

التحديات التشريعية والمؤسسية لتطبيق المعايير الدولية للاستدامة IFRS S1 و IFRS S2 في الجزائر

Institutional and Legislative Challenges of Implementing IFRS S1 and IFRS S2 Sustainability Standards in Algeria.

بودبة خالد

جامعة سطيف 1 (الجزائر)

khalid.boudebba@univ-setif.dz

ملخص:	معلومات المقال
تتمحور هذه الدراسة حول تحليل التحديات التشريعية والمؤسسية التي تحكم تبني وتطبيق معايير الاستدامة الدولية IFRS S1 و IFRS S2 في البيئة الجزائرية، اعتمدت الدراسة منهجاً وصفيًا تحليلياً يقوم على مراجعة معمقة للأدبيات الدولية حول معايير الاستدامة وتحليل النصوص القانونية الجزائرية ذات العلاقة بالاستدامة. أظهرت النتائج أن هناك فجوة واضحة في البيئة الجزائرية بين الإطار القانوني القائم ومتطلبات IFRS S1 و IFRS S2، حيث يظل البعد البيئي والاجتماعي ضعيف في النظام المحاسبي المالي، مع هيمنة الإفصاح الطوعي. وانتهت الدراسة إلى أن تبني IFRS S1 و IFRS S2 في الجزائر يتطلب إصلاحات تشريعية تدريجية وتعزيز البنية المؤسسية والتكوينية لضمان تبني جيد لتلك المعايير.	تاريخ الارسال: 2026/07/22 تاريخ القبول: 2026/08/31 الكلمات المفتاحية: ✓ معايير الاستدامة ✓ البنية القانونية ✓ والمؤسسية ✓ الإفصاح عن الاستدامة
Abstract :	Article info
This study analyzes the legislative and institutional challenges that shape the implementation of international sustainability standards IFRS S1 and IFRS S2 in the Algerian context. The findings reveal a clear gap between the Algerian legal framework and the requirements of IFRS S1 and IFRS S2, as sustainability remains weakly embedded in the financial accounting system. This study also highlights the limited coordination among regulatory bodies. Therefore, the study concludes that adopting IFRS S1 and IFRS S2 in Algeria requires gradual legislative reforms and strengthening of institutional structures to ensure a genuine transition.	Received 22/07/2026 Accepted 31/08/2026 ✓ Sustainability standards ✓ sustainability disclosure ✓ legal and institutional framework

شهدت العقود الأخيرة تحوّلًا جوهريًا في وظيفة التقارير المالية إذ لم يعد التركيز مقتصرًا على المعلومات المالية التقليدية، بل امتد ليشمل الإفصاح عن الأبعاد البيئية والاجتماعية والحوكمة في إطار ما يُعرف بالتقارير المتكاملة أو تقارير الاستدامة. وقد جاء هذا التحوّل استجابةً لتزايد وعي المستثمرين وأصحاب المصلحة بمخاطر الاستدامة وتأثيرها المباشر في استدامة النمو والربحية، فضلًا عن الأزمات المالية والبيئية المتكررة التي أبرزت محدودية التقارير المالية التقليدية في عكس الصورة الشاملة لأداء المؤسسات، ولهذا تعاظم دور الهيئات الدولية في توحيد أطر الإفصاح عن الاستدامة لضمان قابلية المقارنة والموثوقية والملاءمة.

يمثل إصدار مجلس معايير الاستدامة الدولية (International Sustainability Standards Board – “ISSB”) التابع لمؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي سنة 2023 للمعيارين IFRS S1 و IFRS S2 نقطة تحوّل في مسار تنظيم الإفصاح عن الاستدامة على المستوى العالمي. يهدف المعيار الأول IFRS S1 إلى وضع متطلبات عامة للإفصاح عن المعلومات المتعلقة بمخاطر وفرص الاستدامة ذات الأثر المالي على المنشآت، بينما يركّز المعيار الثاني IFRS S2 على الإفصاح عن المخاطر والفرص المتعلقة بالمناخ. ويأتي هذان المعياران في سياق مسعى أوسع لدمج المعلومات غير المالية ضمن إطار التقارير المالية، بما يسمح للمستثمرين ومستخدمي القوائم المالية بتقييم التأثير المالي المتوقع لمخاطر الاستدامة على المدى القصير والمتوسط والطويل (IFRS Foundation, 2023b).

لقد تم وضع معايير الاستدامة الدولية لدعم الانتقال من الإفصاح الطوعي المتعلق بالاستدامة من جانب الشركات إلى الإفصاح الإلزامي عن المعلومات المالية الجوهرية المتعلقة بالاستدامة وفقًا لقرارات الدول، وبما يتماشى مع المعايير المقبولة عالميًا. حيث ومنذ الإصدار الأول لتلك المعايير اكتسب تبني تلك المعايير زخمًا كبيرًا في جميع أنحاء العالم، فقد كان هناك تجاوب من قبل العديد من الدول المتقدمة مع هذه التطورات من خلال الإعلان عن خطط رسمية لتبني معايير IFRS S1 و IFRS S2 أو مواءمتها مع الأطر الوطنية القائمة، حيث بادرت بعض الهيئات التنظيمية في أوروبا وأمريكا الشمالية إلى إدماج متطلبات الإفصاح عن المناخ والاستدامة في التشريعات المنظمة للأسواق المالية. وقد رافق ذلك إصدار إرشادات تفصيلية للمؤسسات المدرجة حول كيفية تطبيق هذه المعايير، وإلزام بعض القطاعات عالية الانبعاثات بتقارير دورية عن المخاطر المناخية.

يطرح تبني معايير IFRS S1 و IFRS S2 وبالأخص في الدول النامية العديد من التحديات نظرًا لخصوصياتها المؤسسية والاقتصادية وضعف البنية التحتية للمعلومات وتفاوت مستويات الحوكمة، فضلًا عن الأعباء الإضافية التي قد يشكلها الامتثال لمتطلبات إفصاح متقدمة على مؤسسات تعاني أصلاً من تحديات في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية التقليدية. ومع ذلك فإن هذه الدول ليست بمعزل عن التوجهات العالمية، إذ إن اندماجها في الأسواق المالية الدولية وسعيها لجذب الاستثمار الأجنبي المباشر يفرض عليها تدريجيًا مواءمة أطرها التنظيمية مع المعايير الدولية للاستدامة.

يكتسب موضوع تبني معايير الاستدامة الدولية في الجزائر بعدًا خاصًا يرتبط بطبيعة المنظومة القانونية والمحاسبية والتحول التي عرفها النظام المحاسبي المالي منذ اعتماده سنة 2010. فقد أظهرت العديد من الدراسات الأكاديمية أن البيئة المحاسبية الوطنية ما تزال في طور التكيف مع متطلبات العولمة المالية وأن هناك فجوة بين النصوص القانونية والممارسة الفعلية على مستوى المؤسسات، حيث ويحتمل أن يشكل تبني IFRS S1 و IFRS S2 امتدادًا لهذه المسارات الإصلاحية لكنه في الوقت ذاته يفرض تحديات جديدة. انطلاقًا مما سبق تتبلور الإشكالية المحورية لهذا الموضوع في التساؤل التالي:

ما هي التحديات التشريعية والمؤسسية المرتبطة بتبني وتطبيق معايير الاستدامة الدولية IFRS S1 و IFRS S2 في الجزائر ؟

تكتسي هذه الدراسة أهمية خاصة في البيئة الجزائرية لعدة اعتبارات لأنها تسهم في سد فراغ بحثي في الأدبيات الوطنية حول موضوع معايير الاستدامة الدولية IFRS S1 و IFRS S2، إذ إن معظم الدراسات الحالية تتركز على آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية التقليدية أو على الإفصاح البيئي والاجتماعي في إطار مبادرات تطوعية. أيضا يمكن أن تشكل النتائج المتوقعة لهذا البحث أداة مساعدة لصانعي السياسات والهيئات التنظيمية في تصميم إستراتيجيات تبنّي تدريجية وواقعية لمعايير الاستدامة تأخذ في الاعتبار خصوصيات الاقتصاد الوطني وطبيعة القطاعات الاقتصادية الأكثر تعرضاً لمخاطر المناخ والاستدامة، وكذلك مستوى نضج السوق المالي والمؤسسات المالية.

