

AUDIT & SOCIÉTÉ Décembre 2023

LES COMMISSAIRES AUX COMPTES
bâisseurs d'une société de confiance



www.cncc.fr

200 - 216 rue Raymond Losserand
75680 Paris cedex 14
+33 (0)1 44 77 82 82

Création et conception : Agence MadameMonsieur - Paris | Décembre 2023 | Crédits photos : CNCC - DR

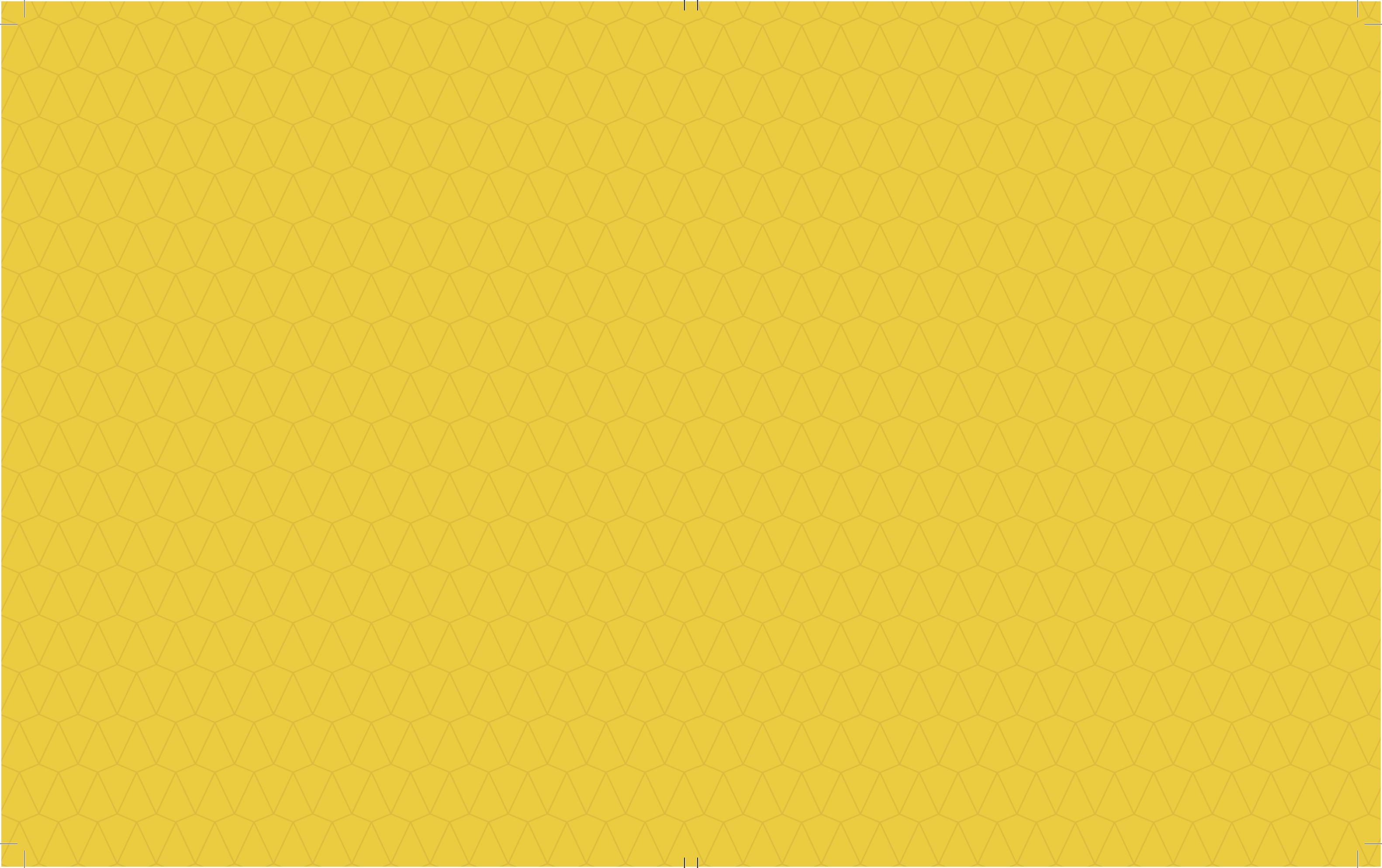


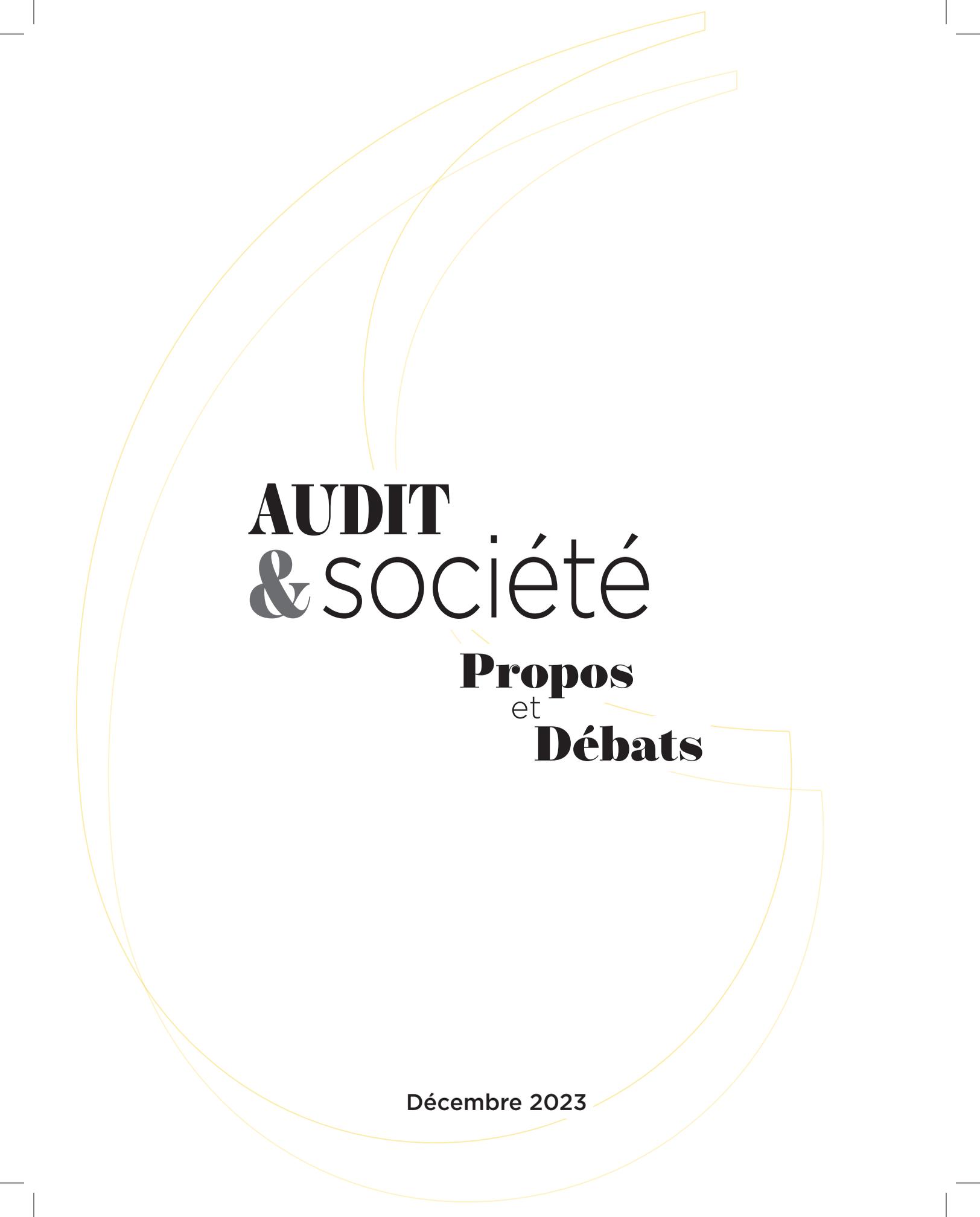
AUDIT & société

Propos
et
Débats

Décembre 2023
#4

CNCC
COMPAGNIE
NATIONALE DES
COMMISSAIRES AUX
COMPTES





AUDIT & société

Propos

et

Débats

Décembre 2023

Sommaire

3.

ÉDITORIAL

Yannick Ollivier

4.

PRÉSENTATION

Lionel Escaffre

7.

PERFORMANCE GLOBALE, RAISON D'ÊTRE ET SOCIÉTÉ À MISSION :

Une (brève) revue de littérature

Olivier Cretté

21.

LA LÉGITIMITÉ DE L'AUDIT INTERNE DANS LE MODÈLE DE TROIS LIGNES DE DÉFENSE

Jean-Louis Ledoux / Viet Ha Tran Vu

33.

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

« L'auditeur légal » dans l'environnement juridique et financier d'hier et d'aujourd'hui

Hubert Tubiana

39.

PREMIÈRES DÉCISIONS RENDUES SUR LE DEVOIR DE VIGILANCE

Philippe Merle

45.

AU-DELÀ DES DIPLÔMES :

L'émergence des certifications et micro-certifications dans l'audit en France

Stéphane Bellanger

55.

INTÉGRATION DES ENJEUX DE DURABILITÉ

Dans les cursus de formations universitaires des professionnels de comptabilité en France

Yulia Altukhova-Nys / Julie Chassagne / Phu Dao-Le Flécher

71.

RÉDUIRE L'IMPACT DES RPS CHEZ LES FUTURS COMPTABLES ET AUDITEURS :

Un terreau de l'attractivité pour la profession ?

Philippe Chapellier / Claire Gillet-Monjarret / Agnès Mazars-Chapelon

Le commissaire aux comptes

garant du capital confiance



Yannick Ollivier

Président de la CNCC

L'évolution des attentes citoyennes, notamment en matière de durabilité, appelle l'acquisition et le développement de nouvelles compétences par nos cabinets. Cette question de la compétence, intimement liée à celle de la formation des commissaires aux comptes et de leurs collaborateurs, guide les réflexions et les actions de la CNCC depuis le début de la mandature et sont au cœur de la 34^e édition des Assises de la profession.

La directive CSRD et les missions qui en découlent, à commencer par l'audit du reporting de durabilité, sont au centre des réflexions des contributeurs de la revue. Nombre d'entre eux, au-delà de la réflexion académique, contribuent activement au développement des actions de formation de la Compagnie nationale et en particulier du « Visa Durabilité » qui nous permettra d'accéder à ce nouveau marché.

Ces mêmes contributeurs sont également engagés auprès de l'École Française de Formation à l'Audit (EFFA), créée au printemps de cette année, qui permettra à notre profession de renforcer le cursus de formation des auditeurs et d'accès au CAFCAC. Un cursus rénové, animé par une école qui a l'ambition de rayonner sur l'ensemble du territoire, qui augmentera notre attractivité auprès de profils matures et riches de leurs expertises comme des ingénieurs, économistes, juristes... De nouveaux profils dont nos cabinets ont besoin pour relever les défis liés à l'extension du champ d'intervention de nos nouvelles missions.

Audit et Société, dont vous abordez le 4^e numéro, se veut un lieu de réflexion et de synthèse des apports de la recherche portant sur l'audit. Les papiers présentés ci-après montrent toute la richesse de notre profession mais aussi l'impérieuse nécessité de poser ses enjeux d'avenir en termes de compétences et de ressources.

Un grand merci aux rédacteurs pour le temps consacré à cette revue qui participe au rayonnement de la profession, ainsi qu'aux équipes technique et administrative qui les soutiennent dans sa réalisation.

Bonne lecture !



Lionel Escaffre

*Professeur des Universités à l'IAE d'Angers
Commissaire aux comptes membre de la CRCC de Paris
Président du groupe de Travail Universitaires à la CNCC*

L'audit légal, un champ d'application aux compétences étendues dans le cadre d'exigences réglementaires renforcées et innovantes.

La revue *Audit et Société*, fruit des travaux de recherches d'universitaires travaillant sur l'audit, est particulièrement positionnée sur l'actualité professionnelle et réglementaire. Les articles présentés dans ce numéro sont directement liés à l'évolution du métier du commissaire aux comptes. Cette mutation est constatée au titre de l'évolution législative importante à laquelle l'auditeur légal a dû s'adapter. Ce numéro 4 d'*Audit & Société* propose une réflexion et une analyse sur des domaines auxquels l'auditeur est de plus en plus confronté comme le développement durable et l'intelligence artificielle.

