبيئي التي تؤثر بعضها ببعض تأثير مستمرا ، مما يتطلب توجيه مستمر للحد من السلبيات وتعظيم الايجابيات ، وغالبا ما يتم الاعتماد على مشاركة الجمهور في جميع انشطة التنمية المستدامة ، من منطق ان اصحاب المشكلة هم اكثر الاشخاص معرفة بها واقدرهم على وضع الحلول المناسبة لمعالجتها ، (غنيم ، ابوزنط ، ٢٠١٠ :٥٠). **اما في ما يخص موضوع البحث فيمكن تناول البعد الاجتماعي للتنمية المستدامة على اساس النشاط الزراعي وفق اراء الباحثين والكتاب بالاتي:**

وان البعد المؤسسي للتنمية المستدامة ليس بالحديث فمنذ مؤتمر الامم المتحدة المعني بالبيئة والتنمية في ريو دي جانيرو بالبرازيل عام ١٩٩٢ ، والذي كان من ضمنه توقيع اتفاقية مكافحة التصحر التي اشارة في المادة (١٠) من الفقرة (٢) (ان تتيح المشاركة الفعالة على الاصعدة المحلية والوطنية والاقليمية من جانب المنظمات غير

الحكومية والسكان المحليين نساء او رجالا ، ولاسيما مستعملو الموارد بما في ذلك المزارعون والعاملون بالرعي والمنظمات الممثلة لهم ، في تخطيط السياسات وصنع القرارات وتنفيذ واستعراض برامج العمل الوطنية) (الامم المتحدة ، اتفاقية مكافحة التصحر ، ١٩٩٤ : ١١).كما اكدت اللجنة المعنية بالتنمية المستدامة في دورتها الثالثة عشرة المتضمنة فيها متابعة اعمل مؤتمر القمة العالمية للتنمية المستدامة على جملة من الامور اهما : تدعيم الإصلاح المؤسسي والتنظيمي وتنمية القدرات والابتكار في تحسين أساليب إدارة المياه ، تشجيع التنسيق الفعال في صنع القرارات المتصلة بالمياه بين جميع أصحاب المصلحة، إشراك جميع أصحاب المصلحة في التخطيط والإدارة المتكاملين لموارد الأرض والمياه بما في ذلك النساء والشباب والمجتمعات المحلية ، تدريب الفلاحين والمزارعين ومستخدمي المياه على استخدام المياه بكفاءة والإدارة المستدامة للأراضي الزراعية (الامم المتحدة ،برنامج الامم المتحدة للبيئة ، ٢٠٠٥: ٥).وكم اكد (اعلان ريو +٢٠) على اهمية البعد المؤسسي في تعزيز التنمية المستدامة اذ يساعد على تجنب ازدواجية الجهود واستعراض التقدم المحرز في التنمية المستدامة ، وينبغي ان يتسم بالشمولية والشفافية والفاعلية ، وان يضع الحلول ذات الصلة بالتحديات التي تواجه التنمية المستدامة ومن جملتها (اعلان ريو ،٢٠١٢: ١٨):

أ. تعزيز التكامل المتوازن بين الابعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للتنمية المستدامة.

ب. تعزيز الصلة بين العلم والسياسات من خلال اجراء تقييمات علمية شاملة تسند الى البراهين وتتسم بالشفافية ، يتم من خلالها تحديد نقاط القوة والضعف في السياسات المطبقة .

ج. تشجيع مشاركة جميع البلدان ومنظمات المجتمع المدني في عملية صنع القرار واقامة الشراكات لتحقيق التنمية المستدامة.

ويرى الباحثان بإمكان تمثيل النشاط الزراعي للبعد المؤسسي ، فهو نشاط اقتصادي في ضوء مساهمته في الناتج المحلي الاجمالي ، وبيئي لما لهو من اثار ايجابية وسلبية على البيئة ، واجتماعي بما يساهمه في الحد من الفقر وبما يحتويه من ايدي عاملة كبيرة ، لذا فأن توافر الابعاد الثلاثة في النشاط الزراعي تحتاج الى بعد مؤسسي يكثف الجهود ويمنع الازدواجية فيها.

٢-٥ علاقة النشاط الزراعي بالتنمية المستدامة

ان النشاط الزراعي محط اهتمام المؤتمرات المعنية بالتنمية المستدامة ، فمنذ عام ١٩٩٢ في مؤتمر الامم المتحدة المعني بالبيئة والتنمية ، الذي تم بموجبه اصدار جدول اعمال القرن ٢١ والمتضمن (٤٠ فصل) كان للنشاط الزراعي نصيب من هذه الفصول تبدأ من الفصل العاشر وتنتهي بالفصل الرابع عشروهي : (نهج متكامل لتخطيط وادارة موارد الاراضي، مكافحة ازالة الغابات ، ادارة النظم الأيكولوجية الهشة مكافحة التصحر والجفاف ، ادارة النظم الأيكولوجية الهشة التنمية المستدامة للجبال ، النهوض بالزراعة والتنمية الريفية المستدامة) (UN, Rio de Janerio, 1992).كما ان النشاط الزراعي من بين الموضوعات الرئيسة التي ناقشتها الدورة الثامنة للجنة التنمية المستدامة التي عقدت في نيويورك خلال المدة من ٤/٢٥ الى ٥/٥ لسنة ٢٠٠٠ ، اذ قامت منظمة (الفاو) بدور هام في اعداد التقارير بشأن جداول اعمال القرن ٢١ بخصوص الفصل العاشر (نهج متكامل

لتخطيط وادارة موارد الاراضي) ولقد تضمن تقرير الفصل العاشر العديد من الامور الخاصة بمكافحة التصحر ، وحفظ التنوع البيولوجي ، وكذلك اعداد تقرير بخصوص الفصل الرابع عشر (النهوض بالزراعة والتنمية الريفية المستدامة) وتضمنه معلومات هامة حول التكنولوجيا الحيوية من اجل الزراعة المستدامة (الفاو ، لجنة الزراعة ، ٢٠٠١ : ١).ويرى (زغيب ، وزينة) ان الزراعة المستدامة تعني الاستعمال المتعقل للموارد المتاحة لتلبية احتياجات الناس من الاغذية بوساطة انتاج ، متناسق اقتصاديا واجتماعيا مع البيئة في ظل ممارسات زراعية مجدية بيئيا وعادلة اجتماعيا (زغيب ، وزينة ، ٢٠٠٩: ١٣٧) .كما يمكن تفسير الزراعة المستدامة على انها انواع من التكنولوجيا ولاستراتيجيات ، التي تقل من الاعتماد على الموارد الغير قابلة للتحديد ، او الموارد ذات الاضرار على البيئة ، ولها ابعاد مشابه الى ابعاد التنمية المستدامة ، اذ يمثل البعد البيئي : الحد من الاثار السلبية للعوامل الخارجية على البيئة ، من خلال استخدام نظام بيئي يحافظ على الموارد والتنوع البيولوجي، اما البعد الاقتصادي والاجتماعي : فيقصد بها تعيين قيمة الاصول البيئية ، وارتباط الزراعة مع المزارع ، من خلال تعزيز المشاركة الجماعية في العمل وتثقيف المجتمعات الزراعية من اجل الحد من الفقر، (DFID,Pretty, 2004: 7).وكما يرى (Wilson& Allen) ان الزراعة المستدامة تعني فلسفة او نظام زراعي يتكون من مجموعة من القيم البيئية والاجتماعية تتضمن اجراءات ادارية تعمل على حفظ جميع الموارد الطبيعية ، وتقلل من اضرار النفايات على البيئة وفي نفس الوقت تسعى الى تحسين ربحية المزارع ، (Wilson& Allen, 1995: 10). وللزراعة سمات تجعلها اداة فريدة من اجل التنمية فيساهم النشاط الزراعي في تحقيق التنمية من خلال عده كنشاط اقتصادي ، وسبيلا من سبل كسب الرزق ومصدرا للخدمات البيئية ، فهو يتيح للقطاع الخاص فرص الاستثمار ومحفز رئيس للصناعات المرتبطة بالزراعة ، وكذلك يتيح فرص العمل ، اما من ناحية عدها مصدر للخدمات البيئية فأن استخدام للموارد الطبيعية غالبا ما ينتج عنه اما بيئة جيدة او بيئة سيئة تتطلب وجود انظمة زراعية تراعي البيئة،(البنك الدولي للإنشاء والتعمير،٢٠٠٧: ٣) .ويعد تحسين إنتاجية المزارع الصغيرة في المجتمعات الريفية ، وشبه الحضرية الفقيرة ، واحد من أفضل السبل المستدامة للحد من الجوع بوساطة زيادة كمية ونوعية الأغذية المتاحة محليا، ولتأمين الغذاء في المستقبل يتطلب اتخاذ الإجراءات الكفيلة للحد من تدمير وتدهور قاعدة الموارد الطبيعية، وهذا يتطلب تعزيز الوصول إلى التكنولوجيا المناسبة من جانب صغار المزارعين وتعزيز فرص الحصول على الخدمات الزراعية،(Stamoulis&Zezza,2003:37).