تهدف الدراسة إلى تحليل البنية القانونية والتشريعية وكذا المؤسسة للبيئة الجزائرية في مجال المحاسبة والإفصاح، مع التركيز على كيفية تناول القوانين الوطنية لموضوعات الاستدامة والمسؤولية الاجتماعية وحوكمة الشركات، مع محاولة إبراز سبل تطوير تلك البنية القانونية والمؤسسية من أجل تحسين المعالجة المحاسبية والإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية وجودة التقارير المالية للشركات الجزائرية في إطار معايير الاستدامة الدولية IFRS S1 و IFRS S2.

تعتمد الدراسة على منهج وصفي تحليلي يقوم أولاً بمراجعة الأدبيات التشريعية والمحاسبية ذات الصلة بالإطار القانوني الجزائري المتكون من القوانين البيئية وقوانين التنمية المستدامة، قوانين الشركات والحوكمة وأيضا النظام المحاسبي المالي. ثم تحليل محتوى مجموعة من الدراسات التطبيقية المنشورة حول الإفصاح البيئي والاجتماعي في المؤسسات الجزائرية واستدامة المعلومات المحاسبية. كما يوظف البحث نتائج الدراسات الميدانية الحديثة حول جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لتبني معايير IFRS S1 و IFRS S2، بهدف الربط بين الجانب القانوني والجانب العملي، وصياغة استنتاجات وتوصيات تتعلق بتطوير الإطار التشريعي والمحاسبي لدعم الإفصاح عن الاستدامة وفقا للمعايير الدولية.

2. تطور مفهوم الاستدامة والإفصاح عنها في ظل المعايير الدولية للاستدامة IFRS S1 و IFRS S2:

نظرا للتغيرات المناخية والاجتماعية في محيط المنظمات أصبح لزاما عليها دعم أنشطة الاستدامة وأيضا الإفصاح عنها وآثارها على إستراتيجيتها وأدائها المالي. ويعتبر مفهوم الإفصاح عن الاستدامة كنوع جديد من الإفصاح المتكامل لتقييم الأداء الإقتصادي والبيئي والاجتماعي للشركات، وقد تنامي دور هذا الإفصاح نظرا لتنامي أثر العوامل البيئية والاجتماعية على المحيط والأداء المالي وأيضا نجاح المنظمات على المدى البعيد (Watson, 2019). ويُمكن تقرير الاستدامة المنظمات من أن تكون أكثر شفافية بشأن المخاطر والفرص التي تواجهها، ويُعدّ أيضا أداة تواصل تلعب دورا هاما في إقناع أصحاب المصلحة بصدق نواياها. وتتجلى الأهمية المتزايدة لتقارير الاستدامة في حقيقة أن المستثمرين وغيرهم من أصحاب المصلحة يطالبون المنظمات إلى الكشف عن المزيد من المعلومات حول استراتيجياتها في مجال الاستدامة والحوكمة البيئية والاجتماعية والمؤسسية.

1.2 مفهوم الاستدامة والإفصاح عنها

شهد مفهوم الاستدامة في المنظمات تحولاً تاريخياً عميقاً، حيث انتقل من مجرد مبادرات أخلاقية طوعية وأنشطة محاسبية بيئية بسيطة إلى إطار عمل استراتيجي وقانوني ملزم يدمج الأبعاد البيئية والاجتماعية والحوكمة في قلب استراتيجيات الأعمال، هذا المسار الطويل لم يكن وليد الصدفة بل كان نتيجة لتراكم الوعي البيئي والضغط المجتمعية والتشريعية عبر عقود من الزمن.

عرفت اللجنة العالمية للبيئة والتنمية World Commission on Environment and Development المعروفة بلجنة "برونتلاند" الاستدامة على أنها قدرة النظام الاقتصادي والاجتماعي والبيئي على تلبية حاجات الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال القادمة على تلبية احتياجاتها، مع تحقيق توازن بين الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للتنمية (Sabauri & Kvatahidze, 2023, p. 282). وعبر الزمن انتقل الخطاب من التصور الضيق للاستدامة بوصفها امتداداً للمسؤولية الاجتماعية للشركات إلى تصور أوسع يربط بين أداء المؤسسة وتأثيراتها على رأس المال الطبيعي والبشري والاجتماعي، مع تزايد توقعات الشفافية والمساءلة من جانب المستثمرين وبقية أصحاب المصلحة.

ضمن هذا الإطار يُنظر إلى الإفصاح عن الاستدامة على أنه عملية منظمة لقياس ونشر المعلومات المتعلقة بالأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي للمؤسسة، سواء من خلال تقارير مستقلة أو ضمن التقارير السنوية أو التقارير المتكاملة، بما يمكن مستخدمي التقارير من تقييم مدى اتساق إستراتيجيات المنشأة وممارساتها مع مبادئ التنمية المستدامة (KOLK, 2005). وقد أصبحت تقارير الاستدامة أداة مركزية للتواصل مع المستثمرين والأسواق، لكنها تعاني من تفاوتات كبيرة في التقييس والجودة والعمق إذ تميز كثير من الشركات إلى إبراز النجاحات وتهميش الإخفاقات بما يفتح المجال لممارسات من أجل تقديم الشركات في صورة لا تعكس الواقع التشغيلي لها بدقة.

2.2 تطور الإفصاح عن الاستدامة: عرفت تقارير الاستدامة تطوراً يمكن تلخيصه في ثلاث مراحل رئيسية:

1.2.2 مرحلة التقارير الاجتماعية والبيئية المنفصلة: نظراً للآثار السلبية للصناعة وبداية الوعي بالحفاظ على البيئة والمحيط في ستينيات القرن الماضي، ظهر منتصف السبعينيات نموذج أداء المسؤولية الاجتماعية للشركات "Corporate Social Performance" CSP ليركز على مواءمة ممارسات المنظمة مع التوقعات والقيم الاجتماعية السائدة. (Haidar, 2021, p. 2278). وكانت خلالها محاولات قليلة تركزت خاصة في الصناعات ذات الأثر البيئي المرتفع مثل شركات النفط بعد وقوع حوادث تلوث كبرى، حيث ظهرت تقارير بيئية طوعية ومستقلة وتركزت فقط على القضايا البيئية مثل الانبعاثات وإدارة النفايات بوصفها أداة لإدارة المخاطر السمعة والامتثال التنظيمي. لكن خلال التسعينات ومع ظهور محاولات وضع أطر محاسبة الاستدامة عن طريق وضع أسس للقياس المحاسبي للآثار البيئية والتلوث، كللت تلك الجهود بتأسيس المبادرة العالمية لإعداد التقارير "GRI" Global Reporting Initiative عام 1997 التي وضعت أول إطار عمل منظم من معايير الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية لمساعدة الشركات على إعداد تقارير تشمل الأبعاد البيئية والاجتماعية والاقتصادية. (Gokten et al., 2020)

2.2.2 مرحلة المبادرات الطوعية المعيارية والتدويل: أسست جهود المبادرة العالمية لإعداد التقارير لمرحلة جديدة من مسار الإفصاح عن الاستدامة، حيث أعطت دافعا قويا نحو توحيد معايير الإفصاح العلني والشفاف عن تأثيرات المؤسسات في مجالات البيئة والمجتمع والحوكمة، وفي هذا السياق أطلقت "GRI" إصداراتها المتتالية من الأدلة (G1 إلى G4) التي أصبحت الإطار الأكثر قبولاً عالمياً لإعداد تقارير الاستدامة (Gokten et al., 2020). وتلت تلك المبادرات جهود هيئات أخرى مثل مشروع إنبعاثات الكربون the Carbon Disclosure Project "CDP" سنة 2000 ببريطانيا الذي يعتبر منظمة دولية تدير نظام الإفصاح البيئي المستقل الأكبر والأشمل في العالم، ويعمل المشروع كمنصة تقارير عالمية تتيح للشركات تتبع بيانات أدائها البيئي ونشرها. وتلاها صدور مصطلح "المعايير البيئية والاجتماعية والحوكمة" سنة 2004 رسمياً عبر الاتفاق العالمي للأمم المتحدة بهدف ربط الأسواق المالية بالاستدامة (Sabauri & Kvatahidze, 2023). وفي سنة 2010 تأسس المجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة "IIRC" International Integrated Reporting Council في إطار الجهود المشتركة لمشروع "المحاسبة من أجل الاستدامة" التابع لأمير ويلز والمبادرة العالمية لإعداد التقارير، وقد سعى المجلس إلى تقديم إطاراً للتقارير

المتكاملة سنة 2013 من خلال وضع إرشادات موحدة للإفصاح عن مؤشرات الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي ودمج المعلومات غير المالية مع المالية في تقرير واحد . وفي سنة 2022 تم دمج جهود المجلس ضمن المجلس الدولي لمعايير الاستدامة التابع لمؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية (López et al., 2025, p. 6).

