

MAŁGORZATA MACUDA

Département de Comptabilité, Université des Sciences Économiques et de Gestion de Poznań
malgorzata.macuda@ue.poznan.pl

LE NOUVEAU DÉFI DE LA COMPTABILITÉ : LA DIVULGATION D'INFORMATIONS RSE – VERS LE RAPPORT INTÉGRÉ

Résumé : Au cours des dernières années, on a pu constater un intérêt accru pour le concept de la responsabilité sociale de l'entreprise (RSE). En conséquence, le rôle de la comptabilité dans la mise en œuvre de ce concept devient de plus en plus l'objet de discussions. La comptabilité de la responsabilité sociale (autrement dit la comptabilité sociale et environnementale), et surtout le reporting approprié des engagements sociaux et environnementaux des entités économiques, vise à identifier, mesurer et à présenter ces engagements liés à leur fonctionnement. La comptabilité, en raison de sa nature systémique, est en constante évolution. La comptabilité de la responsabilité sociale est une manifestation du développement de la théorie et de la pratique comptable résultant du changement économique et social. L'article traite de la prise en compte de la RSE par la comptabilité et soulève la question du reporting intégré dans le courant de la comptabilité de la responsabilité sociale. L'article consiste à synthétiser un ensemble d'études concernant la divulgation d'informations RSE réalisées en Pologne (présenter un état des lieux) pour ensuite conduire à une proposition de la mise en place du rapport intégré (la structuration d'un ensemble de données financières et non-financières) comme une forme de la divulgation d'informations RSE. Afin de réaliser ce but, l'auteur a employé la méthodologie de recherche et d'analyse documentaire.

Mots-clés : responsabilité sociale de l'entreprise (RSE), comptabilité de la responsabilité sociale, reporting intégré.

JEL Classification : M40, M41.

NEW CHALLENGE IN ACCOUNTING : CSR DISCLOSURES – TOWARDS AN INTEGRATED REPORT

Abstract : In recent years the idea of corporate social responsibility (CSR) has been a subject of intensified interest. Therefore the role of accounting in implementation of this concept

became a topic of frequent discussions. Socially responsible accounting (social and environmental accounting), namely appropriate reporting about activities in the social, environmental and economic areas related to the functioning of the company, aims to identify, measure and present CSR issues. Accounting, because of its systemic nature, has been constantly evolving. Socially responsible accounting is a manifestation of the development of accounting theory and practice arising from economic and social changes. The article presents the realization of the idea of CSR and its accounting framework, as well as raises the problem of integrated reporting in the mainstream of social responsibility accounting. The aim of this article is to synthesize a set of studies on the disclosure of CSR information carried in Poland and then lead to a proposal for the establishment of integrated report (including financial and non-financial data) as a form of CSR disclosure. To achieve this purpose, the author has used the methodology of research and literature review.

Keywords : corporate social responsibility (CSR), social responsibility accounting, integrated reporting.

Introduction

Il n'y a aucune définition simple et universelle de la responsabilité sociale de l'entreprise (RSE, ang. *Corporate Social Responsibility* – CRS), ni dans la littérature de domaines respectifs, ni dans la pratique (Bartkowiak 2011, p. 20 ; Waniak-Michalak et Michalak 2013, p. 43 ; ZonMw 2011, p. 11). L'idée de la RSE a été conceptualisée par Bowen (1953) au début des années cinquante dans son ouvrage *Social Responsibilities of the Businessman*. Ce concept, qui est très large et complexe, ne s'est répandu dans le monde entier qu'un demi-siècle plus tard. Certains auteurs (Pogodzińska-Mizdrak 2010, pp. 176–179 ; Postel et Sobel 2013, pp. 7–12) soulignent son caractère interdisciplinaire, résultant du fait qu'il est expliqué par un grand nombre de domaines et d'études sociales, tels que: l'éthique et la philosophie des affaires, le droit, l'écologie, la gestion et la comptabilité. Chacun de ces domaines porte sur les questions de la gestion socialement responsable dans une perspective spécifique. Sans doute, la responsabilité sociale de l'entreprise est un objet-frontière par excellence. Une manifestation de la théorie et de la pratique de la comptabilité vers la réalisation du paradigme RSE est la comptabilité de la responsabilité sociale (la comptabilité sociale et environnementale), en particulier dans ses aspects éthiques et écologiques.

La comptabilité vise à identifier et à mesurer les différentes activités de l'entreprise et puis à les présenter sous forme de rapports. L'information, concernant les résultats de ces activités ainsi que la situation financière de l'entité, doit être fiable et utile aux utilisateurs. Collier (2001, p. 15) remarque que seule l'information comptable ne sera plus suffisante. Il souligne l'importance de la présentation des informations non-financières, relatives à trois domaines du développement durable: la performance économique, la performance environnementale et la performance

sociale. La société devient de plus en plus consciente de ces enjeux et par conséquent s'intéresse aux questions sociales et environnementales. D'où la nécessité de l'approche macro et micro-économique de la comptabilité suivie par des modifications concernant ses principes, ses méthodes de mesure et de reporting. L'augmentation significative de la sensibilisation de la société, les changements dynamiques du marché économique et de l'environnement conduisent inévitablement à des modifications, non seulement en termes d'objectifs et de styles de gestion des entreprises, mais également des systèmes qu'elle utilise, et notamment le système de comptabilité. En tant que principal système d'information au service de chaque entité économique, le système de comptabilité se développe constamment – parallèlement à l'expansion des tâches et des outils de gestion en raison de l'apparition de nouvelles idées et défis (Pogodzińska-Mizdrak 2010, p. 175–180).

Le rôle de la comptabilité dans la prise en compte des objectifs de la responsabilité sociale de l'entreprise découle de l'essence de ce système d'information et de contrôle. Ce dernier indique non seulement la capacité à mesurer la valeur et les facteurs quantitatifs qui déterminent les éléments de la responsabilité sociale, mais constitue aussi un instrument de contrôle de sa mise en œuvre. Cela permet aux entreprises de rendre compte de cette responsabilité sur la base d'un rapport approprié (bien construit) (Stępień 2009, p. 355). Le type et l'étendue des informations créées par le système de comptabilité doivent correspondre au niveau du développement économique et aux besoins d'information du système socio-économique en vigueur (Burzym 1993, p. 7). Les questions de base qui se posent sont les suivantes: (1) quoi et comment mesurer?, (2) quelle manière de présenter des informations faut-il adopter (forme, contenu)?, (3) qui pourrait ou qui serait obligé de présenter des informations environnementales et sociales et avec quelle fréquence? (Stępień 2003, p. 699). Ces questions restent actuellement encore sans réponses univoques et universelles.