ونجد اهداف الزراعة المستدامة لا تخرج من اطار اهداف التنمية المستدامة ، اذ تهدف الزراعة المستدامة الى ما يأتي : (European Union , 2012 : 2)

١_ الحفاظ على الموارد الطبيعية من العوامل الخارجية ، مثل الحفاظ على التربة والمياه والهواء من استخدام المبيدات والدخلات الكيميائية ، والتخفيف من اثار تغيرات المناخ والتكييف معه.

٢_ تحسين نوعية الحياة في المناطق الزراعية من خلال توافر فرص عمل .

٣_ ادارة الاراضي الزراعية والحفاظ على قيمة الموائل والتنوع البيولوجي والمناظر الطبيعية .

٤_ توافر الامن الغذائي ، من خلال التأكد من الجدوى الاقتصادية للمزارع ومدى قدرتها على توليد الدخل وانتاج منتجات ذات جودة عالية ، وبرغم من اهمية النشاط الزراعي في الحد من الفقر الا انه تتوقف اهميته على هيكل النشاط الزراعي لاسيما فيما يتعلق بتوزيع الاراضي الزراعية ، ففي النشاط الزراعي القائم على اصحاب الحيازة الصغيرة وعلى كثافة العمل سنجد انخفاضات سريعة في الفقر ، اما مع ازدياد عدم المساواة بين في توزيع الاراضي الزراعية سنجد عملية الحد من الفقر بطيئة جدا (الفاو ، ٢٠١٢ ، ٣٢). وكذلك من نتائج مؤتمر القمة العالمي للتنمية في مواجه الفقر هي نقل التقنيات والمعارف الزراعية الاساسية المستدامة بما في ذلك ادارة الموارد الطبيعية ، الى اصحاب المزارع الصغيرة والمتوسطة الحجم ، ومكافحة التصحر والتخفيف من اثار الجفاف والفيضانات ، بوساطة الاستفادة اكثر من المعلومات والتنبؤات المتعلقة بحالة الطقس ، واخذ التدابير الكافية لمواجه تلك التغيرات بتصميم نظم انذار مبكر تساعد على خفض التحديات التي تواجها التنمية المستدامة الى ادنى حد ممكن (الإسكوا ، ٢٠٠٧: ١٣) .وكما اكد مؤتمر (ريو +٢٠) الخاص بالتنمية المستدامة ، على ضرورة دعم وتعزيز زراعة اكثر استدامة تشمل المحاصيل والمواشي ومصائد الاسماك وتربية المائيات ، تتوافر فيها مقومات الاستمرار من الناحية الاقتصادية ، وتكفل في الوقت نفسه الحفاظ على الاراضي والمياه والموارد الجينية النباتية والحيوانية والتنوع البيولوجي ،والقدرة على التكيف مع تغير المناخ ، ويكون ذلك من اجل تحسين الامن الغذائي والقضاء على الفقر، (اعلان ريو ،٢٠١٢: ٢٨).**ويرى الباحثان ان النشاط الزراعي ذو علاقة وطيدة بالتنمية المستدامةومحط اهتمامها والدليل على ذلك ان اغلب مؤتمرات التنمية المستدامة تطرقت الى الزراعة ، ويعود هذا الاهتمامبالنشاط الزراعي كغيره من الانشطة الاخرى الى درجة تأثيره في الابعاد الاربعة للتنمية المستدامةويمكن توضيح اثره الايجابي اذا ما ستخدم وفق برامج وخطط التنمية المستدامة وحسب الاتي:**

١. **البعد الاقتصادي : مساهما كبير في الناتج المحلي الاجماليومصدر مهم من مصادر جذب الاستثمار .**
٢. **البعد البيئي : تأثيرهفي حفظ التنوع البيولوجي ومكافحة التصحر وزيادة الاراضي الزراعية والحفاظ على الماء والهواء من التلوث .**
٣. **البعد الاجتماعي : دوره في تحقيق الامن الغذائي والقضاء على الفقر وتوافر فرص العمل .**
٤. **الاطار المؤسسي : مصدرا يتيح لجميع الاطراف بالمشاركة الفعالة وتبادل الخبرات ووجهات النظر المحلية والعالمية ومقياسا لمعرفة التقدم المحرز في اهداف التنمية المستدامة .**

<u>المحور الثالث : تدقيق النشاط الزراعي والمعايير ذات العلاقة لتحقيق التنمية المستدامة</u>

٣-١ تدقيق النشاط الزراعي

تدقيق الالتزام:

يتمثل تدقيق الالتزام بتأكد من مدى التزام الجهة الخاضعة للتدقيق بالقواعد والاجراءات الموضوعة بوساطة السلطة العليا في المنظمة ، وغالبا ما يقدم التقرير الناتج من تدقيق الالتزام الى الادارة العليا ، لغرض التعرف عن مدى التزام العاملين بالإجراءات والقواعد التنظيمية المحددة ، وان هذا النوع من التدقيق يقوم فيه كل من المدقق الداخلي والخارجي ، (Arens, et al,2012: 14).ويرى (Collier&Ampomah,) تدقيق الالتزام يعني تدقيق انشطة

محددة في المنظمة من اجل تحديد ما اذا كان هناك التزام في التعليمات المحددة مسبقا وكمثال على تدقيق الالتزام هو مدى التزام اللجان المسؤولة عن احالة المنقصات داخل المنظمة الى الاخرين بالتعليمات(Collier&Ampomah, 2009: 206) .ويمكن ادراج تدقيق الالتزام بمفهومين اساسيين ، حسب سياق مبادئ الانتوساي الاساسية للرقابة المالية : (معايرالانتوساي، ٤١٠٠، ٢٠٠٤: ١٢)

اولا: المشروعية : ويقصد بها ان جميع الانشطة والعمليات والمعلومات الخاصة بالجهة محل التدقيق متطابقة مع التشريعات والاتفاقيات واللوائح الصادرة ذات الصلة بنشاط المنظمة .