Le premier article, écrit par Olivier Cretté, est une revue de littérature particulièrement riche sur les fondements théoriques et pratiques de la « société à mission », notion édictée par la loi PACTE et engageant les entreprises qui choisissent ce qualificatif à réfléchir sur leur raison d'être. La grande pertinence de ce papier est de mettre en exergue les relations que peuvent entretenir cette typologie d'entreprises avec la définition de la performance lorsqu'elles investissent dans le capital humain et environnemental. Ce paradoxe pourrait trouver un chemin de résolution si la définition de la performance, performance financière ou comptable, change de paradigme en mutant vers une notion de performance globale. Une performance qui est susceptible d'incorporer dans sa définition méthodologique une notion bien connue en comptabilité, mais probablement encore insuffisamment étudiée à la lumière des nouveaux textes européens sur la durabilité : le capital immatériel. Cette thématique d'apparence très conceptuelle est un enjeu de taille pour les commissaires aux comptes ayant obtenu la qualification d'OTI (Organisme Tiers Indépendant) auprès du COFRAC (Comité Français d'Accréditation) car une entreprise à mission doit soumettre ses modalités de fonctionnement à ce tiers pour validation de son engagement. L'interconnexion entre les notions de développement durable et de capital immatériel est une thématique de recherche essentielle pour assurer un corpus normatif efficace, c'est-à-dire ne laissant pas de place à un habillage de communication, le « green-washing ».

Le deuxième texte est une ouverture sur l'audit en entreprise et porte sur une méthodologie pratique d'audit interne développée à la suite de la crise financière de 2008 et dont les principes peuvent inspirer la démarche d'audit des commissaires aux comptes notamment dans le cadre de la planification de la mission. Les auteurs Jean-Louis Ledoux et Viet Ha Tran Vu présentent le modèle de trois lignes de défense (3LoDM) élaboré en 2013 par l'Institut

des Auditeurs Internes. Cet outil de mesure des risques auxquels sont exposées les entreprises est notamment très adapté aux secteurs réglementés, secteurs sur lesquels les commissaires aux comptes sont de plus en plus sollicités. Les auteurs explicitent ce modèle en posant la question de la légitimité de l'audit interne au regard de la gouvernance ; cette légitimité et son articulation avec les évolutions du dispositif du contrôle interne de l'entreprise constituent des thématiques importantes pour la justification des travaux de l'auditeur légal en matière d'appréciations et de tests de procédures.

Le troisième papier est une importante prise de recul sur le métier du professionnel de l'audit bien utile dans ce contexte mouvant de la législation extra-financière. A partir d'un constat historique et en projetant le propos dans les évolutions technologiques de l'information comptable et juridique, Hubert Tubiana propose une réflexion sur le rôle économique du commissaire aux comptes dans l'Economie. Ce papier montre l'amplitude de la dématérialisation des comptes et l'importance donnée à l'analyse des risques de l'entreprise conférant à l'auditeur légal un rôle d'économiste d'entreprise plutôt qu'un simple réviseur de comptabilité. Par ailleurs, l'auteur s'interroge sur la qualité et la cohérence des textes législatifs portant sur les principes comptables en reprochant de manière implicite et légitime la difficulté de trouver une colonne vertébrale stable quant à l'objectif de l'établissement des états financiers. Les controverses qui animent la normalisation comptable en sont une vibrante illustration.

L'article de Philippe Merle offre une réflexion approfondie sur la notion de devoir de vigilance auquel les entreprises sont soumises en matière de développement durable en application de la loi du 27 mars 2017. Ces dispositions sont lourdes de conséquences en matière d'organisation interne de l'entreprise et compte tenu des procédures que celles-ci doivent respecter. L'auteur constate que le dispositif législatif et réglementaire demeure peu clarifié dans son application et que la jurisprudence sur la forme et sur le fond est en difficulté pour permettre à des associations de défense des droits humains ou de l'environnement d'obtenir gain de cause à la suite de l'assignation d'une société ne respectant pas, d'après elles, les engagements sociétaux et environnementaux prévus par les textes. Ce débat est particulièrement d'actualité en cette période de transposition de la directive européenne CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive) qui conférera au commissaire aux comptes une certification de conformité et de sincérité d'un rapport de durabilité. En effet, à l'instar des entreprises mises en responsabilité par des associations et ONG (Organisations Non Gouvernementales), il est prudent désormais de réfléchir à l'exposition des responsabilités du commissaire aux comptes consécutives à ce type de missions. Des missions moins comptables et nécessitant des compétences scientifiques et économiques spécifiques en constante évolution. L'auteur montre d'ailleurs, la prise de conscience des magistrats quant au caractère « monumental » des investissements qu'une entreprise doit réaliser pour respecter ces dispositions sociétales et environnementales, l'auditeur sera de manière certaine confronté à cette trajectoire dans l'accompagnement de ses clients.

Sur la base de cette prise de recul, Stéphane Bellanger, dans un cinquième article, propose une réflexion sur les modalités de certification de formations professionnelles à l'aune de l'évolution des compétences attendues du commissaire aux comptes. L'auteur montre la nécessité d'une formation continue bien plus large compte tenu des défis technologiques auxquels sont confrontés les auditeurs. L'apport des technologies de blockchain associé aux considérations environnementales et sociétales nécessitent de ne pas cantonner la formation continue à l'intérieur d'une simple actualisation des métiers traditionnels du commissaire aux comptes. Le développement de certificats professionnels accessibles et ouverts sur des disciplines scientifiques, numériques en lien avec les processus algorithmiques de l'intelligence artificielle doit devenir un impératif pour les institutions de formation continue s'adressant aux commissaires aux comptes.

L'élargissement des missions du commissaire aux comptes trouve son prolongement dans la transposition de la directive européenne CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive). Ce texte en cours de transposition en France positionne le commissaire aux comptes comme un auditeur des informations portant sur la trajectoire de développement durable des entreprises. Yulia Altukhova-Nys, Julie Chassagne et Phu Dao-Le Flécher, dans ce sixième texte, s'interrogent sur la nécessaire formation en ESG (Environmental, Social, & Governance) des auditeurs. Les auteurs constatent que malgré un réel attrait des praticiens pour ces missions futures, il n'en demeure pas moins que peu d'entre eux ont pu suivre des formations autour de ces thématiques assez éloignées des concepts comptables et financiers et faisant appel à des compétences scientifiques, physiques davantage portées par des profils d'ingénieurs. Ce constat est aussi à étendre à la formation initiale qui nécessite d'intégrer les enjeux de durabilité, enjeux souvent déjà bien présents dans les attentes et l'esprit sociologique de la nouvelle génération.

L'aspiration des jeunes commissaires aux comptes pour le développement durable montre à quel point l'attractivité du métier d'auditeur doit reposer désormais sur les principes de l'ESG. À ce titre, Philippe Chapellier, Claire Gillet-Monjarret et Agnès Mazars-Chapelon, proposent un dernier article portant sur l'attractivité de la profession d'auditeur en ciblant plus spécifiquement l'environnement au travail des salariés des cabinets. Les auteurs postulent notamment qu'une bonne connaissance des risques psycho-sociologiques et leur contrôle offre à la profession un élément probant de l'engagement sociétal des cabinets pour favoriser un accueil favorable des collaborateurs, élément d'attractivité incontestable pour la profession de commissaire aux comptes.

Le recueil de ces articles démontre, s'il en était besoin, la richesse du champ d'application professionnel du métier de commissaire aux comptes, richesse nécessitant un renouvellement de compétences fondé sur l'innovation conceptuelle et technique. Une extension du champ des missions de l'auditeur n'est pas sans risque pour sa responsabilité mais elle renforce, encore une fois, sa place incontournable dans une économie capitaliste régulée.



Performance globale, raison d'être et société à mission :

une (brève) revue de littérature.



Olivier Cretté

*Expert-comptable et Commissaire aux comptes
Professeur associé au Conservatoire des Arts et Métiers (CNAM)*

Résumé

Quatre années se sont écoulées depuis la loi Pacte du 22 mai 2019 qui a ouvert en France la faculté pour les entreprises de se doter d'une raison d'être, condition sine qua non de l'obtention de la qualité de société à mission. Cette revue de littérature et de diverses ressources documentaires¹, dont celles de la Communauté des Entreprises à Mission², s'attache à résumer les tendances observées sur l'évolution actuelle et potentielle de ces deux attributs associés à la performance globale, qui font désormais partie de notre univers professionnel, et requièrent notre implication pour pouvoir prospérer.

INTRODUCTION

La performance globale est indissociable de la raison d'être et de la société à mission, dès lors qu'elle se réfère à des critères communs : environnement, social/sociétal, gouvernance (§ 1). Partant de la genèse de la raison d'être (§ 2), de la présentation de quelques cas d'entreprises (§ 3) et, en conclusion, d'observations sur la population des sociétés du CAC 40 et du SBF 120, nous avançons l'hypothèse d'une forme de réticence à franchir le cap de la société à mission pour les grandes entreprises qui se sont d'ores et déjà dotées d'une raison d'être, par le pressentiment de leurs dirigeants d'avoir à faire face à de nouveaux risques et à assumer des responsabilités plus larges que celles actuellement déjà encourues. Dans ce contexte, le degré d'assurance apportée par l'organisme tiers indépendant dans le contrôle de l'exécution de la mission apparaît primordial pour contribuer à l'essor des sociétés à mission.

1. LA RECHERCHE D'UNE TRADUCTION DE LA PERFORMANCE GLOBALE

La Responsabilité Sociale des Entreprises (RSE), en tant que traduction des objectifs de développement durable, acte les limites d'une gouvernance strictement actionnariale et l'intégration des parties prenantes dans la communication institutionnelle des entreprises ; elle renvoie à la problématique de la mesure de la performance globale, sous plusieurs angles :

- La nécessité d'une mesure de **performance « quadriaxiale »**, en lien avec l'acronyme « ESG » (environnement, social/sociétal, gouvernance), dont le concept a été créé pour répondre à la demande d'investissements responsables de la part des épargnants (Felli et Lenain, 2021, p. 112-113) : **performance économique** (états et indicateurs comptables et financiers) ; **performance sociale** (indicateurs de qualité de vie au travail, d'employabilité et de développement professionnel) ; **performance sociétale** (degré d'implication de l'entreprise dans la Société et de contribution au développement local) ; **performance environnementale** (impacts de l'entreprise sur son écosystème) (ORSE et ADERSE, 2018, p. 7 ; Cretté et Uzan, 2019, p. 190) ;

¹ Les articles et documents accessibles en lien hypertexte dans le présent document y figurent en références soulignées.

² En relation avec les travaux de recherche menés au sein de Mines ParisTech - PSL.

- La double exigence de **rentabilité** et de **pérennité** de la part des investisseurs, associée pour les sociétés cotées à la recherche de performances boursières corrélées à la mise en œuvre des critères ESG, comme en attestent la comparaison de l'indice Bourse haute performance en responsabilité sociale (ESG Leaders) et de l'ensemble du marché européen depuis 2018, en faveur de ESG Leaders, ainsi que l'impact fortement baissier des controverses ESG sur le cours de certaines entreprises cotées à l'échelle mondiale (Felli et Lenain, 2021, p. 114, p. 157) ;
- Le développement de modèles de comptabilité socio-environnementale confrontant plusieurs « écoles » autour de l'**évaluation des impacts environnementaux** ; à titre d'exemples, d'une part, la Comptabilité Adaptée au Renouvellement de l'Environnement, désormais dénommée *Comprehensive Accounting in Respect of Ecology (CARE)* et la comptabilité en triple capital ou *Triple Capital Accounting (TCA)* consistant à appliquer le principe du capital financier au capital naturel et/ou humain (Bonnifet et Puff Ardichvili, 2022, p. 261-265) ; d'autre part, le compte de résultat environnemental (**EP&L**) développé par Kering (Cretté, 2022a, p. 23-26).

