

دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

مسلم إبراهيم

أستاذ مساعد بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جامعة الجلفة



ملخص:

تعتبر المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من المواضيع التي تحظى باهتمام كبير من طرف الباحثين والمفكرين في مجال المحاسبة، سعياً منهم لإثراء هذا النوع من المحاسبة بالدراسات والأبحاث من أجل الوصول إلى إطار فكري وعملي يساعد المؤسسات على قياس وتقييم أدائها الاجتماعي والإفصاح عنه لمستخدمي قوائمها المالية. إلا أن المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة لم تلق الاهتمام اللازم من طرف الجمعيات والمنظمات الدولية في المحاسبة، ومن بينها لجنة معايير المحاسبة الدولية والتي سعت دائماً إلى إصدار المعايير المحاسبية التي تعنى بتطوير عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن الأنشطة الاقتصادية للمؤسسات، متجاهلة بذلك البعد الاجتماعي للمؤسسة، ومختلف الأنشطة الاجتماعية التي تمارسها سواء بالنسبة لمخيطها الداخلي: العمال، المنتج أو محيطها الخارجي: البيئة والمستهلك. وعلى اعتبار وجود صعوبة كبيرة في الفصل بين التكاليف والإيرادات الاقتصادية ونظيرتها من تكاليف وإيرادات اجتماعية، كان لزاماً على لجنة معايير المحاسبة الدولية إصدار معايير خاصة بالمحاسبة الاجتماعية من أجل تطويرها، وتسهيل عملية تطبيقها من طرف المؤسسات.

Abstract:

It is considered accounting for the social responsibility of subjects of great interest by researchers and thinkers in the field of accounting, as they seek to enrich this type of accounting studies and research in order to access the intellectual and practical framework helps organizations measure and evaluate social performance and disclosure for users of its financial statements.

However, the accounting for the social responsibility of the institution did not receive the necessary attention by the associations and international organizations in accounting, including the International Accounting Standards Committee, which has always sought to issue accounting standards that deal with the development of the measurement process and accounting disclosure about the economic activities of the institutions, thereby ignoring the social dimension of the institution, and various social activities of both internal to their surroundings: the workers, the product, or the outer perimeter: the environment and the consumer.

And on the grounds there is great difficulty in separation between the economic costs and revenues and its counterpart from the social costs and revenues, it was incumbent on the International Accounting Standards Committee issuing special accounting standards for social development, and to facilitate its application by the institutions.

مقدمة:

رافقت المحاسبة نشوء الحضارة وتطورها، ولم تكن مجرد نظام كمي، بل كانت تلبي متطلبات التطور الاجتماعي والاقتصادي والسياسي. لذا اهتمت المحاسبة بمختلف العناصر المصاحبة لهذا التطور وحاولت التعبير عنها محاسيباً. ومن بين هذه العناصر بروز تأثير كل من المجتمع والبيئة المحيطة بنشاط المؤسسة، مما أدى إلى التزام المؤسسات بمسؤوليتها تجاه المجتمع والبيئة. وقد ظهرت عدة كتابات اهتمت بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة استجابة للتغيرات البيئية والاقتصادية من القرن الماضي، إلا أن هذه الكتابات لم تحظى بالقبول الكافي لدى الهيئات والمنظمات الدولية، وحتى لدى المحاسبين أنفسهم. مما استوجب من المنظمات والاتحادات والمجالس المحاسبية تبني هذا الاتجاه الفكري في المحاسبة وإصدار المعايير والقواعد التي تحكم العمل المحاسبي في مجال المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

ولعل من أهم الجهات التي ساهمت في تطوير الإطار الفكري للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية لجنة معايير المحاسبة الدولية نظراً لما تحظى به هذه اللجنة من قبول في الأوساط المحاسبية والدولية.

إشكالية البحث:

نسعى من خلال القيام بهذا البحث للإجابة عن السؤال التالي:

هل استطاعت المعايير المحاسبية أن تساهم في تطوير الإطار الفكري للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية ؟

فرضيات البحث:

للإجابة عن الإشكالية الرئيسية للبحث يمكن الاستعانة بالفرضيات التالية:

- تعتبر المعايير المحاسبية الحالية غير ملائمة لتطوير الممارسات المحاسبية في مجال القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية؛
- لم تصل المحاسبة الدولية من خلال المعايير الصادرة من مختلف هيئاتها إلى توحيد طريقة الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية.

أهداف البحث:

نسعى من خلال هذه الورقة البحثية تحقيق الأهداف التالية:

- 1- توضيح الإطار الفكري للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية ومعايير المحاسبة الدولية؛
- 2- إظهار مدى ملائمة المعايير المحاسبية الدولية لعملية القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي للمؤسسة؛
- 3- إبراز دور المعايير المحاسبية الدولية في تطوير وظيفة الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي للمؤسسة.

منهجية البحث:

تم استخدام المنهج الوصفي في تناول مختلف جوانب البحث من خلال الاستعانة بمختلف المراجع ذات العلاقة بموضوع

البحث.

هيكل البحث:

من أجل الوصول إلى تحقيق أهداف البحث والإجابة عن الإشكالية الرئيسية تم تقسيمه إلى العناصر التالية:

المبحث الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية؛

المبحث الثاني: المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية؛

المبحث الثالث: دور المعايير المحاسبية الدولية في تطوير القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي؛

المبحث الرابع: دور المعايير المحاسبية الدولية في تطوير الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي.

المبحث الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية

لقد أدى اختلاف الممارسات المحاسبية المتبعة في مختلف دول العالم إلى اختلاف النتائج وطرق الإفصاح المحاسبي، مما استوجب البحث عن قواعد ومعايير محاسبية دولية تساعد المحاسبين على توحيد القوائم المحاسبية مما يسهل استخدامها من طرف الجهات التي تحتاجها.

