

# REVUE INTERNATIONALE DES ECONOMISTES DE LANGUE FRANÇAISE

---

RIELF 2023, Vol. 8, N°2

Association Internationale  
des Economistes de Langue Française



avec la collaboration de



UNIwersYTET  
EKONOMICZNY  
W POZNANIU

l'Université des Sciences Economiques et de Gestion de Poznań



L'Université Bernardo O'Higgins - Chili

---

## Rédacteur en chef

Krzysztof MALAGA, USEGP, Pologne

## Rédactrice adjointe

Małgorzata MACUDA, USEGP, Pologne

## Secrétaire de rédaction

Dorota CZYŻEWSKA-MISZTAL, USEGP, Pologne

## Comité éditorial

Akoété Ega AGBODJI, Togo  
Wissem AJILI BEN YOUSSEF, France  
Alastaire ALINSATO, Bénin  
Loubna ALSAGIHR OUEIDAT, Liban  
Camille BAULANT, France  
Matouk BELATTAF, Algérie  
Francis BISMANS, France, Belgique  
Horst BREZINSKI, Allemagne  
Abdelaziz CHERABI, Algérie  
Bernard COUPEZ, France  
Jean-Jacques EKOMIE, Gabon  
Jules Roger FEUDJO, Cameroun  
Camelia FRATILA, Roumanie  
Ewa FRĄCKIEWICZ, Pologne  
Rosette GHOSSOUB SAYEGH, Liban  
Marian GORYNIA, Pologne  
Driss GUERRAOUI, Maroc  
Juliana HADJITCHONEVA, Bulgarie  
Vidal IBARRA-PUIG, Mexique  
Nafii IBENRISSOUL, Maroc  
Soumaïla Mouleye ISSOUFOU, Mali

Michel LELART, France  
Laura MARCU, Roumanie  
Tsvetelina MARINOVA, Bulgarie  
Boniface MBIH, France  
Mbodja MOUGOUE, États-Unis  
Francisco OCARANZA, Chili  
Thierry PAIRAULT, France  
Jacques POISAT, France  
Carlos QUENAN, France  
Marek RATAJCZAK, Pologne  
Alain REDSLOB, France  
Jeannette ROGOWSKI, États-Unis  
Paul ROSELE CHIM, France  
Claudio RUFF ESCOBAR, Chili  
Alain SAFA, France  
Baiba ŠAVRIŅA, Lettonie  
Piotr STANEK, Pologne  
Abdou THIAO, Sénégal  
Roger TSAFACK NANFOSSO, Cameroun  
François VAILLANCOURT, Canada  
Isabel VEGA MOCOROA, Espagne

## Bureau de rédaction

Eliza SZYBOWICZ, soutien éditorial, USEGP, Pologne  
Marta DOBRECKA, rédactrice technique, USEGP, Pologne

© Copyright by Association Internationale des Economistes de Langue Française, Université des Sciences Economiques et de Gestion de Poznań  
Paris, Poznań 2023

La RIELF offre son contenu complet en accès libre sous licence Creative Commons BY NC SA 4.0

ISSN 2551-895X  
e-ISSN 2727-0831

Edition digitale et imprimée  
Editions de l'Université des Sciences Economiques et de Gestion de Poznań  
Projet de couverture : Izabela Jasiczak, Bernard Landais, Krzysztof Malaga, Eduardo Téllez

## TABLE DES MATIÈRES

<b>Avant-propos</b> (Krzysztof MALAGA).....	3
 Idrissa Yaya DIANDY <b>Analyse exploratoire spatiale des effets sanitaires et économiques de la COVID-19 à partir de données mondiales</b> .....	7
 Małgorzata MACUDA <b>Conformité des pratiques de reporting en matière de développement durable avec le cadre de la Global Reporting Initiative : Une analyse du secteur mondial de la santé</b> .....	27
 Bartłomiej LACH, Krzysztof MALAGA <b>À propos du manque excessif de la liberté économique en Afrique dans les années 2017–2023</b> .....	49
 Yaovi Fagda Tchota AGBE, Easo-Hanam ATAKE <b>Les déterminants de la productivité agricole dans les pays de l’Afrique subsaharienne</b> .....	84
 Abdrahamane TALL, Birahim Bouna NIANG <b>Déterminants de la liquidité bancaire dans les pays de l’Union Économique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA)</b> .....	107
 Jean-Pierre Windpanga SAWADOGO <b>Capital social et pauvreté des ménages ruraux au Burkina Faso</b> .....	134
 Yevessé DANDONOUGBO, Ablamba A. JOHNSON, Kodjo Théodore GNEDEKA <b>Capital humain et sécurité alimentaire des ménages au Togo</b> .....	155
 Souaïbou Samba Lamine TRAORÉ, Bakary BERTHÉ, Fatoumata DEMBÉLÉ <b>Correspondance entre formations et emplois : Cas des diplômés de la FSHSE/ULSHB</b> .....	179



## AVANT-PROPOS

Nous présentons à nos lecteurs le numéro 2/2023 de la RIELF, qui est composé de huit articles rédigés par une quinzaine d'auteurs issus de pays tels que : le Burkina Faso, le Mali, la Pologne, le Sénégal et le Togo. Les deux premiers articles concernent les enjeux de santé mondiale. Les six articles restants font référence à l'Afrique : 49 pays africains, pays d'Afrique subsaharienne, pays UEMOA, et directement au Burkina Faso, au Sénégal et au Togo.

Idrissa Yaya DIANDY dans l'article *Analyse exploratoire spatiale des effets sanitaires et économiques de la COVID-19 à partir de données mondiales* effectue une analyse des effets sanitaires et économiques de la pandémie de COVID-19. L'échantillon est composé de 132 pays et la méthodologie se fonde sur l'analyse exploratoire des données spatiales. Le calcul de l'output gap par la méthode de Hodrick-Prescott a permis de ressortir les manifestations économiques de la crise sanitaire, à travers les écarts de production pour l'année 2020. La variable sanitaire, quant à elle, est mesurée par le taux d'incidence de la COVID-19 et la mortalité. Les résultats des estimations ont permis de valider l'hypothèse d'autocorrélation spatiale aussi bien pour la variable sanitaire que pour la variable économique. L'examen du diagramme de Moran confirme le schéma d'association spatiale local positif, c'est-à-dire l'existence à la fois de similitudes entre pays voisins dans la manifestation de la pandémie et d'hétérogénéité spatiale entre les groupes de pays. De manière plus précise, les résultats montrent l'existence de clusters avec de faibles niveaux d'incidence de la COVID-19 en Afrique et en Asie, comparativement à l'Europe et à l'Amérique du Nord. De plus, si les pays à revenu élevé ont généralement été davantage touchés sur le plan sanitaire, ils ont toutefois développé une plus grande résilience économique.

Małgorzata MACUDA dans l'article *Conformité des pratiques de reporting en matière de développement durable avec le cadre de la Global Reporting Initiative : Une analyse du secteur mondial de la santé* étudie la conformité avec le cadre de la Global Reporting Initiative (GRI) des pratiques de reporting de développement durable dans le secteur mondial de la santé. Au total 2440 rapports de développement durable publiés entre 1999 et 2019 par 632 organisations de santé dans le monde entier ont été examinés à l'aide d'une analyse de contenu. Une méthodologie de recherche descriptive, comprenant une revue de la littérature, a été appliquée afin d'atteindre l'objectif déclaré. D'après l'auteur les résultats indiquent que (1) la tendance croissante des organisations de santé à publier des

rapports de développement durable conformément aux normes GRI est remarquée chaque année ; et que (2) 68% des 2440 rapports publiés par les organisations de santé (de soins et de produits) sont conformes au cadre GRI. L'article offre une étude intéressante sur les rapports de développement durable qui sont les instruments les plus couramment utilisés par les organisations pour rendre compte de leurs performances économiques, environnementales et sociales. Cette recherche contribue à une littérature croissante sur la standardisation des rapports de développement durable dans le secteur mondial de la santé en fournissant une vision empirique de l'utilisation réelle du cadre GRI. L'article comble une lacune en matière de recherche dans le domaine des pratiques de reporting extra-financier des organisations de santé du monde entier.

Bartłomiej LACH et Krzysztof MALAGA dans l'article *À propos du manque excessif de la liberté économique en Afrique dans les années 2017–2023* décrivent et évaluent l'état de la liberté économique dans les pays d'Afrique. La base d'inférence est fondée sur les coefficients de liberté économique publiés depuis 1995 par The Heritage Foundation à Washington et Wall Street Journal pour 184 pays à travers le monde. L'analyse comparative est effectuée dans les pays africains divisés en quatre régions géographiques : Afrique Australe, Afrique du Nord et Afrique Centrale, Afrique de l'Est et l'Afrique de l'Ouest durant les années 2017–2023. Dans la recherche empirique on utilise les méthodes d'analyse de corrélation,  $\sigma$ -convergence,  $\sigma$ -divergence et d'analyse comparative multivariée. Le programme R et les packages *dtw* et *dtwclust* sont également appliqués. En conséquence, une évaluation approfondie de l'évolution de la liberté économique a été réalisée dans les 49 pays évalués, séparément et dans les quatre groupes de pays analysés. L'article fournit des connaissances complètes sur la liberté économique pour la grande majorité des pays africains en termes d'indice général et de douze indices partiels de liberté économique. Les auteurs montrent que dans le cas des pays africains dans les années 2017–2023, nous sommes généralement confrontés à une stagnation ou à des changements plus ou moins chaotiques dans divers aspects de la liberté économique. Il semble que tant les gouvernements des pays africains ainsi que les institutions internationales qui soutiennent le développement des pays africains devraient s'appuyer plus largement qu'auparavant sur les acquis de la pensée économique dans le domaine des choix sociaux, ainsi que sur le rôle des institutions économiques et de la liberté dans le développement économique.