L'objet de cet article est de présenter le concept de la responsabilité sociale de l'entreprise ainsi que sa mise en œuvre du point de vue comptable au sein des entités économiques polonaises. L'article consiste à synthétiser un ensemble d'études concernant la divulgation d'informations RSE réalisées en Pologne pour ensuite conduire à une proposition de la mise en place du rapport intégré (la structuration d'un ensemble de données financières et non-financières) comme une forme de la divulgation d'informations RSE. La structure de l'article est la suivante: la section 1 introduit la notion de la RSE et met en évidence son importance dans le débat scientifique. La section 2 se concentre sur la comptabilité de la responsabilité sociale montrant les résultats de différentes recherches réalisées dans les entreprises en Pologne. La section 3 aborde la question du reporting intégré qui devient le domaine d'observation et d'analyse de la théorie et de la pratique comptable depuis ces dernières années. Afin de réaliser le but de cet article, l'auteur a employé la méthodologie de recherche et d'analyse documentaire (la revue de la littérature).

1. Le concept de la responsabilité sociale de l'entreprise (RSE)

La responsabilité sociale de l'entreprise a été généralement considérée dans le contexte des entités à but lucratif. L'idée d'un contrat social entre une entité particulière et des membres individuels de la société suggère que, bien que l'objectif principal d'une entreprise soit de faire des profits, elle a également une obligation morale d'agir d'une manière socialement responsable (Shocker et Sethi 1973). Carroll (1979, 1991) mentionne 4 types d'obligations différentes: les responsabilités économiques (but lucratif – faire du profit), les responsabilités juridiques (agir conformément à la loi), les responsabilités éthiques (répondre aux attentes de la société) et les responsabilités discrétionnaires (activités philanthropiques). Par conséquent, la notion de la RSE a été débattue pendant un certain nombre d'années dans la littérature de l'éthique des affaires. L'idée de la responsabilité sociale de l'entreprise est un compromis entre l'éthique et l'efficacité.

L'Union européenne (UE) s'est lancée dans le mouvement de la responsabilité sociale de l'entreprise au milieu des années 1990 (De Bry 2006 ; Capron et Quairel-Lanoizelée 2007 ; Daugareilh 2009). En 1999, le Parlement européen (PE) a adopté une Résolution en faveur d'un code de conduite contraignant pour que les droits de l'Homme et de l'Environnement soient respectés par les entreprises sur le plan mondial. C'est la première fois qu'un document officiel de la Communauté européenne utilise la notion de RSE. Enfin, les chefs d'États et de gouvernements ont lancé un appel en 2000 pour que les entités économiques soutiennent la responsabilité sociale de l'entreprise comme partie intégrante de l'agenda de Lisbonne. C'est donc lors du sommet européen de Lisbonne en 2000 que la RSE est devenue une priorité de l'Union européenne (Daugareilh 2009, p. 500). Depuis Lisbonne, chaque Conseil a été l'occasion de rappeler l'inscription de la RSE dans les stratégies européennes de l'emploi et de la cohésion sociale (Nice), d'une part, et de développement durable d'autre part (Göteborg) (Chauveau et Rose 2003).

La Commission européenne a élaboré et présenté la définition de la RSE dans son livret vert en 2001 (European Commission 2001, p. 1): la responsabilité sociale de l'entreprise est un concept par lequel les entités économiques intègrent des soucis sociaux et environnementaux dans leurs opérations commerciales et dans leur interaction avec leurs sous-traitants sur une base volontaire. Elle concerne des entreprises décidant d'aller au-delà des conditions légales minimales et des engagements provenant des conventions collectives afin de satisfaire les besoins sociaux. La RSE concerne alors non seulement les engagements découlant de ses obligations légales envers la société et l'environnement, mais aussi le fait d'aller au-delà de ces obligations (Macuda 2015, p. 99). Il s'agit d'un concept dans lequel les entreprises intègrent les préoccupations sociales, environnementales et économiques dans leurs activités et dans leurs interactions avec les parties prenantes sur une base volontaire. Cette définition met l'accent sur deux points essentiels: (1) la

démarche volontaire des entreprises et (2) les engagements au-delà de la loi – les points très imprécis, vu que la loi à laquelle il est fait référence n'est pas rapportée à un territoire, et que le caractère volontaire de l'engagement suggère une entité économique parfaitement libre d'agir, autrement dit ne subissant pas de pressions concurrentielles, actionnariales, sociétales qu'il conviendrait prendre en considération (Postel et Sobel 2013, p. 9), ce qui n'est pas le cas dans la réalité.

La définition de la RSE formulée par la Commission européenne en 2001 est devenue un standard en Europe et une référence sur le plan mondial. La relation entre la responsabilité sociale de l'entreprise et le droit a été établie: la RSE, c'est plus que les obligations légales, pourtant elle ne peut se substituer en aucun cas aux règles juridiques en vigueur, qu'il s'agisse du droit national ou du droit international. De plus, le livre vert élabore une distinction entre deux dimensions: (1) interne – les relations entre l'entreprise et les salariés (la gestion des ressources humaines, la santé et la sécurité au travail) et (2) externe de la RSE – la prise en compte – des communautés locales, des partenaires commerciaux, et de l'environnement (l'adaptation au changement au marché économique, la gestion des retombées sur l'environnement et les ressources naturelles) (Daugareilh 2009, p. 501–502).

L'idée principale de la responsabilité sociale de l'entreprise est que l'entreprise et la société sont en interaction et pas des entités distinctes. Ainsi, la société a certaines attentes sur l'activité et le comportement appropriés de l'entreprise (Wood 1991). Zbiegień-Maciąg (1996, p. 48–49) souligne l'importance des relations avec les parties prenantes – la construction des relations transparentes, stables et à long terme avec tous les groupes directement et indirectement intéressés par le fonctionnement de l'entreprise (propriétaires, actionnaires, investisseurs, fournisseurs, créanciers, clients, autorités locales, employés, groupes de pression, les mouvements d'environnement ou de consommateurs, ainsi que l'administration de l'État). Le recours à des questions sur la responsabilité sociale de l'entreprise évoque souvent un retour à la moralité ou à un contrat explicite ou implicite avec la société. Les entités économiques divulgent les résultats de leurs engagements liées à la RSE afin d'informer la société sur le degré d'accomplissement du contrat social (Branco et Rodrigues 2008). Chaque entreprise est tenue de répondre de l'ensemble des effets à court et à long terme résultant de ses activités et de s'assurer que ses pratiques sont congruentes avec les attentes sociétales actuelles, émergentes et futures. La notion de RSE est évoquée dans une perspective de triple résultats qui conduit à évaluer la performance de l'entreprise sous trois angles: environnemental (compatibilité entre l'activité de l'entreprise et le maintien des écosystèmes), social (conséquences sociales de l'activité de l'entité) et économique (performance financière).