Cette quête d'outils de mesure, confrontée aux **limites des indicateurs** et à la **difficulté d'une métrique commune** sous la forme d'un **référentiel unique** (Ledouble, 2016), a mis en exergue non seulement le **retard historique de la normalisation comptable** nationale (ANC) et internationale (IASB), appelée à se résorber sous l'impulsion de la directive sur les rapports de durabilité des entreprises (*Corporate Sustainability Reporting Directive* ou CSRD) et de l'élaboration de normes applicables à ces rapports (*European Sustainability Reporting Standards* ou ESRs, *IFRS Sustainability Disclosure Standards*) (Cretté et Tran Vu, 2022, p. 34), mais également l'incidence de nombreux **facteurs et variables socio-culturels**, tant dans les modèles d'entreprise que dans l'interprétation des normes, par exemple entre la France et l'Allemagne, pays pourtant limitrophes (Autissier et al., 2020, p. 91-96 ; Hatchuel, 2018, p. 141-154 ; Cretté, 2015).

La dimension écologique et sociale/sociétale de la performance globale fait écho à une pression croissante du « grand public » par sa perception du **changement climatique** et de la limite des ressources naturelles, de l'accroissement des **tensions sociales**, et par voie de conséquence de l'impact financier des **risques environnementaux et sociaux**. Il s'ensuit un changement de paradigme pour les émetteurs et les investisseurs reflété, entre autres, par le poids croissant, depuis la fin des années 2010, de la « **finance verte** » et la prise en compte du risque climatique³, ainsi qu'une accentuation de la tendance au **dialogue partenarial** au sein des entreprises nonobstant la multitude et la diversité des parties prenantes.

Que ce soit dans un cadre privé ou public, cette évolution se répercute progressivement dans la valorisation d'entreprise, tant pour les méthodes d'évaluation « classiques » que « combinatoires », tendant vers la valorisation du **capital non financier/des actifs immatériels stratégiques (AIS)**, qui répondent à différentes typologies⁴. Ces nouvelles perspectives, intégrant l'incidence de facteurs « extra-financiers », notamment sociaux et environnementaux, transparaissent jusque dans les « business plans » qui sous-tendent les tests de dépréciation des actifs (*impairment*) réalisés dans le cadre des arrêts de comptes, et dans les « modèles d'affaires » requis dans les déclarations de performance extra-financière (DPEF), lesquelles incluent depuis le 1^{er} janvier 2022, sur le volet environnemental, les informations relatives à la **taxonomie** i.e. l'ensemble des activités économiques à impact favorable sur l'environnement et orientant les investissements vers les activités « vertes ».

Les fondements de la « raison d'être » et de la « société à mission » reposent sur ces enjeux sociaux et environnementaux.

³ À titre illustratif, Moneta, Politique relative aux risques en matière de durabilité, 4 janvier 2023.

https://www.moneta.fr/fileadmin/user_upload/Informations_reglementaires/2023.01.23_Politique_relative_aux_risques_en_matiere_de_durabilite.pdf

⁴ À titre d'exemples : culture d'entreprise, capital humain, marque, organisation interne, R&D, intelligence économique, capital client, offre de services, réseaux et relations avec les partenaires, image/notoriété/réputation, notation/cotation, environnement, technologies de l'information et de la communication (Cretté et Tran Vu, 2022, p. 40).

2. « RAISON D'ÊTRE » ET « MISSION » DE L'ENTREPRISE

La loi Pacte promulguée le 22 mai 2019⁵, à la suite du rapport Notat-Sénard (2018)⁶, vise à consacrer un changement de paradigme sur la **finalité de l'entreprise** qui, au-delà de ses activités commerciales associées à des objectifs économiques et de profitabilité, doit être « *gérée* » pour prendre également « *en considération les enjeux sociaux et environnementaux de ses activités* », conduisant à une gouvernance au service de l'innovation comme facteur clé de la réussite de l'entreprise (Cohen, 2019, p. 193) et de la solidarité au sens de la « *solidarisation* » des parties [prenantes] qui, en participant à une action collective, voient leurs potentiels futurs devenir dépendants les uns des autres » (Levillain, 2017, p. 195). En définitive, sans ignorer les contraintes inhérentes au besoin de rentabilité, la raison d'être, dans sa forme la plus aboutie au stade de l'entreprise à mission, procède d'une remise en cause du principe de maximisation de la valeur actionnariale et d'un dispositif de création collective reposant sur la gouvernance (Segrestin et Levillain, 2019, p. 29-30) :

- L'étude d'impact de la loi Pacte⁷ définit la raison d'être comme « *le motif, la raison pour laquelle la société est constituée. Elle détermine le sens de la gestion de la société et en définit l'identité et la vocation.* » ; l'exposé des motifs de la loi « *incite ainsi, sous la forme d'un effet d'entraînement, les sociétés à ne plus être guidées par une seule « raison d'avoir », mais également par une raison d'être, forme de doute existentiel fécond permettant de l'orienter vers une recherche du long terme* »⁸;
- L'article 169 de la loi Pacte complète l'article 1833 et l'article 1835 du Code civil respectivement par les alinéas suivants : « *La société est gérée dans son intérêt social, en prenant en considération les enjeux sociaux et environnementaux de son activité* » et « *Les statuts peuvent préciser une raison d'être, constituée des principes dont la société se dote et pour le respect desquels elle entend affecter des moyens dans la réalisation de son activité* » (ORSE et C3D, 2020, p. 10) ;
- L'article 176 de la loi Pacte introduit le cadre optionnel de la société à mission en France et en fixe les conditions dans les

articles L. 210-10 à L. 210-12 du Code de commerce. L'article L. 210-10 du Code de commerce instaure, pour les sociétés commerciales⁹, les sociétés d'assurance, les mutuelles et les coopératives, la raison d'être comme l'étape préalable et obligatoire pour devenir société à mission et, par là même s'engager statutairement sur des **objectifs sociaux et environnementaux**, étant observé que le périmètre d'application de la loi et la portée desdits objectifs peuvent différer. Dans son avis technique relatif à l'« *intervention du commissaire aux comptes - intervention de l'OTI* » dans les sociétés à mission, la CNCC souligne à ce titre que « *ces objectifs peuvent être définis au niveau Groupe et il est, par conséquent, important pour une société d'afficher des objectifs sociaux et environnementaux portés au niveau consolidé ; or ce sont les statuts d'une entité juridique qui sont à modifier pour devenir société à mission. De ce fait, le périmètre d'action au niveau Groupe et d'intervention de l'OTI sera alors beaucoup plus large que le périmètre juridique de la société. Ceci étant, une société peut choisir des objectifs sociaux et environnementaux qui lui sont propres et ne pas correspondre aux objectifs des autres sociétés du Groupe. Cela peut, par exemple, résulter d'activités très spécifiques au sein d'un Groupe* » (CNCC, 2022, p. 16). Plus de 1.000 entreprises françaises ont répondu à ces conditions et acquis la qualité de société à mission¹⁰.

La mission implique par conséquent un engagement **statutaire** de l'entreprise sur sa **stratégie**, encadré par un double mécanisme de contrôle à la fois interne et externe :

- Le **comité de mission**, distinct des autres organes de gouvernance, constitué d'au moins un salarié et de membres externes à l'entreprise (personnalités reconnues pour leurs compétences spécifiques, experts, universitaires, chercheurs, administrateurs indépendants,...), outre un rôle connexe à celui de l'organisme tiers indépendant, abordé ci-après, concernant les informations liées à l'exécution des actions par rapport aux objectifs sociaux et environnementaux de l'entreprise, dispose d'un droit de regard sur sa stratégie et les opportunités de sa transformation (Lévêque et al., 2020, p. 5, p. 33-40)¹¹ ; pour mémoire, le comité de mission présente annuellement un rapport joint au rapport

⁵ Loi n°2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et à la transformation des entreprises, articles 169 et 176.

⁶ Le rapport Notat-Sénard, presque une décennie après la création aux États-Unis en 2010, d'une part, dans l'État du Maryland de la *Benefit Corporation* ayant statutairement vocation de défendre un intérêt public d'ordre général dans l'ensemble de ses activités (*General Public Benefit* ou *Public Material Benefit*) et, d'autre part, en Californie de la *Flexible/Social Purpose Corporation*, forme juridique protégeant par les statuts, à l'égard des actionnaires soucieux de l'accomplissement des devoirs fiduciaires (*fiduciary duties*) de l'entreprise, les dirigeants désireux d'exercer une mission écologique ou humanitaire (*Flexible Purpose*), a posé les fondations de la raison d'être et de la société à mission consacrées par la loi Pacte (Cohen, 2019, p. 31-32 ; CNCC, 2022, p. 4).

Plus de 2.000 sociétés réparties dans une trentaine d'États américains ont opté pour la forme de *Benefit Corporation* et plus d'une centaine de sociétés ont choisi la forme de *Flexible/Social Purpose Corporation* en Californie, dans l'État de Washington et en Floride ; plus récemment, en 2019, la *Public Benefit Corporation*, troisième forme de société à mission, a vu le jour dans l'État du Delaware.
<https://www.melchior.fr/notion/entreprise-mission>

⁷ Assemblée nationale, Étude d'impact, projet de loi relatif à la croissance et la transformation des entreprises, 18 juin 2018.

⁸ Assemblée nationale, projet de loi relatif à la croissance et la transformation des entreprises, 19 juin 2018.

⁹ Sociétés anonymes, sociétés par actions simplifiées, sociétés en commandite par actions, sociétés en commandite simple, sociétés à responsabilité limitée, sociétés en nom collectif.

¹⁰ Observatoire des sociétés à mission, sixième portrait des sociétés à mission, mars 2023 : 1.008 sociétés à mission répertoriées, majoritairement implantées en régions (Observatoire des sociétés à mission, 2023, p. 6-7) ; 1.121 sociétés à mission répertoriées à fin mai 2023.
<https://www.observatoiredessocietesamission.com/societes-a-mission-references/>

¹¹ À titre illustratif du rôle dévolu aux comités de mission, des extraits de statuts sont annexés à l'étude consacrée par la Communauté des entreprises à mission spécifiquement au comité de mission (CEM, 2021, p. 31-36).

de gestion à l'assemblée chargée de l'approbation des comptes de la société. Alors que l'article L. 210-10, alinéa 3 du Code de commerce lui assigne exclusivement le « *suivi de l'exécution de la mission* », le comité de mission peut dans les faits avoir accès à une information plus large lui permettant notamment de **valider le modèle de la mission** (cohérence d'ensemble, adéquation entre la raison d'être, les objectifs statutaires et l'activité de l'entreprise, cohérence entre les actions mises en œuvre et les objectifs statutaires ou opérationnels), **porter un jugement sur les objectifs retenus** (sont-ils ambitieux ? atteignables ? inaccessibles ?), et **veiller au respect des objectifs statutaires**, en vérifiant que les actions mises en œuvre sont suffisantes pour justifier leur atteinte (Communauté des entreprises à mission (CEM), 2022, p. 9) ;

■ **L'Organisme Tiers Indépendant (OTI)**, le cas échéant le commissaire aux comptes lorsqu'il est OTI, vérifie « *l'exécution des objectifs sociaux et environnementaux* » [...] « *que la société se donne pour mission de poursuivre dans le cadre de son activité* » en vertu de l'article L. 210-10, alinéa 4 du Code de commerce, et s'appuie notamment sur l'exploitation des travaux du comité de mission, de sorte qu'à certains égards il puisse être considéré que « *les travaux de l'OTI seront d'autant plus simples que les travaux du comité de mission auront été bien réalisés* » (CEM, 2022, p. 10). La vérification de l'OTI se déroule schématiquement en quatre étapes : prise de connaissance de l'entité et du rapport du comité de mission ; vérification de la cohérence de la mission ; analyse du rôle du comité de mission ; vérification de l'exécution de la mission (Cercle des managers de la mission, 2023, p. 38). Dans une logique consistant à suivre les réalisations de l'entreprise et à en attester la teneur, l'avis motivé rendu par l'OTI exprime une conclusion d'**assurance modérée** (et non pas raisonnable) sur les informations **historiques** (et non pas prospectives) liées à l'exécution des objectifs sociaux et environnementaux que l'entité s'est fixés¹².