Yaovi Fagda Tchota AGBE et Eso-Hanam ATAKE dans l'article, *Les déterminants de la productivité agricole dans les pays de l'Afrique subsaharienne*, analysent les déterminants de la productivité agricole dans les pays de l'Afrique subsaharienne. Les auteurs appliquent la méthode des moments généralisés (GMM) pour l'analyse des données. L'étude a porté sur 27 pays de l'Afrique subsaharienne et couvre la période allant de 2001 à 2018. Ils affirment que les résultats montrent que le niveau de productivité actuelle à un effet positif et significatif sur le niveau de

productivité future dans les pays de l'Afrique subsaharienne. Cela stipule que si ces pays veulent réaliser des gains substantiels de productivité pour les périodes à venir, ils doivent dès lors commencer à améliorer leur niveau de productivité actuelle. Les résultats montrent également que le crédit accordé au secteur agricole et les infrastructures permettent d'améliorer la productivité agricole. Les pays de l'Afrique subsaharienne devraient accroître les investissements dans les infrastructures et renforcer les mécanismes de financement du secteur agricole notamment à travers le développement des crédits intrants agricoles pour les petits producteurs. Afin d'analyser les déterminants de la productivité agricole dans les pays de l'Afrique subsaharienne, les auteurs intègrent la valeur retardée de la productivité agricole comme variable explicative. L'existence d'une telle relation explique pourquoi la productivité agricole n'a guère évolué dans les pays de l'Afrique subsaharienne d'une part et d'autre part la forte proportion de la main d'œuvre au fil du temps dans le secteur agricole de ces pays contrairement aux pays développés.

Abdrahamane TALL et Birahim Bouna NIANG dans l'article, ***Déterminants de la liquidité bancaire dans les pays de l'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA)*** visent à identifier les facteurs de la liquidité bancaire dans les pays de l'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine à partir d'un échantillon de 84 banques sur une période allant de 2006 à 2020. Ainsi, pour y parvenir, les auteurs adoptent le modèle dynamique ARDL. Deux ratios de liquidité ont été calculés. Le premier (RL1) mesure la part des prêts dans le total des actifs alors que le second (RL2) est obtenu en faisant le rapport du total des prêts sur le total des dépôts. Les tests de cointégration de Kao (1999) et de Pédróni (2004) indiquent l'existence d'une relation, à long terme, entre les ratios de liquidité et ses déterminants. En outre, les estimations montrent que le taux de croissance du PIB et la taille des banques ont un effet positif et significatif sur le RL1, alors que l'impact du taux du marché interbancaire s'avère négatif et significatif. Par ailleurs, un effet positif et significatif du taux du marché monétaire et de la taille de la banque sur le RL2 est observé aussi bien par l'estimateur PMG que celui du DFE. En revanche, le taux du marché interbancaire exerce une influence négative et significative sur le RL2. Selon les auteurs les Autorités monétaires devraient initier des mesures incitatives pour permettre aux banques secondaires de posséder la liquidité qu'elle aurait souhaitée. De plus, ils plaident pour un recours limité des États auprès des banques pour le financement de leurs déficits.

Jean Pierre Windpanga SAWADOGO dans l'article, ***Capital social et pauvreté des ménages ruraux au Burkina Faso***, analyse l'effet du capital social sur la pauvreté des ménages en milieu rural au Burkina Faso. Il suppose une relation causale à double sens entre la pauvreté et l'accès au capital social. Cela suggère un problème d'endogénéité conduisant à l'utilisation de deux méthodes en deux étapes : l'approche Probit moindres carrés en deux étapes (2SPLS) et l'approche du maximum de vraisemblance conditionnelle en deux étapes (2SCML). À partir

de données d'enquêtes du Programme National de Gestion des Terroirs (PNGT 2) collectées en 2011 auprès des ménages en milieu rural, les analyses ont révélé que l'accès au capital social affecte positivement la consommation des ménages et réduit la pauvreté. D'après l'auteur ces résultats montrent, en outre, que le revenu est négativement associé à l'accès au capital social. Alors les stratégies gouvernementales visant à réduire la pauvreté des ménages en milieu rural doivent encourager l'organisation des producteurs en groupements avec un accent mis sur les producteurs à faible revenu.

Yevesse DANDONOUGBO, Ablamba A. JOHNSON et Kodjo Théodore GNEDEKA dans l'article, *Capital humain et sécurité alimentaire des ménages au Togo*, analysent l'effet du capital humain sur la sécurité alimentaire des ménages au Togo. Le modèle logit multinomial a été utilisé en se basant sur les données de l'enquête QUIBB 2015 réalisées auprès de deux mille quatre cents (2400) ménages. Un indicateur composite combinant le score de consommation alimentaire et les dépenses alimentaires des ménages a été construit pour mesurer la sécurité alimentaire. Les résultats montrent que 8,17% des ménages au Togo sont en insécurité alimentaire totale. Par ailleurs, 4,74% et 35,09% d'entre eux sont respectivement considérés comme étant en insécurité alimentaire transitoire sur la base des scores de consommation alimentaire et des dépenses alimentaires. En outre, l'estimation du modèle logit multinomial révèle que lorsque le chef du ménage est éduqué ou que le ménage a une facilité d'accès à un centre de santé, cela réduit le risque d'insécurité alimentaire dans le ménage. Ainsi, toute politique visant un investissement en capital humain, tout en privilégiant les groupes vulnérables au Togo permettrait une amélioration de leur statut de sécurité alimentaire.

Souaïbou Samba Lamine TRAORÉ, Bakary BERTHÉ et Fatoumata DEMBÉLÉ dans l'article *Correspondance entre formations et emplois : Cas des diplômés de la FSHSE/ULSHB*, visent à identifier les facteurs qui sont susceptibles d'influencer les diplômés de la FSHSE pour accéder à un emploi lié au domaine de formation initiale. Les données utilisées dans le cadre de cette étude sont issues d'une enquête personnelle, qui a été réalisée auprès de deux cent trois (203) diplômés de la FSHSE, l'approche méthodologique s'appuie principalement sur la construction et l'estimation d'un modèle de régression logistique multinomial pour l'identification des facteurs. La régression logistique multinomial réalisée a permis d'identifier un certain nombre de facteurs expliquant dans l'accès des diplômés à l'emploi correspondant à leur domaine de formation initiale. Ces facteurs sont à savoir : la filière de formation, le type de diplôme, la tranche d'âge, le stage, le milieu de résidence, l'origine sociale des parents.

*Krzysztof Malaga*



# CONFORMITÉ DES PRATIQUES DE REPORTING EN MATIÈRE DE DÉVELOPPEMENT DURABLE AVEC LE CADRE DE LA GLOBAL REPORTING INITIATIVE : UNE ANALYSE DU SECTEUR MONDIAL DE LA SANTÉ

## Sustainability reporting compliance with the Global Reporting Initiative framework: An analysis of the worldwide healthcare sector

**Małgorzata MACUDA<sup>1</sup>**

Université des Sciences Économiques et de Gestion de Poznań, Pologne

Département de la Comptabilité de Gestion

Malgorzata.Macuda@ue.poznan.pl

<https://orcid.org/0000-0002-9270-2610>

### Abstract

**Purpose :** The purpose of the paper is to investigate the compliance with the GRI Framework of sustainability reporting practices in the worldwide healthcare sector.

**Design/methodology/approach :** 2,440 sustainability reports published in 1999–2019 by 632 healthcare organisations worldwide were examined using a content analysis. A descriptive research methodology, including a literature review, was applied in order to address the stated purpose.

**Findings :** The results indicate that (1) the growing tendency of healthcare organisations to publish sustainability reports in line with the GRI Guidelines or the GRI Standards is noticed every year; (2) 68% of all 2,440 reports published by healthcare services and products organisations comply with the GRI Framework. Noticed trends concerning sustainability reporting compliance with the GRI Framework might provide a complete picture of non-financial disclosure practices in the worldwide healthcare sector. The paper offers interesting insights on sustainability reports that are the most common instruments used by organisations to provide accountability about the economic, environmental and social performance.

**Originality/value :** This research contributes to a growing literature on the standardization of sustainability reporting in the worldwide healthcare sector by providing an empirical

---

<sup>1</sup> Al. Niepodległości 10, 61-875 Poznań, Pologne.

view on the actual use of the GRI Framework. Research fills a research gap in the field of non-financial reporting practices of healthcare organisations from all over the world.

**Keywords:** sustainability reporting, non-financial reporting, sustainable reports, Global Reporting Initiative framework, healthcare organisations.

### Résumé

**L'Objectif :** Le but de cet article est d'étudier la conformité des pratiques de reporting en matière de développement durable pour le secteur de la santé avec le cadre de la Global Reporting Initiative (GRI).

**Conception/méthodologie/approche :** 2440 rapports de développement durable publiés entre 1999 et 2019 par 632 organisations de santé dans le monde entier ont été examinés à l'aide d'une analyse de contenu. Une méthodologie de recherche descriptive, comprenant une revue de la littérature, a été appliquée afin d'atteindre l'objectif déclaré.

**Résultats :** Les résultats indiquent que (1) la tendance croissante des organisations de santé à publier des rapports de développement durable conformément aux lignes directrices GRI ou aux standards GRI est remarquée chaque année ; et que (2) 68% des 2440 rapports publiés par les organisations de santé (services et produits) sont conformes au cadre GRI. Les tendances observées concernant la conformité des rapports avec le cadre GRI pourraient fournir une image complète des pratiques de divulgation des informations non financières dans le secteur mondial de la santé. L'article offre une étude intéressante sur les rapports de développement durable qui sont les instruments les plus couramment utilisés par les organisations pour rendre compte de leurs performances économiques, environnementales et sociales.

**Originalité/valeur :** Cette recherche contribue à une littérature croissante sur la standardisation des rapports de développement durable dans le secteur mondial de la santé en fournissant une vision empirique de l'utilisation réelle du cadre GRI. L'article comble une lacune en matière de recherche dans le domaine des pratiques de reporting extra-financier des organisations de santé du monde entier.

**Mots-clés :** reporting de développement durable, reporting extra-financier, rapports de développement durable, Global Reporting Initiative, organisations de santé.

**JEL classification :** I1, M14, M41, Q56.

## Introduction

« Le message fondamental de la Stratégie de développement durable adoptée lors du Conseil européen de Göteborg, en juin 2001, qui est qu'à long terme, la croissance économique, la cohésion sociale et la protection de l'environnement vont de pair » (Commission des Communautés Européennes, 2001, p. 4). Le concept de durabilité repose sur l'approche des parties prenantes, qui suppose qu'une organisation est liée à diverses parties concernées qui affectent ses activités et subissent

à leur tour son impact (Freeman 1984). La comptabilité est un phénomène qui découle et opère dans un contexte social influencé à la fois par la culture et par l'environnement externe (Hopwood 1983). Le reporting sur le développement durable de l'organisation (en particulier volontaire) peut aboutir à la reconnaissance et/ou à l'approbation par les parties prenantes des objectifs et des stratégies de l'organisation (Simmons et al., 2018). La publication d'informations en matière de durabilité peut aider les organisations à recenser et à gérer leurs propres risques et opportunités liés aux questions de durabilité ; et aussi elle peut servir de base à une amélioration du dialogue et de la communication entre les organisations et leurs parties prenantes et aider les organisations à améliorer leur réputation (Directive (UE) 2022/2464).