3.2.2 مرحلة المعايير الدولية والتشريعات الإلزامية: في هذه المرحلة أصبح لزاما على الشركات التي تتوفر فيها مجموعة من الشروط المحددة للإفصاح عن جوانب الاستدامة ضمن تقاريرها الدورية، ويعتبر الاتحاد الأوروبي أبرز الجهات التي قادت هذا التحول نحو هذا الإلزام عبر "توجيه تقارير استدامة الشركات" "CSRD" Corporate Sustainability Reporting Directive ، فقد فرض على الشركات الكبرى تقديم تقارير مفصلة وفقاً للمعايير الأوروبية لتقارير الاستدامة "ESRS" European Sustainability Reporting Standards التي تعتبر بمثابة القواعد التفصيلية التي يجب على الشركات الأوروبية اتباعها للامتثال لهذه التوجيهيات. (Ketterling, 2025)

دخلت المعايير الأوروبية لتقارير الاستدامة حيز التنفيذ في مطلع عام 2024 لتعيد تشكيل مشهد تقارير الاستدامة على مستوى أوروبا والعالم، وتمثل نقلة نوعية من الإفصاحات الطوعية المرنّة إلى إطار عمل صارم وملزم قانوناً يتسق مع التقارير المالية التقليدية وضعت لتوجيه إعداد تقارير استدامة الشركات في الاتحاد الأوروبي، من خلال توحيد تقارير الحوكمة والممارسات البيئية والاجتماعية للشركات. وتتكون المعايير من 12 معياراً مفصلاً تغطي كل من المبادئ العامة والإفصاحات البيئية والاجتماعية وحوكمة الشركات، حيث يجب على جميع الشركات الكبرى الأوروبية والشركات الصغيرة والمتوسطة المدرجة في الأسواق الأوروبية والشركات غير الأوروبية التي تملك أنشطة تشغيلية ضخمة داخل الاتحاد الأوروبي عند نشر تقاريرها المالية السنوية الإلتزام بتلك المعايير كأقصى تقدير سنة 2028.

3.2 المعايير الدولية IFRS S1 و IFRS S2 للاستدامة:

في إطار مشروع إعادة هيكلة لجنة المعايير المحاسبية الدولية تأسست لجنة المعايير الدولية للاستدامة International Sustainability Standards Board في نوفمبر 2021، بهدف إصدار وتطوير معايير الإفصاح المتعلقة بالاستدامة. وبعد عامين من التأسيس أي سنة 2023 أصدر المجلس معيارين أساسيين هما IFRS S1 المتعلق بالمتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المرتبطة بالاستدامة، و IFRS S2 المتعلق بالإفصاحات المرتبطة بالمناخ. ويهدف هذان المعياران إلى بناء أساس عالمي موحد للإفصاح الموجه إلى المستثمرين ومقدمي رأس المال بما يعزز قابلية المقارنة واتخاذ القرار، ويربط أيضاً بين الأداء المالي والمخاطر غير المالية ذات الأثر المالي المتوقع لاحقاً، وتعتبر تلك المعايير نقطة تحول في بنية التقارير المعاصرة.

يشهد تطبيق معايير الاستدامة الدولية IFRS S1 و IFRS S2 تسارعاً عالمياً كبيراً جداً، حيث تحولت من معايير طوعية عند صدورهما إلى قواعد إلزامية أو تحت الدراسة في أكثر من 36 دولة حول العالم في نهاية سنة 2024 (IASB, 2025). ويمكن تقسيم خريطة انتشار وتطبيق هذه المعايير عالمياً إلى ثلاثة مستويات رئيسية، فنجد أن هناك دول بدأت التطبيق الحرفي والإلزامي لتلك المعايير عن طريق دمج المعيارين رسمياً في قوانينها المحلية، وبدأت الشركات الكبرى والمدرجة بالإفصاح حسب شروطها بشكل تدريجي مثل أستراليا وسنغافورة وهونغ كونغ والبرازيل، وتبعها تشيلي والمكسيك وقطر بتفعيل الإلزام القانوني مع مطلع عام 2026. (IASB, 2025). ونجد أيضاً دول أخرى وبالأخص الدول المتقدمة مثل بريطانيا واليابان التي قامت بإصدار معايير محلية متوافقة مع المعايير الدولية للاستدامة مع الإلزام التدريجي لها. ونجد إتجاه آخر لدول وبالأخص دول الإتحاد الأوروبي فضلت نهج التوافقية التشغيلية، أي تكييف معاييرها للاستدامة عن طريق دمج متطلبات معايير الاستدامة الدولية فيها لكي لا يكون تعارض بينهما، وفي هذا الإطار قامت كل من IFRS Foundation و EFRAG باعداد دليل إرشادي مشتركاً يبين للشركات كيفية تطبيق نوعي المعايير معا (IASB, 2024).

1.3.2 المعيار IFRS S1 المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المرتبطة بالاستدامة

يُعد المعيار IFRS S1 "المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة" أول معيار عام يصدر عن مجلس معايير الاستدامة الدولية سنة 2023، ويهدف إلى إلزام المنشآت بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بمخاطر وفرص الاستدامة التي يمكن أن تؤثر في قدرتها على خلق القيمة وتوليد تدفقات نقدية مستقبلية، بما يخدم مستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام في اتخاذ قرارات تخص توفير الموارد للشركات (IFRS Foundation, 2023a). ويغطي IFRS S1 جميع موضوعات الاستدامة ذات الصلة بالجوانب البيئية، الاجتماعية والحوكمة ويكون لها أثر مالي، كما يُستخدم بالتوازي مع معايير تصدر عن المجلس لمعالجة موضوعات بعينها مثل IFRS S2 المتعلق بالمناخ. يبني المعيار هيكله على أربعة محاور رئيسية تشكل المحتوى الأساسي للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة هي:

- **الحوكمة:** أي يجب الوصف والإفصاح عن الهياكل والعمليات التي تعتمد عليها المنشأة لمتابعة وإدارة مخاطر وفرص الاستدامة؛
- **الإستراتيجية:** حيث يجب بيان كيفية تأثير هذه المخاطر والفرص في نموذج الأعمال والإستراتيجية والتخطيط على المدى القصير والمتوسط والطوي؛
- **إدارة المخاطر:** أي شرح العمليات المعتمدة لتحديد وتقييم ومتابعة مخاطر الاستدامة وكيفية دمجها ضمن نظام إدارة المخاطر العام؛
- **المقاييس والأهداف:** فيجب عرض المؤشرات الكمية والنوعية المستخدمة لقياس أداء المنشأة في مواجهة مخاطر وفرص الاستدامة إلى جانب الأهداف المحددة والتقدم المحقق نحوها.