Le premier contrôle de l'OTI suivant l'adoption de la qualité de société à mission¹³ (complété par des contrôles ultérieurs menés à intervalles réguliers¹⁴) constitue le « *gage pour les tierces parties qu'une société à mission a bien respecté la mission qu'elle s'est fixée* », dans la mesure où, en vertu de l'article L. 210-11 du

Code de commerce, « *s'il conclut au non-respect des objectifs que l'entreprise s'est assignés, le rapport de l'OTI suffit à toute partie pour demander au juge en référé d'enjoindre à l'entreprise de retirer toute mention du fait qu'elle est société à mission de tous les documents de communication qu'elle produit* » (Segrestin, 2021, p. 27).

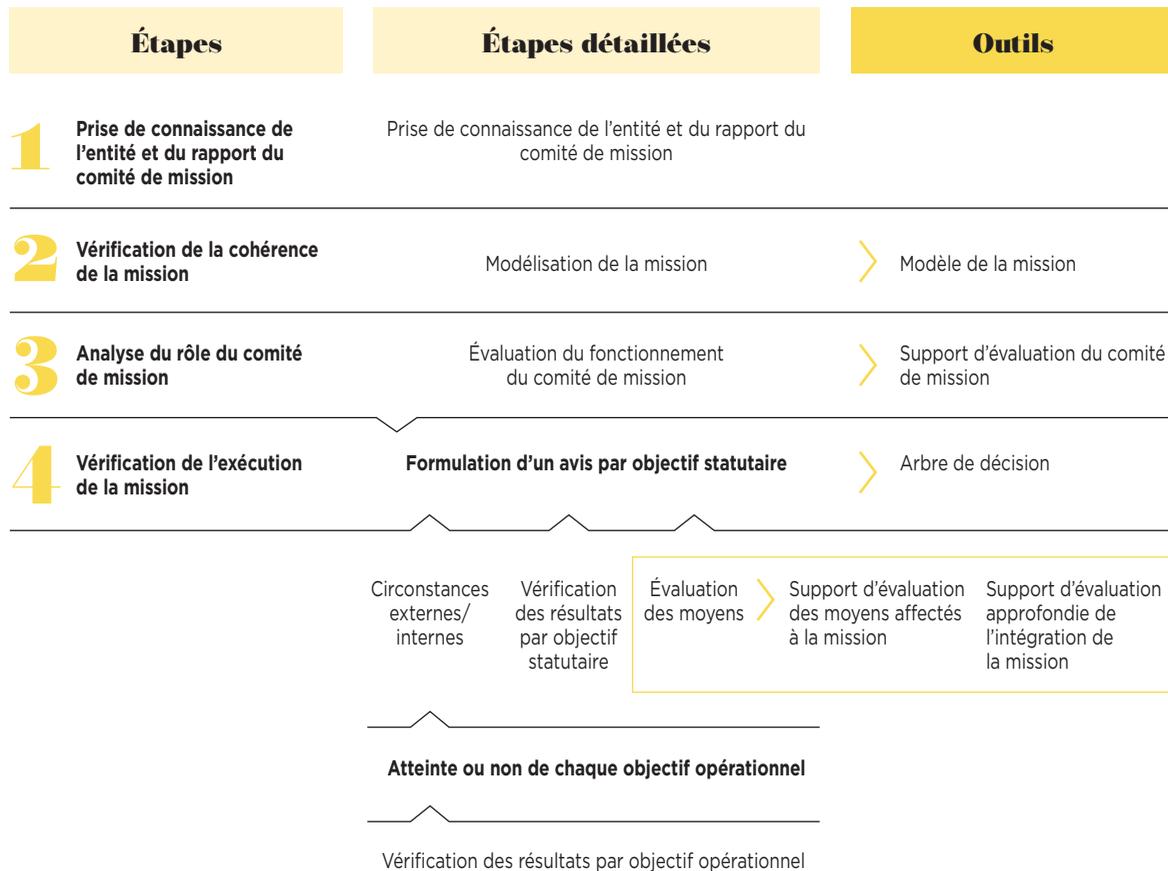
Afin d'exploiter la complémentarité du comité de mission et de l'OTI, la Communauté des entreprises à mission préconise l'usage par ces deux instances du « modèle de mission » en tant que « représentation commune de la mission » (CEM, 2022, p. 10), et sur cette base, propose une méthodologie de vérification déclinée par étapes d'intervention de l'OTI, permettant de « *répondre aux exigences des sociétés à mission et au besoin de lignes directrices pour les OTI* » (CEM, 2022, p. 11-23) :

¹² À ce titre, le dernier paragraphe du rapport de l'OTI précise que « *les procédures mises en œuvre dans le cadre d'une assurance modérée sont moins étendues que celles requises pour une assurance raisonnable effectuée selon la doctrine professionnelle de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ; une assurance de niveau supérieur aurait nécessité des travaux de vérification plus étendus.* » (CNCC, 2022, p. 34).

¹³ Sous un délai de 18 mois après le dépôt au greffe du tribunal des statuts modifiés (ou 24 mois pour les entreprises de moins de 50 salariés).

¹⁴ Tous les 24 mois (ou 36 mois pour les entreprises de moins de 50 salariés).

Figure n°1 : Proposition de méthodologie de vérification OTI par CEM



Les responsabilités respectives du comité de mission et de l'OTI sont toutefois distinctes et explicitement rappelées dans le rapport de ce dernier, conformément à l'avis technique de la CNCC relatif à l'« intervention du commissaire aux comptes - intervention de l'OTI » dans les sociétés à mission, qui précise, dans l'exemple de rapport de l'un des commissaires aux comptes désigné OTI sur l'exécution des objectifs sociaux et environnementaux, que « *comme il nous appartient de formuler une conclusion indépendante sur les informations liées à l'exécution des objectifs sociaux et environnementaux, nous ne sommes pas autorisés à être impliqués dans la préparation desdites informations, car cela pourrait compromettre notre indépendance* » (CNCC, 2022, p. 32).

3. QUELQUES CAS DE RAISON D'ÊTRE... SANS PRÉSAGER DE LA MISSION

Les quelques exemples, cités ci-après, de raison d'être, formulée comme un « slogan », illustrent les degrés différents de format et de contenu des informations qui s'y rapportent :

- **Danone¹⁵ : « Apporter la santé par l'alimentation au plus grand nombre »** : Danone, première société à mission cotée en bourse à l'issue d'un vote par l'assemblée générale du 26 juin 2020 (Bely, 2021), a publié en 2023 le troisième rapport du comité de mission ; ses quatre objectifs sociaux et environnementaux (« Améliorer la santé », « Préserver la planète et renouveler ses ressources », « Construire le futur avec les équipes de Danone », « Promouvoir une croissance inclusive »), dans le cadre d'action « *One planet, One Health* », sont alignés sur les Objectifs de Développement Durable (ODD) des Nations Unies à l'horizon 2030 (Danone, 2023, p. 4). Danone est répertoriée en tant que société à mission, et soulignait à ce titre dès 2020, par la voix de son ancien secrétaire général¹⁶, que **l'audit des indicateurs par la vérification d'un organisme tiers indépendant est un « élément très fort d'objectivation »** (Hariel et Reymond, 2021, p. 189).
- **L'Oréal : « Créer la beauté qui fait avancer le monde »** : Le Rapport Intégré, combinant les informations financières et extra-financières, explicite la raison d'être parmi les « fondamentaux » du Groupe, et met en avant son **modèle d'affaires créateur de valeur sur l'ensemble de la chaîne de valeur** (Recherche, Innovation et Technologie ; Conception et Marketing ; Sourcing ; Usines et centres logistiques ; Digital et marketing ; Distribution ; Utilisation et fin de vie des produits) et, pour les parties prenantes (Collaborateurs ; Consommateurs ; Actionnaires ; Prestataires et fournisseurs de biens et services ; État et collectivités ; Communautés ; Écosystème et environnement), sa **performance environnementale** (actuelle et à l'horizon 2030), ainsi que ses **engagements en matière de responsabilité sociale, environnementale et sociétale** (Prioriser l'humain ; Partager la croissance avec les salariés ; Poursuivre le programme « L'Oréal pour le Futur » : transformer l'activité (climat, eau, biodiversité, ressources), associer l'écosystème à la transformation, contribuer à relever les défis planétaires) (L'Oréal, 2023, p. 5-51). La présence d'une directrice RSE¹⁷ au comité exécutif témoigne de l'importance du développement durable, sous l'angle de la transformation écologique et de l'engagement social, dans la stratégie du Groupe (Hariel et Reymond, 2021, p. 225 ; L'Oréal, 2023, p. 12). L'Oréal n'est toutefois pas, à ce jour, répertoriée en tant que société à mission.

- **Renault : « Nous faisons battre le cœur de l'innovation pour que la mobilité nous rapproche les uns des autres »** : Au travers de sa DPEF et de son « Rapport Climat », le reporting RSE de Renault présente les opportunités de transformation du Groupe à moyen et long terme (entre 2025 et 2050), mettant en exergue l'enjeu de la transition écologique en réponse au changement climatique, à l'appui de nouveaux outils de mesure de la performance globale dans le domaine environnemental (Renault, 2023, p. 20, p. 122-137 ; Cretté, 2022a, p. 30-32) et dans un contexte de transformation digitale (Cretté, 2022b). Après avoir pris le temps nécessaire pour mener à bien la définition de la raison d'être du Groupe et sa présentation à ses actionnaires, il n'est pas à exclure que Renault, qui ne s'est pas encore transformé en société à mission, opte à terme pour cette qualité qui, selon son président Jean-Dominique Senard, ancien dirigeant de Michelin et co-auteur du rapport précité Notat-Senard, « *reflète mieux [par rapport au label américain B Corp¹⁸] notre culture, nos valeurs, et s'inscrit dans une dynamique européenne cohérente* » (Hariel et Reymond, 2021, p. 182). Cette position rejoint celle d'autres dirigeants qui considèrent qu'« *il faut laisser du temps au temps, une période de maturation utile avant un engagement irréversible* » dans la bascule de la raison d'être à la société à mission actée statutairement (Added, 2022).
- **Veolia : « Ressourcer le monde »** : En exerçant son métier de services à l'environnement, Veolia s'engage sur une « performance plurielle » à l'échelle du Groupe et à l'échelle des entités opérationnelles ou *business units* (performance environnementale, performance sociale, performance commerciale, performance économique et financière, performance sociétale), au travers de près d'une vingtaine d'indicateurs relayés dans son Rapport Intégré (Veolia, 2023a, p. 58-60) et son Document d'Enregistrement Universel (Veolia, 2023b, p. 11-14), actant des résultats pluriannuels (référence 2019, résultats 2020 à 2022) et des objectifs (cible 2023). Par le « *socle de la rémunération variable des cadres* », son président directeur général¹⁹ promeut « *l'encouragement à appliquer [la] raison d'être et à atteindre les objectifs fixés pour chacun de ces indicateurs* » (Frérot, 2021, p. 40). Pour autant, et bien qu'ancrant sa raison d'être dans son programme stratégique en adéquation avec les Objectifs de Développement Durable des Nations Unies pour « contribuer au progrès humain » (Veolia, 2022, p. 4), Veolia n'est à ce jour pas recensée comme société à mission.
- **Mirova²⁰ : « Contribuer à une économie plus durable et plus inclusive »** : Société de gestion (environ 30 Md€ d'encours

¹⁵ Danone, <https://www.danone.com/fr/about-danone/sustainable-value-creation/danone-societe-a-mission.html>

¹⁶ Mathias Vicherat.

¹⁷ Alexandra Palt.

¹⁸ B Corp est un label délivré par l'ONG new-yorkaise B Lab dans le cadre d'un processus de certification reposant sur des critères extra-financiers, selon le concept de *material*

positive impact, et sur la base de questionnaires administrés aux entreprises qui souhaitent s'en prévaloir (*B Impact Assessment*), quelle qu'en soit la nationalité (ORSE et C3D, 2020, p. 26 ; Cohen, 2019, p. 32-33).

¹⁹ Antoine Frérot.