Il n'existe pas d'autres notions qui mobilisent à la fois l'environnement, le social, la gouvernance et les droits de l'homme et qui en même temps, souligne leur interdépendance et leur indissociabilité, mais aussi leur possible conflictualité (Daugareilh 2011, p. 10). La RSE est un concept de construction de la stratégie à long terme d'une

entité économique en tenant compte des aspects sociaux, éthiques et environnementaux de son activité et du dialogue avec les parties prenantes internes et externes (Macuda 2013, p. 91). Les entreprises s'engagent dans cette démarche volontaire et prennent la responsabilité des décisions et de leurs impacts sur la communauté locale et l'environnement, parce qu'elles jugent qu'il y va de leur intérêt à long terme. La RSE est donc considérée comme un facteur de succès à long terme pour l'entreprise.

En 2007, le Parlement a adopté une nouvelle Résolution sur la responsabilité sociale de l'entreprise (Parlement européen 2007) dans laquelle;

- il réaffirme que la RSE est un élément essentiel du modèle social européen et de la stratégie européenne pour le développement durable,
- il estime que le moment est venu de passer des procédés aux résultats, pour aboutir à une contribution mesurable et transparente des entreprises à la lutte contre l'exclusion sociale.

Trois tendances peuvent être observées dans les pratiques des entreprises concernant la RSE: (1) celle qui ne se traduise par aucun engagement susceptible d'être exigé devant un tiers, (2) celle qui comporte des engagements, mais unilatéralement choisis et décidés par l'entreprise et (3) celle qui intègre des engagements discutés, négociés et formulés avec des parties prenantes.

2. Le rôle de la comptabilité dans la mise en œuvre de l'idée RSE

Dans un monde de plus en plus complexe avec des entités économiques de plus en plus puissantes, il semble inévitable que la société s'inquiète de savoir si ses entités pourraient être encouragées à développer et maintenir ce pouvoir avec une responsabilité appropriée. C'est le rôle de la comptabilité d'exiger des entreprises à présenter le contre-rendu de leurs activités pour lesquelles la société souhaiterait parfois les tenir responsables. L'histoire de la comptabilité de la responsabilité sociale est une histoire de tentatives pour développer ce concept d'*accountability* (redevabilité). Il semble que la pratique de la comptabilité sociale et environnementale est un élément essentiel dans chaque démocratie (complexe et fonctionnant bien) (Gray 2011).

Le livre vert de la Commission européenne (European Commission 2001) aborde l'épineuse question des rapports et des audits. Pour qu'ils soient utiles et fiables, on préconise de dégager un consensus sur le plan mondial sur le type d'information exigible et sur les procédures d'évaluation et d'audit. On estime alors que l'apport européen dans le débat mondial sur la RSE pourrait consister en l'instauration d'un cadre européen global pour favoriser la qualité et la cohérence des procédures observées en ce domaine (Daugareilh 2009). L'harmonisation comptable à l'échelle internationale, définie par Hoarau (1995, p. 76) comme « un processus politique visant à réduire les différences de pratiques comptables à travers le monde afin d'accroître leur compatibilité et leur comparabilité », n'est pas une préoccupation récente.

Lui-même, il a mené de nombreuses recherches au cours des vingt dernières années sur ce sujet et a toujours souligné le besoin d'harmoniser au plan international les normes comptables. Avec ce recul de deux décennies, Hoarau (2013) constate que les normes internationales, dominées par les préoccupations des marchés financiers, ne prennent quasiment pas en compte les préoccupations environnementales et sociales. Il écrit : « La situation actuelle est propice aux interrogations sur la légitimité et la gouvernance de l'IASB et offre l'opportunité à l'UE d'aller plus loin dans le sens d'une souveraineté affirmée en matière de normalisation comptable et financière. La constitution d'un véritable organisme de normalisation comptable européen est susceptible de faire évoluer les IFRS vers une plus grande prise en compte des préoccupations environnementales et sociales et des spécificités des économies européennes. À ces conditions, les IFRS pourraient rester le référentiel utilisé dans l'UE ». Quant aux propositions visant à réformer la gouvernance des entreprises, le droit, les normes comptables et financières afin que les préoccupations environnementales et sociétales et les parties prenantes soient mieux prises en compte, même si Hoarau (2013) trouve que tout cela peut paraître surréaliste, il croit que dans le domaine des normes comptables, l'enjeu est bien réel et actuel.

L'information publiée par les dirigeants des entreprises doit être fiable et utile pour les destinataires du rapport¹. Cette approche inscrit la divulgation d'informations RSE dans une conception contractuelle des relations entre dirigeants et parties prenantes et mobilise la théorie de l'agence élargie des actionnaires (*shareholders*) aux autres parties prenantes (*stakeholders*). Selon cette approche les dirigeants sont obligés de rendre des comptes sur les engagements qu'ils ont pris et sur les pratiques environnementales et sociales qu'ils ont développées. Sans doute, la publication d'un rapport RSE par une entité économique s'enregistre dans une stratégie pour défendre sa légitimité et améliorer sa réputation. Cependant, la divulgation d'informations RSE expose une entreprise par rapport à ses concurrents et à la contestation de certaines parties prenantes. Le rapport RSE peut donc constituer un objet de dialogue et un levier qui pousse les entreprises à prendre en compte des objectifs environnementaux ou sociaux dans leurs décisions pour construire leur légitimité (Quairel 2013, p. 411). Cette ouverture aux autres parties prenantes (au-delà des investisseurs auxquels les dirigeants s'adressaient prioritairement) se fait bien remarquer, ce qui n'est pas étonnant car pour que la comptabilité soit un langage commun, l'information publiée ne doit pas être conçue uniquement pour un utilisateur privilégié (Hoarau 1995, p. 84).

En 2014, avec l'introduction de la directive 2014/95/ UE (Dyrektywa 2014) sur la divulgation des informations non-financières par certaines grandes entreprises et

¹ Dès qu'on pose la question de l'utilité, la nécessité d'une information de qualité, pertinente pour ses utilisateurs, apparaît; ce qui est compatible avec la pluralité des finalités de l'information comptable soulignée par Hoarau (1995, p. 80) – caractéristiques qualitatives, en particulier la pertinence, la fidélité et la fiabilité, la comparabilité et l'intelligibilité qui conditionnent l'utilité de cette information (Hoarau 2006, p. 47).

des groupes, le reporting RSE gagne en importance. Selon cette directive, les entités d'intérêt public employant plus de 500 salariés doivent publier des informations concernant les questions environnementales, sociales et en matière du respect des droits de l'Homme, de la sécurité de travail et la lutte contre la corruption. En outre, les pays, tels que le Danemark, la France et la Norvège ont rendu obligatoire la divulgation d'informations RSE au niveau du droit national. Cependant, cette obligation ne concerne que des entreprises cotées en bourse, d'une certaine taille (un nombre de salariés, un nombre de chiffres d'affaire) et de certains secteurs (l'industrie).