ثانيا: نزاهة الادارة وسلوك العاملين فيها وسلامة المبادئ العامة للإدارة المالية.

وبذلك على المدقق مراعاة جملة من الامور عند تدقيق الالتزام منها الحصول على ادلة تدقيق كافية ومناسبة في ما يتعلق بمدى التزام المنظمة بالقوانين والتعليمات ، ويتم ذلك من خلال الاستفسار من الادارة واولئك المكلفون بالحوكمة حول الامور التي توثير الشك بعدم الالتزام ، وكذلك فحص المستندات مع السلطات التنظيمية ، والملاحظة عن حالات عدم الامتثال او الشك داخل المنظمة (معاير التدقيق الدولي (٢٥٠) ، ٢٠٠٩: ١٢) .

٣-٢ تدقيق البيانات المالية:

تتمثل البيانات المالية بالعرض المنظم للمعلومات المالية التاريخية بما في ذلك الايضاحات ذات العلاقة ، بهدف الابلاغ عن الموارد الاقتصادية والالتزامات عند نقطة زمنية معينة ، او الابلاغ عن التغيرات التي تطرأ عن تلك المعلومات وفق الاطار العام لأعداد التقارير المالية (معيار التدقيق الدولي (٢٠٠) ، ٢٠٠٩: ١٥) .

وبهذا يعني تدقيق البيانات المالية ، التأكد بأن البيانات المالية تعطي صورة صادقة وعادلة عن الوضع الحقيقي للمنظمة وانها متوافقة مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها (Collier&Ampomah, 2009: 206) .

كما تشمل عملية تدقيق البيانات المالية ، فحص المستندات المؤيدة للمبالغ المفصوح عنها في البيانات المالية ، وتقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الهامة التي وضعتها الادارة ، وكذلك تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية على التقارير المالية الصادرة من ادارة المنظمة(Messier,el at , 2008:259).

ويرى (Boynton, et al) ان تدقيق البيانات المالية يعني الوصول الى الادلة وتقييمها لغرض ابداء الراي الفني المحايد حول ما اذا كانت البيانات المالية معده وفق المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة قبول عام (GAAP) وفي معظم الدول المدقق الخارجي هو من يقوم بهذا النوع من التدقيق ، اذ تقدم نتائج عملية تدقيق البيانات المالية الى مجموعة واسعة من المستخدمين يتمثلوا بالمساهمين والدائنين والجمهور العام(Boynton , et al , 2001: 5). وعلى الرغم من الهدف العام لتدقيق البيانات المالية المتمثل بأبداء الرأي الفني المحايد عن مدى اعداد البيانات المالية وفق المعايير الدولية للأعداد التقارير المالية ، الا ان عملية تدقيق البيانات المالية في القطاع العام تتجاوز هذا الهدف لتشمل الابلاغ عن حالات عدم الالتزام في الصلاحيات بما في ذلك الميزانية والمساءلة والتقرير عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية (معيار الانتوساي ، ١٢٤٠، ٢).

٣-٣ تدقيق الاداء :

يتمثل تدقيق الاداء بتدقيق جزء او كل العمليات داخل المنظمة بهدف تقييم كفاءة وفاعلية تلك العمليات ، وهو يعد مقياس لتحقق من بلوغ الاهداف ، ولا يقتصر تدقيق الاداء على الجوانب المحاسبية فقط وانما يشمل تقييم الهيكل التنظيمي والتوثيق واساليب الانتاج والعمليات التي تعالج بأنظمة الإلكترونية (Hayes, el at, 2005:14).ويرى (Lonsdale , el at,) ان تدقيق الاداء يعبر عنه بالنشاط التقويمي الذي يتنج عنه تقييمات ومعلومات موثوق بها ، وليس مجرد وصف للأحداث وانما تقييمات واسعة تتضمن تفسير واجتهاد يتم تقديمها بوساطة تقرير يحول الى السلطة العليا في المنظمة (Lonsdale , el at,2011: 35).كما يتمثل تدقيق الاداء بالفحص الموضوعي لأعمال الحكومة او انظمتها او برامجها او مؤسساتها والتي تتعلق بإحدى الجوانب الثلاثة او اكثر وهي الاقتصاد والكفاءة والفاعلية ، وذلك بهدف تحسين اداء تلك المؤسسات ، وان اعماله جزء محدد ومنفصل عن اعمال الرقابة ينتج عنه عادة بيان او تقرير يتضمن مجموعة من التوصيات(معيار ٣١٠٠، ٢٠٠٤: ٣).وان جزء من متطلبات تدقيق الاداء هي التعرف على جميع القوانين واللوائح التي تحكم عمل المنظمة في القياس والتأكد من بلوغ الاهداف ، كما يتطلب ان تكون التقارير التي تنتج من عملية تدقيق الاداء مطابقة للمعايير المتعارف عليها (Moeller, 2009: 618).

ومن الافكار التي يستند اليه تدقيق الاداء في المؤسسات الحكومية حسب ما جاء في الانتوساي : (معيار الانتوساي (٣٠٠٠) ، ٢٠٠٤: ١٣).

١. ان النشاطات الحكومية كافة تحتاج الى تقويم الاقتصاد والكفاءة والفاعلية، لذا لابد من وجود تدقيق لفحص وتقويم مثل هذه المسائل التي تساهم في تحسين الانفاق الحكومي والخدمات العمومية المقدمة .

٢. الحاجة الى وجود نظرة شاملة ومصممة عن النشاطات الحكومية وكذلك الحاجة الى خلق قدرة تؤثر في النشاطات الحكومية من اجل تحسين ادائها،وان كل هذا يلتزم وجود مدقق كفء قادر على القيام بهذا الدور يمكنه تحسين الظروف واتخاذ القرارات .

كما يشمل تدقيق الاداء اربعة عناصر يمكن توضيحها حسب الاتي :

١-الاقتصاد : ويعني المحافظة على انخفاض تكلفة الموارد المستعملة في النشاط مع الاخذ بعين الاعتبار الجودة المناسبة ، ومن الممكن ان توافر عمليات التدقيق على الاقتصاد اجابات عن الاسئلة الاتية : هل ان الوسائل المختارة والتجهيزات المقتناة (المدخلات) تمثل الاستعمال الاكثر اقتصادا للأموال العمومية ، هل تم استعمال الموارد البشرية او المادية والمالية بطريقة اقتصادية ، هل تم تنفيذ النشاطات الادارية طبقا للمبادئ الادارية والسياسات الادارية الجيدة السليمة (معيار الانتوساي ٣٠٠٠، ٢٠٠٤: ١٥).

٢-الكفاءة : تعني العلاقة بين استغلال الموارد المتاحة الى اقصى حد ممكن و المخرجات الناتجة من عملية استغلال تلك الموارد في ضوء الوقت والكمية والنوعية للمخرجات الناتجة (معيار الانتوساي ، ٣٠٠: ٧).

كما تعني الكفاءة بأنها النسبة بين النتائج المتحققة والوسائل المستخدمة ، واذا ما قورنت الكفاءة بالنشاط الزراعي فأنها تعني تحقيق قدر كبير من الناتج الزراعي بنفس القدر من الموارد (قاسم ، ٢٠١٥: ١).

كما تعد الانتاجية مقياس جيدا لمستوى الكفاءة في استغلال الموارد البشرية والعملية والمادية المستخدمة في انتاج السلع والخدمات ، وتساعد على توجيه الاستثمارات الجيدة لنواح النشاط الاكثر نجاحا والتخلص من الانشطة ذات النجاح الاقل او الغير اقتصادية (السعيد ، ٢٠١٢: ١٢٥).