وازدادت هذه الحاجة مع ازدياد حجم المبادلات التجارية بين الدول، وظهور الشركات متعددة الجنسية، واتجاه معظم الدول نحو فتح أسواقها للاستثمارات الأجنبية. كل ذلك دعا الجمعيات والمنظمات الأكاديمية والمهنية في المحاسبة كمجلس معايير المحاسبة الأمريكية (FASB)، ومجلس معايير المحاسبة في إنجلترا (ASB)، والمنظمة الدولية للجان وبورصات الأوراق المالية (IOSCO) إلى التنسيق فيما بينها لإعداد معايير محاسبية دولية تغطي بقبول عالمي وتساعد على توحيد التطبيقات المحاسبية في غالبية بلدان العالم. وقد أدى هذا التنسيق إلى انبثاق لجنة معايير المحاسبة الدولية في سنة 1973.

1- تعريف المعايير المحاسبية الدولية:

بدأ الاهتمام المتزايد في وضع قواعد محاسبية من قبل الهيئات المهنية منذ بداية النصف الثاني من القرن الماضي حيث لم يكن هناك قواعد مشتركة علمية يجري تطبيقها من قبل ممارسي مهنة المحاسبة وكانت كل هيئة في كل من الدول الصناعية تضع القواعد المحاسبية الخاصة بها والتي ترى أنها تتلاءم مع مفاهيمها المحاسبية.

وقد بقي اصطلاح القواعد المحاسبية المتعارف عليها كتعبير في عند المحاسبين و مدققي الحسابات مفهوما يشمل كل ما هو متفق عليه في علم المحاسبة ومقبول من الشركات والمؤسسات حتى ولو اختلفت في معالجة نفس الموضوع. ويمكن تعريف المعايير بأنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات.¹

كما تم تعريفها بأنها: مجموعة من الأسس والضوابط والتوجيهات تستهدف معالجة موضوعات محاسبية عامة أو خاصة، وذلك طبقا للمبادئ والأعراف المحاسبية المتفق عليها والمقبولة قبولاً عاماً.² وبذلك تختلف المعايير عن الإجراءات فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه بينما تتناول الإجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة.

وإن أهمية معايير المحاسبة والتدقيق جعلت المنظمات المهنية في كثير من دول العالم تهتم بوضع معاييرها، ولعل من أهم هذه المنظمات في هذا المجال مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية AICPA الذي بادر إلى وضع معايير للتدقيق منذ عام 1939 كما تم تشكيل هيئة أو مجلس لمعايير المحاسبة المالية FASB في الولايات المتحدة الأمريكية منذ عام 1973 كتطوير لصيغة المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP التي بدأ العمل بها منذ عام 1932.

أما محاولات وضع معايير على المستوى الدولي فقد بدأت منذ 1904 إلى غاية 2006. وقد أسفرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير، وأهم هذه المنظمات: لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)، الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، لجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC).

2- أهداف المعايير المحاسبية الدولية:

- من الطبيعي أن تكون هناك دوافع موضوعية للأطراف التي تسعى إلى وجود توافق دولي، و من بين أهم الأهداف و الدوافع لوضع معايير المحاسبة الدولية ما يلي:³
- إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها عند إعداد وتجهيز القوائم والبيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقها عالمياً؛
 - العمل على التحسين والتنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية؛
 - إن هذه المعايير توفر للشركات خاصة للدولية منها الوقت و المال الذي يبذل حالياً في توحيد قوائمها المالية التي تعتمد كل منها في إعدادها مجموعة من الممارسات و المبادئ المحاسبية و التي غالباً ما تكون مختلفة من دولة إلى أخرى؛
 - العديد من الدول خاصة النامية منها لا توجد بها منظمات محاسبية مهنية ولا هيئات مختصة بإصدار معايير العمل المحاسبي، و بالتالي فإن تبنيها للمعايير المحاسبية الدولية سوف يوفر لها الوقت و المال؛
 - تسهيل العمليات الدولية و التسعير، و كذلك القرارات المتعلقة بتوزيع الموارد، و تجعل أسواق الأوراق المالية أكثر كفاءة، خصوصاً بعد زيادة و نمو الأنشطة الاقتصادية الدولية، و كذلك زيادة اعتماد الدول على بعضها فيما يتعلق بالتجارة الدولية و تدفق الاستثمارات؛
 - تسهيل على الشركات عملية الحصول على التمويل اللازم في حالة عدم كفاية الموارد المحلية، أي إعطاء للشركات فرصة أخرى للحصول على الأموال من الخارج سواء كان ذلك في شكل رؤوس أموال أو قروض؛
 - كما أن هذه المعايير تهدف إلى رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم، حيث أن الدول التي توجد بها أنظمة محاسبية ضعيفة و بدائية سوف تحفز على اتخاذ الإجراءات اللازمة لتبني و تشغيل الأنظمة المحاسبية الدولية.

3- تبويب المعايير المحاسبية الدولية:

لقد كانت هناك عدة محاولات من أجل تبويب المعايير المحاسبية نورد منها

- تم تقسيمها إلى ثلاث مجموعات رئيسية وهي:⁴

- معايير تخدم وظيفة القياس المحاسبي؛
- معايير تخدم وظيفة الاتصال المحاسبي؛
- معايير ذات علاقة بالإجراءات المحاسبية.

في حين بوبها البعض الآخر إلى:

- معايير خاصة بالإفصاح المحاسبي؛
- معايير خاصة بالقياس والتقييم المحاسبي؛
- معايير خاصة بالأنشطة المتخصصة؛
- معايير أخرى متنوعة.