D'après Quairel (2013, pp. 410–411), le reporting RSE est présenté par les parties prenantes, les représentants des entreprises ou des investisseurs, ainsi que par les instances publiques, comme un dispositif incontournable de la mise en œuvre d'une politique de responsabilité sociale. Elle le définit comme la diffusion régulière (la divulgation dans les rapports appropriés), par les entités économiques, des informations sur les impacts environnementaux et sociaux de leurs activités. Elle trouve le concept d'*accountability* (redevabilité) indissociable de celui de RSE.

La pensée théorique concernant la comptabilité de la responsabilité sociale est apparue en Pologne déjà dans les années 1990 grâce à Jarugowa (1991) et Burzym (1993). Cependant, à la fin du XX^{ème} siècle, d'autres questions l'ont glissée en arrière-plan. Alors qu'aujourd'hui, dans le contexte de l'augmentation des exigences en matière de responsabilité, de transparence et de crédibilité, comme les sous-entend l'interdépendance des aspects économiques, environnementaux et sociaux des entreprises, la comptabilité de la responsabilité sociale est au stade de sa renaissance (Pogodzińska-Mizdrak 2010, p. 179).

Samelak (2013, p. 100) définit la comptabilité de la responsabilité sociale comme un système de mesure économique relatif à la valeur des actifs et des capitaux, et aux effets de la gestion des ressources de l'entreprise. Ce système applique une approche éthique et orientée vers les besoins de la gestion de l'entreprise. Il oblige l'entreprise de rendre des comptes en interne et en externe au titre de sa responsabilité économique, sociale et environnementale. Burzym (1993, p. 8) souligne que la comptabilité de la responsabilité sociale stimule des comportements éthiques et socialement responsables si l'image de l'activité économique et de ses résultats, créée par elle-même, est transparente, crédible et comparable. Parmi les caractéristiques de la comptabilité, certaines permettent d'ajuster le système de comptabilité aux conditions situationnelles et spécifiques de l'entreprise. Burzym (2008, p. 78) énumère la polyvalence, la flexibilité, la sélectivité et l'ouverture.

La divulgation d'informations RSE prend la forme de différents rapports: un rapport social (*social report*), un rapport de développement durable (*sustainability report*), un rapport environnemental (*environmental report*). Les entreprises peuvent également inclure ces informations dans leurs rapports annuels ou uniquement sur leurs sites Web (Paszkiwicz et Szadziwska 2011, p. 78). Le rapport de développement durable est un rapport d'activité sur l'impact économique et social de

l'activité de l'entreprise résumant les engagements, les processus de mise en place et les résultats. La publication de ce rapport s'inscrit dans le contexte d'un intérêt croissant des pouvoirs publics pour la présentation des résultats des entreprises en matière du développement de l'investissement socialement responsable. Le rapport social et le rapport environnemental, en identifiant les attentes d'informations spécifiques de chaque partie prenante et en y apportant des réponses, satisfont la demande de transparence de l'information en termes sociaux et environnementaux tout en inspirant une confiance accrue auprès le public. Il permet aussi aux marchés des capitaux d'évaluer la performance et les risques social et environnemental des projets d'investissement. Tous ces rapports sont très diversifiés en termes de forme ainsi que d'étendue des informations publiées. Par conséquent, de nombreuses initiatives nationales et internationales, privées et publiques, ou encore sectorielles visent à élaborer un standard de rapport concernant la divulgation d'informations RSE – les normes uniformes quant à la mesure et la présentation des informations financières et non-financières. L'approche la plus globale et la plus avancée est la méthodologie GRI (*Global Reporting Initiative*), mais la plus répandue entre les lignes directrices mondiales est le Global Compact.

En 2011, la Commission européenne a publié une déclaration concernant la stratégie renouvelée pour la période 2011–2014 sur la RSE de l'Union européenne, visant à promouvoir le développement et la coordination des politiques des États membres dans le domaine de la responsabilité sociale de l'entreprise (European Commission 2011). Cette déclaration a souligné le rôle de soutien des pouvoirs publics en matière de la RSE. Elle a néanmoins, en même temps mis en évidence que les entités économiques devraient être libres quant à la création et à la réalisation de l'idée de responsabilité sociale de l'entreprise. En 2013, la Commission européenne a publié les résultats issus de la vérification du respect des postulats contenus dans la stratégie UE 2011–2014 sur la RSE. L'étude a porté sur 200 entreprises, choisies aléatoirement, dont le nombre de salariés dépassait 1000. Les bureaux étaient situés dans 10 pays de l'UE (soit 20 entreprises par pays), et notamment en Pologne. Cette étude montre que 68% des entités économiques se réfèrent à la notion de responsabilité sociale de l'entreprise ou aux termes similaires présent dans les documents publiés sur leurs sites Web. 40% des entreprises interrogées indiquent l'utilisation des instruments internationaux liés à la RSE (30% d'entre elles mettent en pratiques des lignes directrices du Global Compact et de la GRI). Parmi toutes les entreprises qui ont participé à l'enquête, les entreprises polonaises sont celles qui montraient le moins de références aux directives internationales (European Commission 2013).

Paszkievicz et Szadziewska (2011) ont effectué leur étude sur le reporting RSE en 2011. 34 entreprises sur 114 interrogées (les entreprises de production choisies sur la base du classement de la «Politique Five Hundred») ont déclaré une information écologique et 22 d'entre elles – l'information sociale dans les rapports annuels. 30 entreprises ont élaboré des rapports de développement durable. Pourtant, la

majorité des entreprises a présenté des informations RSE uniquement sur leurs sites Web.

En 2012, la Fondation Centre CSR.PL (CSRinfo 2013) a réalisé une autre recherche. Les résultats montrent que seulement 20% des plus grandes entreprises en Pologne publient des rapports sociaux, alors que 10% essaient de les préparer de façon professionnelle. Autrement dit elles cherchent à produire des informations complètes sur la responsabilité sociale de l'entreprise sur la base des lignes directrices de la GRI. Cependant, cette étude prouve que d'une année sur l'autre, le nombre de rapports RSE augmente sur le marché polonais. En 2007, 11 rapports ont été publiés, en 2011–37, tandis qu'en 2012–41.