La communication de la performance d'une organisation dans ses dimensions économiques, environnementales et sociales aux parties prenantes est la fonction principale du processus de reporting extra-financier (Krištofík et al., 2016). Selon les mots de McLuhan (1964) « le médium est le message », c'est le médium qui devrait être l'objet d'étude et non le message qu'il véhicule. Néanmoins, le message ne doit pas être détaché du médium, car celui-ci impacte la manière dont le message est perçu. Dans cette logique, il convient de souligner le rôle crucial du rapport de développement durable<sup>2</sup> (le médium), car le rapport devient un traducteur des activités économiques, environnementales et sociales de l'organisation.

Le *Rapport du Comité International de Bioéthique de l'UNESCO sur la Responsabilité Sociale et la Santé* (2010) a abordé le concept de responsabilité sociale dans le contexte de la santé, proposant ainsi son nouveau paradigme. Alors que les organisations de santé continuent d'évoluer à l'échelle mondiale en quête d'amélioration de la qualité des résultats, de la sécurité des patients, de services rentables et d'un

---

<sup>2</sup> Le Parlement Européen a reconnu l'importance de communiquer des informations sur la durabilité, telles que des facteurs sociaux et environnementaux, afin de recenser les risques en matière de durabilité et d'accroître la confiance des investisseurs et des consommateurs. D'après le Parlement Européen, la communication de ces informations est essentielle pour mener à bien la transition vers une économie mondiale durable, en associant la rentabilité à long terme à la justice sociale et à la protection de l'environnement (Directive 2014/95/UE). L'Assemblée générale des Nations unies a adopté un nouveau cadre mondial de développement durable – le programme à l'horizon 2030 qui s'articule autour des objectifs de développement durable (ODD) et couvre les trois dimensions de la durabilité : économique, sociale et environnementale (Directive (UE) 2022/2464). Par conséquent, quant à la terminologie, l'auteur utilise dans cet article les notions « rapport de développement durable » ou « rapport extra-financier » qui signifient un rapport distinct contenant les informations en matière de durabilité (relatives aux valeurs et performances environnementales, sociales et économiques), même si dans la littérature il y a d'autres termes tels que « rapport RSE (Responsabilité Sociale des Entreprises) », « rapport de responsabilité sociétale », « rapport ESG (Environnemental, Social et de Gouvernance) », « rapport environnemental », « rapport sociétal », ou « rapport non financier ». De plus, de nombreuses parties prenantes considèrent que le terme « non financier » est inexact, parce qu'il implique que les informations en question sont dénuées de pertinence financière. Toutefois, ces informations sont de plus en plus importantes sur le plan financier (Directive (UE) 2022/2464).

accès équitable aux services de santé, les parties prenantes continuent d'exiger un niveau plus élevé de responsabilité et de durabilité des soins (Ramirez et al., 2013). Le fait d'être une organisation de santé durable (socialement responsable) est de plus en plus fréquemment communiqué par la publication de rapports extra-financiers contenant des informations sur les activités liées à la responsabilité sociale (RS). Pourtant, le secteur de la santé présente le plus faible degré de reporting extra-financier. La plupart des organisations de santé (prestataires et services, biotechnologies, outils et services des sciences de la vie, équipements de santé, fournisseurs) n'ont pas de préoccupations sociales ou environnementales pressantes. Seule l'industrie pharmaceutique est fortement concernée par ces enjeux en raison de la pression énorme des parties prenantes (Churet & Eccles, 2014). Selon Tehemar (2012), compte tenu du niveau de confiance que les gens ont dans les organisations de santé, surtout les hôpitaux, il est étrange et regrettable de voir si peu de rapports extra-financiers préparés au sein du secteur de la santé. D'après lui, il est également regrettable qu'il n'existe pas de lignes directrices complètes sur la mise en œuvre de la RS et du développement durable dans les opérations des entités de santé. Selon Block (2016, p. 20) « la durabilité est mieux comprise comme des actions conçues pour générer des résultats « triple-bottom-line » autour de la prospérité économique, de la gestion environnementale et de la responsabilité sociale ». Il souligne que les organisations de santé ont du mal à concevoir, développer et mettre en œuvre diverses actions liées aux préoccupations de durabilité environnementale et sociale en les intégrant simultanément dans leurs opérations quotidiennes. La responsabilité sociale et la réactivité sociale dans le secteur de santé impliquent une nouvelle dimension sociale des soins ainsi que de nouveaux modèles organisationnels. Les organisations de santé prennent de plus en plus au sérieux leur engagement en faveur de la durabilité économique, environnementale et sociale et étendent cette attente à leurs partenaires et fournisseurs.

Ho et Taylor (2007) affirment qu'évaluer la performance organisationnelle uniquement sur la base de facteurs économiques ne suffit plus, car les parties prenantes se soucient de plus en plus de savoir si une organisation est socialement responsable et respectueuse de l'environnement. Les parties prenantes sont déterminées à exiger des organisations qu'elles aient un meilleur comportement social et écologique (Marinescu, 2020). La tendance pour le reporting de développement durable a été principalement motivée par deux facteurs : 1) une reconnaissance croissante de la possibilité que les problèmes liés au développement durable puissent affecter de manière significative la performance économique à long terme d'une organisation, et 2) la nécessité pour l'organisation de répondre de manière appropriée aux problèmes du développement durable (Ivan, 2009). Le principe de base du reporting sur le développement durable est de fournir aux parties prenantes des informations pertinentes et utiles à la décision. Afin de garantir que les intérêts de groupes de parties prenantes multiples et diversifiés sont pris en compte et que

leurs attentes sont satisfaites, une organisation se porterait volontaire pour participer à des dispositifs de surveillance, y compris du reporting extra-financier, au-delà des exigences obligatoires. Même si les organisations utilisent souvent divers mécanismes de communication dans leurs tentatives de dialogue avec différents groupes de parties prenantes, la divulgation volontaire certifiée en externe est la pierre angulaire du reporting auprès des parties prenantes (Boesso et al., 2013 ; Epstein & Birchard, 2000). Cette évolution s'est accompagnée de changements au niveau de l'élaboration de lois, réglementations et recommandations. Avoir des pratiques de développement durable approuvées par la Global Reporting Initiative (GRI) et centrées sur le reporting permet aux organisations de maintenir leur légitimité et leur licence d'exploitation en documentant leurs activités économiques, sociales et environnementales et en les traduisant dans un rapport. D'après Milne et Gray (2013, p. 21), « C'est probablement un truisme qu'aucune représentation d'interactions complexes entre entités, sociétés et environnements ne puisse jamais espérer être complète et offrir une représentation égale de nombreux points de vue différents. La clé de toute décharge de responsabilité tend donc à être le cadre dans lequel elle s'inscrit. Autrement dit, le lecteur saurait ce qui a été 'framed in' et, en revanche, ce qui a été explicitement 'framed out' ». À leur avis, la réalisation de ce cadrage social et environnemental est possible grâce à l'emploi d'une cartographie des parties prenantes et d'un bilan écologique.

L'usage croissant du reporting de développement durable et ses bénéfiques attendus, notamment en termes de meilleure information des parties prenantes, supposent que l'information divulguée soit la plus transparente possible, dresse le portrait le plus complet et le plus réaliste possible des impacts positifs et négatifs des activités de l'organisation et reflète la performance réelle de l'organisation (Boiral, 2013). Cependant, « le fait d'avoir autant de groupes de parties prenantes a entraîné une surcharge d'informations – les rapports de développement durable sont souvent trop longs et n'incluent pas suffisamment d'informations pertinentes pour répondre à tous les besoins des utilisateurs » (Tschopp & Huefner, 2015, p. 570).

« La standardisation du reporting extra-financier nécessite l'adoption coercitive des mêmes normes comptables et standards de reporting » (Torre et al., 2018, p. 601). Diverses organisations, notamment la Global Reporting Initiative, élaborent des normes relatives à la comptabilité sociale/environnementale, la présentation de rapports sociaux/environnementaux et l'audit social/environnemental, ce qui est un processus long et ardu. « Les approches suivies varient – normalisation des processus ou des résultats, volontaire ou obligatoire, sur un seul ou plusieurs sujets – et seules quelques normes couvrent la totalité des enjeux liés à la responsabilité sociale » (Commission des Communautés Européennes, 2001, p. 16). « La raison fondamentale de la standardisation du reporting extra-financier est d'améliorer la transparence des informations sociales et environnementales fournies par les organisations, afin d'assurer leur comparabilité à la fois entre les secteurs et au niveau

international » (Krištofík et al., 2016, p. 162). Les principales initiatives internationales se concentrent sur l'harmonisation et la mondialisation de ces normes, la divulgation publique d'informations, l'élaboration de rapports de développement durable, ainsi que la promotion et la diffusion du reporting extra-financier, c'est-à-dire la Global Reporting Initiative. La GRI vise à accompagner les organisations dans la préparation de leurs rapports en proposant un format standard pour faciliter les comparaisons entre les entités d'un même secteur d'activité ; et quant aux processus de rédaction des rapports de développement durable, la transparence, le dialogue entre parties prenantes et l'auditabilité sont des règles à respecter (Gillet-Monjarret & Lafont, 2020).

L'objectif de cet article est d'étudier la conformité au cadre GRI des pratiques de reporting sur le développement durable dans le secteur mondial de la santé. La question de recherche concerne l'extension dans laquelle les rapports de développement durable sont élaborés en tenant compte des lignes directrices et des standards GRI. 2440 rapports publiés entre 1999 et 2019 par 632 organisations de santé dans le monde entier ont été examinés à l'aide d'une analyse de contenu. Une méthodologie de recherche descriptive, comprenant une revue de la littérature, a été appliquée afin d'atteindre l'objectif déclaré.

Le document est structuré comme suit. L'introduction présente le contexte théorique, en tenant compte de la littérature relative au développement durable, à la responsabilité sociale, au reporting extra-financier (ou autrement dit au reporting de développement durable). La première partie est consacrée à la Global Reporting Initiative et ses lignes directrices et ses standards. Ensuite, la méthodologie de recherche est décrite, en référence à la description détaillée de l'échantillon. Les résultats sont présentés et discutés par la suite, et la dernière partie conclut l'article avec des commentaires finaux, les limites de l'étude et les perspectives futures.