٣-الفاعلية : وتعني مدى تحقيق المشروع لأهدافه وادائه للأنشطة بصورة جيدة ، وتتضمن الفاعلية التأكد من تحديد ما اذا كانت النتائج المطلوبة والمتوقعة تحققت ام لا ، وتحديد ما اذا كانت الاهداف المخططة قد تحققت بفاعلية واقل تكلفة(سرايا ، ٢٠٠٧: ١٢٨).ولكن الفاعلية تتطلب وجود دليل اثبات عن نتائج الملاحظات الناجمة حقا من العمل المعني وليس من عوامل اخرى ، مثلا اذا كان هدف الجهة الخاضع للتدقيق هو الحد من البطالة ، فيتطلب الامر التأكد من ان الانخفاض الحاصل في عدد العاطلين عن العمل من الاجراءات والسياسات التي نفذتها الجهة الخاضعة للتدقيق ام من عوامل اخرى ناتجة بسبب التحسن العام في المناخ الاقتصادي (معيار الانتوساي ٣٠٠٠، ٢٠٠٤: ١٨).

٤-البيئية : تقيس مؤشرات البيئية الاثار والمخرجات الثانوية لنشاط المنظمة على البيئة اي التركيز على العلاقة بين المنظمة وبيئتها ، (مغير ، ٢٠١٥: ١٠). وغالبا ما يتناول تدقيق الاداء على البيئة الجوانب التالية : التأكد من متابعة الحكومة للالتزام بالقوانين البيئية ، التأكد من اداء البرامج الحكومية المتعلقة بالبيئة،التأكد من اثر البرامج الحكومية على البيئة ، تقييم السياسات والبرامج البيئية(معيار الانتوساي ٥١١٠، ٢٠٠١: ٢١).

٣-٤ المعايير ذات العلاقة في تدقيق النشاط الزراعي لتحقيق التنمية المستدامة

توجد العديد من المعايير المحاسبة والتدقيق والتمويل المالي اذا ما استخدمت في عملية تدقيق النشاط الزراعي ، فأنها تساهم في تحقيق التنمية المستدامة ، ولكن قبل التطرق الى تلك المعايير لابد من معرف **الهدف من تدقيق (الالتزام ، البيانات المالية ، الاداء) على النشاط الزراعي لتحقيق التنمية المستدامة وحسب الاتي :**

١-**تدقيق الالتزام** : اذا ما اردنا استخدام تدقيق الالتزام على النشاط الزراعي بما يساهم في التنمية المستدامة ، فلابد من دراسة الاتفاقيات والقوانين والانظمة والتعليمات ذات العلاقة بين النشاط الزراعي والتنمية المستدامة والتي سيتم التطرق اليها في المبحث الاول من الفصل الثالث ، وفحص درجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية للتأكد من مدى التزام المؤسسات المعنية بالنشاط الزراعي بتلك الاتفاقيات والقوانين والانظمة والتعليمات .

٢- **تدقيق البيانات المالية** : ان توظيف تدقيق البيانات المالية للنشاط الزراعي بما يساهم في التنمية المستدامة، هو للتأكد من صحة ومصداقية ادارة المؤسسة المعنية بالنشاط الزراعي في البيانات المالية التي تم الافصاح عنها ، وكذلك حماية الاموال المستخدمة في النشاط الزراعي من الهدر والضياع وتحديد الاشخاص المقصرين بذلك وبالتالي يضمن حماية الاموال للأجيال الحالية والمستقبلية ، وكذلك يوافر تدقيق البيانات المالية مؤشرات مالية عن مدى استمرار المؤسسات المعنية بالنشاط الزراعي بتقديم الخدمات .

٣-**تدقيق الاداء** : ان توظيف تدقيق الاداء للنشاط الزراعي بما يساهم في التنمية المستدامة ، هو لمعرفة مدى ادارة النشاط الزراعي بالاتجاه الصحيح الذي يحافظ على البيئة ويحسن من الانتاجية بوساطة المؤسسات المعنية منه، في ضوء مجموعة من المؤشرات (الاقتصادية ، والبيئية ، والاجتماعية ، والمؤسسية) التي يتم ربطها مع

اهداف ومبادئ التنمية المستدامة لقياس التقدم المحرز في التنمية المستدامة من اعمال النشاط الزراعي، وتشخيص نقاط القوة والضعف وتقديم التوصيات الى ادارة تلك المؤسسات ومتابعة تنفيذها.

ولكن هذه الانواع الثلاثة من تدقيق النشاط الزراعي تحتاج الى الاسترشاد بمجموعة من معايير التدقيق والمحاسبية والتمويل مالي لغرض تحقيق التنمية المستدامة ، وبالتالي يمكن تسليط الضوء على اهم هذه المعايير وكيفية الاسترشاد بها في الجدول الاتي :

جدول رقم (١) يوضح المعايير ذات العلاقة بتدقيق النشاط الزراعي وكيفية الاسترشاد بها لتحقيق التنمية المستدامة

	نوع المعايير وجهة الاصدار
	اولا:. معايير التدقيق الدولية الصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين
بيان ممارسة التدقيق الدولي ١٠١٠ المعدل	**اسم المعيار وتاريخه:** اعتبارات الامور البيئية عند تدقيق البيانات المالية . نافذ المفعول منذ عام ١٩٩٨
	رقم ومضمون الفقرة التي تخص موضوع البحث. الفقرة (٢٤) مضمونها : في حالة وجود امور بيئية قد يكون لها اثر جوهري على البيانات المالية حسب تقدير المدقق يتطلب الامر فهم اجراءات وسياسات المؤسسة في السيطرة على تلك الامور ، علما هذه الفقرة تتضمن ارشاد عن المعيار ٤٠٠ (تقدير المخاطر والرقابة الداخلية) الذي سحب في ٢٠٠٤ ووضع مكانه المعيار ٣١٥ (فهم المنشأة وبيئتها وتقييم المخاطر) والمعيار ٣٣٠ (اجراءات المدقق استجابة للمخاطر المقيمة)
	رأي الباحثان . بإمكان استخدام هذا البيان في تدقيق مؤسسات النشاط الزراعي والسبب يعود الى الارتباط الوثيق بين النشاط الزراعي والبيئة ، لذا يتطلب الامر فحص نظام الرقابة الداخلية بخصوص تلك الامور من خلال دراسة الاتفاقيات الدولية والقوانين والانظمة والتعليمات البيئية والتأكد من مدى الالتزام لغرض معرفة درجة خطر الرقابة الناتج من الامور البيئية ، وبالتالي ان تشخيص مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية بخصوص الامور البيئة وتلافيها يساهم في تحقيق التنمية المستدامة
معيار التدقيق ٢٥٠	**اسم المعيار وتاريخه :** مراعاة القوانين والانظمة عند تدقيق البيانات المالية ، نافذ المفعول منذ عام ٢٠٠٩
	رقم ومضمون الفقرة التي تخص موضوع البحث: الفقرات (٦، ٧، ١٣) مضمونها ان المدقق تقع عليه مسؤوليات عن عدم امتثال الجهات الخاضعة للتدقيق بالقوانين والانظمة وتوجد نوعين ، قوانين وانظمة ذات اثر مباشر وجوهري على البيانات المالية والتي تكون فيها المسؤولية شاملة وتتطلب جمع ادلة تدقيق كافية ، وقوانين وانظمة ليست لها اثر مباشر ولكن قد يكون عدم الامتثال فيها اثر جوهري على البيانات المالية كالقوانين والانظمة المتعلقة بالبيئة وتكون المسؤولية محددة باتخاذ اجراءات تدقيق مساعدة (الاستفسار من الادارة ، فحص المراسلات بين المؤسسات والسلطة العليا) .
	رأي الباحثان : بإمكاناستخدام هذا المعيار في تدقيق مؤسسات النشاط الزراعي والسبب يعود الى حجم ونوع القوانين والانظمة التي تحكم عمل تلك المؤسسات ، فهناك قوانين وانظمة ذات اثر مباشر على البيانات المالية كقوانين وتعليمات تنفيذ الموازنات التي تحدد الية الصرف وغيرها من القوانين، ام بخصوص القوانين والانظمة التي قد تكون ذات اثر جوهري على البيانات المالية مثلا القوانين والانظمة البيئة التي تفرض على مؤسسات النشاط الزراعي دفع تعويضات مالية للأخرين في حالة عدم الالتزام بها ، او تلك القوانين والانظمة البيئة التي تحدد رسوم وغرامات على الاخرين تتدفع لتلك المؤسسات في حالة عدم التزامهم بها ،وان هذه الرسوم والغرامات يتم الافصاح عنها في البيانات المالية (الايرادات) ، وبالتالي ان تشخيص حالة الضعف في فرض الغرامات والتعويضات الخاصة بالقوانين البيئة في المؤسسة وتلافيها ، لا يضمن فقط بيانات مالية خالية من الاخطاء الجوهرية وانما يساهم بشكل مباشر في تحقيق التنمية المستدامة.
معيار التدقيق ٦٢٠	**اسم المعيار وتاريخه :** استخدام عمل مدقق خبير نافذ المفعول منذ عام ٢٠٠٩