En 2013, Macuda, Matuszak et Róžańska (2015a, 2015b) ont effectué une recherche analysant le contenu des rapports annuels et des rapports distincts sur la RSE, ainsi que le contenu des sites Web de 20 entreprises polonaises cotées en bourse (la Bourse de Varsovie) et marquées par l'indice RESPECT (31 Octobre 2013). 8 entreprises représentaient le secteur industriel, 4 entreprises – le secteur bancaire et 8 entreprises – d'autres secteurs. Les deux premiers secteurs couvrent donc 60% du nombre d'entreprises. Il faut noter que Grupa Lotos SA est la seule entreprise qui a publié le rapport intégré reliant la divulgation des informations RSE dans trois domaines ESG (environnement-social-gouvernance, ang. *environmental, social and governance*) avec son rapport financier annuel. 13 entreprises ont préparé les rapports RSE séparés, 70% d'entre elles utilisant la méthodologie GRI ou d'autres lignes directrices internationales. 9 entreprises ont relevé des informations supplémentaires, relatives à la communication avec les parties prenantes. Les résultats de la recherche sont présentés dans le tableau 1.

Tableau 1. Type, étendue et formes de la divulgation des informations RSE

Questions de recherche	Réponses et résultats
Quelles sont les formes de la divulgation d'informations RSE par les entreprises comprises dans l'indice RESPECT?	<ul style="list-style-type: none"> – 13 entreprises – un rapport RSE séparé – 1 entreprise – un rapport environnemental (la divulgation exclusivement sur la question de l'environnement) – 7 entreprises révèlent des informations RSE dans le Commentaire de gestion (ang. <i>Management Commentary</i>) – 20 entreprises publient des informations RSE sur le site Web (dont 1 entreprise divulgue des informations RSE exclusivement sur le site Web), – 1 entreprise met actuellement en œuvre une stratégie de RSE
Quelle est la nature et l'étendue des informations RSE?	<ul style="list-style-type: none"> – 15 entreprises – informations concernant l'environnement – 15 entreprises – informations concernant les questions sociales (les employés) – 16 entreprises – informations concernant les questions sociales (la société) – 13 entreprises – informations concernant la gouvernance

Source : Élaboration propre basée sur (Macuda, Matuszak et Róžańska 2015, p. 151–152).

L'étude de KPMG (KPMG 2013, p. 5–13) menée en 2011–2013 montre que le reporting de la responsabilité sociale de l'entreprise est devenue une pratique courante dans le monde. 71% des entreprises parmi 4100 entités économiques interrogées (100 des plus grandes entreprises de 41 pays) ont élaboré des rapports RSE. 51% des entreprises qui publient ces rapports insèrent en plus des informations supplémentaires concernant les aspects économiques, sociaux et environnementaux dans leurs rapports financiers annuels. Mais ils ne constituent pas les rapports intégrés. Ces derniers ne sont établis que par 10% des entreprises. La ligne directrice la plus répandue était celle de la GRI (78% des rapports ont été préparés selon cette méthodologie). La Pologne a rejoint l'étude en 2013. Parmi 100 entreprises polonaises, 56 ont élaboré des rapports RSE.

3. Le reporting intégré – un défi ou une utopie?

Récemment, l'idée d'intégrer les informations financières et non-financières dans les rapports annuels, montre une tendance croissante. L'intérêt du reporting intégré augmente d'une année sur l'autre et devient l'un des principaux courants de recherche de la comptabilité (Eccles et Krzus 2010 ; Eljasik 2011; Krasodomska 2012, 2013, 2015 ; Samelak 2013; van Bommel 2014, Brown et Dillard 2014 ; Haller et van Staden 2014 ; Cohen et Karatzimas 2015 ; Stubbs et Higgins 2014 ; de Villiers, Rinaldi et Unerman 2014 ; Atkins, Solomon, Norton et Joseph 2015 ; Reverte 2015). D'après Eljasiak (2011, p.100), l'avenir du reporting est le reporting intégré qui fournit aux destinataires des rapports une information (financière et non-financière) cohérente, concise, transparente et comparable. L'objectif des rapports intégrés est une combinaison de l'information économique, environnementale et sociale. Il permet d'obtenir une image claire et complète concernant les activités de l'entreprise, ses objectifs stratégiques, ses modèles d'affaires, sa culture organisationnelle, son dialogue avec les parties prenantes, ses initiatives visant à soutenir les communautés locales, son respect de l'environnement et des employés (Eljasiak 2011, p. 100). D'après Baheux Guez (2013, p. 35, après: Crette, Ledouble et Stordeur 2014, p. 248) le rapport intégré est « une représentation holistique et intégrée de la performance de l'entreprise, à la fois en termes financiers et de développement durable ».

Faute du manque de normes uniformes, universelles et généralement applicables, la majorité des rapports RSE sont à peine cohérents, fiables, transparents et comparables. Depuis le début des années 1990 de nombreuses organisations ont entrepris des initiatives visant à harmoniser les rapports à l'échelle mondiale. Il existe donc aujourd'hui de nombreuses lignes directrices, y compris GRI (*Global Reporting Initiative*), UNEP (*United Nations Environmental Programme*), PERI (*Public Environmental Reporting Initiative*) et la FEE (Fédération Des Experts Comptables Européens).

En 2010, le Conseil International du Reporting Intégré– IIRC (*International Integrated Reporting Council*) a été fondé afin de créer un cadre de comptabilité universellement acceptable pour le développement durable de l'économie mondiale – élaborer une norme pour un rapport intégré (intégration de l'information financière avec des problèmes les plus importants de la vie sociale, environnementale et éthique) sous la forme d'un format clair, cohérent et comparable (Accounting for Sustainability 2013). L'avenir du reporting est alors d'intégrer la stratégie de base de l'entité économique (stratégie organisationnelle, stratégie de gestion) à la stratégie financière et à la stratégie de développement durable. Le rapport ne signifie pas une combinaison simple des états financiers annuels à la présentation de l'information RSE. Il s'agit de la conduite de l'entreprise de la stratégie adoptée jusqu'à l'atteinte des objectifs, dans laquelle chaque élément, financier et non-financier, est traité de la même manière.

IIRC a donc été établi dans le but de fournir un cadre conceptuel global de reporting intégré (définition de son étendue et de ses éléments, identification des domaines prioritaires pas encore réglementés, promotion de l'adoption des rapports intégrés) (KPMG 2011, p. 19). Le rapport devrait présenter d'une manière claire et concise, la façon dont la société est gérée et comment elle crée sa valeur. L'idée du IIRC est de combiner des éléments les plus importants de l'information, présentés aujourd'hui dans des documents distincts, en un tout cohérent, afin de capturer les relations entre eux et d'expliquer comment ils affectent la capacité de l'entreprise à créer et à soutenir la valeur à court, moyen et long terme (IIRC 2011, p. 2). Actuellement, il est estimé qu'environ 3% des entreprises dans le monde entier essaie de créer des rapports intégrés et cette tendance tend à monter. La compagnie pétrolière Lotos SA est la première entreprise polonaise qui élabore un rapport intégré à partir de 2009, conformément aux directives de la norme IFRS, GRI G3 et Global Compact (Krasodomska 2012, p. 72–82). L'évolution du reporting intégré, dont le concept est encore récent, doit être mise en perspective. Crette, Ledouble et Stordeur (2014, p. 251) trouvent que les efforts faits par les entreprises attestent que l'application de ce concept ne relève pas (ou plus) d'une utopie. D'après ces auteurs, si les entités économiques continuent la suivi des principes directeurs de l'IIRC (reformater de l'information réglementée pour structurer le rapport intégré, insérer la dimension sociétal, rendre compte de l'impact des décisions économiques), le rapport intégré constituera un outil de mesure de performance pour les investisseurs et, au sens de la création de valeur, une source d'intérêt pour les autres utilisateurs.