## **1. Reporting extra-financier selon les lignes directrices GRI ou les standards GRI**

La Global Reporting Initiative a été fondée à Boston en 1997. Ses racines remontent aux organisations américaines à but non lucratif, la Coalition for Environmentally Responsible Economies (CERES) et le Tellus Institute. Le Programme des Nations Unies pour l'environnement (the United Nations Environment Programme – UNEP) a également participé à la création de la GRI. L'objectif était de créer le premier mécanisme de « redevabilité » (*accountability*) pour garantir que les organisations adhèrent aux principes de conduite responsable en matière d'environnement, qui ont ensuite été élargis pour inclure les questions sociales, économiques et de gouvernance (About GRI, n.d. ; Willis, 1999). « Les lignes

directrices n'étaient pas censées régir le comportement d'une organisation, mais décrire le résultat de l'adoption et de l'application de codes, politiques et systèmes de gestion de développement durable » (Enquist et al., 2006, p. 190). Le premier ensemble de lignes directrices GRI sur le reporting extra-financier est apparu sous forme d'exposé-sondage en 1999. Après des tests et des commentaires publics, la première version des lignes directrices (GRI G1), représentant le premier cadre mondial pour un reporting complet sur le développement durable, a été publiée par la Global Reporting Initiative en 2000. Selon Hussey et al. (2001), ces lignes directrices étaient conçues comme un projet international multipartite à long terme destiné à aider les organisations à rendre compte volontairement et de manière systématique des dimensions économiques, environnementales et sociales de leurs activités, produits et services. À leur avis, elles constituaient le cadre de reporting extra-financier globalement applicable et le plus complet jamais vu à ce jour, et aussi le meilleur outil disponible pour communiquer le progrès compréhensif vers tous les aspects du développement durable. D'après eux, les gouvernements devraient soutenir l'adoption des lignes directrices GRI pour les entreprises, les ONG et les particuliers. Comme elles fournissaient un cadre pour une comparaison plus significative avec la certification par un tiers ou l'audit des données, cela permettrait aux différentes parties prenantes d'accorder davantage de confiance aux données. En 2002, la Global Reporting Initiative a révélé la deuxième version des lignes directrices (GRI G2) lors du Sommet mondial sur le développement durable à Johannesburg. Développée initialement pour le secteur privé, la GRI disposait désormais d'un supplément du secteur public pour les lignes directrices génériques de 2002 pour répondre aux besoins de reporting des organisations publiques nationales, régionales et locales et pour mesurer leurs performances et leurs impacts (GRI, 2005). Alors que la demande pour les lignes directrices GRI en matière de reporting extra-financier ne cessait de croître, la troisième version des lignes directrices (GRI G3) a été lancée en 2006. Plus de 3000 experts du monde des affaires, de la société civile et du mouvement syndical ont participé au développement de la version GRI G3, mettant l'accent sur l'approche multipartite au centre des activités du GRI. En 2011, la Global Reporting Initiative a publié GRI G3.1 – une mise à jour et un complément de GRI G3, avec des orientations élargies sur la communication des performances liées au genre, aux communautés et aux droits de l'homme (Knebel & Seele, 2015). La quatrième version des lignes directrices (GRI G4), comprenant des principes de reporting, des informations standard et un manuel de mise en œuvre pour la préparation de rapports de développement durable par les organisations de toute taille ou secteur, a été lancée en 2013. Les lignes directrices GRI G4 ont été développées pour encourager une divulgation structurée, généralement dans un rapport de développement durable conforme à la GRI (Boerner, 2013). Les premiers standards mondiaux en matière de reporting de développement durable (Standards GRI), élaborés par le



Global Sustainability Standards Board (GSSB), ont été publiées en 2016 (Isaksson & Steimle, 2009). Les standards GRI permettent à toutes les organisations de rendre compte publiquement de leurs impacts économiques, environnementaux et sociaux – et montrent comment ils contribuent au développement durable. Les standards GRI incluent tous les principaux concepts et informations des lignes directrices GRI G4, améliorées par une structure plus flexible, des exigences plus claires et un langage plus simple (GRI, 2022).

La Global Reporting Initiative promeut l'utilisation des rapports sur le développement durable comme moyen pour les organisations de devenir plus durables et de contribuer à une économie mondiale durable. Les standards GRI sur le reporting de développement durable sont les premiers et les plus largement adoptés au niveau mondial. Depuis la création de la GRI en 1997, elle est passée d'une pratique de niche à une pratique désormais adoptée par une majorité croissante d'organisations. La GRI s'est imposé comme la ligne directrice dominante en termes de reporting de développement durable et a gagné en acceptation et en légitimité (Vigneau et al., 2015 ; Zinenko et al., 2015). « La structure et le contenu des lignes directrices sont à la fois logiques et pratiques. Outre les conseils sur le format et le contenu, les lignes directrices conseillent sur la manière d'introduire progressivement le système de reporting et sur la manière de normaliser et de vérifier les données. Et d'éminents experts comptables adaptent les principes comptables traditionnels à cette nouvelle forme de reporting » (Massie, 2001, pp. 60–61). Les lignes directrices de la Global Reporting Initiative ont pour objectif d'améliorer la transparence et la rigueur des rapports de développement durable en proposant des lignes directrices qui définissent des principes fondamentaux reflétant les meilleures pratiques du domaine ; et un de ces principes fondamentaux est la comparabilité des rapports (Global Reporting Initiative, 2006). Les données fournies dans les rapports doivent être précises, neutres et comparables.

Bien que le fait de se concentrer sur les processus de reporting plutôt que sur les résultats des performances sociales et environnementales ait été critiqué, la Global Reporting Initiative crée un langage qui pourrait être utilisé pour former des jugements sur les performances déclarées et conduire à l'émergence d'un consensus sociétal sur ce qui constitue des normes acceptables de reporting comportemental en matière de durabilité (Brown et al., 2009 ; Levy et al., 2010). « La GRI a élevé le reporting extra-financier à un niveau similaire à celui du reporting financier généralement accepté » (Sasse-Werhahn, 2019, p. 73).

Un rapport de développement durable est un rapport publié par une organisation sur les impacts économiques, environnementaux et sociaux causés par ses activités quotidiennes – qu'ils soient positifs ou négatifs. Il démontre également les valeurs et le modèle de gouvernance de l'organisation, et indique le lien entre sa stratégie et son engagement envers une économie mondiale durable. « Le reporting de développement durable peut être considéré comme synonyme d'autres termes



désignant le reporting extra-financier – reporting de « triple bottom line », reporting sur la responsabilité sociale des entreprises (RSE), et bien plus encore. C'est également un élément intrinsèque du reporting intégré ; un développement plus récent qui combine l'analyse des performances financières et extra-financières » (*About Sustainability Reporting*, n.d.).

## 2. Méthodes de recherche et échantillon

Afin d'atteindre l'objectif de l'article, l'analyse de 2440<sup>3</sup> rapports de développement durable/intégrés, préparés par 632 organisations du secteur de la santé du monde entier et publiés dans la Base de Données de GRI (GRI's Sustainability Disclosure Database, n.d.) entre 1999 et 2019, a été réalisée.

Cette base de données était 100% gratuite pour le grand public et comprenait les rapports dont la Global Reporting Initiative avait connaissance (tous les types de rapports de développement durable, qu'ils soient basés sur le cadre GRI ou non), rendant les informations sur le développement durable facilement et librement accessibles à tous. La Base de Données de GRI a été lancée en 2011. Le nombre de rapports augmentait de manière phénoménale et s'élevait à la mi-2020 à plus de 63 000, dont 3,8% étaient des rapports publiés par des organisations de santé du monde tout entier. La Base de Données de GRI n'est plus disponible, parce que la GRI a décidé de mettre fin à cette pratique et de fermer sa base de données.

Deux formats de reporting ont été explorés : 1) un rapport distinct (chaque type : rapport de développement durable, rapport RSE, rapport social, rapport environnemental ou autre) contenant les informations non financières<sup>4</sup> (autrement dit extra-financières) et 2) un rapport intégré présentant les informations financières et extra-financières (en tant que communication holistique, cohérente et synthétique).

Les organisations sont classées comme petites et moyennes entreprises (PMEs) sur la base des réglementations locales. En l'absence de réglementations locales, la Global Reporting Initiative suit la définition européenne des PME. Pour les grandes entreprises et les entreprises multinationales (EMNs), la classification basée sur les définitions de taille de l'UE est appliquée (tableau 1).

---

<sup>3</sup> Situation au 30.06.2020.

<sup>4</sup> Les informations non financières sont définies comme « une information fournie aux personnes extérieures à l'organisation sur des dimensions de la performance autres que l'évaluation traditionnelle de la performance financière du point de vue des actionnaires et des détenteurs de dettes » (Erkens et al., 2015, p. 25).

**Tableau 1. Critères de classification des PME, des grandes entreprises et des EMNs**

Catégorie d'entité	Effectif	Chiffre d'affaires ou	Bilan total
PME	< 250	≤ € 50 million ou	≤ € 43 million
Grande entreprise	≥ 250	> € 50 million ou	> € 43 million
EMN	≥ 250 et multinational	> € 50 million ou	> € 43 million

Source : (GRI's Sustainability Disclosure Database, n.d., p. 6).

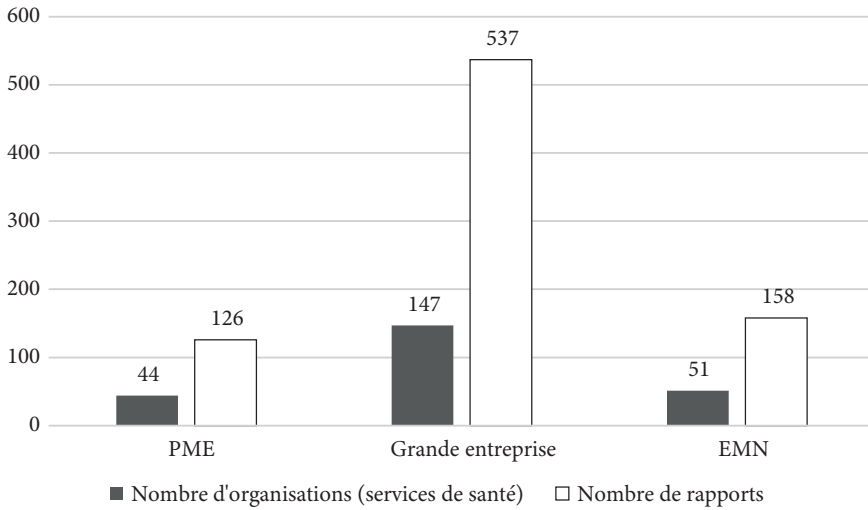
L'échantillon de recherche comprend au total 91 PME (44 fournissant des services de santé et 47 liées aux produits de santé), 345 grandes entreprises (147 fournissant des services de santé et 198 liées aux produits de santé), ainsi que 188 entreprises multinationales (51 fournissant des services de santé et 137 liées aux produits de santé). La structure détaillée de l'échantillon de recherche, arrangée par région, est présentée dans le tableau 2. En ce qui concerne les services de santé, les régions où le nombre de rapports extra-financiers était le plus élevé sont les suivantes : Amérique latine et Caraïbes – 271 rapports élaborés par 77 entités de santé (dont 197 publiés par 49 organisations brésiliennes), Europe – 244 rapports préparés par 65 organisations (126 émis par 31 unités de santé espagnoles), Amérique du Nord – 157 rapports réalisés par 41 entités de santé (toutes des États-Unis) et Asie – 119 rapports rédigés par 53 organisations. En ce qui concerne les produits de santé (fabrication et/ou de vente), les régions où le plus grand nombre de rapports de développement durable a été constaté sont les suivantes : Europe – 583 rapports élaborés par 131 unités du secteur de la santé, Asie – 540 rapports préparés par 151 organisations de santé, Amérique du Nord – 314 rapports publiés par 50 entités (toutes des États-Unis), et Amérique latine et Caraïbes – 128 rapports réalisés par 39 organisations de santé.