يستند المعيار IFRS S1 فلسفته إلى نفس الخصائص النوعية للمعلومات المفيدة المعتمدة في معايير التقارير المالية (الملاءمة، والتمثيل الصادق، والقابلية للمقارنة، وقابلية التحقق، والتوقيت المناسب، وقابلية الفهم) بما يعكس حرص مؤسسة معايير التقارير الدولية للإبلاغ على الحفاظ على اتساق الإطار المفاهيمي بين التقارير المالية وتقارير الاستدامة. كما يرسّخ المعيار مفهوم المادية المالية من خلال التركيز على الإفصاح عن المخاطر والفرص التي يمكن أن تؤثر في التدفقات النقدية أو الوصول إلى التمويل أو تكلفة رأس المال، وهو ما يجعله بمثابة خط أساس للإفصاح عن الاستدامة موجه أساساً لمقدمي رأس المال.

2.3.2 المعيار IFRS S2 الإفصاحات المتعلقة بالمناخ

يركز المعيار IFRS S2 على الإفصاح عن المخاطر والفرص المرتبطة بالمناخ ويُطبق دائماً بالتوازي مع IFRS S1، حيث IFRS S2 يُلزم الشركات بالإفصاح عن معلومات حول المخاطر المناخية مثل موجات الحر والفيضانات والكوارث الطبيعية. وأيضاً مخاطر الانتقال مثل سياسات تسعير الكربون والتغير التكنولوجي وتحولات الطلب، إضافة إلى الفرص المرتبطة بالتحول نحو اقتصاد منخفض الكربون (IFRS Foundation, 2023b).

يتبنى IFRS S2 نفس المحاور الأربعة المعتمدة في IFRS S1، لكنه يترجمها إلى متطلبات محددة تتعلق بالمناخ من بينها الإفصاح عن دور مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية في الإشراف على المخاطر والفرص المناخية. وكذا وصف كيف تؤثر هذه المخاطر والفرص على نموذج الأعمال والإستراتيجية، وبيان مرونة الشركات تحت سيناريوهات مناخية مختلفة، وأيضاً شرح كيفية دمج المخاطر المناخية ضمن إطار إدارة المخاطر. كما يفرض المعيار على الشركات تقديم معلومات كمية حول انبعاثات الغازات الدفيئة والأهداف المناخية والتقدم المحقق نحوها.

5.2.3 الفرق والتكامل بين IFRS S1 و IFRS S2 وعلاقتهما بالتقارير المالية العامة

على الرغم من أن المعياران IFRS S1 و IFRS S2 يشتركان في عدد من العناصر مثل التركيز على المعلومات المفيدة للمستثمرين والاعتماد على نفس الخصائص النوعية، واستخدام نفس محاور الإفصاح الأربعة، إلا أنه لكل منهما وظيفة محددة داخل الإطار العام لمعايير الاستدامة. حيث يعتبر IFRS S1 المعيار العام الذي يضع الخطوط العريضة للإفصاح عن جميع مخاطر وفرص الاستدامة ذات الأثر المالي، وينطبق على أي موضوع استدامة لا يوجد له معيار خاص صادر عن مجلس معايير الاستدامة الدولية. بينما يُعتبر IFRS S2 كمعيار يختص بالمناخ ويُستخدم عندما تكون هناك مخاطر وفرص مناخية ذات أثر مالي، فيحدد ما يجب الإفصاح عنه بشأن تلك المخاطر ضمن البنية التي يضعها المعيار الأول. (IFRS Foundation, 2023b)

أما من حيث علاقة المعيارين بالتقارير المالية العامة فتؤكد مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالية أن الهدف من معايير الاستدامة هو توفير معلومات مفيدة لمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام في اتخاذ قراراتهم المتعلقة بتوفير الموارد، وأن هذه المعلومات ينبغي أن تُقدّم بطريقة متسقة مع التقارير المالية من حيث فترة التقرير والعملية والسياسات المحاسبية ذات الصلة. وهذا بالاستناد إلى نفس الإطار المفاهيمي لمعايير التقارير المالية الدولية، مع التركيز على المادية المالية والخصائص النوعية للمعلومات، وهو ما يعكس محاولة واعية لإدماج الاستدامة في قلب نظام التقارير المالية بدل الاكتفاء بتقارير طوعية أو منفصلة (Mezzanotte, 2023).

4. تحديات تطبيق المعايير الدولية للاستدامة IFRS S1 و IFRS S2:

1.4 التحديات التشريعية:

يتطلب تطبيق معايير الإفصاح عن الاستدامة IFRS S1 و IFRS S2 في الجزائر قراءة دقيقة للبنية التشريعية والمؤسسية القائمة، وللموقع الذي يحتله موضوع الاستدامة داخل هذه البنية. حيث تشير الكثير من الدراسات التي حللت القدرة على تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS إلى أن نجاح أي إصلاح معياري يرتبط بمدى انسجامه مع الإطار القانوني الوطني، وبقدرة الفاعلين المؤسسيين على استيعابه وتنفيذه. وتتمثل التحديات التشريعية في العناصر التالية:

1.1.4 محدودية مواءمة القوانين الوطنية بمعايير الاستدامة:

يُعد غياب المواءمة الصريحة بين معايير IFRS S1 و IFRS S2 والتشريعات المحلية من أبرز التحديات في العديد من الدول وبالأخص النامية منها، حيث ما تزال قوانين الشركات وقوانين أسواق المال وحتى التشريعات المحاسبية تركز على القوائم المالية التقليدية (الميزانية، حساب النتائج، الجداول المكملة) (Hossen et al., 2025). في حين أن IFRS S1 تضع متطلبات عامة للإفصاح عن المخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة ذات الأثر المالي، و IFRS S2 تركز على الإفصاحات المناخية بالتحديد هذا الفراغ التشريعي يجعل إدماج IFRS S1 و IFRS S2 في المنظومة القانونية مسألة تحتاج إلى تعديلات نصية صريحة، سواء في التشريع المحاسبي أو في قوانين الشركات والأسواق المالية كما أن طبيعة معايير ISSB التي صممت كخط أساس عالمي يمكن للدول البناء عليه أو التوسيع فيه، يوجب على الدول تحديد خياراتها في عملية التبنّي لهذه المعايير، هل تعتمد هذه المعايير كما هي أم تكيّفها في إطار أوسع يأخذ في الاعتبار أولويات التنمية الوطنية ومتطلبات المشرّعين الآخرين (Tolkach, 2023, p. 289).

2.1.4 التعارض بين متطلبات الشفافية في التشريعات وممارسات السرية والتحفيز لدى الشركات:

يثير تطبيق IFRS S1 و S2 إشكالات في العلاقة بين متطلبات الشفافية من جهة، ومبادئ السرية المهنية والتحفيز المتجذرة في التشريع والممارسة في البيئات المحاسبية المتحفظة من جهة أخرى. فالمعايير الجديدة تطلب من الشركات الكشف عن معلومات حساسة تتعلق بنماذج الأعمال وسيناريوهات المخاطر المناخية وخطط التحول، وربما وبيانات تفصيلية عن الانبعاثات عبر سلسلة القيمة. وتشير دراسات عن تطبيق IFRS في دول نامية مثل السودان ومصر إلى أن هذا التجاذب بين الشفافية والسرية يُعتبر من العراقيل المتكررة، حيث تتحفظ بعض الشركات على تقديم إفصاحات موسّعة بدعوى حماية الأسرار التجارية أو تجنب الآثار التنافسية السلبية. ويمكن أن يتكرر السيناريو ذاته في الجزائر إذا لم تُوضَّح النصوص التنظيمية حدود الإفصاح المطلوب وحماية بعض المعلومات الحساسة.