Zicari (2014, p. 201–204) souligne les difficultés dans la préparation d'une déclaration unifiée des perspectives financières et non-financières, car le rapport intégré n'est pas seulement une juxtaposition de deux catégories différentes de données qui restent isolées, mais c'est plutôt un récit consolidé de la performance des entreprises. Le reporting intégré est un chemin prometteur, parce qu'il représente l'intégration du reporting extra-financier et une compréhension accrue des

liens entre la performance non-financière et la performance financière. D'ailleurs, comme chaque entreprise peut avoir des stratégies différentes en matière de RSE, il pourrait être difficile d'assurer la comparabilité entre leurs rapports. En outre, Zicari pose des questions suivantes: (1) Quelles sont les causes et les conséquences des politiques de RSE?, (2) Est-il rentable pour l'entreprise de poursuivre les pratiques de RSE?, (3) Est-ce que la réalisation de l'idée RSE a un coût? Il y a eu nombreuses tentatives pour explorer empiriquement cette relation potentielle cause – conséquence. Repetto et Austin (2000) ont analysé l'impact des questions environnementales sur la performance financière des entreprises de production du papier aux États-Unis; Austin et Sauer (2002) ont étudié l'impact des changements des politiques environnementales dans différentes entreprises pétrolières dans le monde; Porter et Kramer (2006) ont essayé de trouver des exemples prouvant la cohérence entre la RSE et la performance de l'entreprise. Néanmoins, selon eux, il n'y a pas de consensus sur les liens entre la RSE et la performance de l'entreprise. Ils postulent que les stratégies de RSE doivent être cohérentes avec la stratégie générale de l'entreprise. En conséquence, une approche générique de la RSE ne serait pas souhaitable et une politique de RSE personnalisée pour chaque entreprise serait préférée. Porter et van der Linde (1995) établissent un rapport entre la gestion de l'environnement et un avantage concurrentiel. Hart (1995, 2007) propose une vue sur la base de ressources naturelles des entreprises (ang. *natural-resource-based view*). De nombreux chercheurs (par exemple Dunfee, 2008) analysent la RSE à travers le prisme de la théorie des parties prenantes. Plus récemment, Porter et Kramer (2011) postulent que les entreprises devraient se concentrer sur la création de valeur pour les actionnaires et la société.

En dépit des objectifs bien intentionnés, plusieurs risques peuvent survenir. Tout d'abord, la nécessité de parvenir à l'acceptation des parties concernées peut produire une dilution des exigences. Ensuite, et proche de l'idée précédente, le processus de discussion peut se retrouver dans une simple agrégation de différentes perspectives, isolées en une mosaïque d'indicateurs de performance déconnectés (Zicari 2014, p. 506–507). Le manque de principes théoriques universels peut conduire à la confusion et éventuellement rendre des modèles RSE moins fiables (Archel, Husillos et Spence 2011 ; Joseph 2012 ; Moneva, Archel et Correa 2006).

Conclusion

La responsabilité sociale de l'entreprise qui consiste à prendre en compte les attentes environnementales et sociales des parties prenantes des entreprises dans leurs décisions économiques et sa mise en œuvre dans le contexte de la comptabilité (le reporting) est devenue un sujet d'importance, tant pour les théoriciens que pour les praticiens. Les entreprises adoptent un comportement socialement responsable

en allant au-delà des prescriptions légales, mais la question de la vérification des informations divulguées reste en suspens.

Les entreprises opèrent dans une permanente évolution des conditions du marché économique. Ainsi, les normes et les modèles de rapports financiers doivent être adaptés à ces conditions changeantes et aux tendances du marché économique, mais aussi en raison des besoins des parties prenantes et des technologies de l'information. Cela augmente l'étendue des informations fournies par le reporting, ainsi que l'importance de la présentation des informations non-financières, et de la qualité des données présentées (Dylag et Puchalska 2014, p. 23). Le concept de responsabilité sociale de l'entreprise et la comptabilité de la responsabilité sociale est devenue une question nouvelle et extrêmement importante au cours des dernières années dans l'économie mondiale, et notamment en Pologne. Le reporting intégré suppose la publication par l'entité économique d'un rapport présentant les informations financières et non-financières liées à la stratégie, aux résultats de l'activité et à la gestion, avec un commentaire référant à l'environnement social et celui du marché économique dans lequel elle fonctionne. L'information est divulguée de manière à indiquer l'interdépendance entre des questions abordées (Krasodomska 2015, p. 79).

La RSE n'est pas seulement une mode éphémère. Ce concept développe, transforme, s'adapte aux défis du marché économique et de l'environnement, aux attentes des parties prenantes et aux possibilités de l'entreprise (Forum Odpowiedzialnego Biznesu 2008, s. 4). Il est temps de faire évoluer la présentation des informations dans les rapports annuels, d'où l'idée du rapport intégré. Nous avons besoin d'un système de comptabilité qui fournit une version unique de la vérité à toutes les parties concernées, intérieures et extérieures. Pour construire des relations de confiance et pour réussir dans une économie transparente, un nombre croissant d'entreprises dans le monde entier sont forcées de se comporter de façon plus responsable que jamais. L'intégrité des affaires est à la hausse, pas seulement pour des raisons juridiques ou purement éthiques mais parce que ceci a un sens économique (Eccles et Krzus 2010, p. 11–13). Sans doute, le reporting intégré est une expression de l'évolution du reporting financier. Samelak (2013) est le premier auteur polonais à avoir élaboré un modèle complet d'un rapport intégré. Il postule que le contenu des rapports RSE soit inclu aux rapports financiers, d'où sa proposition d'un rapport intégré de l'entreprise socialement responsable.

Bibliographie

Accounting for Sustainability, (2013), Integrated Reporting, <http://www.accountingforsustainability.org/connected-reporting> [accès : 30.08.2015].