**Tableau 2. La structure de l'échantillon de recherche**

Catégorie d'entité	Régions					
	Afrique	Asia	Europe	Amérique latine et Caraïbes	Amérique du Nord	Océanie
PME	1	21	37	25	5	2
– Services de santé	0	7	11	21	4	1
– Produits de santé	1	14	26	4	1	1
Grande entreprise	7	124	93	80	35	7
– Services de santé	3	33	40	51	18	2
– Produits de santé	4	91	53	29	17	5
EMN	0	58	62	9	51	8
– Services de santé	0	13	12	3	19	4
– Produits de santé	0	45	50	6	32	4

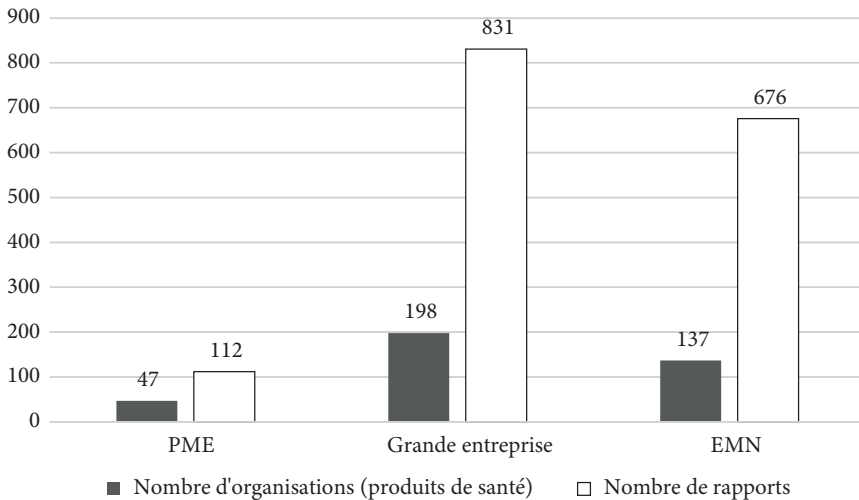
Source : élaboration propre basée sur : (GRI's Sustainability Disclosure Database, n.d.),

Entre 1999 et 2019, 821 rapports de développement durable (ou intégrés) ont été élaborés par 246 organisations fournissant des services de santé dans le monde entier : 126 rapports par 44 PME, 537 rapports par 147 grandes entreprises et 158 rapports par 51 EMN (figure 1).



**Figure 1. Caractéristiques de l'échantillon de recherche – taille des organisations fournissant des services de santé**

Source : élaboration propre basée sur : (GRI's Sustainability Disclosure Database, n.d.).



**Figure 2. Caractéristiques de l'échantillon de recherche – taille des organisations liées aux produits de santé**

Source : élaboration propre basée sur : (GRI's Sustainability Disclosure Database, n.d.).

Parmi les 1619 rapports de développement durable (ou intégrés) préparés par 386 organisations de fabrication et/ou de vente de produits de santé, 112 rapports ont été publiés par 47 PME, 831 rapports par 198 grandes entreprises et 676 rapports par 137 EMNs (figure 2).

Dans les deux cas, la grande majorité des rapports est publiée par les grandes organisations, dont le nombre est également le plus élevé parmi toutes les entités du secteur de la santé. Que l'activité des organisations de santé porte sur des services ou des produits, le nombre de rapports le plus faible est généré par les PME dont le nombre est respectivement le plus faible également.

### 3. Conformité des rapports de développement durable des organisations de santé avec le cadre GRI

La Base de Données de GRI présente des rapports qui couvrent les questions de durabilité, notamment des informations économiques, environnementales, sociales et/ou de gouvernance. Les rapports peuvent également être intégrés, couvrant à la fois la durabilité et les informations financières.

Les rapports de type « Rapports GRI » (*GRI reports*) sont des rapports de développement durable basés sur les standards GRI ou sur des cadres de reporting de développement durable existants pour lesquels un Index de contenu GRI<sup>5</sup> est disponible et qui font explicitement référence à l'application des standards GRI ou des lignes directrices GRI et contiennent un Index de contenu GRI (cas exceptionnel étant les rapports référencés GRI). Le type « Rapports GRI » indique la version des lignes directrices GRI appliquée dans le rapport : 1) GRI G1 (publiée en 2000), 2) GRI G2 (publiée en 2002), 3) GRI G3 (publiée en 2006), 4) GRI G3.1 (publiée en 2011), 5) GRI G4 (publiée en 2013) – valable jusqu'au 30 juin 2018, et 6) GRI-Standards (publiés en 2016) – en vigueur à compter du 1er juillet 2018.

Les « rapports citant-GRI » (*Citing-GRI reports*) se réfèrent aux données collectées au 1er janvier 2011 et font spécifiquement référence ou utilisent des éléments des lignes directrices de reporting de développement durable de la GRI (G4, G3.1 ou G3), mais n'incluent pas d'Index de contenu GRI<sup>6</sup>, ni n'indiquent les rapports publiés après le 1er juillet 2018 qui font référence aux lignes directrices G4. Par conséquent, ils sont obsolètes en termes de validité de certaines lignes directrices GRI.

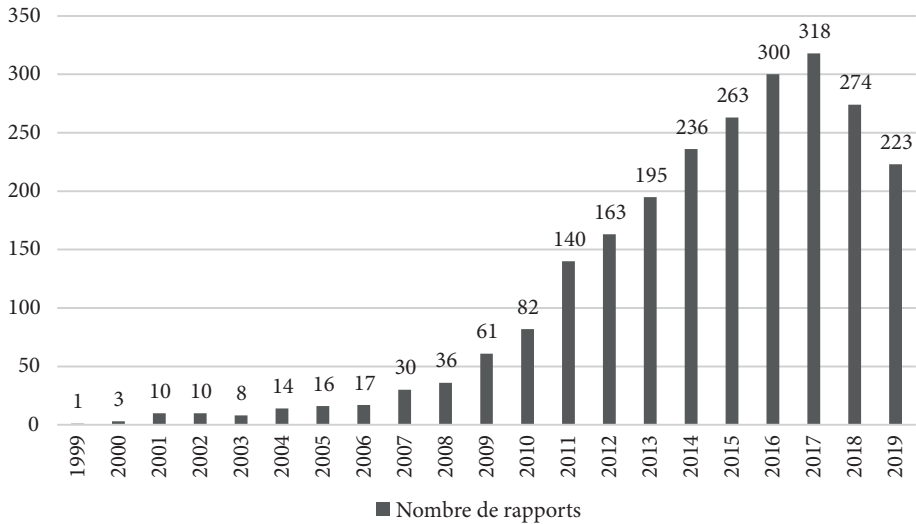
Les « rapports non-GRI » (*Non-GRI reports*) se réfèrent aux données collectées au 1er janvier 2018 et ne satisfont pas les exigences de base de données du type de rapport GRI-Standards et n'entrent pas dans la catégorie des « rapports GRI » car

<sup>5</sup> Avant 2017, cette catégorie était connue sous le nom de « Référencé GRI ».

<sup>6</sup> Les rapports publiés après le 1er juillet 2018 qui font référence aux lignes directrices G4 seront classés dans la Base de Données de GRI en tant que « rapports citant-GRI ».

il n’y a aucune référence aux lignes directrices GRI ou aux standards GRI ; cependant, ces rapports doivent couvrir un large éventail de sujets liés à la durabilité en rendant compte des impacts économiques, environnementaux et/ou sociaux.

La tendance croissante à publier des rapports sur le développement durable par les organisations (services de santé) est observée depuis 1999 (figure 3). Étant donné



**Figure 3. Nombre de rapports entre 1999 et 2019\* dans le secteur de la santé**

\* Indique les années au cours desquelles les rapports ont été publiés ; ce ne sont pas les années ou les périodes couvertes par les rapports.

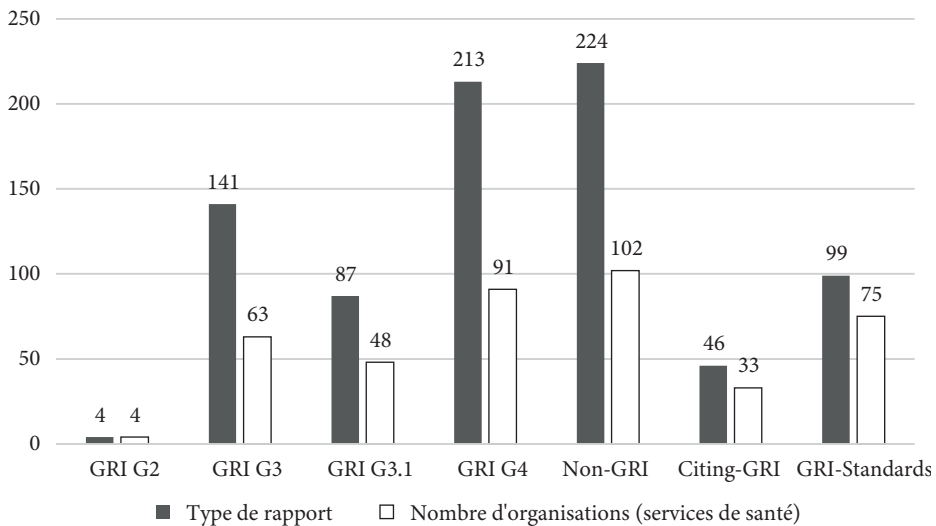
Source : élaboration propre basée sur : (GRI’s Sustainability Disclosure Database, n.d.).

que les informations pour les deux dernières années de reporting (2018–2019) sont incomplètes en raison de la collecte de données en cours (situation au 30.06.2020), du processus d’enregistrement des rapports et de l’arrêt de la Base de Données de GRI<sup>7</sup>, les données de ces deux années ne doivent pas être interprétées comme une diminution du nombre de rapports de développement durable. Une augmentation notable s’est produite respectivement en 2006, 2009 et 2011. Depuis 2011, où le nombre de rapports extra-financiers s’est s’élevé à 140, l’augmentation annuelle du nombre de rapports se situe entre 20 et 30. Certains organisations de santé viennent de débiter leur expérience de publication d’informations extra-financières, pour d’autres c’est déjà une pratique courante.