	رقم ومضمون الفقرة التي تخص موضوع البحث: الفقرات (٢، ٣) مضمونها يحق للمدقق الاستعانة بالمدقق الخبير ولكن ليس في مجال المحاسبة والتدقيق وانما في المجلات الاخرى ، ولا تتناقص مسؤولية المدقق في حالة الاستعانة بنتائج الخبير عند ابدأ الراي الفني المحايد وان لغرض من عمل الخبير هو للحصول على ادلة اثبات كافية.
	رأي الباحثان : بإمكان استخدام هذا المعيار في تدقيق مؤسسات النشاط الزراعي والسبب يعود الى حاجة المدقق الى اعمال الخبير في تدقيق النشاط الزراعي خاصة في ما يتعلق الامر بتدقيق الجوانب البيئية مثلا قياس الموصفات المعيارية لمياه الصرف الصحي المعالجةلري الزراعة ، او في قياس الجوانب الايجابية للنشاط الزراعي على البيئة هذه الامثلة في ما يخص تدقيق الاداء ، اما في تدقيق البيانات المالية فقد تكون هناك مبالغ تعويضات او غرامات بيئية محل شك تحتاج الى توافر ادلة اثبات كافية من خلال مدقق خبير.
معيار التدقيق الدولي ٥٦٠	**اسم المعيار وتاريخه : الاحداث اللاحقة ، نافذ المفعول منذ ٢٠٠٩**
	رقم ومضمون الفقرة التي تخص موضوع البحث: الفقرات (٦ ، ٧، ١٢) مضمونها على المدقق ان يؤدي اجراءات تدقيق تمتد من تاريخ اصدار البيانات المالية حتى تاريخ اصدار التقرير التدقيقي، لغرض الحصول على ادلة تدقيق كافية بأن الاحداث التي حصلت بين تاريخ اصدار البيانات المالية وتاريخ تقرير التدقيق ، تتطلب تعديل البيانات المالية ام الافصاح فقط ، وقد يقوم المدقق بتعديل تاريخ تقرير التدقيق وشمول فقرة الحدث اللاحق او القيام بأعداد تقرير جديد .
	رأي الباحثان : بإمكان استخدام هذا المعيار في تدقيق مؤسسات النشاط الزراعي ، وذلك لان بعض المحاصيل الزراعي تمتد لفترتين فتكون البيانات المالية قد تم اصدارها ، 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 ، اما بخصوص المؤسسات المعنية بالنشاط الزراعي التي تستخدم النظام الحكومي اللامركزي فقد تصدر تعليمات جديدة عن قوانين كانت قائمة تحدد مبالغ تعويضية او تفرض غرامات تتطلب الافصاح عليها في البيانات المالية فضلا عن عمليات المناقلات في التخصيصات التي تأتي موافقتها بعد اصدار البيانات المالية تتطلب اجراء التسويات القيدية وتعديل البيانات المالية .
معيار التدقيق الدولي ٥٨٠	**اسم المعيار وتاريخه : الإقرارات الخطية ، نافذ المفعول منذ ٢٠٠٩**
	رقم ومضمون الفقرة التي تخص موضوع البحث : الفقرات (١٠، ١١) مضمونها على المدقق أن يطلب إقرارات خطية من الإدارة تبين فيها مسؤوليتها عن أعداد البيانات المالية وفق أطار أعداد التقارير المالية المعتمد ، والتزامها بتزويد كافة المعلومات الضرورية ذات التأثير الجوهري على أعداد البيانات المالية ، **كما تبين الفقرة من بيان ممارسة التدقيق ١٠١٠ على المدقق الحصول على إقرارات خطية من الإدارة حول الأمور البيئية ذات التأثير الجوهري على البيانات المالية.**
	رأي الباحثان : بإمكان استخدام هذا المعيار في تدقيق مؤسسات النشاط الزراعي ، وطلب قرارات خطية من أدارة مؤسسات النشاط الزراعي حول مسؤوليتها في أعداد 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 يعد مهم في بعض الأمور التي يكتنفها الغموض كالأمور البيئية.
ثانيا : معايير الاجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)	
	اسم المعيار وتاريخه :توجيهات بخصوص تنفيذ العمليات الرقابية على الانشطة ذات المنظور البيئي ، منذ عام ٢٠٠٤