كما تم تصنيفها أيضا إلى:

- معايير خاصة بالإفصاح وهي: 1، 14، 24، 32، 34، 35.
- معايير متعلقة ببيان الدخل وهي: 8، 11، 18، 20، 21، 23، 33،
- معايير متعلقة بالتدفقات النقدية وهي: المعيار رقم 7.
- معايير متعلقة بالميزانية وهي: 2، 10، 16، 17، 27، 28، 36، 37، 38، 39، 40.
- معايير متعلقة بقطاعات معينة وهي المعايير رقم: 30، 41.
- معايير متعلقة بدمج الأعمال وهي: 22.
- معايير متعلقة بالتقارير المالية حول الحصص في المشاريع المشتركة وهي: 31.
- ويعد التبويب الأخير هو الأكثر تفصيلا ووضوحا، وسنحاول في ما هو قادم من البحث الاستفادة منها في تطوير القياس والإفصاح المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية.

المبحث الثاني: المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

تعتبر المحاسبة الاجتماعية من أحدث مراحل تطور الفكر المحاسبي ، ويرتبط تطورها باحتياجات المستخدم منها واتساع قاعدة الملكية نتيجة ظهور الشركات المساهمة ، كل ذلك أدى إلى زيادة الاهتمام بالبعد الاجتماعي للمشروع وما يفرض عليه من التزامات لا تنحصر من الفئات الداخلية والخارجية المعروفة (الإدارة ، الأنظمة الفرعية ، العملاء ، المستثمرين ، الجهات الحكومية) بل إلى أبعاد اقتصادية واجتماعية .

1- تعريف المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية:

قبل التطرق لمفهوم المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية يجب ان نقدم بعض التعريفات للمسؤولية الاجتماعية والتي نوردها

على النحو التالي:⁵

تعريف المسؤولية الاجتماعية للمنظمة

المصدر	التعريف
Murray & Montanari, 1986, 817.	تعد المسؤولية الاجتماعية كمنتوج Product يقدم إلى جمهور المنظمة الداخلي والخارجي.
Goolsby & Hunt, 1992	عقد اجتماعي بين المنظمة والمجتمع الذي تعمل به
Konkolewsky, 1996	تعد محاولة للرفي وتطبيق الأفكار حول المسائل الاقتصادية وكذا المتعلقة بالمسائل الطوعية تجاه المجتمع والبيئة، وتجاه سلامة العاملين وصحتهم.
Pride & Ferrell, 1997, 65	التزام المنظمة لتنظيم التأثيرات الإيجابية والتقليل من التأثيرات السلبية في المجتمع.
WWW.wbscd.com , 2000	التزام المنظمات المستمر للسلوك أخلاقيا والمساهمة في التطوير الاقتصادي من خلال تحسين نوعية حياة العاملين وعوائلهم وكذا الالتزام تجاه المجتمع بشكل عام.
Fulop & others, 2000, 15	تعني إدارة عادلة وفاقلة تسهم في تطوير الاقتصاديات
Schermerhorn, 2001, 126	التزام المنظمة للعمل بطرق تخدم مصالحها وتخدم أصحاب المصالح المتأثرين بسلوكها بشكل عام.
Maguire, 2001 WWW.ethicsinaction.com	تشمل المسؤولية الاجتماعية للمنظمة تحقيق المتطلبات المحلية وتحقيق التزامات المنظمة تجاه العاملين في تقديم التغذية الضرورية والحماية الصحية اللازمة.
Cragg, 2001, 3 WWW.Focal.Ca .	وتعد المنظمات المسؤولة اجتماعيا منظمات شجاعة.
O'brien & Robinson, 2002, 3	تعبير المسؤولية الاجتماعية للمنظمة عن العلاقة بين المنظمة و أصحاب المصالح بما فيهم: المستهلكين، العاملين، المجتمعات المحلية، المستثمرين/المالكين، الحكومة، المجهزين، المنافسين.
WWW.bsr.com Bsr website.htm 2002	القيام بالأنشطة الصحيحة
WWW.csreurope.org /2002	احترام القيم الأخلاقية والأفراد والمجتمعات والبيئة، بما يكفل تحقيق النجاح للمنظمات.
	إنها ببساطة تعني لفضل الأعمال

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن المسؤولية الاجتماعية عبارة عن إلتزام من قبل الشركة بتحقيق التوازن بين أطراف متعددة لكنها مترابطة وتتمثل في مصالح واحتياجات الشركات المنتجة للسلع أو الخدمات والعاملين فيها والبيئة المحيطة والمجتمع.⁶ هناك عدة تعريفات للمحاسبة الاجتماعية تشترك جميعها بخصائص توسعة الشروط التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند قياس الأداء والنظر إلى المؤسسة وعلاقتها بالبيئة المحيطة بها سواء كانت اجتماعية أو طبيعية. بالإضافة إلى ذلك فإن الكل يؤكد على أن جمهور المحاسبة الاجتماعية أوسع من بقية الجماهير المهتمة بأنواع المحاسبة الأخرى. ومن بين أهم التعريفات المقدمة في الأدب المحاسبي نجد:

المحاسبة الاجتماعية هي مجموعة الإجراءات المحاسبية الخاصة بقياس النشاط الاجتماعي للوحدة الاقتصادية، سواء كانت تلك الأنشطة إلزامية أو اختيارية، وإعداد تقارير توضح حقيقة النشاط الاجتماعي وعرضها على الأطراف المستفيدة منها، سواء كانوا من داخل الوحدة أو خارجها.

كما تعرف المحاسبة الاجتماعية على أنها عملية توصيل التأثيرات البيئية والاجتماعية للنشاطات الاقتصادية للمؤسسة إلى الجاميع ذات الاهتمام داخل المجتمع.⁷ وبهذا فهي توسع المسائلة للمؤسسة إلى أبعد من الدور التقليدي في توفير الحساب المالي لأصحاب رأس المال .