GRI G3 et GRI G4 sont les lignes directrices GRI les plus couramment utilisées par les organisations fournissant des services de santé (figure 4). Parmi les 821

<sup>7</sup> La Base de Données de GRI n’était plus disponible car la GRI a décidé de mettre fin à cette pratique.

rapports de développement durable élaborés par 246 entités, 213 rapports (26%) ont été préparés selon GRI G4 et 141 rapports (17%) selon GRI G3. 99 rapports de développement durable (12%) ont été compilés avec les GRI-Standards. Cependant, le nombre de rapports ne faisant pas référence à leur fondement sur les lignes directrices ou les standards GRI est également considérable : 224 (27%).

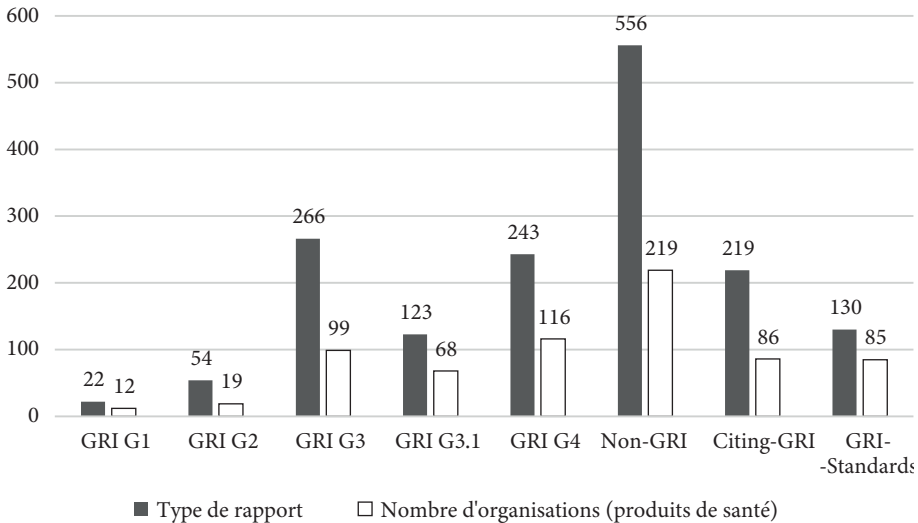


**Figure 4. Nombre de différents types de rapports publiés par les organisations fournissant des services de santé dans le monde entier entre 2001 et 2019 par rapport au nombre d'organisations**

Source : élaboration propre basée sur : (GRI's Sustainability Disclosure Database, n.d.).

Parmi 1619 rapports extra-financiers préparés par 386 organisations de fabrication et/ou de vente de produits de santé, 556 rapports de développement durable (34%) n'ont pas été élaborés conformément aux lignes directrices ou aux standards GRI (figure 5). GRI G3 et GRI G4 étaient également les plus fréquemment utilisés dans le groupe des organisations liées aux produits de santé, respectivement – 266 rapports (16%) et 243 rapports (15%). 130 rapports (8%) ont été compilés puis publiés dans la Base de Données de GRI conformément aux GRI-Standards.

En général, ces résultats sont majoritairement corrélés avec les données d'élaboration des rapports. C'est pourquoi le nombre de rapports de développement durable préparés conformément aux GRI G1 et GRI G2 est le plus faible, car ils ont été publiés par peu d'organisations de santé au cours des premières années (1999–2005) où le reporting extra-financier a commencé. Cependant, l'élaboration et la publication de rapports non-GRI et de rapports Citing-GRI peuvent être constatées presque chaque année au cours des 20 dernières années.

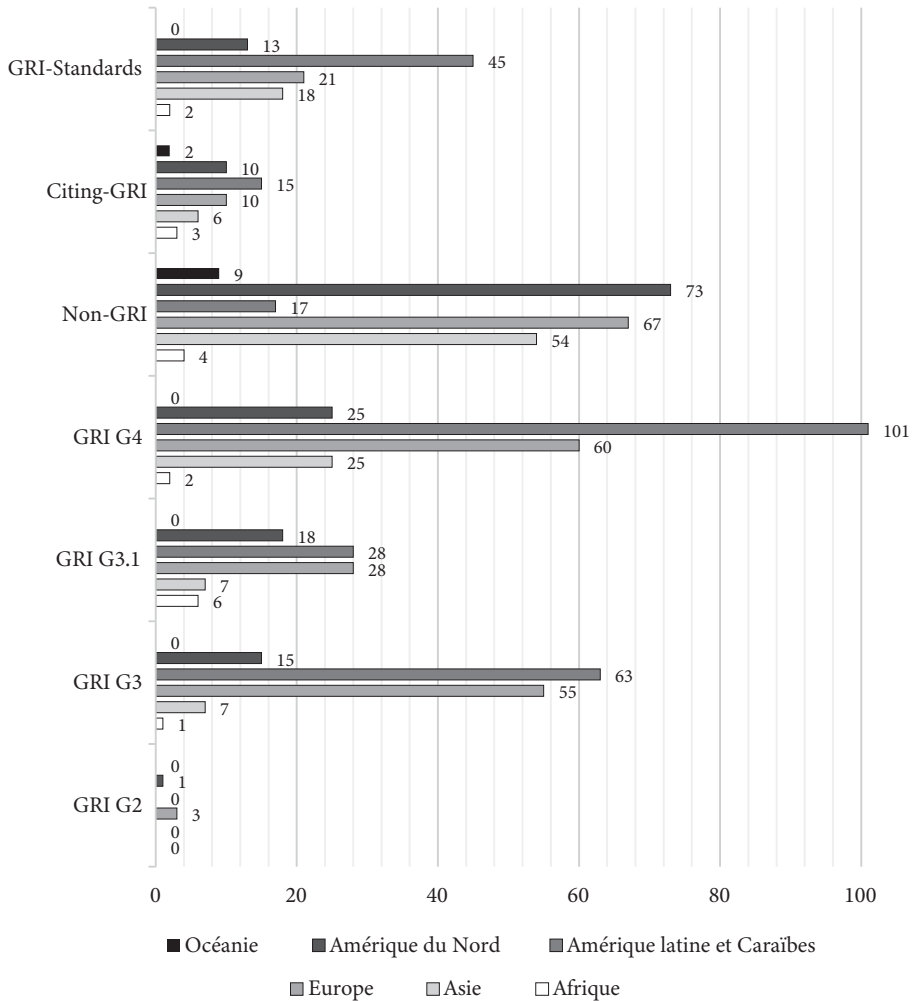


**Figure 5. Nombre de différents types de rapports publiés par les organisations liées aux produits de santé dans le monde entier entre 1999 et 2019 par rapport au nombre d'organisations**

Source : élaboration propre basée sur : (GRI's Sustainability Disclosure Database, n.d.).

Concernant le type de lignes directrices ou de standards GRI par rapport à la région où opèrent les organisations fournissant des services de santé, celles d'Amérique latine et des Caraïbes étaient les moins susceptibles de suivre les lignes directrices et les standards GRI, choisissant le plus souvent GRI G4, GRI G3 et GRI-Standards. Dans la plupart des rapports élaborés par les organisations d'Amérique du Nord et d'Asie, aucune référence n'est faite au sujet de leur fondement sur les lignes directrices ou les standards GRI. Il arrive souvent que les organisations européennes ne préparent pas leurs rapports de développement durable conformément aux lignes directrices ou aux standards GRI, ou si oui, alors selon GRI G4 et GRI G3. L'Afrique et l'Océanie sont les régions où le nombre de rapports publiés est le plus faible, quel que soit le type de rapport. Les organisations de santé africaines ont principalement suivi GRI G3.1 ou élaboré des rapports non-GRI. En Océanie, aucun cadre GRI n'a été appliqué (rapports non-GRI) ou des rapports Citant-GRI y ont été préparés (figure 6).

En ce qui concerne les organisations mondiales liées aux produits de santé, la majorité des rapports de développement durable élaborés par des organisations d'Asie et d'Europe ne font pas référence à leur fondement sur les lignes directrices ou les standards GRI. Cependant, dans le cas où les organisations asiatiques préparaient des rapports selon eux, elles ou 1) choisissaient l'option Citant-GRI, elles faisaient donc explicitement référence au fait d'être basées sur les lignes directrices du GRI (G3, G3.1 ou G4), mais pour lesquelles il n'y avait pas d'Index du contenu GRI ; ou 2) suivaient les lignes directrices GRI G4, GRI G3 et GRI-Standards.