	رقم ومضمون الفقرة التي تخص موضوع البحث: الفقرات (٣١٠ – ٣٢١) ومضمونها توجد نوعين من مصادر القياس مصادر ذات السلطة ومصادر غير ذات السلطة لكل نوع من انواع الرقابة (المالية ، الالتزام ، الاداء) في تمكين المدقق من الحصول على دليل حول التزامالجهة الخاضع للتدقيقبالأمور البيئية.
	رأي **الباحثان** .بإمكان الاسترشاد بهذا المعيار في تدقيق مؤسسات النشاط الزراعي ،**اذا يجيز هذا المعيار استخدام الادبيات الجامعية كمصدر لقياس مدى التزام المؤسسةفي الحفاظ على بيئة نظيفة ، وبالتالي يمكننا مثلا مقارنة التوصيات العلمية باستخدام الاسمدة والمبيدات لكل دونم زراعي وحسب نوع المحصول مع ما مستخدم فعلي وعلى ضوئها نحصل على دليل يمكن المدقق من معرفة مدى الالتزام في الحفاظ على البيئة وفي الوقت نفسه قياس كفاءة النشاط.**
معيار الانتوساي (٥١٣٠)	**اسم المعيار وتاريخه :** التنمية المستدامة : دور الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية ، منذ عام ٢٠٠٤
	رقم ومضمون الفقرة التي تخص موضوع البحث: الفقرة (١٤) من الجزء الثاني ومضمونها عند الرقابة على مؤشرات التنمية المستدامة لقياس الاداء فبالإمكان استخدام المفاهيم الواردة في المعايير الصادر من الانتوساي .
	رأي الباحثان : بإمكان الاسترشاد بهذا المعيار في تدقيق مؤسسات النشاط الزراعي ، اذ يسمح باستخدام مفاهيم متعلقة بالمعايير في قياس الاداء عبر مؤشرات التنمية المستدامة ، وبالتالي يمكن استخدام الاجراءات التحليلية في قياس الاداء عبر مؤشرات التنمية المستدامة وعلى سبيل المثال مقارنة درجة المؤشر للسنة الحالية مع السنة السابقة لمعرفة التقدم المحرز في اهداف التنمية المستدامة.
معيار الانتوساي (١٢٤٠)	**اسم المعيار وتاريخه:**مسؤولية المدقق بخصوص الاحتيال في عملية الرقابة على البيانات المالية:نافذ المفعول منذ ٢٠٠٩.
	رقم ومضمون الفقرة التي تخص موضوع البحث: **الفقرة (١٣) والملحق رقم (٣)**مضمونها على المدقق ان يأخذ في نظر الاعتبار عند تنفيذ الاجراءات التحليلية في هيئات القطاع العام التحديات الناتجة من استخدام الاساس النقدي للمحاسبة وما يتعلق به من احتمالية التلاعب بالمعلومات المالية ، هذا وان القطاع العام يتضمن مجالات مهمة تتعلق بالمنح فضلا عن حساب الايرادات . **كما يبين الملحق رقم (٣)**الحالات التي تشير الى وجود احتيال في هيئات القطاع العام.
	رأي الباحثان :بإمكان الاسترشاد بهذا المعيار في تدقيق مؤسسات النشاط الزراعي ، وذلك لان تلك المؤسسات 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 فأن عمليات الاحتيال ليس فقط تشويه للبيانات المالية وانما ايضا تعيق من وضع تلك الاموال في اتجاهها الصحيح. لذا فأن اكتشاف حالات التلاعب والاحتيال في المؤسسات النشاط الزراعي يصب في مصلحة تحقيق التنمية المستدامة.
ثالثا : المعايير المحاسبية للجنة المعايير المحاسبة الدولية	
المعيار المحاسبي الدولي الأول المعدل	**اسم المعيار وتاريخه :**عرض البيانات المالية ، **نافذ المفعول منذ ١٩٩٨**
	رقم ومضمون الفقرة التي تخص موضوع البحث: الفقرات (٤، ٩) 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 .

	رأي الباحثان .بإمكان الاسترشاد بهذا المعيار في تدقيق مؤسسات النشاط الزراعي سواء تدقيق داخلي او تدقيق خارجي ، فمن جانب التدقيق الداخلي يسترشد به لمطالبة الادارة من اعداد تقارير بيئية يتم ارفاقه كبيانات اضافية مع البيانات المالية وخاصة وان النشاط الزراعي ذو تأثيرات ايجابية وسلبية على البيئة ، اما من جانب التدقيق الخارجي لغرض التأكد من مدى التزام المؤسسات النشاط الزراعي من تطبيق المعايير والقواعد والاعراف المحاسبية ذات الصلة بمجال عمل تلك المؤسسات ، وان المطالبة بالزام مؤسسات النشاط الزراعي في اعداد تقارير اضافية عن البيئة يصب في مصلحة تحقيق التنمية المستدامة.
معيار المحاسبة رقم (٤١)	**اسم المعيار وتاريخه : الزراعة . نافذ المفعول منذ ٢٠٠٣**
	رقم ومضمون الفقرة التي تخص موضوع البحث: الفقرات (٣٠، ٤٦) ومضمونها ان اساس تقييم الاصل الحيوي هو القيمة العادلة ولكن في حالة القيمة العادلة غير موثوق فيها يتم تقييم الاصل بالتكلفة مطروح منها اي استهلاك متراكم او خسائر انخفاض قيمة متراكمة ،كما يجب على المؤسسة ان تصف اذ لم يتم الافصاح في مكان اخر في المعلومات المنشورة في البيانات المالية عن (طبيعة اعملها المتعلقة بكل فئة من الموجودات الحية ، المقاييس او التقديرات غير مالية للكميات المادية ، كل فئة من الموجودات نهاية الفترة).
	رأي الباحثان .بإمكان الاسترشاد بهذا المعيار في تدقيق مؤسسات النشاط الزراعي ، وذلك الامتلاك تلك المؤسسات موجودات حية على شكل مشاريع زراعية يتم الافصاح عليها بشكل اجمالي ، دون توضيح عدد وقيمة هذه الموجودات في البيانات المالية او في مكان اخر ، وبالتالي يمكن للمدقق الاسترشاد فيها لمعرفة القيمة العادلة لتلك الموجودات الحية ، فضلا عن ان بعض الموجودات الحية من الانواع المهددة بالانقراض وان متابعة وتقييم تلك الموجودات يصب في مصلحة الحفاظ على التنوع الحيوي الذي يعود بالأخر على تحقيق التنمية المستدامة .
المعيار المحاسبيالدولي السادس عشر المعدل	**اسم المعيار وتاريخه : الممتلكات والتجهيزات والمعدات ، نافذ منذ عام ١٩٩٨**
	رقم ومضمون الفقرة التي تخص موضوع البحث: الفقرات (٢ ، ٣٠ ، ٣١) 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 ، وان قيمة الاراضي والمباني والمعدات والتجهيزات هي القيمة العادلة السوقية.
	رأي الباحثان .بإمكان الاسترشاد بهذا المعيار في تدقيق مؤسسات النشاط الزراعي ، وذلك لنفس سبب استخدام المعيار المحاسبي (٤١) ، أذتجود مشاريع زراعية ذات أمد طويل تمتلكها تلك المؤسسات ، تتضمن اراضي ومباني وتجهيزات ومعداتيتم الافصاح عليها بشكل اجمالي، وبالتالي يمكن للمدقق الاسترشاد فيها لمعرفة القيمة العادلة لتلك الموجودات، فضلا عن عملية المتابعة والتقييم لتلك المشاريع لها مساهمة كبيرة في تحقيق التنمية المستدامة.
ثالثا : معايير التنمية المستدامة لمؤسسة التمويل الدولية (مجموعة البنك الدولي)	
معيار الاداء (٣)	**اسم المعيار وتاريخه : كفاءة استخدام المواردومنع التلوث ٢٠١٢**
	رقم ومضمون الفقرة التي تخص موضوع البحث: الفقرات (٩ ، ١٢، ١٥) مضمونها على الجهة المتعاملة مع المؤسسة اثناء القيام بنفيذ المشروع ان تتفاده استهلاك المياه الذي يترك اثار بالغة على الاخرين ، وتوليد النفايات الخطرة على صحة الانسان والبيئة وانما معالجتها وفق طريقة سليمة، كما يجب على الجهة المتعاملة مع المؤسسة عندما يكون لديها مشروع مكافحة الآفات استخدام المبيدات ذات السمية القليل التي لا تترك اثر على البيئة وصحة الانسان.