- Archel, P., Husillos, J., Spence, C., (2011), *The Institutionalisation of Unaccountability: Loading the Dice of Corporate Social Responsibility Discourse*, Accounting, Organizations and Society, 36, 327–343.
- Atkins, J.F., Solomon, A., Norton, S., Joseph, N.L., (2015), *The Emergence of Integrated Private Reporting*, Meditari Accountancy Research, vol. 23, iss. 1, pp. 28–62.
- Austin, D., Sauer, A., (2002), *Changing Oil: Emerging Environmental Risks and Shareholder Value in the Oil and Gas Industry*, World Resources Institute, Washington, DC.
- Bartkowiak, G., (2011), *Społeczna odpowiedzialność biznesu w aspekcie teoretycznym i empirycznym*, Difin, Warszawa.
- van Bommel, K., (2014), *Towards a Legitimate Compromise? An Exploration of Integrated Reporting in the Netherlands*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, vol. 27, no. 7, pp. 1157–1189.
- Bowen, H., (1953), *Social Responsibilities of the Businessman*, Harper & Row, New York.
- Brown, J., Dillard, J., (2014), *Integrated Reporting: On the Need for Broadening out and Opening up*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, vol. 27, no. 7, pp. 1120–1156.
- Branco, M.C., Rodrigues, L.L., (2008), *Social Responsibility Disclosure: A Study of Proxies for the Public Visibility of Portuguese Banks*, The British Accounting Review, vol. 40 (2), pp. 161–181.
- De Bry, F., (2006), *Du paternalisme à la responsabilité sociale*, European Journal of Economic and Social Systems, vol. 19 (1), pp. 69–84.
- Burzym, E., (1993), *Społeczny i ekologiczny aspekt współczesnej ewolucji rachunkowości*, Zeszyty Naukowe AE w Krakowie, nr 401, Kraków, pp. 5–20.
- Burzym, E., (2008), *Społeczna funkcja rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, tom 45 (101), SKwP, Warszawa, pp. 71–86.
- Capron, M., Quairel-Lanoizelée, F., (2007), *La responsabilité sociale d'entreprise*, La Découverte, Paris.
- Carroll, A.B., (1979), *A Three-dimensional Conceptual Model of Corporate Performance*, Academy of Management Review, no. 4 (4), pp. 497–505.
- Carroll, A.B., (1991), *The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders*, Business Horizons, vol. 34, iss. 4, July–August, pp. 39–48.
- Collier, J., (2001), *Rachunkowość dla środowiska*, Biuletyn Krajowej Rady Firm Audytorskich, SKwP, Warszawa, nr. 4.
- Cohen, S., Karatzimas, S., (2015), *Tracing the Future of Reporting in the Public Sector: Introducing Integrated Popular Reporting*, International Journal of Public Sector Management, vol. 28, iss. 6, pp. 449–460.
- Chauveau, A., Rose, J.J., (2003), *L'entreprise responsable: développement durable, responsabilité sociale de l'entreprise, éthique*, Édition d'organisation, Paris.
- Crette, O., Ledouble, D., Stordeur, P., (2014), *Reporting intégré: état des lieux et perspectives. Le cas d'Orange*, dans: Burlaud, A. (ed.), *Comptabilité, Finance et Politique. De la pratique à la théorie: l'art de la conceptualization. Mélanges en l'honneur du professeur Christian Hoarau*, Ordre des Experts-Comptable, Paris, pp. 243–254, <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-01132706/document> [accès : 3.12.2015].
- Daugareilh, I., (2008), *La dimension sociale des principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales*, Revue Générale de Droit International Public 3, pp. 567–599.

- Daugareilh, I., (2009), *La responsabilité sociale des entreprises, un projet européen en panne*, Sociologie du travail, vol. 51, pp. 499–517.
- Daugareilh, I., (2011), *La responsabilité sociale des entreprises multinationales, un aveu d'échec pour le droit international?*, https://forcesdudroit.files.wordpress.com/2011/01/la-responsabilitc3a9-sociale-des-entreprises-multinationales-un-aveu-d_c3a9chec-pour-le-droit-international.pdf [accès : 10.09.2015].
- Dunfee, T., (2008), *Stakeholder Theory. Managing Corporate Social Responsibility in a Multiple Actor Context*, dans: Crane, A., Mc Williams, A., Matten, D., Moon, J., Siegel, D., (eds.), 2008, *The Oxford Handbook of Corporate Social Responsibility*, Oxford, University Press, Chapter 15, pp. 346–362.
- Dyłał, R., Puchalska, E., (2014), *Raportowanie zagadnień środowiskowych i społecznych*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 75 (131), SKwP, Warszawa, pp. 23–45.
- Eccles, R., Krzus, M., (2010), *One Report: Integrated reporting for a sustainable strategy*, John Wiley & Sons, Hoboken, New Jersey.
- Eljasiak, E., (2011), *W kierunku zintegrowanej sprawozdawczości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 62 (118), SKwP, Warszawa, p. 99–110.
- European Commission, Green Paper, 2001, Promoting a European Framework for corporate social Responsibility, COM 366.
- European Commission, (2011), Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. A Renewed EU Strategy 2011–2014 for Corporate Social Responsibility, KOM (2011) 681, Brussels.
- European Commission, (2013), An Analysis of policy References made by Large EU Companies to Internationally Recognised CSR Guidelines and Principles, http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sustainable-business/files/csr/csr-guide-princ-2013_en.pdf, accès 27.08.2014.
- Gray, R.H., (2001), *Thirty Years of Social Accounting, Reporting and Auditing: What (if Anything) Have we Learnt?*, Business Ethics: A European Review, vol. 10, iss. 1, p. 9–15.
- Haller, A., van Staden, Ch., (2014), *The Value Added Statement – an Appropriate Instrument for Integrated Reporting*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, vol. 27, no. 7, pp. 1190–1216.
- Hart, S., (1995), *A Natural-resource-based View of the Firm*, Academy of Management Review, vol. 20, no. 4, pp. 986–1014.
- Hart, S., 2007, *Capitalism at Crossroads*, Philadelphia, PA: Wharton School Publishing.
- Hoarau, C., (1995), *L'harmonisation comptable internationale. Vers la reconnaissance mutuelle normative?*, Comptabilité – Contrôle – Audit, t. 1, vol. 2, septembre, pp. 75–88.
- Hoarau, C., (2006), *Convergence IFRS – US Gaap: vers une hybridation des modes de normalisation?*, Revue Sciences de Gestion, N° 54, mai-juin, pp. 39–51.
- Hoarau, C., (2013), *Changer les normes financières pour un capitalisme responsable*, Le Cercle Les Echos, 7 octobre, <http://www.syndex.fr/content/download/1362/15356/version/2/file> [accès : 3.12.2015].
- IIRC, (2011), *Towards integrated reporting. Communicating value in the 21st century*. http://theiirc.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011_spreads.pdf [accès : 29.08.2015].
- Jarugowa, A., (1991), *Współczesne problemy rachunkowości*, PWE, Warszawa.