3.1.4 هيمنة الطابع الاختياري أو شبه الإلزامي للإفصاح عن الاستدامة:

يتسم الإفصاح عن قضايا الاستدامة في كثير من الأسواق الناشئة بهيمنة واضحة للإفصاح الطوعي، خاصة في التقارير السنوية لبعض الشركات الكبرى أو المؤسسات العمومية الاقتصادية، وهو ما تؤكد الأدبيات التي تُظهر أن الإفصاح عن الاستدامة في الأسواق الناشئة غالبًا ما يكون وصفيًا وعامًا وغير مضبوط بإطار معياري محدد (Pratama G. et al., 2025) ففي أغلب الأحيان يكون الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية في شكل فقرات وصفية عامة، تتحدث عن دعم الأنشطة الاجتماعية أو الاستثمار في الطاقة المتجددة دون التزام بمؤشرات كمية قابلة للمقارنة. هذا النمط من الإفصاح الطوعي يجعل تبني IFRS S1 و IFRS S2 تحديًا تشريعيًا، لأن الانتقال من سرديات طوعية إلى إفصاحات معيارية ملزمة يتطلب قرارًا سياسيًا وتشريعيًا واضحًا يحدد نطاق الإلزام والجهات المعنية وأيضًا العقوبات المرتبطة بعدم الامتثال، وهو ما تُبينه التجارب الأوروبية عند الانتقال من الإفصاح الطوعي إلى الإلزامي في التقارير غير المالية.

4.1.4 محدودية التكامل بين التشريع المحاسبي والتشريع البيئي والمالي:

يتطلب تطبيق IFRS S2 على وجه الخصوص تداخلًا بين السياسات المالية والاقتصادية والبيئية والطاقيّة والاجتماعية، وهو ما يخلق تعقّدًا في الفاعلين وتداخل الاختصاصات يستوجب التنسيق بينهم. غير أن البنية التشريعية في العديد من الاقتصادات وبالأخص النامية منها تتسم بالتجزؤ، حيث تتوزع البيانات البيئية والمناخية بين هيئات متعددة دون وجود منصة تنظيمية موحدة. كما أن ضعف التنسيق التشريعي بين الهيئات المعنية يؤدي إلى صعوبات في المعايير والمقارنة وأيضًا توحيد البيانات المتعلقة بالاستدامة، وفي أغلب الحالات يكون تطبيق جزئي أو غير متجانس للمعايير (Mazhambe, 2025).

وتُشير وثيقة IFRS Foundation الموجهة للحكومات إلى ضرورة أن تحدد كل دولة أهدافها من تبني هذه المعايير والجهات المسؤولة عن التنفيذ وكيفية التنسيق بين الهيئات المختلفة، سواء عبر لجان مشتركة بين الوزارات أو مجالس عليا للاستدامة أو إستراتيجيات وطنية واضحة، حيث أنه في غياب مثل هذه الرؤية المشتركة قد تتخذ كل جهة موقفًا مختلفًا، فوزارة البيئة قد تدفع نحو إفصاحات واسعة تغطي الأثر البيئي والاجتماعي، بينما قد تركز وزارة المالية على المخاطر والفرص ذات الأثر المالي المباشر، ومن جهة أخرى قد ترى شركات في بعض الإفصاحات تهديدًا لموقعها التفاوضي أو لسمعتها الدولية. وهو ما تؤكد دراسات أجريت في إيطاليا وإسبانيا، حيث أن التنسيق بين الهيئات الوطنية لإعداد المعايير المحاسبية وهيئات أسواق المال والسلطات البيئية، كان ضروريًا لتجنب تضارب التعليمات أو تكرار التقارير.

من زاوية أخرى يفرض تبني IFRS S1 و IFRS S2 ضرورة التنسيق مع الأطر الدولية والإقليمية الأخرى وأي التزامات مستقبلية يمكن أن تنشأ عن شراكات مع مؤسسات تمويل دولية. فالمعايير الجديدة صممت كخط أساس مالي يركز على المادية المالية، ما يعني أن الجزائر

قد تضطر إلى التوفيق بين هذه الرؤى المختلفة في إطار واحد، كما هو الحال في التفاعل بين معايير ISSB و ESRS في السياق الأوروبي . (Moldoveanu & Boni, 2025, p. 113)

2.4 التحديات المؤسسية:

لا يكفي تعديل النصوص القانونية لتطبيق المعايير الجديدة للاستدامة، بل يتطلب الأمر بيئة مؤسسية قادرة على استيعاب هذه المعايير وتفعيلها. حيث تشير دراسات كثيرة أن تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية يتأثر بعوامل عديدة، أبرزها القدرات الإلزامية للهيئات التنظيمية ومستوى تأهيل المهنيين والبنية التحتية للمعلومات المحاسبية.

1.2.4 قوة الهيئات المسؤولة على الإشراف والإنفاذ:

إن فرض الامتثال الفعلي لـ IFRS S1 و S2 على أرض الواقع يتطلب وجود هيئات إشراف وإنفاذ قوية مثل هيئات سوق المال والبنوك المركزية ووزارات البيئة، خصوصاً وأن هذه المعايير تتضمن متطلبات كمية ونوعية معقدة تتعلق بالسيناريوهات المناخية، والمخاطر الانتقالية وربطها بنموذج الأعمال. حيث يجب أولاً إنشاء آليات تنسيق رسمية تُوضّح من يحدد موضوعات الاستدامة الجوهرية على المستوى الوطني، ومن يراقب جودة الإفصاحات ومن يضمن انسجامها مع السياسات البيئية والطاوية. كما يجب أن تتوفر تلك الهيئات على جميع الصلاحيات والأدوات الرقابية الملزمة مثل أدلة رقابة على الإفصاح عن الاستدامة أو نماذج فحص خاصة بالخطر المناخي، هذا إضافة إلى توفر إطارات مؤهلة متخصصة في المخاطر المناخية وقضايا الاستدامة.

كما أنه يجب توفير قواعد بيانات وبنى إحصائية وبالأخص قواعد البيانات الوطنية حول الانبعاثات واستهلاك الطاقة والمخاطر المناخية، لكي تعتمد عليها الشركات في عمليات القياس المحاسبي والإفصاح عن التنمية المستدامة، وهو ما يسهل عملية الامتثال لمتطلبات IFRS S2 خاصة فيما يتعلق بالانبعاثات النطاق 3 وتحليل السيناريوهات (Moldoveanu & Boni, 2025, p. 113).

ومن جهة أخرى تُجمع العديد من الدراسات على أن ضعف ميكانيزمات حوكمة الشركات وبالأخص الاستقلالية المحدودة لمجالس الإدارة وتركز الملكية وضعف لجان المخاطر والاستدامة في الدول النامية يقلل من الضغوط السوقية لتبني إفصاحات عن الاستدامة داخل الشركات (Benvenuto et al., 2023, p. 7). حيث تُشير دراسات في أستراليا وكندا إلى أن الضغط التنظيمي والسوقي وبالأخص من قبل المستثمرين وصناديق التقاعد كان عاملاً حاسماً في رفع مستوى الإفصاح المناخي، وهو ما يُعد مؤشراً مهماً على ما يمكن أن يحدث عند دخول IFRS S1 و S2 حيز التنفيذ الكامل في هذه الأسواق.

2.2.4 جاهزية المؤسسات الاقتصادية:

تبين العديد من الدراسات أن أهم التحديات التي تواجهها الشركات في اعتماد المعايير المحاسبية هي ضعف وقدم نظم المعلومات المحاسبية لديها، إضافة إلى نقص البيانات اللازمة لتطبيق المعايير الجديدة للاستدامة. هذا يتطلب من تلك الشركات صرف موارد مالية كبيرة لتحديث نظم المعلومات وتطوير قواعد بيانات بيئية واجتماعية وبناء وحدات أو وظائف داخلية متخصصة في الاستدامة، وهو ما لا تتوفر عليه الكثير من الشركات وبالأخص الصغيرة والمتوسطة (Pratama G. et al., 2025, p. 41). فقد بينت دراسات في دول شمال أوروبا والمملكة المتحدة أن تكلفة الامتثال تمثل أحد أهم العوائق لدى الشركات في السنوات الأولى للتطبيق، بسبب الزيادات المعتبرة في تكاليف جمع البيانات وبناء أنظمة القياس، وأيضاً الاستعانة بخبراء خارجيين في الاستدامة والمناخ والمراجعة. وتضيف تلك الدراسات أن الشركات التي

كانت لديها أصلاً قدرات قوية في إدارة البيانات البيئية والاجتماعية أقل تأثراً، بينما تواجه الشركات الأخرى خطر الاكتفاء بإفصاحات شكلية لتقليل التكاليف.