²⁰ Mirova, <https://www.mirova.com/fr/mirova/notre-mission>

filiale de Natixis Investment Managers, dont l'intégralité des fonds sont labellisés « ISR » (Investissements Socialement Responsables), Mirova organise son expertise et son offre autour de plusieurs classes d'actifs réputés durables²¹, dont principalement : le **capital investissement à impact** (stratégie de capital-investissement multithématique destinée à accélérer la transition environnementale et le développement de solutions innovantes en Europe) ; la **gestion actions** (fonds portant sur l'ensemble des enjeux du développement durable dans les zones Euro, Europe et dans le monde, ainsi que sur des stratégies ciblant des thématiques spécifiques telles que l'environnement, l'emploi en France ou la place des femmes en entreprise) ; les **obligations durables** (obligations environnementales et sociales) ; les **infrastructures de transition énergétique** (fonds consacrés au financement de la transition énergétique : financement de projets d'énergie renouvelable non cotés en bourse et positionnés sur des technologies matures en Europe (éolien, solaire, biomasse,...) ainsi que de projets liés au stockage de l'énergie et à la mobilité) ; le **capital naturel** (stratégie d'investissement dans des projets d'agriculture, d'aquaculture et d'agroforesterie durables) ;

la **gestion solidaire** (fonds investissant dans des projets et entreprises non cotées à fort impact social et environnemental). Mirova s'est fixé comme mission de poursuivre les cinq objectifs sociaux et environnementaux suivants, détaillés dans le rapport du comité de mission (Mirova, 2023, p. 18-29) : « *faire de l'impact positif [de l'investissement] un objectif systématique de nos stratégies d'investissement* » ; « *cultiver et approfondir nos expertises sociales et environnementales* » ; « *innover en permanence sur nos produits et nos approches au service de l'impact* » ; « *accompagner nos parties prenantes vers une économie et une finance durables* » ; « *s'appliquer les standards environnementaux et sociaux que nous défendons* ». Mirova, qui, à la différence de celle des groupes susmentionnés, ne se distingue pas nécessairement par sa taille ni par la cotation en bourse de ses titres, a néanmoins attiré en 2022 l'attention du public en interpellant, en tant qu'actionnaire minoritaire, le conseil d'administration de la société Orpea pour une refonte de son modèle et l'adoption d'un statut d'entreprise à mission (CEM et al., 2023, p. 20-21)²² ; cette proposition est actuellement étudiée par la direction d'Orpea²³.

4. DISCUSSION

L'avènement en 2019 de la raison d'être et de son corollaire la société à mission a suscité depuis lors, dans plusieurs articles, études et chroniques, de nombreuses réactions, parfois mitigées, parmi lesquelles :

- La confirmation d'une remise en cause au cours de la dernière décennie de la théorie économique néo-libérale, mesurant la performance de l'entreprise essentiellement par son profit (Pigé, 2013), et l'effacement progressif de la notion de « lucrativité », au profit d'une combinaison des résultats économiques et des missions d'intérêt général de l'entreprise (Rerolle et Valiorgue, 2021) ;

- La fin annoncée du « *greenwashing* » caractérisé par une instrumentalisation à des fins de simple communication (Rerolle et Valiorgue, 2021), qui tend à se transformer en « *purpose washing* », d'où la nécessité de « *crédibiliser les dispositifs de la raison d'être et de la société à mission* » (Rocher²⁴, 2021, p. 10, p. 35-52), pour contrer la critique, fréquemment formulée à l'égard de la raison d'être, de ne constituer qu'un simple « *désenclavement* » des sujets extra-financiers et/ou élément supplémentaire pour le reporting intégré ;

- L'ambiguïté entre, d'un côté, le concept de « *construction* » de la raison d'être par l'entreprise, en la personne de ses dirigeants, au nom des parties prenantes, relevant d'un « *acte de leadership incarné par le(s) dirigeant(s) et conforté par le collectif* » (Lévêque et Hatchuel, 2019, p. 15)

²¹ Mirova, 2023, p. 9 ; Nathalie Margraite, Fabrice Lepeltier (2021), Interview de Philippe Zaouati, PDG de Mirova, 18 mars.

²² Amélie Laurin, Laurence Boisseau, « Orpea : Mirova, troisième actionnaire, interpelle le conseil d'administration », Les Échos, 7 février 2022.

²³ Irène Frat, « Comment Orpea se réinvente en visant l'entreprise à mission », La Tribune, 15 mai 2023

²⁴ Le rapport Rocher, remis le 19 octobre 2021 au Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance, ainsi qu'à la Secrétaire d'État chargée de l'Économie sociale, solidaire et responsable, fait le bilan de la loi Pacte deux ans après sa promulgation ; plusieurs propositions (numérotées 8 à 12) incluses dans ce rapport visent à renforcer le dispositif de la raison d'être et de la société à mission pour pallier le risque de *purpose washing* (dont les propositions 9 concernant la variabilisation de la rémunération des salariés et dirigeants en fonction des critères extra-financiers, rejoignant la position susmentionnée du dirigeant de Veolia, et 12 relative à la publication de l'avis technique de la CNCC et du guide de l'AFNOR, désormais effective) :

- 8 : « *Pour les sociétés dotées d'une raison d'être, la décliner dans la stratégie de la société et la conduite opérationnelle de ses activités. Recommander que les sociétés dotées d'une raison d'être statutaire rendent compte une fois par an à leurs actionnaires de l'apport de la stratégie mise en œuvre et des résultats correspondants à la raison d'être* » ;
- 9 : « *Conditionner une fraction de la rémunération variable (cible minimale de 20 %) des salariés et dirigeants d'entreprises à des critères extra-financiers objectifs en lien avec la raison d'être* » ;
- 10 : « *Obliger les sociétés à mission à publier, à partir de 2027 sur l'exercice 2026, un rapport de durabilité selon les standards de durabilité simplifiés du Groupe consultatif européen sur l'information financière (EFRAG) dans le cadre de la proposition de directive relative à la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises (CSRD)* » ;
- 11 : « *Réaffirmer le rôle du conseil d'administration et/ou des instances dirigeantes dans la gouvernance de l'entreprise et préciser le rôle du comité de mission dans la perspective d'une interaction plus collaborative avec les organes de gestion et d'administration* » ;
- 12 : « *Clarifier le champ d'intervention de l'organisme tiers indépendant (OTI) par la publication de l'avis technique et de l'avis motivé type de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) et du guide méthodologique de l'Association française de normalisation (AFNOR). Encourager les entreprises à lancer des appels d'offres pour le choix de leur OTI et travailler à la déconcentration du marché.* »

et, de l'autre, celui d'une « co-construction » de la raison d'être par l'entreprise et les parties prenantes, difficilement réalisable au regard notamment du nombre important de personnes, morales et physiques, susceptibles d'être impliquées dans le cercle des parties prenantes (Michel, 2022), d'où le risque d'une vaine tentative de conciliation d'objectifs potentiellement contraires, avec, en arrière-plan, la persistance de la présomption de priorisation de l'intérêt des *shareholders* par rapport aux *stakeholders*, dans la mesure où, comme rappelé supra, le rapport du comité de mission est présenté en assemblée générale des actionnaires ;

- La place privilégiée dans les rapports des comités de mission des indicateurs de moyens, mais pas (encore ou assez) de résultats (*KPI*), étant toutefois observé une évolution dans le sens du chiffre, du moins par les sociétés en pointe sur ces sujets, tant des objectifs que des réalisations (Danone, 2023, p. 18-21) ;
- Le dilemme d'avoir à exclure certaines parties prenantes, aux fins, en contrepartie, d'en inclure de nouvelles, dans un contexte d'incitation à la reconfiguration des pratiques métiers et outils de gestion de l'entreprise, intégrant désormais les ressources de l'intelligence artificielle (IA), à l'image des transformations opérées à la MAIF²⁵ (mutuelle ayant opté pour le statut de société à mission depuis le 11 juillet 2020) (Rerolle et Valiorgue, 2021) ;
- Un questionnement sur l'alternative entre dynamique de progrès social et environnemental, et « dernière ruse ou dernière chance » face à l'effondrement des « piliers de la gouvernance » au sens du triptyque objet social/*affectio societatis*/intérêt social (Valiorgue, 2020, p. 55-58), qui rejoint, sous certains aspects, celui sur la différence entre raison d'être et « raison d'agir » (Lamkin, 2019), la « raison d'agir » devant primer sur une raison d'être qui serait réduite à un « slogan » détourné du sens « *initialement pensé et voulu par le législateur* » (Valiorgue, 2021) ;
- La nécessité pour l'OTI de dépasser la perception, par les lecteurs de son rapport, d'un contrôle seulement formel au travers de l'émission d'un avis motivé n'exprimant qu'une assurance « modérée » (et non pas « raisonnable » comme pour la certification des comptes) sur les informations historiques (et non pas prospectives) liées à l'exécution des objectifs sociaux et environnementaux de l'entreprise (CEM, 2022, p. 27-34) ;

- Divers essais de typologie/catégorisation des raisons d'être ; à titre d'exemples : les raisons d'être « **factuelles** » (centrées sur l'activité), « **pragmatiques** » (centrées sur la performance), « **aspirationnelles** » (axées sur un bénéfice sociétal) (Comfluence, 2020, p. 15-17) ; ou encore les raisons d'être « **attrape-tout** » (englobant un « *nombre important d'enjeux* » et s'adressant à un « *large éventail de parties prenantes* »), « **opportunistes** » (partant « *d'un enjeu ou d'un défi qui traverse la société et sur lequel l'entreprise entend se positionner et montrer qu'elle a une contribution importante* »), « **qui ne mange[nt] pas de pain** » (rappelant « *les fondements historiques de l'entreprise* »), ou « **pivot** » (connectant « *l'entreprise à un défi sociétal auquel elle entend contribuer et qui met en tension ses compétences ainsi que son modèle économique* ») (Valiorgue, 2021) ;
- Un moyen, plus généralement, d'améliorer voire de refonder l'image du monde de l'entreprise vis-à-vis du « grand public » (Added, 2022), quitte pour les entrepreneurs à devoir passer auprès des citoyens un « pacte » assimilable au serment d'Hippocrate des médecins (Desnoës, 2020, p. 31-32), afin de restaurer une confiance qui a été perdue, comme le déplore la synthèse du rapport Notat-Senard (p. 3), sous l'effet d' « *une certaine « dictature » du court-terme et des résultats financiers* » et d'une « *prise de pouvoir par les actionnaires* » à partir des années 80 » (Felli et Lenain, 2021, p. 169) et, plus particulièrement, de résoudre l'inadéquation entre l'entreprise et les jeunes générations à la recherche de sens dans leur recrutement ou la création de leur propre activité (Cohen, 2019, p. 153-156 ; Nair et al., 2022).

²⁵ En témoigne rétrospectivement un communiqué de presse récent de la MAIF : « MAIF et Zelros étendent leur collaboration pour une IA au service des conseillers », [26 janvier 2023](#).

CONCLUSION

Si le nombre de sociétés à mission a dépassé le millier, force est de constater qu'elles ne concernent à ce jour qu'une seule entreprise du CAC 40, en l'occurrence Danone, alors même qu'à quelques exceptions près, les sociétés présentes sur cet indice boursier de premier plan se sont dotées, statutairement ou non, d'une raison d'être, comme illustré en annexe. À titre indicatif, par référence à l'indice boursier plus large du SBF 120, incluant *de facto* le CAC 40, 72 entreprises (60 %) affichent une raison d'être, Danone restant toutefois dans ce panel la seule société à mission.