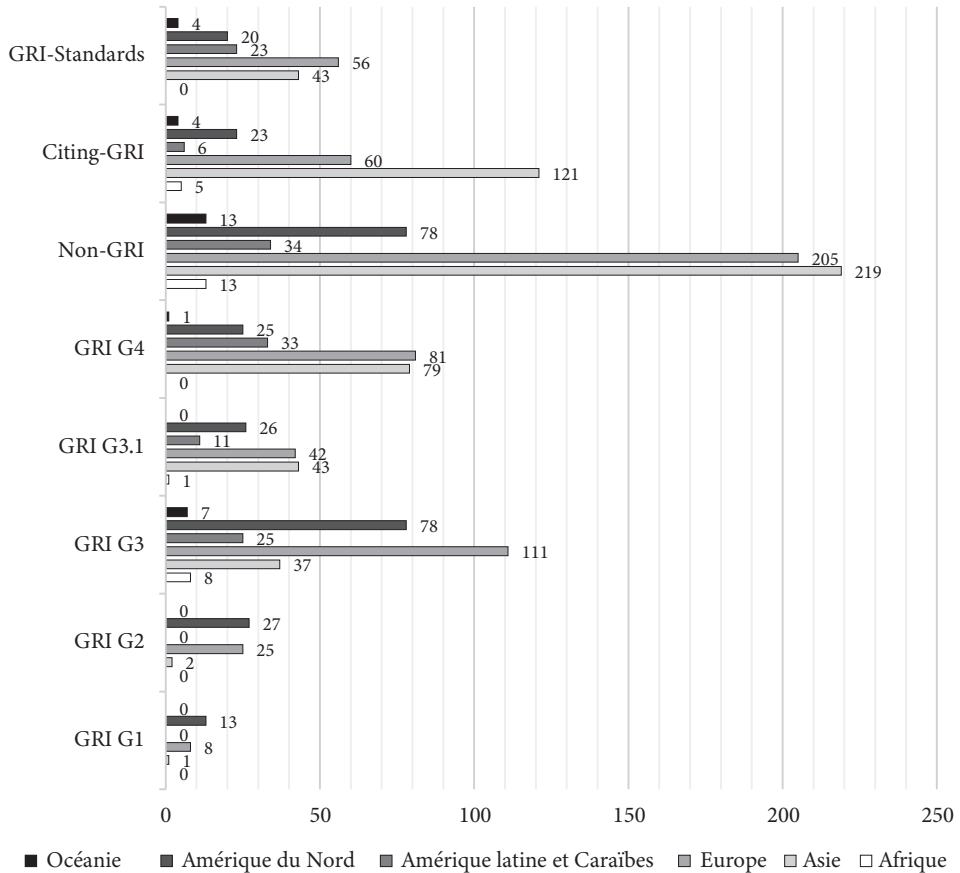


**Figure 6. Nombre de différents types de rapports sur le développement durable par région (organisations fournissant des services de santé)**

Source : élaboration propre basée sur : (GRI's Sustainability Disclosure Database, n.d.).

Quant à elles, les organisations européennes liées aux produits de santé, lorsqu'elles souhaitent se conformer aux lignes directrices ou aux standards GRI, ont opté pour GRI G3, GRI G4, l'option Citing-GRI ou les GRI-Standards. En Amérique du Nord, la majorité des rapports de développement durable ont été élaborés selon GRI G3, tandis que les organisations opérant en Amérique latine ont préparé des rapports GRI (selon les lignes directrices GRI G4, GRI G3 ou GRI-Standards) ou Non-GRI. Le plus grand nombre de rapports préparés et publiés en Afrique et en Océanie n'étaient pas conformes au cadre GRI (figure 7).





**Figure 7. Nombre de différents types de rapports sur le développement durable par régions (organisations liées aux produits de santé)**

Source : élaboration propre basée sur : (GRI's Sustainability Disclosure Database, n.d.).

## Conclusion

La recherche en comptabilité socio-environnementale (CSE) s'est essentiellement tournée vers l'analyse des pratiques de reporting extra-financier (Bebbington & Larrinaga, 2014 ; Carn, 2021 ; Gray & Laughlin, 2012). Les approches des organisations en matière de reporting extra-financier sont aussi variées que leurs approches en matière de développement durable. Pour que les rapports de développement durable soient utiles, un consensus mondial doit se dégager sur le type d'informations à divulguer, le format de rapport à utiliser et la fiabilité de la procédure d'évaluation et d'audit. La Global Reporting Initiative a été créée en raison de

l'absence de norme commune en matière de reporting développement durable. À l'origine, l'objectif de la GRI était d'élaborer et de promouvoir des lignes directrices pour le reporting sur le développement durable. Ayant atteint cet objectif, la GRI s'efforçait de faire du reporting extra-financier une pratique standard pour toutes les organisations en proposant une gamme de suppléments développés pour répondre aux circonstances et aux défis spécifiques au secteur (Zinenko et al., 2015).

Le reporting sur le développement durable « s'est développé à un point tel qu'il semble peu probable qu'il disparaisse. Il semble plutôt destiné à devenir un élément clé du cadre global de reporting comptable, rejoignant le reporting financier externe, le reporting fiscal, le reporting réglementaire et le reporting interne » (Tschopp & Huefner, 2015, p. 565). Les organisations de santé doivent continuer de surveiller les impacts environnementaux et sociaux de leurs opérations pour mettre en œuvre leur mission première : la promotion de la santé.

L'article étudie la conformité des pratiques de reporting en matière de développement durable pour le secteur mondial de la santé avec le cadre de la Global Reporting Initiative. Les résultats de la recherche permettent de tirer les conclusions suivantes :

- 1) la tendance croissante des organisations à publier des rapports de développement durable conformément aux lignes directrices ou aux standards GRI est constatée chaque année ;
- 2) 68% de l'ensemble des 2440 rapports publiés par des organisations sont conformes au cadre GRI ;
- 3) les organisations de santé ont amélioré leurs pratiques de reporting sur le développement durable au cours de la période examinée en développant le contenu et la qualité de leurs rapports – les rapports durables sont plus précis et mieux structurés, c'est-à-dire classés par problèmes particuliers, ce qui peut être une conséquence de l'adaptation des lignes directrices GRI ou les standards GRI.

Au total, 275 rapports de développement durable dans le secteur de la santé dans le monde entier (11,2%) sont conformes aux GRI-Standards, dont 138 publiés par de grandes entreprises, 83 par des entreprises multinationales et 54 par des PME. 460 rapports de toutes les organisations de santé (18,8%) sont élaborés selon GRI G4, dont 274 par de grandes entreprises, 132 par des entreprises multinationales et 54 par des PME. 407 rapports de développement durable dans le secteur de la santé dans le monde entier (16,6%) sont préparés conformément à GRI G3, dont 244 publiés par de grandes entreprises, 126 par des entreprises multinationales et 37 par des PME. 210 rapports (8,6%) sur un total de 2440 sont conformes à GRI G3.1, dont 124 sont publiés par de grandes entreprises, 63 par des entreprises multinationales et 23 par des PME. 58 rapports dans le secteur mondial de la santé (2,3%) sont élaborés selon GRI G2, dont 28 par de grandes entreprises, 29 par des entreprises multinationales et 1 par une PME. 22 rapports (0,9%) sont préparés

conformément à GRI G1, dont la moitié sont rédigés par de grandes entreprises et l'autre moitié par des entreprises multinationales. L'option Citing-GRI a été choisie lors de la préparation de 265 rapports de développement durable (10,8%) par des organisations de santé, 160 d'entre eux sont publiés par de grandes entreprises, 96 par des entreprises multinationales et 9 par des PME. Alors que 793 rapports dans le secteur de la santé dans le monde entier (32%) ne sont pas conformes aux lignes directrices GRI ou aux standards GRI, dont 413 sont publiés par de grandes entreprises, 302 par des entreprises multinationales et 77 par des PME.

Les tendances observées concernant la conformité des rapports sur le développement durable avec le cadre GRI pourraient fournir une image complète des pratiques de publication de rapports extra-financiers dans le secteur mondial de la santé. Elles offrent des informations intéressantes sur les rapports de développement durable qui sont les instruments les plus couramment utilisés par les organisations pour rendre compte de leurs performances sociales et environnementales.

Cette recherche contribue à une littérature croissante sur la standardisation des rapports de développement durable dans le secteur mondial de la santé en fournissant un aperçu empirique de l'utilisation réelle du cadre GRI. La recherche comble une lacune en matière de recherche dans le domaine des pratiques de reporting extra-financier des organisations de santé du monde entier. La synergie entre théorie de la communication (travaux de McLuhan, 1964), théorie des parties prenantes (travaux de Freeman, 1984) et standardisation du reporting de développement durable est mise en avant.

Cet article pose donc les bases de recherches futures sur les pratiques, structures et systèmes intra-organisationnels qui sont le résultat de la conformité au cadre GRI. D'autres études pourraient examiner les effets de l'application de la GRI au niveau micro – sur les pratiques de gestion en comparant la mise en œuvre prévue et réelle des lignes directrices ou des standards GRI et leurs influences conséquentes sur les processus organisationnels. L'analyse pourrait être basée sur une étude de cas qualitative intégrée réalisée via des entretiens, de la documentation interne et le rapport de développement durable de l'organisation.

## References

- About GRI. (n.d.). Retrieved November 5, 2023 from <https://www.globalreporting.org/about-gri/mission-history>
- Bebbington, J., & Larrinaga, C. (2014), Accounting and sustainable development : An exploration. *Accounting, Organizations and Society*, 39(6), 395–413. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2014.01.003>
- Block, D. J. (2016). Managing natural resources in value-based care. *Physician Leadership Journal*, 3(3), 18–21.

- Boerner, H. (2013). New GRI's G4 sustainability reporting guidelines. *Corporate Finance Review*, 18(2), 25–29.
- Boesso, G., Kumar, K., & Michelson, G. (2013). Descriptive, instrumental and strategic approaches to corporate social responsibility. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26(3), 399–422.
- Boiral, O. (2013). Sustainability reports as simulacra? A counter-account of A and A+ GRI reports. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26(7), 1036–1071. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-04-2012-00998>
- Brown, H. S., de Jong, M., & Levy, D. L. (2009). Building institutions based on information disclosure: Lessons from GRI's sustainability reporting. *Journal of Cleaner Production*, 17(6), 571–580. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2008.12.009>
- Carn, C. (2021). Ce que la comptabilité socio-environnementale dit de notre rapport au monde. *Entreprise & Société*, 9(1), 215–236. <https://doi.org/10.48611/isbn.978-2-406-12203-6.p.0215>
- Churet, C., & Eccles, R. G. (2014). Integrated reporting, quality of management, and financial performance. *Journal of Applied Corporate Finance*, 26(1), 56–64. <https://doi.org/10.1111/jacf.12054>
- Commission des Communautés Européennes. (2001). *Livre vert*. Bruxelles 18.07.2001, COM(2001) 366 final. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:52001DC0366>
- Directive 2014/95/UE du Parlement Européen et du Conseil du 22 octobre 2014 modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité par certaines grandes entreprises et certains groups.
- Directive (UE) 2022/2464 du Parlement Européen et du Conseil du 14 décembre 2022 modifiant le règlement (UE) no 537/2014 et les directives 2004/109/CE, 2006/43/CE et 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises.
- Enquist, B., Johnson, M., & Skälén, P. (2006). Adoption of corporate social responsibility—incorporating a stakeholder perspective. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 3(3), 188–207. <https://doi.org/10.1108/11766090610705399>
- Epstein, M. J., & Birchard, B. (2000). *Counting what counts: Turning corporate accountability to competitive advantage*. Perseus Books.
- Erkens, M., Paugam, L., & Stolowy, H. (2015). Non-financial information: State of the art and research perspectives based on a bibliometric study. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 21(3), 15–92. <https://doi.org/10.3917/cca.213.0015>
- Freeman, R. E. (1984). *Strategic management: A stakeholder approach*. Pitman.
- Gillet-Monjarret, C., & Lafont, A. J. (2020). Analyse discursive des rapports RSE des entreprises familiales vs non familiales. *Finance Contrôle Stratégie*, 23(1), 1–33. <https://doi.org/10.4000/fcs.4709>
- Global Reporting Initiative. (2006). *Sustainability Reporting Guidelines*. GRI.
- Gray, R., & Laughlin, R. (2012). It was 20 years ago today: Sgt Pepper, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, green accounting and the Blue Meanies. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 25(2), 228–255. <https://doi-10.1108/09513571211198755>