	رأي الباحثان .بإمكان الاسترشاد بهذا المعيار في تدقيق مؤسسات النشاط الزراعي ، وذلك لان العديد من مشاريع النشاط الزراعي التي يتم تمويلها من المصرف الزراعي ، قد تكون لها اثار على كمياه المياه واثار على البيئة بسب استخدام المبيدات الزراعية وتوليد النفايات ، لذا يتم الاسترشاد بهذا المعيار لمعرفة مدى التزام اصحاب المشاريع الزراعية الخاصة التي يتم تمويلها من المصرف الزراعي باتخاذ التدابير اللازمة لكفاءةاستخدام الموارد ومنع التلوث وتقديم دراسات جدوى اقتصادية بوساطة مختصين عن طبيعة المشروع واثاره الايجابية والسلبية .
معيار الاداء (٦)	**اسم المعيار وتاريخه :** الحفاظ على التنوع الحيوي والادارة المستدامة للموارد الطبيعية ٢٠١٢
	رقم ومضمون الفقرة التي تخص موضوع البحث: الفقرة (٧) مضمونها يجب على الجهة المتعاملة مع المؤسسة تجنب الاثار السلبية على التنوع الحيوي وخدمات النظام البيئي من خلال اتخاذ تدابير كفيلة طيلة حياة المشروع تمنع تلك الاثار.
	رأي الباحثان .بإمكان الاسترشاد بهذا المعيار في تدقيق مؤسسات النشاط الزراعي ،وذلك لان بعض مشاريع استصلاح الاراضي الزراعي تؤدي الى انقاص التنوع الحيوي ، وبالتالي يمكن الاسترشاد بها لتأكد من مدى التزام الجهة صاحبة المشروع المتعاملة مع المؤسسة باتخاذ التدابير الكفيلة في الحفاظ على التنوع الحيوي ،

المصدر من اعداد الباحثان استنادا للمعلومات الواردة في المعايير المحاسبة والتدقيق والتمويل المالي

المحور الرابع الاستنتاجات والتوصيات

٤-١ : الاستنتاجات

١. ان النشاط الزراعي بشقيه النباتي والحيواني تأثيرات ايجابية على كافة ابعاد التنمية المستدامة اذا كانت ادارة المؤسسات الزراعية تعمل نحو كفوء وفعال ، وتأثيرات سلبية على كافة ابعاد التنمية المستدامة اذا كان العكس .

٢. ان الاسترشاد بمعايير المحاسبة والتدقيق والتمويل المالي في انواع التدقيق الثلاثة (الالتزام ، البيانات المالية ، الاداء) التي تخضع لها المؤسسات الزراعية ، يقيس التقدم المحرز في النشاط الزراعي وبما يصب في مصلحة التنمية المستدامة.

٣. بإمكان تطبيق معايير المحاسبة والتدقيق والتمويل المالي في عملية الرقابة والتدقيق على اعمال ادارة المؤسسات الزراعية المعنية من النشاط الزراعي وبما يخدم التنمية المستدامة .

٤-٢: التوصيات

١. ضرورة تعزيز ودعم النشاط الزراعي بشقيه النباتي والحيواني، بما يساهم في تحقيق ابعاد التنمية المستدامة الاربعة، عبر ادارة كفؤة وفعالة للنشاط الزراعي متمثلة بالمؤسسات الزراعية .

٢. ضرورة دراسة واقامة الدورات التدريبية في المعايير ذات العلاقة بعملية الرقابة والتدقيق على النشاط الزراعي والتنمية المستدامة ، بما يساهم من رفع كفاءة وفاعلية العاملين في اجهزة الرقابة والتدقيق الداخلي والخارجي .

٣. ضرورة تطبيق معايير المحاسبة والتدقيق والتمويل المالي في عملية الرقابة والتدقيق على اعمال ادارة المؤسسات الزراعية المعنية من النشاط الزراعي لتأثيرها الشديد في قياس التقدم المحرز في التنمية المستدامة .

المصادر

٥-١ : المصادر العربية:

أ: الوثائق والتقارير الرسمية:-

١. اعلان ريو ، الوثيقة الختامية لمؤتمر ريو +٢٠، المستقبل الذي نصبو اليه في ريو دي جانيرو ، البرازيل ٢٠١٢.

٢. برنامج الامم المتحدة للبيئة ، التنوع البيولوجي هو الحياة ، ٢٠١٠.

٣.البنك الدولي للإنشاء والتعمير ، تقرير عن الزراعة من اجل التنمية ، ٢٠٠٨

٤.الفاو ، لجنة الزراعة ، الدورة السادسة عشر ، تقرير عن سير العمل في تنفيذ جدول اعمال القرن ٢١ ، المعالم البارزة لمساهمة منظمة الاغذية والزراعة ، ٢٠٠١.

٥. الفاو ، حالة انعدام الامن الغذائي في العالم ، ٢٠١٢.

٦.الإسكوا ، التنمية الزراعية الريفية ، ٢٠٠٧ .

٧.مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق ، القاعدة المحاسبية رقم(١١) ، ٢٠٠٠.

٨.معيار التدقيق الدولي(٢٠٠) تدقيق البيانات المالية ، ٢٠٠٩

٩.المنظمة الدولية للرقابة المالية والمحاسبية الانتوساي ،بيان ممارسة التدقيق الدولي ١٠١٠المعدل اعتبارات الامور البيئية عند تدقيق البيانات المالية ، ١٩٩٨.

١٠.المنظمة الدولية للرقابة المالية والمحاسبية الانتوساي ،بيان ممارسة التدقيق الدولي ٣٠٠٠ التوجيهات التنفيذية للرقابة المالية على الاداء –معايير وتوجيهات للرقابة ، ٢٠٠٤ .

١١.المنظمة الدولية للرقابة المالية والمحاسبية الانتوساي ،بيان ممارسة التدقيق الدولي ٣١٠٠ ارشادات رقابة الاداء –مبادىء اساسية ،٢٠٠٤.

١٢.المنظمة الدولية للرقابة المالية والمحاسبية الانتوساي ،معيار الانتوساي٥١٣٠ التنمية المستدامة : دور الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية ،.٢٠٠٤ .

١٣. مؤسسة التمويل الدولية ، معايير الاداء المعنية بالاستدامة البيئية والاجتماعية ، معايير الاداء (٣)كفاءة استخدام المواردومنع التلوث ، ٢٠١٢

١٤.مؤسسة التمويل الدولية ، معايير الاداء المعنية بالاستدامة البيئية والاجتماعية ، معايير الاداء(٦)الحفاظ على التنوع الحيوي والادارة المستدامة للمواردالطبيعية ٢٠١٢.

١٥. المنظمة الدولية للرقابة المالية والمحاسبية الانتوسايمعيار الانتوساي (١٢٤٠) مسؤولية المدقق بخصوص الاحتيال في عملية الرقابة على البيانات المالية، ٢٠٠٩.

١٦. المنظمة الدولية للرقابة المالية والمحاسبية الانتوسايمعيار الانتوساي (٥١١٠) ، توجيهات بخصوص تنفيذ العمليات الرقابية على الانشطة ذات المنظور البيئي ، ٢٠٠٤ .

١٧. الامم المتحدة ، اتفاقية مكافحة التصحر ، ١٩٩٤.

١٨. الامم المتحدة ،برنامج الامم المتحدة للبيئة ، ٢٠٠٥

١٩. مؤتمر الامم المتحدة للتجارة والتنمية ، معالجة الازمة الغذائية العالمية ، ٢٠٠٨.

٢٠. المنظمة الدولية للرقابة المالية والمحاسبية الانتوسايمعيار الانتوساي (٤١٠٠) ، الخطوط التوجيهية لرقابة المطابقة المستقلة عن مراجعة البيانات المالية ، ٢٠٠٤ .

٢١.معيار المحاسبي الدولي(١) عرض البيانات المالية ،١٩٩٨.