Les grandes entreprises représentent ainsi une faible part des sociétés à mission, lesquelles, à fin 2022, comptent majoritairement moins de 50 salariés, avec une prédominance des secteurs de la Technologie et de l'Informatique (plus de 10 %) (Observatoire des sociétés à mission, 2023, p. 5 et p. 10-11) :

Figure n°2 : Taille des sociétés à mission

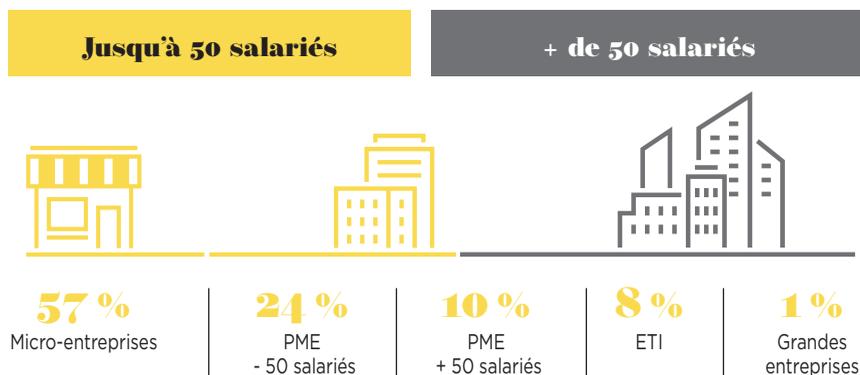
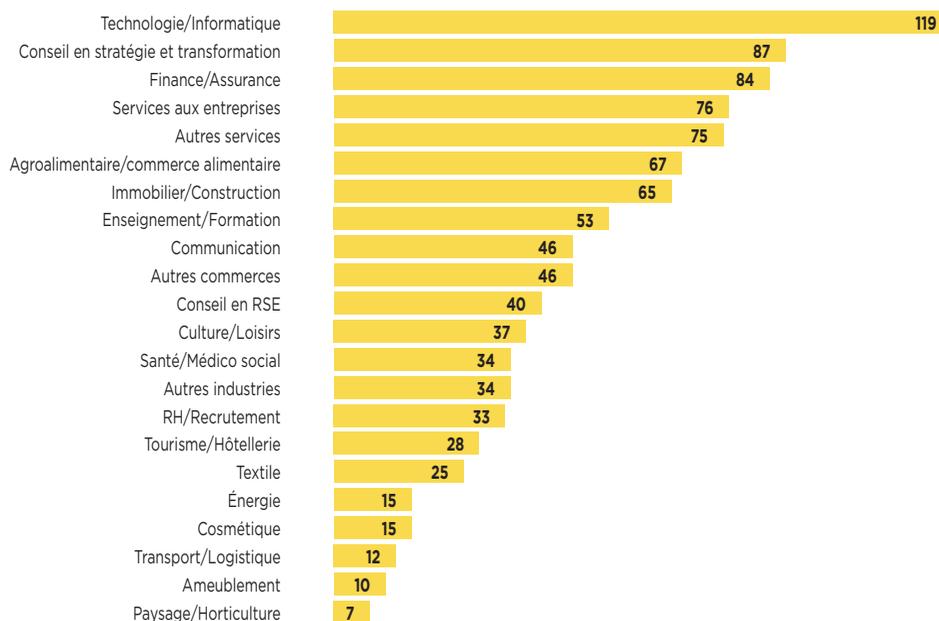


Figure n° 3 : Secteurs des sociétés à mission



Le dispositif de la société à mission, qui permet de « faire vivre et prospérer la mission à l'intérieur comme à l'extérieur de l'entreprise » est généralement présenté de façon positive en soulignant le caractère équilibré, dans la mesure où si « un dirigeant peut opposer la mission à ses actionnaires », « inversement les actionnaires peuvent demander des comptes aux dirigeants sur le respect de la mission ou sur les moyens d'évaluation mis en place pour son exécution et son contrôle », ce contrôle de la mission au sein de l'entreprise ainsi que « sa mise à jour continue » s'opérant par le comité de mission (CEM et al., 2023, p. 10 ; Cohen, 2019, p. 74-75, p. 110-113).

La situation dans laquelle l'OTI conclurait au non-respect des objectifs sociaux et environnementaux que la société à mission s'est assignés s'avérerait *a priori* peu lourde de conséquences pour les dirigeants, puisqu'aux termes de l'article 176 de la loi Pacte (article L. 210-11 du Code de commerce), ils se verraient seulement contraints, le cas échéant sous astreinte, de « supprimer la mention société à mission » de tous les actes, documents ou supports électroniques émanant de la société ». Il ne faut cependant pas oublier que joue également le droit commun de la responsabilité ; une association pourrait par exemple agir et

demander des dommages et intérêts, en avançant qu'il y a eu tromperie de la société sur le respect de sa mission et donc faute au sens de l'article 1240²⁶ du Code civil qui pose le principe de la responsabilité du fait personnel : « Tout fait quelconque de l'homme, qui cause à autrui un dommage, oblige celui par la faute duquel il est arrivé à le réparer ».

En sus du recul nécessaire avant de s'engager dans une mission, souvent invoqué, l'attentisme des grandes entreprises à faire le pas de la raison d'être à la société à mission pourrait ainsi s'interpréter comme la perception, plus ou moins diffuse de la part des dirigeants, d'être confrontés, dans une ampleur potentiellement à la mesure de celle des activités exercées par leur groupe, à de nouveaux risques et responsabilités au titre de la « cohérence » dans l'application de la mission « en interne et en dehors de l'entreprise » (Cohen, 2019, p. 103), et à d'éventuelles mises en cause fondées sur le non-respect de la mission que la société s'est assignée. Le rôle protecteur de l'OTI, de ce point de vue, apparaît primordial, par l'assurance fournie dans ses avis successifs sur la poursuite de l'exécution des objectifs sociaux et environnementaux de la société à mission, auprès des actionnaires et des autres parties prenantes²⁷.

²⁶ Ex-article 1382.

²⁷ Même si l'assurance fournie par l'OTI ne peut empêcher une action en responsabilité contre la société à mission, celle-ci pourra s'en prévaloir pour que sa bonne foi soit reconnue et/ou demander que la faute alléguée soit atténuée.

Annexe : Raisons d'être et sociétés à mission au sein du CAC 40²⁸

| Secteur / Société | Raison d'être | Raison d'être statutaire | Entreprise à mission |
|---------------------------|---------------|--------------------------|----------------------|
| Consommation | | | |
| Carrefour | 1 | | 0 |
| Danone | 1 | | 1 |
| L'Oréal | 1 | | 0 |
| Pernod Ricard | 1 | | 0 |
| Énergie | | | |
| Engie | 1 | 1 | 0 |
| TotalEnergies | 1 | | 0 |
| Veolia Environnement | 1 | | 0 |
| Financier | | | |
| Axa | 1 | | 0 |
| BNP Paribas | 1 | | 0 |
| Crédit Agricole | 1 | | 0 |
| Société Générale | 1 | | 0 |
| Unibail-Rodamco-Westfield | 1 | | 0 |
| Industrie | | | |
| Airbus Group | 1 | | 0 |
| Air Liquide | 1 | | 0 |
| Alstom | 0 | | 0 |
| ArcelorMittal | 0 | | 0 |
| Bouygues | 1 | | 0 |
| Legrand | 1 | | 0 |
| Michelin | 1 | | 0 |
| Renault | 1 | | 0 |
| Safran | 1 | | 0 |
| Saint-Gobain | 1 | | 0 |
| Schneider Electric | 1 | | 0 |
| Stellantis | 1 | | 0 |
| Teleperformance | 0 | | 0 |
| Thales | 1 | | 0 |
| Vinci | 1 | | 0 |
| Luxe | | | |
| EssilorLuxottica | 1 | | 0 |
| Hermès International | 0 | | 0 |
| Kering | 0 | | 0 |
| LVMH | 0 | | 0 |
| Santé | | | |
| Sanofi | 1 | | 0 |
| Services | | | |
| Eurofins Scientific | 1 | | 0 |
| Orange | 1 | 1 | 0 |
| Publicis | 1 | | 0 |
| Vivendi | 1 | | 0 |
| Technologies | | | |
| Capgemini | 1 | | 0 |
| Dassault Systèmes | 1 | | 0 |
| STMicroelectronics | 0 | | 0 |
| Worldline | 1 | 1 | 0 |
| TOTAL | 33 | 3 | 1 |
| % | 82,5 % | 7,5 % | 2,5 % |

²⁸ Sources : information publique des sociétés du CAC 40 ; <https://www.wemean.com/livre-blanc-raison-etre-entreprise-sbf120/> ; <https://www.observatoiredessocietesamission.com/societes-a-mission-referencées/>

BIBLIOGRAPHIE

Added (2022), « Gouvernance : entrez dans l'ère de la raison d'être », *Harvard Business Review*, publié le 17 mai 2022.

Autissier D., Bretones L., Jacquillat E., Martin D. G., Sibieude T. (2020), *Entreprises à mission et raison d'être, Changer l'entreprise pour un monde plus durable*, Dunod, 182 p.

Bahuon A.-P., Pluchart J.-J. (coord.) (2019), *Transformation des entreprises, Les métiers du conseil, du droit et du chiffre à l'ère phygitale*, Vuibert, 256 p.

Bely E. (2021), « La première entreprise à mission cotée en bourse », *La Jaune et la Rouge*, décembre, n°770, p. 44-46.

Bonnifet F., Puff Ardichvili C. (2022), *L'entreprise contributive, Concilier monde des affaires et limites planétaires*, Dunod, 284 p.

Cercle des managers de la mission (2023), *Le livre blanc des managers de la mission*, 43 p.

Citizen Capital, Deloitte (2019), *Entreprise à mission, De la théorie à la pratique*, 71 p.

Cohen E. (2019), *La société à mission, La loi PACTE : enjeux pratiques de l'entreprise réinventée*, Hermann, 212 p.

Confluence (2020), *Les entreprises à l'âge de la raison d'être, Où en sont-elles 2 ans après le rapport Notat-Senard ?*, 24 p.

Communauté des entreprises à mission (CEM), Forum pour l'Investissement Responsable (FIR), Mines Paris PSL, Théorie de l'entreprise (2023), *La société à mission, Quelles opportunités pour les investisseurs à impact ?*, 29 p.

Communauté des entreprises à mission (CEM) (2022), *Vers une vérification OTI contribuant au progrès de la société à mission, Guide méthodologique de vérification des sociétés à mission par les experts indépendants*, mars, 35 p.

Communauté des entreprises à mission (CEM) (2021), *Le comité de mission, Une nouvelle gouvernance pour stimuler l'innovation des sociétés à mission*, 41 p.

Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) (2022), *Intervention du commissaire aux comptes - intervention de l'OTI, Sociétés à mission, Avis technique*, janvier, 35 p.

Cretté O. (2022a), « Regards croisés sur la performance environnementale », *Audit & Société*, n°3, p. 21-37.

Cretté O. (2022b), « La mesure de la performance globale à l'aune de la transformation digitale », *Prospective et stratégie*, n°2022/0, p. 51-65.

Cretté O. (2015), « Le développement durable comme concept de performance, Le cas de l'Allemagne », *Revue Française de Comptabilité*, n°483, janvier, p. 21-25.

Cretté O., Tran Vu V.H. (2022), « La performance globale : comment et pourquoi l'évaluer ? », *Audit & Société*, n°2, p. 30-40.

Cretté O., Uzan O. (2019), « La responsabilisation des parties prenantes au travers de la déclaration de performance extra-financière », in Bahuon A.-P., Pluchart J.-J. (coord.), *Transformation des entreprises, Les métiers du conseil, du droit et du chiffre à l'ère phygitale*, Vuibert, p. 185-200.

Danone (2023), *Rapport du comité de mission*, avril, 26 p.

Desnoës G. (2020), *Un pacte, Et si les entrepreneurs avaient leur serment d'Hippocrate ?*, Phronesis, 71 p.

Felli J.-N., Lenain P. (2021), *L'entreprise vraiment responsable, la raison d'être : un levier d'innovation et de performance*, Vuibert, 223 p.

Frérot A. (2021), « La raison d'être, nouvelle grammaire de l'entreprise », *La Jaune et la Rouge*, décembre, n°770, p. 38-40.

Hariel C., Reymond S. (2021), *Nos raisons d'être, Vers une société durable et plus humaine*, Anne Carrière, 347 p.

Hatchuel A. (2018), « L'entreprise en France et en Allemagne : divergences actuelles et convergences futures », in Segrestin B., Levillain K. (dir.), *La mission de l'entreprise responsable, Principes et normes de gestion*, Presses des Mines, p. 151-154.

Lamkin V. (2019), « Ce n'est pas la raison d'être des entreprises qui a changé, ce sont leurs raisons d'agir », *CBNews*, publié le 12 décembre 2019.

Ledouble D. (2016), « L'évaluation au risque de l'information intégrée », *Revue Française de Comptabilité*, n°495, février, p. 51-52.

Lévêque J., Levillain K., Schnapper A., Vivot D.-E. (2020), « L'évaluation de la société à mission : l'évaluation comme gage de crédibilité de la mission et d'impulsion de la transformation de l'entreprise », 41 p., hal-02870614

Lévêque J., Hatchel, A. (2019), « Raison d'être et mission, Deux niveaux d'ambition pour une dynamique d'engagement », 21 p., hal-03187186

Levillain K. (2017), *Les entreprises à mission*, Vuibert, 212 p.