أما الشركات الكبرى خصوصاً تلك العاملة في قطاعات الطاقة والصناعة والخدمات المالية قد توجد لها مبادرات متقدمة نسبياً لجمع بيانات عن الانبعاثات والاستهلاك الطاقوي والمسؤولية الاجتماعية، لكن هذه المبادرات غالباً ما تكون متفرقة وغير مدججة بالكامل في نظام التقارير المالية ولا تستند إلى إطار معياري موحد مما يحد من قابليتها للمقارنة والتدقيق لها (Tolkach, 2023).

3.2.4 ضعف التدريب والقدرات المهنية للمحاسبين والمراجعين:

تُعد المهنة المحاسبية طرفاً حاسماً في نجاح أو فشل أي إصلاح محاسبي، ويتضح ذلك لدى الدول التي قامت بتبني المعايير المحاسبية الدولية والتي كانت تعاني من نقص التدريب وضعف إدماج المعايير الدولية في المناهج الجامعية وبرامج التدريب المهني، فقد كان ذلك من أبرز العوائق أمام الاستفادة الكاملة من هذه المعايير في تحسين جودة التقارير المالية. وهو نفس الشيء بالنسبة لمعايير الاستدامة الدولية حيث يجب أن يكون لدى مهني المحاسبة والمراجعة تكويناً وإلماماً جيداً بالمفاهيم المتعلقة بها، وبالأخص مفاهيم المادية المالية وأدوات تحليل السيناريوهات المناخية وأيضاً متطلبات الإفصاح عن الحوكمة والإستراتيجية وإدارة المخاطر. (IFAC, 2022)

ومن جهة أخرى يجب على الهيئات المهنية والجمعيات المحاسبية تطوير معايير ممارسة أو دلائل مهنية خاصة بالتقارير غير المالية والاستدامة من أجل تحسين مراقبة جودة التقارير المالية. حيث يستوجب تطوير إرشادات مهنية حول كيفية التعامل مع هذه الإفصاحات عند الإعداد والمراجعة، وعلى بناء ثقافة مهنية ترى في الإفصاح عن الاستدامة جزءاً من المسؤولية الأخلاقية للمحاسب وليس مجرد عبء إضافي (Pratama G. et al., 2025) ومن الناحية أخرى فإن أن التكامل بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية يرفع جودة التقارير المالية ويعزز موثوقيتها.

5. خصوصية النظام المحاسبي المالي في الجزائر وعلاقته بمتطلبات الاستدامة:

تطوّرت المنظومة المحاسبية والقانونية في الجزائر في بداية القرن الحادي ضمن سياق انتقالها من نمط الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق، وهو ما انعكس بوضوح على توجهات الإصلاح التشريعي في مجال المحاسبة، وقد برز هذا التحول في الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة المتأثر بالنموذج القاري الفرنسي إلى النظام المحاسبي المالي المعتمد ابتداءً من 2010 في إطار تقارب تدريجي مع المعايير الدولية IAS/IFRS. كما يشكّل القانون التجاري وقانون الاستثمار وقانون البورصة الأسس القانونية للإفصاح المالي في المؤسسات الجزائرية، فيما تتوزع النصوص المتعلقة بالاستدامة والمسؤولية البيئية والاجتماعية بين قوانين حماية البيئة، وقوانين العمل، والنصوص الخاصة بالصحة والسلامة المهنية (نجوى، 2014).

غير أن هذه النصوص لا تزال في معظمها منفصلة عن الإطار المحاسبي الرسمي، إذ لا توجد منظومة قانونية متكاملة تلزم المؤسسات بإنشاء نظام محاسبي بيئي أو اجتماعي مستقل والإفصاح عنه في القوائم المالية وفق نموذج موحد فالتشريعات المحاسبية لم تشر إلى إلزامية الإفصاح عن الأداء البيئي في القوائم المالية الأساسية، وحتى فيما يتعلق بالمتطلبات الخاصة بالمعلومات التي يجب أن يحتويها ملحق القوائم المالية، فلم تنص بوضوح عن إلزامية إدراج المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي للمؤسسات في الملاحق، إذ نجد أن الأمر المؤرخ في 2008/07/26 المرتبط بقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية ينص على أن ملحق القوائم المالية يشتمل على المعلومات التي تكون ذات طابع

بالغ الأهمية أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية، وهناك معياران أساسيان يحكمان عملية ادراج أي معلومة وهما الأهمية النسبية والملائمة. (Nacéri, 2021).

6. الإطار القانوني للاستدامة والمسؤولية الاجتماعية في الجزائر

يستند الإطار القانوني لحماية البيئة والتنمية المستدامة في الجزائر إلى منظومة تشريعية متكاملة تهدف إلى ضبط السلوك البيئي للمؤسسات الاقتصادية وضمان شفافية أداؤها، ويُعد القانون رقم 03-10 المؤرخ في 19 جويلية 2003 حجر الزاوية في هذا الإطار. ويكرس هذا القانون في المادة 3 منه مبادئ أساسية أهمها "مبدأ الملوث الدافع" الذي يُلزم كل شخص يتسبب نشاطه أو يمكن أن يتسبب في إلحاق ضرر بالبيئة بتحمل تكاليف تدابير الوقاية من التلوث والحد منه وإعادة الأوساط إلى حالتها الأصلية (الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2003، صفحة 10). وفيما يتعلق بتقدير التكاليف البيئية تفرض المادة 22 من نفس القانون ضرورة إنجاز دراسة التأثير أو موجز التأثير على البيئة على نفقة صاحب المشروع، مما يلزمه بتقدير التكاليف المالية للآثار البيئية المحتملة لمشروعه قبل البدء فيه (الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2003، صفحة 12).

أما بخصوص الإفصاح البيئي فقد وضع المشرع الجزائري آليات تُلزم الشركات بالكشف عن بياناتها البيئية، حيث تنص المادة 8 من القانون 03-10 على أنه يتعين على كل شخص طبيعي أو معنوي بحوزته معلومات متعلقة بالعناصر البيئية التي يمكنها التأثير على الصحة العمومية تبليغها للسلطات المكلفة بالبيئة (الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2003، صفحة 11). كما تُجر المادة 16 من نفس القانون المؤسسات على أن تتضمن دراسة التأثير وصفاً دقيقاً لآثار النشاط على البيئة والإنسان، وعرضاً للحلول البديلة وتدابير التخفيف أو التعويض (الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2003، صفحة 11). وفي نفس الوقت يُلزم القانون رقم 01-19 المتعلق بتسيير النفايات في المادة 21 منتجي النفايات الخاصة والخطرة بتقديم تصريح دوري للوزارة المكلفة بالبيئة يتضمن معلومات مفصلة عن طبيعة وكمية وخصائص هذه النفايات، وتؤكد المادة 50 منه على تحمل المنتج لتكاليف نقلها ومعالجتها (الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2001، صفحة 13، 16).

وبالرغم من وجود إطار قانوني جيد للتنمية المستدامة في الجزائر، لكن بعض الدراسات تشير إلى أن تلك التشريعات تركز أساساً على تنظيم السلوك البيئي للمؤسسات عبر الترخيص والرقابة والعقوبات، أكثر من تركيزها على البعد المعلوماتي المحاسبي والإفصاح (نجوى، 2014) فالقوانين تحدد التزامات عامة بشأن حماية البيئة والحد من التلوث وإدارة المخلفات الصناعية، لكنها نادراً ما تُترجم إلى واجبات صريحة في مجال قياس التكاليف البيئية أو الاعتراف بها محاسبياً أو الإفصاح عنها في التقارير المالية (بلقاسم، 2020، صفحة 134). وهو ما جعل الهدف من وراء الإفصاح البيئي هو السعي للحصول على شرعية مؤسسية واجتماعية أكثر من الامتثال لمقتضيات قانونية تتعلق بالإفصاح المحاسبي التفصيلي، حيث تسعى المؤسسات إلى إظهار احترامها للتشريعات البيئية دون أن تتبنى نظاماً محاسبياً بيئياً متكاملاً يسمح بعزل التكاليف البيئية عن باقي التكاليف التشغيلية أو الاعتراف بمخصصات بيئية واضحة رغم وجود التزامات بيئية عملية (سارة و صديقة، 2022).