وتعرف أيضا بجدها الأدنى على أنها توسعة الإفصاح لجوانب غير تقليدية مثل توفير معلومات عن التلوث أو تخفيضه.⁸

2- مجالات الأنشطة الاجتماعية :

تتبلور مجالات الأنشطة الاجتماعية لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية في:

أ- **مجال الموارد الطبيعية و المساهمات البيئية:** يتضمن هذا المجال الأنشطة التي تؤدي إلى تخفيف أو منع التدهور البيئي و أهمها ما يلي:

- أنشطة خاصة بالموارد الطبيعية :

- الاقتصاد في استخدام المواد الخام ؛
- الاقتصاد في استخدام مصادر الطاقة؛
- المساهمة في اكتشاف مصادر جديدة للمواد الخام و الطاقة .

- أنشطة خاصة بالمساهمات البيئية :

- تجنب مسببات تلوث الأرض و الهواء و إحداث الضوضاء؛
- تصميم المنتجات وعمليات تشغيلها بطريقة تؤدي إلى تقليل المخلفات؛
- التخلص من المخلفات تكفل تخفيض التلوث.

ويعتبر الاهتمام بهذا المجال أمراً حيوياً ليس فقط لأثره على نوعية الحياة، بل لأثره على ما تتحمله الدول من نفقات للمحافظة على البيئة الطبيعية.

ب- **مجال المساهمة العامة:** يتحدد نطاق هذا المجال بالأنشطة التي تؤدي إلى تحقيق منافع لكافة أفراد المجتمع و أهمها ما يلي:

- أنشطة خاصة بالبذل في سبيل الإنسانية:

- تدعيم المؤسسات العلمية؛
- تدعيم الهيئات الخاصة بالرعاية الصحية ؛
- تدعيم الهيئات التي تقوم بالأنشطة الثقافية .

- أنشطة خاصة بالمواصلات و النقل:

- المساهمة في رصف وإنشاء الطرق؛
- توفير وسائل نقل العمال.

- أنشطة خاصة بالإسكان :

- المساهمة في تنفيذ برامج الإسكان؛
- إنشاء مساكن للعمال .

- أنشطة خاصة بالخدمات الصحية :

- تدعيم البرامج التي تحد من الأوبئة و الأمراض؛
- توفير وسائل وإمكانيات وخدمات العناية والرعاية بالصحة.

- أنشطة خاصة برعاية مجموعات معينة من الأفراد:

- المساهمة في توفير وجبات غذائية لغير القادرين مالياً؛
- المساهمة في رعاية المعوقين أو ذوي العاهات؛
- المساهمة في رعاية الطفولة والمسنين .

ج - مجال الموارد البشرية: يتحدد نطاق هذا المجال بالأنشطة التي توجه تلبية لمتطلبات العاملين بالمنظمة الاقتصادية وتحسين أحوالهم بصفة عامة، لذلك فإن هذا المجال يمثل مجاًلاً داخلياً ويتضمن الأنشطة الآتية:

- أنشطة خاصة بسياسات التوظيف :

- توفير فرص عمل متكافئة لأفراد المجتمع ؛
- قبول توظيف الطلاب أثناء العطلة الصيفية؛
- قبول توظيف الأفراد المعوقين.

- أنشطة خاصة بتحقيق الرضا الوظيفي :

- منح العاملين أجور ومراتب تحقق لهم مستوى معيشي مناسب؛
- إتباع سياسة للترقية تعترف بقدرات كل العاملين وتحقق فرص متساوية للترقية؛
- إعداد برامج تدريب لزيادة مهارة العاملين؛
- المحافظة على استقرار العمالة بالصيانة المستمرة للمعدات وجدولة الإنتاج بحيث يمكن الحد من البطالة؛
- تهيئة ظروف للعمل تتصف بالأمن.⁹

د - مجال مساهمات المنتج أو الخدمة: يتحدد نطاق هذا المجال بالأنشطة المرتبطة بالعلاقات مع العملاء من حيث تحقيق رضائهم على المنتج أو الخدمة. وتتضمن هذه الأنشطة ما يلي :

– أنشطة خاصة بتحديد وتصميم المنتجات :

- القيام بالبحوث التسويقية لتحديد احتياجات المستهلكين؛
- تعبئة المنتجات بشكل يؤدي إلى تقليل احتمالات التعرض لأي إصابة عند الاستخدام ؛

– أنشطة خاصة بتحقيق رضا المستهلكين:

- وضع بيانات على عبوة المنتج للتعريف بحدود ومخاطر الاستخدام وتاريخ عدم الصلاحية؛
- القيام ببرامج إعلامية تعرف المستهلكون بخصائص المنتج وطرق ومجالات استخدامه؛
- توفير مراكز خدمة لصيانة وإصلاح المنتج.

هذا وإن كانت الأنشطة السابقة توضح اتساع نطاق العمليات المرتبطة بالأداء الاجتماعي الشامل للمنظمة الاقتصادية، فإن ذلك لا يعني أن كل منظمة سوف تضطلع بكل هذه الأنشطة. إلا أن اختيار المنظمة لمجموعة الأنشطة التي يمكنها القيام بها ، لا يعتبر قيداً يؤثر في ضرورة دخول هذه الأنشطة جميعها في دائرة الوظيفة المحاسبية . فما لا تقوم به منظمة معينة من هذه الأنشطة قد تقوم به منظمة أخرى.