L'Oréal (2023), *Document d'enregistrement universel 2022*, 395 p.

Michel C. (2022), « Pourquoi nous ne croyons pas à la co-construction », *Sociétal*, publié le 25 janvier 2021.

Mirova (2023), *Rapport de mission 2022*, 59 p.

Nair L., Dalton N., Hull P., Kerr W. (2022), « Utiliser la raison d'être pour transformer votre entreprise », *Harvard Business Review*, publié le 13 octobre 2022.

Notat N., Senard J.-D. (2018), *L'entreprise, objet d'intérêt collectif*, Rapport aux Ministres de la Transition écologique et solidaire, de la Justice, de l'Économie et des Finances, du Travail, 9 mars 2018, 122 p.

Observatoire des sociétés à mission (2023), *Portrait des sociétés à mission 2022*, 11 p.

ORSE, ADERSE (2018), *Cycles de conférences ORSE - ADERSE, RSE et Performance globale*, juin 2015 à janvier 2017, 60 p.

ORSE, C3D (2020), *Loi Pacte & Raison d'être, Et si on passait à la pratique ?*, 88 p.

Pigé B. (2013), « De la représentation de la performance », *Revue Française de Comptabilité*, n°461, janvier, p. 35-37.

Renault (2023), *Document d'enregistrement universel 2022*, 580 p.

Rerolle J.-F., Valiorgue B. (2021), « A quoi sert la « raison d'être » dans les entreprises ? », *Harvard Business Review*, publié le 8 juillet 2019, modifié le 1^{er} avril 2021.

Rocher B. (dir.) (2021), *Rapport Rocher, Repenser la place des entreprises dans la société : bilan et perspectives deux ans après la loi Pacte*, octobre, 135 p.

Segrestin B. (2021), « La mission, un cadre inédit pour la puissance de l'entreprise », *La Jaune et la Rouge*, décembre, n°770, p. 26-29.

Segrestin B., Levillain K. (2019), « Penser l'entreprise au XXI^e siècle », in Citizen Capital, Deloitte, *Entreprise à mission, De la théorie à la pratique*, p. 28-31.

Segrestin B., Levillain K. (dir.) (2018), *La mission de l'entreprise responsable, Principes et normes de gestion*, Presses des Mines, 182 p.

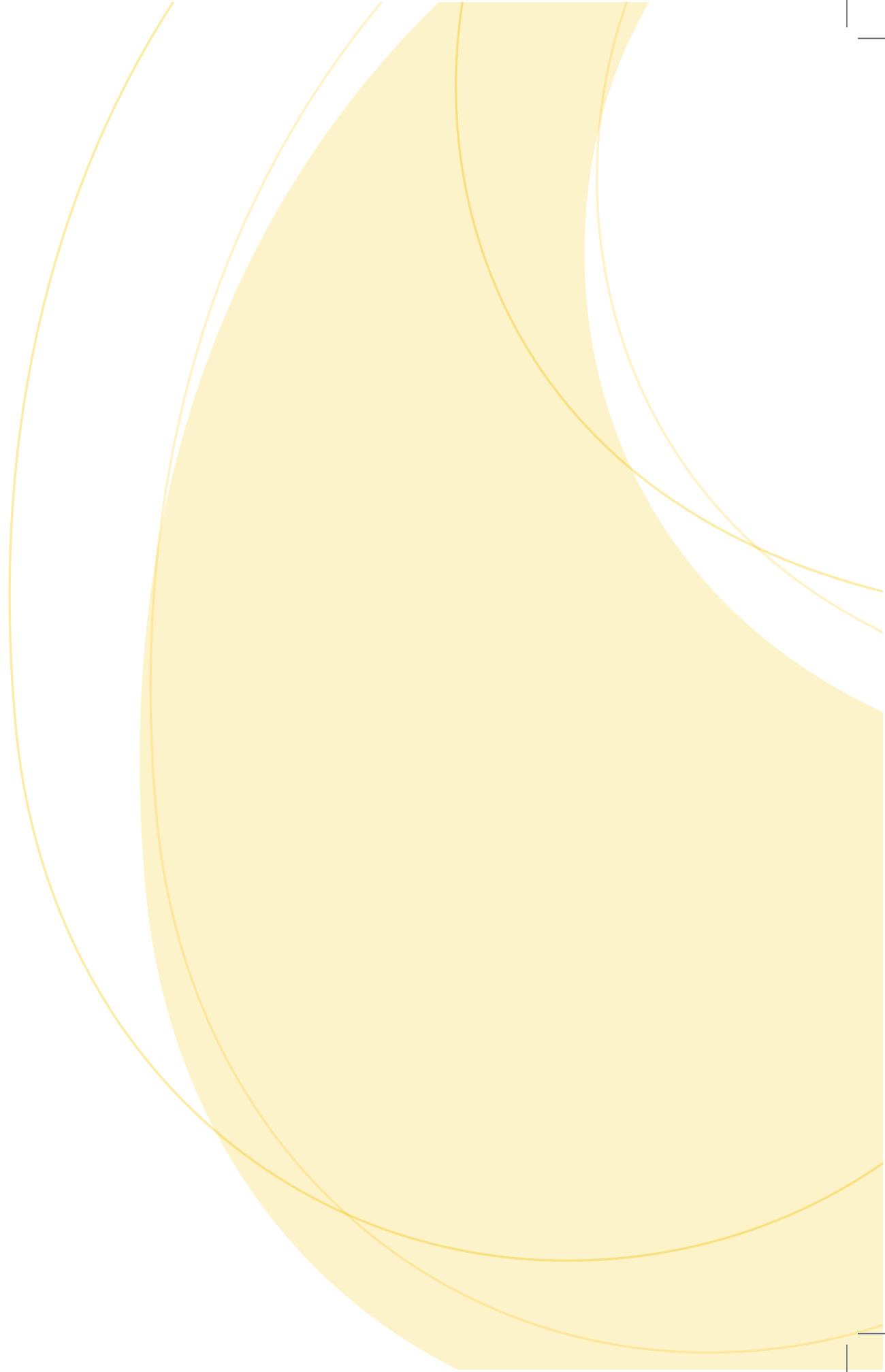
Valiorgue B., « Comment définir la raison d'être de son entreprise ? », *Harvard Business Review*, publié le 29 juin 2020, modifié le 1^{er} avril 2021.

Valiorgue B. (2020), *La raison d'être de l'entreprise*, Geoffrey Vacher, 63 p., hal-03041002

Veolia (2023a), *Rapport intégré 2022-2023*, 60 p.

Veolia (2023b), *Document d'enregistrement universel 2022*, 548 p.

Veolia (2022), « Notre raison d'être... et sa mise en œuvre dans le programme stratégique Impact 2023 », 13 p.



La légitimité de l'audit interne dans le modèle de trois lignes de défense

Jean-Louis Ledoux

*Auditeur Interne et Externe, Directeur Régional Afrique Centrale,
BDO LLP*



Viet Ha Tran Vu

Maître de Conférences à l'EPN 10 - CNAM Paris - LIRSA

Résumé

Le modèle de trois lignes de défense (3LoDM) créé en 2013 par l'Institut des Auditeurs Internes dans le but d'apporter des mesures de gestion des risques en entreprise a été largement appliqué dans les secteurs réglementés. La mise à jour du modèle, en 2020, implique des changements dans le système de contrôle interne, la gouvernance et le système de gestion des risques.

Dans ce papier, nous retraçons l'évolution du modèle et nous analysons la pertinence des critiques qui lui sont faites. Nous posons aussi la question de la légitimité du rôle de l'audit interne dans la gouvernance de l'entreprise.

INTRODUCTION

À la suite de la crise financière de 2008¹, l'Institut des Auditeurs Internes (*Institute of Internal Auditors - IIA*)² a formalisé le modèle des trois lignes de défense (3LoDM)³ en 2013, afin d'appuyer un ensemble de mesures prises par les autorités des pays de l'OCDE en réponse à cette crise. Destiné à assurer que le système de gestion des risques d'une organisation fonctionne efficacement, le modèle est sous-tendu par les concepts de système de contrôle interne, le système de gestion des risques, l'audit interne et la

gouvernance d'entreprise. Ces concepts ont évolué au cours du temps et leurs cadres de référence se sont développés au cours des vingt dernières années, parallèlement à la complexification du cadre législatif et réglementaire.

Ce modèle, promu par les législateurs et les autorités de contrôle des marchés financiers, imposé aux secteurs réglementés, a été mis en question et a été mis à jour en 2020, suite aux critiques dont il a fait l'objet.

Cependant, l'analyse des conditions d'apparition du modèle montre qu'il est né dans l'urgence, sans analyse approfondie de sa pertinence ou de son efficacité. Par la suite, il y a eu relativement peu de travaux d'analyse et on constate une absence de définitions de ce que devrait être un modèle efficace, de critères qui permettraient d'évaluer cette efficacité ou d'indicateurs de performance pertinents. Les critiques formulées le sont par les autorités de tutelle ou des praticiens et portent en général sur des aspects particuliers du fonctionnement du modèle ou sur sa capacité d'appréhender les risques futurs.

L'examen de la réforme de 2020 montre que les mécanismes de contrôle et l'exercice de la gouvernance sont appelés à changer, ainsi que le système de gestion des risques. Ce sont autant de pressions qui s'exercent sur le rôle de la fonction d'audit interne. Se pose donc la question qui fera l'objet de cette recherche :

Dans le cadre de la mise en place du modèle 3LoDM, quelle stratégie l'audit interne peut-il développer pour maintenir sa légitimité en tant que mécanisme de la gouvernance d'entreprise ?

Afin de pouvoir répondre à cette question, dans un premier temps, nous présentons et comparons les modèles de trois lignes de défense versions 2013 et 2020 (partie 2). Dans la mesure où les critiques portées sont suivies de propositions de modifications apportées au modèle, nous les décrivons, à la lumière d'enquêtes récentes (partie 3), et montrons les limites de la portée de ces études (partie 4). Comme les différentes réformes proposées ont des implications sur la place de l'audit interne dans la gouvernance, nous portons une réflexion sur la question de la légitimité de l'audit interne dans l'exercice de sa mission d'assurance, ce qui nous permet de formuler une réponse à notre question de départ (partie 5). In fine, dans la partie 6, nous apportons une conclusion sur les contributions de ce papier, ses limites ainsi que les suites à y donner.

¹ Bref rappel du contexte et des conséquences de la crise 2008 : aux USA, les intérêts de nombreux emprunts hypothécaires variaient en fonction de la valeur du bien immobilier qui les sous-tend. En 2007, le marché immobilier US entre en crise, les taux s'envolent et entraînent un constat d'insolvabilité de nombreux emprunteurs hypothécaires. Les établissements de crédit qui avaient consenti ces prêts avaient pour pratique de les céder sous forme de titres (titrisation) à d'autres institutions auxquelles elles rétrocédaient les paiements effectués par les emprunteurs initiaux. Par suite, de nombreux établissements financiers américains et européens, détenteurs de ces titres, voient diminuer la valeur de leurs actifs bilantaires et sont obligés de vendre une partie de leur portefeuille titre pour restaurer leur liquidité, ce qui fait chuter les bourses. S'ensuit une crise de confiance

massive au sein du secteur financier, un tarissement généralisé du crédit menace l'économie réelle. Craignant une répétition de la crise de 1929, les autorités des pays occidentaux recourent à des plans massifs de soutien du secteur financier pour éviter son effondrement total. Par la suite, les autorités le mettent sous tutelle via des mesures de contrôle et de réglementation. Le modèle des trois lignes naît dans ce contexte.

² Établi en 1941, l'Institute of Internal Auditors (IIA) ou Institut des Auditeurs Internes est un institut voué à l'établissement de standards professionnels d'audit interne. Il regroupe des membres de 165 pays.

³ En 2013, l'IIA propose dans un document d'orientation (Position Paper) « The three lines of defense in effective risk management and control » (IIA, 2013). On notera qu'en français, on traduit indifféremment les termes anglais « three lines of defense » par « les trois lignes de défense » ou « les trois lignes de maîtrise ».