- GRI. (2005). *Sector supplement for public agencies, Pilot Version 1, incorporating an abridged version of the 2002 Sustainability Reporting Guidelines*, March. Global Reporting Initiative.
- GRI. (2022). *The GRI standards: Enabling transparency on organizational impacts*. <https://www.globalreporting.org/media/wmxlklns/about-gri-brochure-2022.pdf>
- GRI's Sustainability Disclosure Database. (n.d.). *Data legend*. <https://www.globalreporting.org/media/m22dl3o0/gri-data-legend-sustainability-disclosure-database-profiling.pdf>
- Ho, L. J., & Taylor, M. E. (2007). An empirical analysis of triple bottom-line reporting and its determinants: Evidence from the United States and Japan. *Journal of International Financial and Accounting*, 18(2), 123–150. <https://doi.org/10.1111/j.1467-646X.2007.01010.x>
- Hopwood, A. (1983). On trying to study accounting in the contexts in which it operates. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2–3), 287–305. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(83\)90035-1](https://doi.org/10.1016/0361-3682(83)90035-1)
- Hussey, D. M., Kirsop, P. L., & Meissen, R. E. (2001). Global Reporting Initiative guidelines: An evaluation of sustainable development metrics for industry. *Environmental Quality Management*, 11(1), 1–20.
- Isaksson, R., & Steimle, U. (2009). What does GRI-reporting tell us about corporate sustainability? *TQM Journal*, 21(2), 61–74.
- Ivan, O. R. (2009). Sustainability in accounting – basis: A conceptual framework. *Annales Universitatis Apulensis: Series Oeconomica*, 11(1), 1–10.
- Knebel, S., & Seele, P. (2015). Quo vadis GRI? A (critical) assessment of GRI 3.1 A+ non-financial reports and implications for credibility and standardization. *Corporate Communications*, 20(2), 196–212. <https://doi.org/10.1108/CCIJ-11-2013-0101>
- Krištofík, P., Lament, M., & Musa, H. (2016). The reporting of non-financial information and the rationale for its standardisation, *Business Administration and Management*, 19(2), 157–175. <https://doi.org/10.15240/tul/001/2016-2-011>
- Levy, D. L., Szejnwald Brown, H., de Jong, M., & Brown, H. (2010). The contested politics of corporate governance: The case of the global reporting initiative. *Business and Society*, 49(1), 88–115. <https://doi.org/10.1177/0007650309345420>
- Marinescu, A. O. (2020). Analysis on the compliance of sustainability reports of Romanian companies with GRI conceptual framework. *Audit Financiar*, 2(158), 361–375. [https://revista.cafr.ro/temp/Abstract\\_EN\\_9639.pdf](https://revista.cafr.ro/temp/Abstract_EN_9639.pdf)
- Massie, R. K. (2001). Reporting on sustainability: A global initiative. *Organization for Economic Cooperation and Development. The OECD Observer*, 226, 60–61. [link.gale.com/apps/doc/A76285709/AONE?](http://link.gale.com/apps/doc/A76285709/AONE?)
- McLuhan, M. (1964). *Understanding media: The extensions of man*. Routledge and Kegan Paul.
- Milne, M. J., & Gray, R. (2013). W(h)ither ecology? The Triple Bottom Line, the Global Reporting Initiative, and Corporate Sustainability Reporting. *Journal of Business Ethics*, 118(1), 13–29.
- Ramirez, B., West, D. J., & Costell, M. M. (2013). Development of a culture of sustainability in health care organizations. *Journal of Health Organization and Management*, 27(5), 665–672. <https://doi.org/10.1108/JHOM-11-2012-0226>
- Rapport du Comité International de Bioéthique de L'UNESCO (CIB) sur la Responsabilité Sociale et la Santé. (2010). UNESCO.

- Sasse-Werhahn, L. (2019). The practical wisdom behind the GRI. *Humanistic Management Journal*, 4(1), 71–84. <https://doi.org/10.1007/s41463-019-00054-w>
- Simmons, J. M., Jr, Crittenden, V. L., & Schlegelmilch, B. B. (2018). The Global Reporting Initiative: Do application levels matter? *Social Responsibility Journal*, 14(3), 527–541. <https://doi.org/10.1108/SRJ-12-2016-0218>
- Tehemar, S. Z. (2012). Corporate Social Responsibility in healthcare. *Health Works Collective*. <https://www.healthworkscollective.com/drtehemar/43791/corporate-social-responsibility-healthcare-sectors>
- Torre, M. L., Sabelfeld, S., Blomkvist, M., Tarquinio, L., & Dumay J. (2018). Harmonising non-financial reporting regulation in Europe. *Meditari Accountancy Research*, 26(4), 598–621. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-02-2018-0290>
- Tschopp, D., & Huefner, R. J. (2015). Comparing the evolution of CSR reporting to that of financial reporting. *Journal of Business Ethics*, 127(3), 565–577.
- Vigneau, L., Humphreys, M., & Moon, J. (2015). How do firms comply with international sustainability standards? Processes and consequences of adopting the Global Reporting Initiative. *Journal of Business Ethics*, 131(2), 469–486. <https://www.jstor.org/stable/24703515>
- Willis, A. (1999). Guidelines for sustainability reporting: CA. *CA Magazine*, 132(9), 14–15.
- Zinenko, A., Rovira, M. R., & Montiel, I. (2015). The fit of the social responsibility standard ISO 26000 within other CSR instruments: Redundant or complementary?. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 6(4), 498–526. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-05-2014-0032>

**Alain REDSLOB**

Professeur émérite à l'Université Panthéon Assas (Paris 2)

Président de l'AIELF

L'Association Internationale des Economistes de Langue Française (AIELF) réunit des économistes sans parti pris, respectueux des convictions de celles et de ceux qui les portent. Fusion d'une diversité culturelle dans le creuset d'une communauté d'intérêt, elle rassemble universitaires, chercheurs et hommes de culture qui réfléchissent, coopèrent et diffusent une pensée économique vivée à la passion de la langue de Molière.

Vaste est sa mission. Parce qu'elle instaure, élargit et renforce des liens culturels aux fins de propager notre discipline, dans son aspect humain, institutionnel et formel. Parce qu'elle participe au rayonnement de la recherche, favorise l'élévation des niveaux d'éducation et incite les jeunes à s'investir. Parce qu'en écartant toute pompe, elle encourage le rapprochement des peuples en densifiant des échanges propres à la compréhension de cultures si diverses.

Aujourd'hui, les difficultés abondent, les défis se multiplient, les solutions tardent. À vrai dire, l'économie politique se trouve contrainte d'explorer des champs dont l'étendue grandissante n'a de cesse de le disputer à une aridité parfois inquiétante. Aussi, avec l'ardeur qui nous anime, valorisons nos connaissances, suscitons des confrontations d'opinions, propageons des idées neuves, tout en portant haut les couleurs de ce si beau langage qui est le nôtre.

La Revue Internationale des Economistes de Langue Française (RIELF) ambitionne de prendre sa juste part à cet élan avoué et prometteur.

**Prof. dr hab. Maciej ŻUKOWSKI**

Recteur de l'USEGP

L'Université des Sciences Economiques et de Gestion de Poznań est l'une des écoles d'économie et d'affaires les plus anciennes et les plus prestigieuses de Pologne. Depuis 1926, nous développons continuellement l'enseignement supérieur et garantissons des études scientifiques de haute qualité et un développement constant des infrastructures de recherche. Nous préparons de nombreux expertises économiques et réalisons des projets innovants. Une éducation de haute qualité, que nous offrons depuis des années, permet à nos étudiants et diplômés de relever avec succès les défis d'un marché du travail dynamique.

L'innovation de nos méthodes de recherche et d'enseignement a été confirmée par de nombreux classements et réalisations de nos étudiants et employés. Nous combinons notre souci de la meilleure qualité d'enseignement avec le développement de la coopération avec d'autres pays et des pratiques commerciales largement définies.

**Dr Claudio RUFF ESCOBAR**

Recteur de l'Université Bernardo O'Higgins, Chili

L'Université Bernardo O'Higgins (UBO), de Santiago du Chili, est une fondation sans but lucratif, de droit privé, accréditée par la Commission Nationale d'Accréditation (CNA-Chile), pour sa qualité académique, sa gestion et sa politique en matière de relations extérieures avec la Société. Comptant près de 7.000 étudiants répartis sur quatre facultés offrant des programmes de niveaux Licence, Master et Doctorat, ainsi que des départements et centres de recherche, l'Université a pour axe stratégique de développer l'excellence académique et consolider sa politique d'internationalisation, vecteur de croissance académique et culturelle pour toute la communauté universitaire. Cette stratégie est d'ailleurs distinguée par les ranking internationaux (Scimago et Times Higher Education (THE), et régionaux (Revue América Economía), notamment sur les axes de Recherche et d'ouverture à l'international.

L'Université Bernardo O'Higgins compte plus de 125 accords de coopération internationale, parmi lesquels, nombreux sont célébrés avec des pays francophones, cherchant à promouvoir la Francophonie comme axe stratégique d'internationalisation se positionnant ainsi comme l'Université chilienne la plus engagée dans cette vocation tant sur plan académique, que culturel et linguistique. Depuis 2018, l'UBO est membre actif de l'Agence Universitaire de la Francophonie (AUF). Dans ce contexte, l'adhésion au prestigieux réseau de l'AIELF, et l'organisation de son 61<sup>e</sup> Congrès à Santiago du Chili en mai 2019, contribuent largement à enrichir cette vision et au rayonnement de la francophonie en Amérique Latine.

Note aux lecteurs : Les textes à soumettre sont à adresser en version électronique à l'adresse de la revue RIELF [Krzysztof.Malaga@ue.poznan.pl](mailto:Krzysztof.Malaga@ue.poznan.pl)

Le « guide de soumission » est disponible auprès de site officiel de la RIELF <http://rielf.aielf.org> ou bien sur le site de l'AIELF : <http://www.aielf.org>