تمتلك الجزائر إطاراً قانونياً جيداً يدعم أبعاد المسؤولية الاجتماعية، ويعتبر القانون 90-11 الذي كفل للعمال الحق في الحماية والضمان الاجتماعي وظروف العمل المناسبة الركيزة الأساسية في هذا المجال. كما اعتمدت الجزائر "ميثاق الحكم الرشيد" في عام 2008 كإطار توجيهي يهدف لتعزيز العدالة والشفافية والمساءلة داخل المؤسسات الاقتصادية، ويتكامل هذا مع القانون رقم 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته والذي أنشأ هيئات رقابية مثل الديوان المركزي لقمع الفساد.

ونجد أيضا أن نظام المواصفات الدولية ISO لعب دوراً جوهرياً في تأصيل ممارسات المسؤولية الاجتماعية في الجزائر، حيث انتقل المفهوم بفضل من مجرد مبادرات طوعية إلى إطار عمل إرشادي ومنظم يتماشى مع المعايير العالمية. حيث تعتبر مواصفات ISO 26000 الدليل المرشد الأساسي للمسؤولية الاجتماعية في الجزائر، إذ تهدف إلى مساعدة المؤسسات على المساهمة في التنمية المستدامة من خلال سبعة محاور أساسية تلتزم بها الشركات الرائدة تتمثل في الحوكمة المؤسسية عن طريق وضع أنظمة شفافة لاتخاذ القرار، وحقوق الإنسان من خلال فرض الالتزام بالحقوق المدنية والسياسية والاقتصادية، وأيضاً ضمان ظروف عمل عادلة وأمنة للعمال كأساس والحد من التلوث والاستخدام الأمثل للموارد كأساس للحفاظ على البيئة، إضافة إلى مكافحة الفساد وتعزيز المنافسة النزيهة، وتقديم معلومات صادقة وضمن سلامة المنتجات والمساهمة في الرفاهية الاجتماعية والاقتصادية للمحيط. (وهيبة و بشير ، 2014)

كما ساهمت مواصفات ISO 14001 في تعزيز الأداء البيئي للشركات، لأن مواصفات ISO 14001 تعتبر نموذجاً مرجعياً للمؤسسات الجزائرية الراغبة في حماية البيئة وتحسين أدائها البيئي باستمرار وبالأخص إذا كانت في إطار مشاريع التعاون الدولي التي ساعدتها على وضع أنظمة إدارة بيئية من أجل الحصول على هذه الشهادة. (Boubeker, 2012) هذا وبالتعاون مع المبادرات الوطنية للمرافقة والتكوين تحت إشراف المعهد الجزائري للتقييس، الذي عمل على مرافقة وتكوين مئات المؤسسات الجزائرية لتطبيق مبادئ المسؤولية الاجتماعية وفق المعايير الدولية.

تبين الدراسات أن معايير ISO للجودة والبيئة خاصة ISO 9001 و ISO 14001 تُطبق على نطاق واسع نسبياً في المؤسسات الجزائرية الساعية لتحسين تنافسيتها ومطابقة منتجاتها للمعايير الدولية، فالمؤسسات التي تعتمد ISO 14001 تجمع بيانات منهجية عن الانبعاثات واستهلاك الموارد والمخلفات، وهذه البيانات يمكن أن تشكل قاعدة صلبة لتطوير نظام محاسبي بيئي يعترف بالتكاليف البيئية ويقيس الأداء في التقارير المالية، إلا أن الربط بين هذه الأنظمة التقنية والنظام المحاسبي لم يُبنى على قواعد معيارية أو إلزام قانوني.

بالرغم من أن الإطار القانوني الجزائري يقرّ بحقوق العمال وبعض الالتزامات الاجتماعية والبيئية للشركات غير أن هذه الالتزامات لم تُدمج في نظام محاسبي اجتماعي مستقل، بل تُعالج غالباً ضمن بنود عامة في حسابات التكاليف والأعباء دون إبرازها كمكون صريح لمسؤولية اجتماعية مقاسة ومفصّل عنها. وحتى وإن كانت كذلك فإن مستوى إفصاح الشركات الجزائرية عن أنشطتها الاجتماعية في التقارير السنوية يقل عن المتوسط العالمي، إذ صُنفت الجزائر ضمن الدول ذات الإفصاح المحدود بمعدل يتراوح بين 36% و 39% (فتيحة، 2025، صفحة 239).

وبالرغم من أن بعض المؤسسات الجزائرية تميل إلى الإفصاح عن معلومات وصفية عامة حول مساهمتها الاجتماعية أو البيئية، لكنها لا تعتمد على أطر معترف بها دولياً ولا على مؤشرات كمية ممنهجة، لأن العديد من الشركات قد تنظر لعملية الحصول على الشهادة كأداة لإدارة الجودة والأداء البيئي، وليس كإطار محاسبي مباشر للإفصاح عن الاستدامة، ويتحكم في ذلك عوامل مثل الحجم وطبيعة القطاع والانتماء للقطاع العمومي، وأن المؤسسات الكبرى ذات الأثر البيئي الواسع أكثر ميلاً إلى الإفصاح من المؤسسات الصغيرة.

وهو ما تؤكد العديد من الدراسات في واقع المؤسسات الصناعية الجزائرية وبالأخص في القطاعات الأكثر تلوثاً. فمؤسسات قطاع الإسمنت مثلاً تغيب بيانات أدائها البيئي عن تقاريرها المالية السنوية المنشورة نظراً لعدم وجود قوانين تلزم شركات هذا القطاع بقياس والإفصاح عن التكاليف البيئية (لعبيدي، 2015، صفحة 183)، أما شركات القطاع النفطي سواء الوطنية أو الدولية التي لديها أنشطة في الجزائر، ونظراً للضغوط الحكومية والدولية حول حماية البيئة تقوم بنشر تقارير مستقلة عن الآثار البيئية لكن لا ترتقي لمستوى الإفصاح المحاسبي الكمي أو المالي (قريشي و محمد، 2020، صفحة 1136). وهو نفس الشيء بالنسبة لشركة المناجم والفوسفات، حيث أثبت

الواقع غياب نظام محاسبي بيئي يسمح بالإفصاح عن التكاليف في القوائم المالية أو ملاحظتها، مع تسجيل نقص حاد في الإطارات المؤهلة (صديقة و سارة، 2022، صفحة 187). وبناءً عليه يقتصر الإفصاح حالياً على تقارير إدارية مستقلة تُقدم حصراً للسلطات الحكومية تنفيذاً للقوانين البيئية، لكنها تظل بمعزل تام عن التقارير المالية الموجهة للمستثمرين حيث يغلب عليها الطابع الوصفي غير المالي وتفتقر للشفافية المحاسبية اللازمة لتقييم الأعباء المالية المرتبطة بالأداء البيئي (عبد الصمد ورحال، 2014، صفحة 163).

7. الخاتمة:

حاولت دراستنا هذه تحليل أهم التحديات القانونية والتشريعية وأيضاً المؤسسية للبيئة الجزائرية وبيان أثرها على المعالجة المحاسبية والإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية وآفاق تبني معايير الاستدامة الدولية IFRS S1 و IFRS S2. في ضوء ذلك يمكن القول أن الإطار التشريعي الجزائري الحالي يوفّر أساساً أولياً للاستدامة والمسؤولية الاجتماعية على مستوى النصوص العامة، لكنه لا يوفّر بعد الأدوات القانونية والمحاسبية اللازمة لترجمة هذه المبادئ إلى ممارسات إفصاح شفافة ومنظمة يمكن أن تدعم جودة التقارير المالية وتقاربها مع المعايير الدولية للإفصاح عن الاستدامة مثل IFRS S1 و IFRS S2. ولتحقيق هذا الهدف يستلزم تحديث القوانين المحاسبية، وربط القوانين البيئية وقواعد الحوكمة بنظام قياس وإفصاح مالي صريح، واستثمار نظم إدارة الجودة والبيئة ISO في إنتاج بيانات كمية موثوقة تمكّن من الانتقال من الإطار القانوني المعياري إلى ممارسة محاسبية واستدامة فعلية.