3- أهداف المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية:

من خلال ما سبق يمكن تحديد أهداف المحاسبة الاجتماعية في النقاط التالية:

- تحديد صافي المساهمة الاجتماعية للمؤسسة التي لا تشتمل فقط على عناصر التكاليف والمنافع الخاصة والداخلية للمنظمة، وإنما أيضا تتضمن عناصر التكاليف والمنافع الخارجية الاجتماعية والتي لها تأثير على فئات المجتمع¹⁰؛
- تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة وذلك من خلال تحديد ما إذا كانت إستراتيجية المؤسسة وأهدافها تتماشى مع الأولويات الاجتماعية ، ومع طموح المؤسسة للمستثمرين بتحقيق نسبة معقولة من الأرباح؛
- الإفصاح عن الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة والتي لها آثار اجتماعية (مثل قرار المؤسسة على تعليم وصحة العمال وعلى تلوث البيئة واستهلاك الموارد؛
- ترشيد القرارات الخاصة والعامة والمتعلقة بتوجيه أنشطة المسؤولية الاجتماعية وتحديد النطاق الأمثل لهذه الأنشطة سواء كان ذلك من وجهة نظر الوحدة أو من وجهة نظر المجتمع.
- ولتحقيق هذه الأهداف يستلزم دراسة الآثار الخارجية لنشاط الوحدة المحاسبية.
- وتشير إحدى الدراسات التي تبنتها وكالة حماية البيئة الأمريكية (1995) إلى أهمية التركيز على تكاليف المحاسبة الاجتماعية وذلك للأسباب التالية:
- الكثير من التكاليف البيئية يمكن تخفيضها أو تجنبها نهائيا، نظرا لكون هذه التكاليف لا تضيف أي قيمة للمنتجات، وهذه التكاليف قد تكون تشغيلية أو استثمارية، أو تدخل في إعادة تصميم المنتجات ذاتها، أو اختيار نظم تشغيلية بديلة؛
- أن هذه التكاليف قد تكون مدمجة ضمينا مع التكاليف غير المباشرة، أو يتم تجاهلها بشكل أو بآخر؛
- أن الإدارة المثلى للتكاليف تؤدي إلى تحسين الأداء الاجتماعي للمؤسسة، إضافة إلى الآثار الإيجابية لهذا الاتجاه على صحة المجتمع، وفوق ذلك الزيادة في نجاح وتطور المؤسسة؛

- إن إعادة النظر في نظم التشغيل القائمة وفهم التكاليف البيئية يساعد المؤسسة على توفير معلومات أدق للمؤسسة عن التكاليف البيئية، وتسعير منتجاتها. ومن ثم تصميم منتجات ذات مواصفات بيئية تحقق ربحية أفضل؛
- تحقيق المنافسة لمنتجات المؤسسة من خلال الإعلان والترويج لمنتجات ذات مواصفات بيئية أفضل؛
- يساعد فهم التكاليف الاجتماعية والبيئية منها في دعم نظام الإدارة البيئية التي تسعى الكثير من المؤسسات على تطويره، لأهميته في ظل المنظمة العالمية للتجارة، وكوسيلة للحصول على شهادة (الايزو 14001) والمتعلقة بالبيئة والتي طورتها المنظمة العالمية للمعايير.

المبحث الثالث: دور المعايير المحاسبية الدولية في تطوير القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي

يمثل القياس المحاسبي الجزء الأكبر والأكثر تعقيدا في الوظيفة المحاسبية . والقياس في الفكر المحاسبي تم تناوله في العديد من الدراسات المحاسبية. فالقياس عنصرا أساسيا من عناصر البحث العلمي ، فمن دونه لا يمكن اختبار صحة الفروض والنتائج ، ومن ناحية أخرى يعتبر القياس أحد وظائف المحاسبة الأساسية ، ونتيجة له تكتسب المعلومات المحاسبية أهمية خاصة في المجتمع المالي ، وإن كثير من الدراسات المحاسبية تعتبر القياس أحد الفروض العلمية الأساسية للمحاسبة. وسنحاول من خلال هذا المبحث إلقاء الضوء على القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي.

1- تعريف القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي:

لقد عرف القياس المحاسبي الاجتماعي بأنه تحليل الأحداث المتعلقة بأنشطة المنظمة الاجتماعية، ثم تسجيلها في تاريخ حدوثها، ثم تتبع حركة تبادل هذه الأحداث لتحديد آثارها على مصالح أطراف التبادل على شكل وحدات نقدية تمثيلا مع فرض وحدة القياس.¹¹

وعرف القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي أيضا بأنه : عملية اختيار متغيرات ومقاييس وإجراءات لتحديد وقياس صافي المساهمة الاجتماعية للفترة ، والتي تشمل العناصر الخارجية للمنشأة بالإضافة إلى العناصر الداخلية ، والتي لها تأثير على جميع قطاعات المجتمع وإيصال هذه المعلومات للأطراف المستفيدة لاتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة.¹²

تتطلب عملية القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية نمودجا محاسبيا مبنيا على أساس من القيم الاجتماعية السائدة في الزمان والمكان ، بحيث يتمكن هذا النموذج أن يعبر عن تطلعات المجتمع وتوقعاته من منظمات الأعمال وعن التأثيرات المتبادلة بينها وبين المجتمع ومختلف أصحاب المصالح الذين لهم علاقة بها .

ومثل هذا النموذج يتطلب توسعا في القياس والإفصاح المحاسبي ليشمل التأثيرات والعلاقات الداخلية والخارجية كافة والتي تربط المنشأة بمختلف أصحاب المصالح فيها ، وحتى يتم تجاوز أوجه القصور والانتقادات الموجهة للإطار الفكري المحاسبي التقليدي.