- Joseph, G., (2012), *Ambiguous but Tethered: An Accounting Basis for Sustainability Reporting*, *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 23, iss. 2, pp. 93–106.
- KPMG, (2011), *Integrated Reporting. Performance Insight through Better Business Reporting*, <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/road-to-integrated-reporting.pdf> [accès : 29.08.2015].
- KPMG, (2013), *The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting: Executive Summary*, <https://www.kpmg.com/PL/pl/services/Advisory/Ryzyko-i-zgodnosc/Zrownowazony-rozwoj/Documents/The-KPMG-Survey-of-CR-Reporting-2013-Executive-Summary.pdf> [accès : 29.08.2015].
- Krasodomska, J., (2012), *Ewolucja sprawozdawczości finansowej w kierunku sprawozdawczości zintegrowanej na przykładzie spółek Novo Nordisk i LOTOS*, dans: Micherda, B. (ed.), *Kierunki ewolucji sprawozdawczości i rewizji finansowej*, Difin, Warszawa.
- Krasodomska, J., (2013), *Sprawozdawczość zintegrowana – aspekty teoretyczne i praktyczne*, dans: Remlein, M. (ed.), *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej – teoria i praktyka*, ZPW „M-DRUK”, Poznań, pp. 65–87.
- Krasodomska, J., (2015), *Sprawozdawczość zintegrowana jako nowy obszar badań naukowych w rachunkowości*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, t. 82 (138), SKwP, Warszawa, pp. 77–92.
- Macuda, M., (2013), *Społeczna odpowiedzialność biznesu na przykładzie szpitala*, dans: Remlein, M. (ed.), *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej – teoria i praktyka*, ZPW „M-DRUK”, Poznań, pp. 88–96.
- Macuda, M., (2015), *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej – raportowanie zagadnień środowiskowych*, *Studia Oeconomica Posnaniensia*, vol. 3, no. 1, pp. 97–111.
- Macuda, M., Matuszak, Ł., Różańska, E., (2015a), *Ujawnienia o CSR na przykładzie spółek notowanych na GPW w Warszawie*, dans: Remlein, M. (ed.), *Teoria, praktyka, polityka rachunkowości*, ZPW „M-DRUK”, Poznań, pp. 145–157.
- Macuda, M., Matuszak, Ł., Różańska, E., (2015b), *The Concept of CSR in Accounting Theory and Practice in Poland: an Empirical Study*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, t. 84 (140), SKwP, Warszawa, pp. 115–138.
- Moneva, J., Archel, P., Correa, C., (2006), *GRI and the camouflaging of corporate unsustainability*, *Accounting Forum*, vol. 30, iss. 2, pp. 121–137.
- Odpowiedzialny biznes w Polsce. Dobre praktyki, 2008, Raport Forum Odpowiedzialnego Biznesu, Warszawa.
- Paszkiewicz, A., Szadzińska A., (2011), *Przejawy społecznej odpowiedzialności w działalności przedsiębiorstw*, dans: Gierusz, J., Martyniuk, T. (eds.), *Kluczowe problemy teorii i praktyki rachunkowości*, *Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego*, t. 1, Sopot, pp. 77–90.
- Pogodzińska-Mizdrak, E., (2010), *Koncepcje społecznie odpowiedzialnego gospodarowania i inwestowania szansa rozwoju rachunkowości*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, t. 56 (112), SKwP, Warszawa, pp. 175–184.
- Porter, M., Kramer, M., (2006), *Strategy and society: The Link between Competitive Advantage and Corporate Social Responsibility*, *Harvard Business Review*, vol. 84, no. 12, December, pp. 78–92.
- Porter, M., Kramer, M., (2011), *Creating Shared Value*, *Harvard Business Review*, vol. 89, no. 1–2, January/February, pp. 62–77.

- Porter, M., van der Linde, C., (1995), *Green and Competitive : Ending the Stalemate*, Harvard Business Review, vol. 73, no. 5, September/October, pp. 120–134.
- Postel, N., Sobel, R., (2013), *Introduction générale et guide de lecture*, dans : Postel, N., Sobel, R. (eds.), *Dictionnaire critique de la RSE*, Presses Universitaires du Septentrion, Villeneuve d'Ascq, pp. 7–16.
- Repetto, R., Austin, D., (2000), *Pure Profit : the Financial Implications of Environmental Performance*, Washington, DC: World Resources Institute.
- Reverte, C., (2015), *The Integrated Reporting Movement : Meaning, Momentum, Motives, and Materiality*, Journal of Cleaner Production, vol. 86, January, pp. 285–288.
- Quairel, F., (2013), *Reporting*, dans : Postel, N., Sobel, R. (eds.), *Dictionnaire critique de la RSE*, Presses Universitaires du Septentrion, Villeneuve d'Ascq, pp. 409–415.
- Rolland, M., (2013), *Rente environnementale*, dans : Postel, N., Sobel, R. (eds.), *Dictionnaire critique de la RSE*, Presses Universitaires du Septentrion, Villeneuve d'Ascq, pp. 405–409.
- Samelak, J., (2013), *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.
- Shocker, A.D., Sethi, S.P., (1973), *An Approach to Developing Societal Preferences in Developing Corporate Action Strategies*, California Management Review, Summer, pp. 97–105.
- Stępień, M., (2003), *Rachunkowość a ochrona środowiska w opinii biegłych rewidentów (wyniki badań ankietowych)*, dans : Sojak, S. (ed.), *Historia, współczesność i perspektywy rachunkowości w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.
- Stępień, M., (2009), *Społeczna odpowiedzialność jednostek gospodarczych przedmiotem rewizji finansowej*, dans : Micherda, B., Stępień, M. (eds.), *Sprawozdawczość i rewizja finansowa wobec kryzysu ekonomicznego*, UEK w Krakowie i SKWP O/Kraków, Kraków.
- Stubbs, W., Higgins, C., (2014), *Integrated Reporting and Internal Mechanisms of Change*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, vol. 27, no. 7, pp. 1068–1089.
- de Villiers, Ch., Rinaldi, L., Unerman, J., (2014), *Integrated Reporting: Insights, Gaps and an Agenda for Future Research*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, vol. 27, no. 7, pp. 1042–1067.
- Waniak-Michalak, H., Michalak, J., (2013), *Customer Value Creation through Corporate Disclosure on Society-oriented Activities. Do CEO's Characteristics Influence the Scope of Disclosure?*, Social Science, no. 3(81), pp. 43–54.
- Wood, D.J., (2010), *Measuring Corporate Social Performance: A Review*, International Journal of Management Reviews, no. 12 (1), pp. 50–84.
- Zicari, A., (2014), *Can One Report be Reached? the Challenge of Integrating Different Perspectives on Corporate Performance*, Critical Studies on Corporate Responsibility, Governance and Sustainability, vol. 6, pp. 201–216.
- ZonMw, (2011), *Corporate Social Responsibility in Hospitals Focusing on Sustainable Procurement*, ZonMw, The Hague.