كما يمكن القول إن التحديات التشريعية والمؤسسية أمام تطبيق IFRS S1 و S2 في الجزائر ليست مجرد عقبات تقنية تتعلق بصياغة النصوص أو تحديث الأنظمة بل هي جزء من نقاش أوسع حول موقع الاستدامة في النموذج التنموي الوطني، وحول الكيفية التي يمكن من خلالها تحقيق توازن بين جذب الاستثمارات وحماية القدرة التنافسية للمؤسسات وتحقيق أهداف الاستدامة البيئية والاجتماعية، كما أن غياب هذا التصور الشامل في تصميم مسارات التبنّي التدريجي لمعايير الاستدامة الدولية قد يساعد على تجنب الانزلاق نحو الإمتثال الشكلي الذي لا يغير شيئاً في الممارسات الواقعية، ويضمن أن يكون تطبيق IFRS S1 و S2 أداة فعالة لتحسين شفافية ومصدقية التقارير المالية في الجزائر وليس مجرد استجابة شكلية لموجة تنظيمية دولية جديدة.

1. Benvenuto, M., Aufiero, C., & Viola, C. (2023). A systematic literature review on the determinants of sustainability reporting systems. *Heliyon*, 9(4), 1-14.
2. Boubeker, L. (2012). Contribution à l'intégration d'une politique environnementale dans les activités des entreprises algériennes en vue d'une amélioration de leurs performances environnementales[these doctorat]. Batna: Institut d'Hygiène & Sécurité Industrielle, Université de Batna.
3. Gokten, S., Ozerhan, Y., & Gokten, P. O. (2020). The historical development of sustainability reporting: a periodic approach. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 107(163), 99-117.
4. Haidar, H. M. (2021). Historical Perspectives and the Emergence of the Sustainability Concept in Organizations.. *Open Journal of Business and Management*, 9(5), 2277-2298.
5. Hossen, M. A., Salman-Al-Mamun, K. M., Das, R. C., Iqbal, S. M., & Halimuzzaman, M. (2025). Assessing the adoption of IFRS and its effects on financial reporting quality in developing countries. *Business & Social Sciences*, 3(1), 1-9.
6. IASB. (2024, 05 20 JUIN). Retrieved from <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2024/05/ifrs-foundation-and-efrag-publish-interoperability-guidance/>
7. IASB. (2025, JUIN 12). Retrieved from <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2025/06/ifrs-foundation-publishes-jurisdictional-profiles-issb-standards/>
8. IFAC. (2022). Sustainability information for small businesses: The role of professional accountants. International Federation of Accountants.
9. IFRS Foundation. (2023b). IFRS S2 Climate-related Disclosures. International Sustainability Standards Board. Retrieved from <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/ifrs-s2-climate-related-disclosures/>
10. IFRS Foundation. (2023a). IFRS S1 General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information. London. Retrieved from <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/ifrs-s1-general-requirements/>
11. Ketterling, C. I., Germany, B. (2025). The Global Landscape of ESG Guidelines and Standards: Corporate Social Responsibility, Responsible Investment, and ESG Compliance. (No. 47efm_v1). Center for Open Science.
12. KOLK, A. (2005). Sustainability reporting. *VBA Journal*, 3(21), 34-42.
13. López, R. E., Mónica, V.-V., Carmen, P.-L., & Mónica, C. G. (2025). Environmental sustainability reporting: a systematic and bibliometric review of two decades of research. *Future Business Journal*, 11(1), 1-15.
14. Mazhambe, Z. (2025). Remodelling the Integration Principles of International Financial Reporting Standards (IFRSS) Reporting Requirements with Environmental, Social Governance (ESG) Sustainability Reporting. *International Journal of Research and Innovation in Social Science*, 9(11), 1277-1283.
15. Mezzanotte, M. (2023). Corporate sustainability reporting, double materiality, impacts and legal risk. *European Company Law*, 20(6), 634-641.
16. Moldoveanu, A. E., & Boni, M. S. (2025). IFRS sustainability disclosures: The impact of IFRS S1 and S2 on corporate reporting. in competitiveness and sustainable development, 6-7.11.2025, 106-114.
17. Naceri, I. S. (2021). The role of green accounting in achieving sustainable development - a case study of Algerian cement enterprise-GICA. *مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة*, 4(3), 390-402.

18. Pratama, G., Serafina, k., Sareng, i. D., & Ramadhan, y. (2025). Implementation challenges and impacts of IFRS S1 and IFRS S2 on sustainability reporting quality: A systematic review of the mining industry (2022–2024). *International Journal of Accounting, Management, Economics and Social Sciences*, 3(1), 36–48.
19. Sabauri, L., & Kvatashidze, N. (2023). Sustainability reporting issues. *Entrepreneurship and Sustainability Issues*, 11(2), 282-289.
20. Sakalasooriya, N. (2021). Conceptual Analysis of Sustainability and Sustainable Development. *Open Journal of Social Sciences*, 9, 396-414.
21. Tolkach, V. (2023). The importance of IFRS and the new sustainability reporting standards IFRS S1 and IFRS S2 in sustainable business development in the US. *Věda a perspektivy*, 7(26), 282–290.
22. Watson, S. B. (2019). A qualitative assessment of sustainability reporting : An environmental , social and governance perspective.
23. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2001). قانون رقم 19-01 مؤرخ في 27 رمضان عام 1422 الموافق 12 ديسمبر سنة 2001، يتعلق بتسيير النفايات ومراقبتها وإزالتها. الجريدة الرسمية، العدد 77.
24. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2003). قانون رقم 10-03 مؤرخ في 19 جمادى الأولى عام 1424 الموافق 19 يوليو سنة 2003، يتعلق بحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة. الجريدة الرسمية، العدد 43. 10.
25. بوغصاف فتيحة. (2025). العلاقة بين الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات وعدم تماثل المعلومات وأثرها على قيمة المؤسسة: دراسة تطبيقية [أطروحة دكتوراه LMD]. أطروحة دكتوراه. تيارت: كلية العلوم الاقتصادية، جامعة تيارت.
26. عبد الصمد نجوى. (2014). قراءة في متطلبات الإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسات في الجزائر. مجلة العلوم الاجتماعية والانسانية، 15(30)، 145-166.
27. قرشي بلقاسم. (2020). تحليل المقاربة الجبائية على الإفصاح البيئي للمؤسسات الصناعية الجزائرية- دراسة تطبيقية للفترة الممتدة 2015 إلى 2018 [أطروحة دكتوراه LMD]. ورقة: كلية العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة.
28. قرشي بلقاسم ، و زرقون محمد. (2020). العوامل المحددة للإفصاح البيئي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية: دراسة تطبيقية للمؤسسات الصناعية للفترة (2015-2018). *مجلة الواحات للبحوث والدراسات*، 13(2)، 1115-1142.
29. قلقول سارة، و عزازية صديقة. (2022). تقييم واقع الإفصاح المحاسبي عن الاداء البيئي في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة شركة مناجم الفوسفات بئر العاتر تبسة-- . *مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال*، 5(2)، 187-206.
30. مقدم وهيبة ، و بكار بشير . (2014). المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية من خلال تطبيق المواصفة الدولية ايزو 26000 للمسؤولية الاجتماعية. *Revue algérienne d'économie et gestion*، 17(1)، 5-27.
31. مهاوات لعبيدي. (2015). القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي: دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر [أطروحة دكتوراه،]. بسكرة: كلية العلوم الاقتصادية، جامعة بسكرة.