إن تغيير أهداف منظمة الأعمال وتطورها باتجاه الاهتمام بالأهداف الاجتماعية المطلوب تحقيقها، والتباين في طبيعة البيانات المحاسبية المطلوبة وتوسعها لتشمل البيانات الاجتماعية، قد انعكس أثره على أسلوب القياس المحاسبي ، ويتطلب استخدام أساليب مختلفة للقياس تكون قادرة على توفير تلك البيانات ، فتطلب الأمر استخدام أساليب قياس مختلفة تتعدى أسلوب القياس النقدي في المحاسبة المالية ، وأساليب القياس الكمية في المحاسبة الإدارية . لذا فقد توسع أسلوب القياس ليشمل أساليب قياس متعددة دون الاعتماد على أسلوب معين أو قياس واحد ، وتشمل أساليب القياس الوصفي لبعض العمليات الاجتماعية التي يصعب قياسها نقديا او كميا ، وأنها تمثل إحدى الصعوبات التي تواجه إطار الفكر المحاسبي الحالي الذي لا

يعترف إلا بالأحداث الاقتصادية فقط . ومع أن المحاسبين يتجاهلون مثل تلك الأنشطة التي تقع خارج دائرة التعبير المالي لأنشطة وأحداث المنظمة. وقد يكون السبب في ذلك هو صعوبة قياس بعض تلك الأنشطة والأحداث.

لكن مع التطورات الحالية في مختلف المجالات فانه من غير المجدي أن تقف مهنة المحاسبة عاجزة أمام تلك الصعوبات وتجاهلها بصورة مستمرة، بل إن ذلك يجب أن لا يكون مبررا للإهمال في مجال البحث العلمي من أجل تطوير الإطار الفكري للمحاسبة وخاصة فيما يتعلق بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية .

ووفق المفاهيم المرتبطة بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية فإن التزام المنظمة لا يبقى محصورا بالمحافظة على مصالح الملاك فقط، كما وأن نتيجة أعمال المنظمة لا تتحدد بالأسلوب التقليدي لمقابلة الإيرادات بالنفقات، بل يجب توسيع نطاق هذه المقابلة لتشمل أيضا التكاليف والمنافع الاجتماعية.

2- المعايير المحاسبية والقياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية:

من خلال ملاحظة مختلف المعايير المحاسبية الدولية الصادرة إلى غاية المعيار رقم 41 نجد أن كل هذه المعايير لم تشر في مضمونها إلى أنشطة المسؤولية الاجتماعية، وإنما اهتمت بقياس النشاط الاقتصادي للمؤسسة والتي يمكن قياسها نقديا، ولم تكن هناك أية إشارة لكيفية قياس الأنشطة الاجتماعية وما يترتب عليها من تكاليف ومنافع اجتماعية، إلا أن هذا لا يمنع في استخدام بعض المعايير لقياس بعض العناصر المرتبطة بالأنشطة الاجتماعية وتقييمها كالاتي:

- المعيار الدولي رقم 9 المعدل في سنة 1993 والذي يتعلق بتكاليف البحث والتطوير حيث يمكن استخدام هذا المعيار في حساب تكاليف البحث والتطوير التي تصب في خانة الأنشطة الاجتماعية كالبحوث والدراسات التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية لمعالجة التلوث البيئي أو الحد منه حين ممارسة نشاطها الصناعي؛

- المعيار الدولي رقم 16 المعدل سنة 1993 والمرتبئ ببند الأصول وما يرتبط بها من اهتلاك، إذ يمكن استعمال هذا المعيار في حساب وتقييم الأصول المخصصة للأنشطة الاجتماعية، وما يرتبط بها من اهتلاكات. وكمثال على ذلك المراكز الصحية التي تقوم المؤسسات الصناعية بإنشائها للعمال، إذ تعد تكاليف هذه المراكز من مباني وأثاث ومستلزمات كأصول اجتماعية؛

- المعيار الدولي رقم 19، والمعيار رقم 26 والمتعلقون ببرامج منافع التقاعد، وهو يرتبط بشكل مباشر بالمساهمات الاجتماعية للوحدة الاقتصادية في برامج التقاعد، حيث تعتبر التكاليف التي تساهم بها المؤسسة كتكاليف اجتماعية؛

- المعيار الدولي رقم 36 والمتعلق بتقييم الأصول حيث يمكن الاستفادة منه في تقييم الأصول الاجتماعية؛

- المعيار الدولي رقم 37 والمتعلق بالمخصصات والمطلوبات والموجودات المحتملة، إذ يمكن استخدامه فيما يتعلق بالموجودات المحتملة عن البرامج الاجتماعية التي ستنفذها الوحدة الاقتصادية؛

- المعيار الدولي رقم 39 والذي يتضمن الموجودات غير الملموسة، إذ يمكن الاستفادة من هذا المعيار في معالجة تكاليف التدريب والبحث والتطوير المرتبطة بالأداء الاجتماعي للمؤسسة.

وكما هو ملاحظ من عرض المعايير السابقة ، فهي لا تخدم المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة إلا في قياس بعض العناصر المرتبطة بالأنشطة الاجتماعية إلى جانب افتقارها لمعايير ترتبط بقياس النافع الاجتماعية كعنصر مهم لتحقيق المقابلة بين التكاليف والمنافع، وبالتالي قياس الأداء الاجتماعي للمؤسسة.

المبحث الرابع: دور المعايير المحاسبية الدولية في تطوير الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي

يعد الإفصاح المحاسبي أمراً في غاية الأهمية، لأن المحاسب يستطيع من خلاله التعبير عن جهوده في توفير المعلومات المحاسبية للمستفيدين وعرضها بصورة ملائمة، ويعد الإفصاح المحاسبي أحد أهم مبادئ المحاسبة الأساسية، والإفصاح المحاسبي هو الوسيلة الرئيسة والأداة الفعالة لإيصال نتائج الأعمال للمستخدمين في دعم قراراتهم خصوصاً المتعلقة بمجالات الاستثمار والتمويل، يعد الإفصاح الشق الثاني للوظيفة المحاسبية بشكل عام عن المسؤولية الاجتماعية، ويعتمد أسلوب الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على أسلوب القياس المحاسبي المستخدم، حيث إن نطاق الاهتمام الإعلامي للمحاسبة لم يعد مقتصرًا على فئة أو طائفة معينة من أصحاب المصالح، وإنما يجب أن يمتد ليأخذ في الاعتبار أثر المعلومات المحاسبية، ومدى فائدتها في توجيه سلوك كافة القطاعات.