٢٢.معيار المحاسبي الدولي (٤١) الزراعة ، ٢٠٠٣ .

٢٣.معيار المحاسبي الدولي (١٦)،الممتلكات والتجهيزات والمعدات المعدل

٢٤..معيار التدقيق الدولي (٢٥٠) مراعاة القوانين والانظمة عند تدقيق البيانات المالية ، ٢٠٠٩.

٢٥.معيار التدقيق الدولي(٥٦٠) ،استخدام عمل مدقق خبير ، ٢٠٠٩.

٢٦. معيار التدقيق الدولي(٥٨٠)،الإقرارات الخطية،٢٠٠٩.

٢٧.معيار التدقيق الدولي (٦٢٠) الاحداث اللاحقة ، ٢٠٠٩

٥-٢: الكـــــتب

١. جمعة ، احمد حلمي، محاسبة الاصول البيولوجية، الطبعة الاولى ، عمان: دار صفاء للنشر، ٢٠١٣.

٢. سرايا ، محمد السيد ، أصول وقواعد المراجعة و التدقيق الشامل ، الاطار النظري : للمعايير والقواعد . مشاكل التطبيق العملي ، الطبعة الاولى ، الاسكندرية : المكتب الجامعي الحديث ، ٢٠٠٧.

٣. عارف ، جواد سعد ، التخطيط والتنمية الزراعية ، الطبعة الاولى، عمان : دار الراية ، ٢٠١٠.

٤. غنيم ، عثمان محمد و ابو زنط ، ماجدة ، التنمية المستدامة فلسفتها واساليب تخطيطها وادوات قياسها ، الطبعة الاولى ، عمان : دار صفاء ، ٢٠١٠.

٥. الغبان ، فائزة ابراهيم محمود و الغبان، ثائر صبري محمود ، النظم المحاسبية المتخصصة ، الطبعة الثانية، بغداد : مكتبة الذاكرة ، ٢٠٠٩.

٦. . الطاهر، قادري محمد ، التنمية المستدامة في البلدان العربية بين النظرية والتطبيق ، لبنان: مكتبة حسن العصرية ، ٢٠١٣.

٧. فخر ، نواف وزكي، حسن ، المحاسبة الزراعية ، دمشق : منشورات الجامعة ، ٢٠٠٧

٨. الهيتي ، نوزاد عبد الرحمن والمهندي، حسن ابراهيم وابراهيم، عيسى جمعة، اقتصاديات البيئة، عمان : دار المناهج، ٢٠١٠.

٥-٣ : البحوث والدوريات العربية

١.الربيعي ، سميرة اسماعيل موسى ، تقويم اداء النشاط الزراعي باستخدام منهج التحليل التنظيمي. جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، ٢٠١١.

٢.زغيب ،مليكة و زينة ، قمري ، البيئة ، الزراعة المستدامة والمنتجات المعدلة وراثيا ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، مجلة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير ، العدد الخامس ، ٢٠٠٩.

٣. السقا ، زياد هاشم ، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولا عام (GAAS) ، بحث منشور في جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية.

٤. السعيد ، صالح ، الكفاءة الاقتصادية لاستخدام الامكانات المتاحة للمؤسسة الانتاجية ، بناء نموذج قياسي لمؤسسة (القطن المعقم) ، بحث في المركز الجامعي خنشلة ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، العدد ١٢، ٢٠١٢.

٥. قاسم ، احمد محمد فراج ، المفاهيم النظرية للكفاءة الاقتصادية ، مقالة نشرت ، ٢٠٠٩.

٦. محمود، بكر ابراهيم وحميد، سلوان حافظ ويحيى، ايمان، دور الرقابة المالية في تفعيل وترسيخ مؤشرات التنمية المستدامة ، الجامعة المستنصرية ، مجلة الادارة والاقتصاد ، العدد ثلاثة وتسعون ، ٢٠١٢.

٧. مغير ، محمد عبد الامير ، نشر ثقافة تقويم الأداءالوظيفي وتأثيرها في رفع فاعلية وكفاءة القدرات البشرية والمؤسساتية ، بحث مقدم الى مكتب المفتش العام في جمهورية العراق ، ٢٠١٥.

Foreign References

1. Asefa,S; The Economics of Sustainable Development, Library of Congress Cataloging-in-Publication Data ,2005.
2. Arens,Alvin A. Elder,Randal J.&Beasley,MarkS,auditing and assurance services ,2012.
3. **Benn**, **H.,** Growth and poverty reduction: the role of agriculture , 2005.
4. Brandt, H., &Otzen, U., Poverty Orientated Agricultural and Rural Development, 2007.
5.Boynton , W., Johnson, N. &Kell, G., ModrnAudting , 2001
6. Collier , P &Ampoman , s., performance strategy , 2009
7. Hale, M.,&Lachowicz , M., THE ENVIRONMENT,EMPLOYMENT AND SUSTAINABLE DEVELOPMENT, This Edition Published In The Taylor & Francis E-Library, 2002
8.Francis**,N.F.**&David,A.,K., The Challenges of Agriculture and Rural Development in Africa: The Case of Nigeria, International Journal of Academic Research in Progressive Education and Developmen, 2012
9. Hayes,R. ;Dassen,R. ; schilder , A. &Wallaye, P. Principles of Auditing, Second edition, British Library Cataloging-in-Publication Data,2005.
10. Lafferty,W., M.,Governance for Sustainable Development, Published by Edward Elgar,2004.
11. Lonsdale , J., Wilkins , P. & Ling ,T., performance auditing contributing to accountability in democratic government , 2011.
12. Messier, w., glover, s .&prawitt d., auditing & assurance services: a systematic approach , sixth edition , library ofcongress cataloging-in-publication data , 2008
13. Moeller ,r. brink's modern internal auditing, seventh edition , Published by John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey Published simultaneously in Canada, 2009.
14.Nieves, E., l., Schaffner, F., C., Abdelhadi, A., H. Goosen, A,EnvironmentalManagement,Sustainable Development and Human Health. 2009.
15.Mosiers,A,R.,Syers,J,K,. &Freney,J,R,Agriculture and Nitrogen cycle,2004.

16. Pretty,J,.Sustainable Agriculture and Food, 2008.
17.SAYER, J.,The Science of Sustainable Development ,2004.
18.Speth, J., G., SUSTAINABLE DEVELOPMENT IN PRACTICE, 2009.
19.Wilson, A & Allen, T,.Agriculture and Sustainable Development: Policy Analysis on the Great Plains , 1995.

Research and foreign periodicals

1. DFID , pretty ,J., Agricultural Sustainability, 2004
2.European Union , Sustainable Agriculture For The Future We Want , 2012.
3.Godoy, D., C., Dewbre , J., Economic Importance of Agriculture for Poverty Reduction, 2010
4.Harris, J., M., Basic Principles of Sustainable Development,DEVELOPMENT AND ENVIRONMENT INSTITUTE WORKING PAPER ,2000.
5.Jamtsho,Choida, Environmental auditing and sustainable development from the perspective of a government auditing, 2005.
6. Stringer, R., How important are the 'non-traditional' economic roles of agriculture in development, 2001.
7. Stamoulis ,k.&Zezza,A.Aconceptual framework for national agricultural, rural development, and food security strategies and policies. 2003.
8. Torgman, S., The Social Dimension of Sustainable Development, 2000.
9. United Nations, Conference on Environment & Development Rio de Janerio , Brazil, 3 to 14 June 1992.