هنالك تعريفات متعددة للإفصاح المحاسبي من قبل الكتاب والباحثين في مجال المحاسبة ونعرض من هذه التعريفات :

- الإفصاح المحاسبي هو تزويد جميع الفئات بالمعلومات التي تعتبر مفيدة وغير مضللة عند اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة المختلفة، وعلى أن يتوفر بالقوائم المالية الصفات النوعية للمحاسبة المالية، وهي الملائمة، والبعد عن التحيز وقابلية الفهم، والمقارنة، وتوقيت المعلومات والشمولية؛

- وقد عرف الإفصاح المحاسبي بأنه: إعلام مستخدمي التقارير المالية بكل ما يساعدهم على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية الرشيدة سواء كانت قرارات استثمارية أو منح القروض.¹³

1- الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي:

الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي هو الطريقة التي بموجبها تستطيع المنظمة إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضامين الاجتماعية. وتعتبر القوائم المالية أو التقارير الملحقّة بها أداة لتحقيق ذلك ويجب أن يكون الإفصاح المحاسبي أحد الأشكال التالية:

أ - الإفصاح الكافي:

أي أن تشمل القوائم المالية والملاحظات والمعلومات الإضافية المرفقة بها كل المعلومات المتاحة المتعلقة بالمؤسسة لتجنب تضليل الأطراف المهتمة بالمؤسسة. وبعد الإفصاح الكافي من أهم المبادئ الرئيسية لإعداد القوائم المالية.¹⁴

ب - الإفصاح الكامل:

أي أن يشمل الإفصاح على كافة المعلومات المحاسبية المتوفرة مما يعني معه إظهار معلومات بكميات كبيرة، مما يؤدي إلى إغراق مستخدمي القوائم المالية بمعلومات قد لا يكون هناك حاجة لها .

ج - الإفصاح العادل:

ويتمثل بالإفصاح عن المعلومات بطريقة تضمن وصولها بنفس القدر الى كافة المستفيدين دون تحيز إلى جهة معينة، ويمكن تصنيف المعلومات الواجب الإفصاح عنها كما يلي :

- معلومات كمية (مالية):

يمكن تحديد أربعة مجالات أساسية يتم خلالها الإفصاح عن المعلومات الكمية ممثلة في الميزانية العمومية ، قائمة الدخل، قائمة التغير في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية، حيث يتم تضمين هذه القوائم بأرقام تعبر عن مبالغ فعلية او تقديرية

نتيجة الأحداث المالية التي قامت بها المنظمة ، ومن الملاحظ أن هذا الجانب من الإفصاح يلقي استجابة دائمة من قبل المستفيدين من القوائم المالية المنشورة

- المعلومات غير الكمية (غير المالية):

يتم الإفصاح عن هذا الجانب في التقارير المحاسبية بشكل صفي من شأنه ان يزيد من فهم المستخدم وثقته بالمبالغ النقدية الظاهرة في القوائم المالية اذ ان هذه المعلومات غالبا ما تكون مرتبطة بالمعلومات الكمية ، ويتم الإفصاح عن المعلومات غير الكمية من خلال القوائم المالية الرئيسية ومن خلال قوائم مالية ملحقة أو الملاحظات الهامشية بالإضافة إلى تقرير الإدارة ، كما أن (هندركسون) ، يشير في كتابه إلى أن المعلومات غير الكمية تعتبر ملائمة والإفصاح عنها مثمراً إذا كانت مفيدة في عملية اتخاذ القرارات .

2- المعايير المحاسبية والإفصاح عن الأداء الاجتماعي:

إذا ما استعرضنا المعايير المحاسبية الدولية نجد أن جزءاً كبيراً قد انصب على موضوع الإفصاح المحاسبي، بل أن أول معيار دولي أصدرته اللجنة كان حول الإفصاح المحاسبي لما له من أهمية في توفير المعلومات اللازمة لمتخذي القرار سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها، ولعل من أبرز المعايير التي أصدرتها اللجنة في مجال الإفصاح المحاسبي نجد:

- المعيار رقم (1) وهو بعنوان (الإفصاح السياسات المحاسبية).
- المعيار رقم (5) وهو بعنوان (المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية).
- المعيار رقم (13) الخاص بعرض الموجودات المتداولة والمطلوبات المتداولة.
- المعيار رقم (14) والخاص بالتقرير عن المعلومات المالية لقطاعات الأعمال.
- المعيار رقم (20) والذي تناول محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية.
- المعيار رقم (24) والمتعلق بالإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة.
- المعيار رقم (26) والمتعلق بالتقرير عن برامج منافع التقاعد.
- المعيار رقم (30) وهو بعنوان (المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية للبنوك).
- المعيار رقم (32) المتعلق بالأدوات المالية، الإفصاح والعرض.
- المعيار رقم (34) التقارير المالية المؤقتة.
- المعيار رقم (35) التقرير عن العمليات غير المستمرة.
- المعيار رقم (38) والمتعلق بالموجودات غير الملموسة.

من خلال العرض السابق للمعايير التي تناولت الإفصاح المحاسبي لا توج أي إشارة للإفصاح عن الأداء الاجتماعي للمؤسسة إلا فيما يخص المعيار رقم (26) والمتعلق بالتقرير عن برامج منافع التقاعد، والذي تم التعامل معه كنشاط اقتصادي بحث من قبل اللجنة، مما يعني أن معايير المحاسبة الدولية لا تعتبر ملائمة لتطوير الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية لتركيزها على التقرير والإفصاح عن البيانات المرتبطة بالنشاط الاقتصادي فقط. في حين أن تلك البيانات مرتبطة بمزيج من الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية، مما يعني أهمية الإفصاح عن بيانات الأنشطة الاجتماعية بشكل منفصل عن البيانات الاقتصادية للمؤسسة لتصبح المعلومات المعروضة أكثر ملائمة لمستخدميها في ترشيد عملية اتخاذ القرار.

- النتائج والتوصيات:

1- النتائج:

- من خلال هذا البحث نستطيع استخلاص بعض النتائج نوردتها على النحو التالي:
- يحظى موضوع المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية باهتمام كبير من طرف الباحثين، ودليل ذلك الكثير من الدراسات والبحوث التي أجريت لتقديم إطار فكري وعملي للمحاسبة الاجتماعية، استجابة لمختلف التطورات البيئية والاقتصادية وزيادة الضغوط الاجتماعية في أغلب البلدان؛
- المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية لم تصل بعد إلى ما يصبو إليه مستخدمو المعلومات المحاسبية، وذلك لعدم تركيز المنظمات والمجالس المحاسبية على تطوير مخرجاتها وضبطها بمعايير محاسبية خاصة بها؛
- أن محور اهتمام المعايير المحاسبية الدولية كان حول النشاط الاقتصادي للمؤسسة، دون التركيز على النشاط الاجتماعي للمؤسسة؛
- عدم ملائمة المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بعملية القياس المحاسبي في قياس الأداء الاجتماعي للمؤسسة، رغم إمكانية الاستفادة من هذه المعايير في قياس تكاليف بعض الأنشطة الاجتماعية؛
- اهتمت المعايير المحاسبية الدولية بالإفصاح المحاسبي عن الأداء الاقتصادي للمؤسسة، رغم أن المعلومات المالية التي تم الإفصاح عنها هي مزيج بين الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية للمؤسسة.
- لا تلعب المعايير المحاسبية الدولية بشكلها الحالي أي دور في تطوير مفاهيم المحاسبة الاجتماعية، لا من حيث عملية القياس أو الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي للمؤسسات.

2- التوصيات:

- من خلال ما تم التوصل إليه من نتائج يمكن تقديم التوصيات التالية:
- ضرورة قيام لجنة المعايير المحاسبية الدولية بإصدار معايير محاسبية توضح القواعد الأساسية للقياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، لإثراء هذا الجانب من المحاسبة وجعله أكثر قبولا من طرف المحاسبين ومختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية؛
- إجراء المزيد من البحوث والدراسات التي تتناول الصعوبات والمشاكل التي تواجه عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية، وذلك من قبل الباحثين والمنظمات والاتحادات والمجالس المهنية والأكاديمية في المحاسبة؛
- تولى حكومات الدول مسؤوليتها فيما يخص هذا النوع من المحاسبة، بإصدار القوانين والتشريعات التي تلزم المؤسسات بضرورة إظهار نتيجة أداؤها ومساهمتها الاجتماعية، والإفصاح عنها في شكل تقارير محاسبية؛
- ضرورة الاستفادة من مخرجات العلوم الأخرى الإدارية والاقتصادية والاجتماعية والرياضية والنفسية في تطوير مقاييس الأداء الاجتماعي خصوصا ما تعلق بقياس المنافع الاجتماعية التي تعتبر من أكبر التحديات التي تواجه المحاسبين في مجال المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية نظرا لطبيعتها المعنوية غير الملموسة.

المراجع والهوامش:

- 1 - حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2011، ص: 103.
- 2 - علي محمود عبد الرحمن وآخرون، التقييم المحاسبي للأصول الثابتة في الشركات المساهمة الكويتية ومدى ملائمة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، المجلة العربية للعلوم الإدارية، مجلد واحد، 2007، ص: 57.
- 3 - حسين قاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص: 103.
- 4 - يحيى أبو طالب، عرض وتحليل وتقييم معايير المحاسبة الدولية، مجلة التكاليف، القاهرة، 1998، ص: 96.
- 5 - المصدر: نقلا عن: زايد مراد، المسؤولية الاجتماعية للشركات في ظل المتغيرات العالمية، مداخلة في الملتقى منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، جامع بشار، 14-15 فيفري 2012.
- 6- محمد إبراهيم النوبجى ، المسؤولية الاجتماعية في القطاع الخاص في المملكة العربية السعودية ، المجلة العربية للإدارة ، العدد الرابع 1988 ، ص 20 .
- 7- Gray, Owen, and N. launders, Corporate Social Reporting: Accounting & Accountability, Hemel Hempstead: Prentice Hall 1992. P: 28.
- 8- Quarter, Mook , Richmond, What Counts; Social Accounting for non Profits and Cooperatives, Prentice Nov.2003,p:45.
- 9-بدوي محمد عباس ، عثمان إبراهيم، 1992 " دراسات في مشاكل محاسبية معاصرة"، ص 379-380
- 10- Toms, Firm Resource, Quality Signals and Environmental Reputation: Some United Kingdom Evidence, British Accounting Review, VOL.34/2002/P: 257-258.
- 11- بدوي محمد عباس، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2012، ص: 28.
- 12- الفضل، وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الأولى، 2002، ص: 164.
- 13 - Schouten, Esther M J, "Defining the Corporate Social Responsibility of business from International Law ", Managerial Law Vol 49 No1/2 Emerald Group Publishing Limited 2007.P: 25.
- 14- القاضي حمدان مأمون، نظرية المحاسبية، دار علمية دولية للنشر والتوزيع و دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان، الأردن، 2001، ص: 52.