1. LA PRÉSENTATION DES MODÈLES DES TROIS LIGNES DE DÉFENSE 2013 - 2020

1.1 Le modèle des trois lignes de défense version 2013

Le modèle de l'IIA de 2013 est une recommandation destinée à être utilisée comme guide pour :

(1) Modéliser l'interaction entre la gouvernance d'entreprise et les systèmes de contrôle interne : il assigne des rôles et des responsabilités aux gestionnaires de risques et de contrôle de l'entreprise et précise les termes de leur collaboration en vue de l'optimiser afin d'éviter la duplication des tâches et d'assurer l'homogénéité des contrôles.

(2) Aider à améliorer la communication en matière de gestion des risques, à permettre une utilisation efficace des ressources affectées à cette gestion (économie d'effort et homogénéité des contrôles), à clarifier la différence et la relation entre les activités de monitoring (contrôle interne/gestion des risques) et l'assurance indépendante de l'organisation. Il permet ainsi à l'entreprise de se structurer.

Le document d'orientation identifie comme acteurs (cf. figure 1) :

(1) Les trois lignes de défense :

■ La première ligne regroupe les départements opérationnels, directement ou indirectement, générateurs des revenus de l'organisation, donc responsables de la conception et de l'application de procédures de contrôle interne efficaces dans la gestion journalière ;

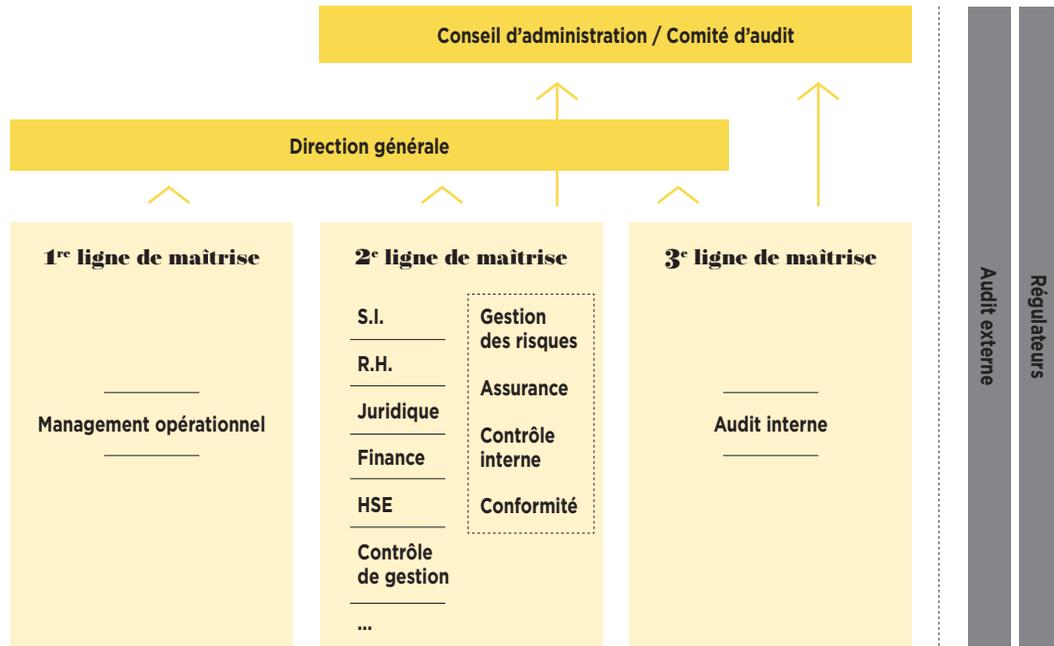
■ La deuxième ligne regroupe trois types de fonctions de support : la gestion des risques, la conformité, le suivi des risques financiers et des divers rapports financiers. De manière générale, la deuxième ligne contribue à la mise en place et à la surveillance des contrôles relevant de la première ligne, conseille la direction opérationnelle et si nécessaire, prend des mesures de correction. Elle dispose d'une indépendance relative mais non absolue par rapport à la première ligne ; de ce fait elle ne peut émettre des opinions entièrement objectives ;

■ La troisième ligne concerne l'audit interne qui a pour mission de donner à l'organe de gouvernance, auquel il rapporte directement, une assurance indépendante sur la conception et le fonctionnement des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques. Sa mission englobe donc les activités des première et deuxième lignes.

(2) La direction générale et les organes de gouvernance jouent un rôle de supervision et d'initiative. Ils définissent les objectifs et la stratégie de l'organisation, président à la mise en place des structures et des processus requis pour une gestion efficace des risques susceptibles d'affecter l'atteinte de ces objectifs. Les trois lignes de défense leur rapportent directement.

(3) Les autres fonctions, comme le régulateur et les auditeurs externes.

Figure 1 : Modèle de trois lignes de maîtrise (IIA 2013)



FONCTIONS PARTICIPANT AU DISPOSITIF DE MAÎTRISE GLOBALE DES RISQUES

Source : Prise de position de l'IIA « les 3 lignes de maîtrise : pour une gestion des risques et un contrôle efficaces », Janvier 2013

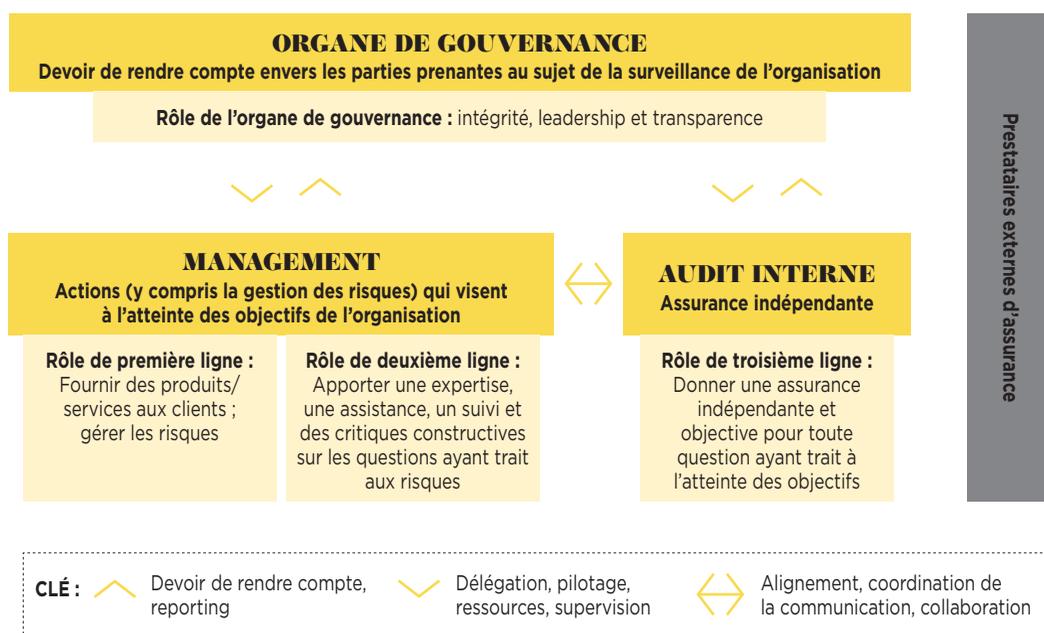
1.2 Le modèle des trois lignes de défense version 2020

En 2020, l'IIA a actualisé le modèle 2013, conçu pour des secteurs très réglementés, comme les métiers de la finance. La conclusion de cette mise à jour étant que l'efficacité du système de gestion des risques suppose plus que la seule existence des trois lignes de défense, le nouveau modèle, réorganisé autour de principes plutôt que d'une structure (cf. figure 2), a pour objectif de favoriser l'émergence d'une véritable culture du risque et une amélioration de la qualité de la gestion des risques, et d'assurer la création et la protection des valeurs générées par l'entreprise, grâce à une amélioration de la communication, de la coopération et de la collaboration interne.

L'accent est mis sur la coordination et l'harmonisation des relations entre les principaux rôles : les acteurs des activités d'audit, de gestion des risques et de contrôle interne seront appelés à devenir davantage des partenaires et conseillers des fonctions opérationnelles dans le processus de création et de protection de la valeur. Le cadre de gouvernance, défini auparavant au travers de lignes de défense intangibles et de rôles séparés, s'établit ici en posant trois domaines de responsabilités : le devoir de rendre compte de la gouvernance, l'identification de l'ensemble des actions, et la garantie d'une assurance et de conseils objectifs sur la gouvernance.

Ces changements, très significatifs, sont cependant présentés comme un changement dans la continuité, et non comme une rupture par rapport à 2013.

Figure 2 : Le modèle de trois lignes (IIA 2020)



© 2020 The Institute of Internal Auditors, Inc. Tous droits réservés.

Le modèle s'articule désormais autour de six principes :

- (1) Le rôle de la gouvernance ainsi que les responsabilités du management et de la fonction d'audit interne sont bien définis.
- (2) L'organe de gouvernance rend compte aux parties prenantes de sa surveillance de l'organisation.
- (3) L'expression « trois lignes de défense » sert à distinguer les différents rôles plutôt que des éléments structurels. Les acteurs du modèle exercent leurs rôles respectifs simultanément.
- (4) Les organisations peuvent maintenir séparées les première et deuxième lignes, mais peuvent les mélanger, augmentant ainsi la fluidité entre les rôles et les responsabilités. La direction (management) peut remplir des activités de ces deux lignes, se préoccupant à la fois de fournir les produits et services d'une organisation, ainsi que de gérer les risques associés. On précise que les rôles de la première ligne englobent les activités de back office (services de gestion des ressources humaines, administratifs, généraux, ...) alors que les rôles de la deuxième englobent les activités complémentaires axées sur les risques.
- (5) La répartition des responsabilités variant d'une entité à une autre, on propose une description claire des rôles et des responsabilités des acteurs (organe de gouvernance, management, audit interne, prestataires externes d'assurance) et de leurs relations mutuelles, permettant ainsi de préciser les grands principes du modèle.
- (6) Le flux de communication entre l'organe de gouvernance, le management et les trois lignes de défense est mis à jour : tous les acteurs communiquent, dans les deux sens (partage d'objectifs communs, justification de l'approche et des actions...).

2. LES CRITIQUES ENVERS LE MODÈLE DES TROIS LIGNES DE DÉFENSE

Encore récents, les modèles des trois lignes de défense (3LoDM) n'ont pas fait l'objet de nombreuses analyses et publications académiques et pratiques. Les critiques ont porté sur différents aspects des modèles, sans revêtir un caractère systématique. Il est cependant possible de les regrouper autour de quelques thèmes centraux et d'en dégager une image assez cohérente.

2.1 Les critiques du modèle 2013

En raison des circonstances historiques de l'adoption du modèle 3LoDM 2013, la littérature institutionnelle concentre ses critiques sur le secteur financier. Steinmetz (2020) montre que dans ce secteur, la rémunération, un défaut ou un excès d'indépendance de la deuxième ligne de défense, la répartition des compétences entre ces trois lignes sont susceptibles d'influencer négativement les interactions entre elles. Il met aussi en évidence l'inadaptation du modèle et son manque de proactivité. Conçu comme un modèle universel généraliste, le 3LoDM ignore les spécificités sectorielles (BIS 2015, p.4) et la séparation qu'il impose entre les différentes lignes n'est pas appropriée pour les organisations petites et moyennes. Réactif, le modèle s'adresse aux risques connus et n'encourage pas la recherche de solutions innovantes

aux risques (IIA 2019, p.2). Il prédispose à une approche hiérarchique et bureaucratique (Davies et Zhivitskaya 2018).

Selon Miard (2020), ce manque de proactivité ne permet pas d'anticiper et de gérer les risques liés aux nouvelles technologies. On reproche aussi au modèle de vouloir éliminer le risque, alors qu'il s'agirait de l'atténuer pour le faire évoluer dans le respect des limites de l'appétence pour le risque fixées par les organes de gouvernance (Leech et Hanlan 2016, pp. 338-353). Or, ce modèle ne leur donne qu'un rôle de supervision et de pilotage dans la gestion des risques.

Barrea (2019) recherche les critères qui permettent d'évaluer le modèle des trois lignes de défense et la portée des arguments avancés pour ou contre lui. Il propose qu'un modèle 3LoDM soit considéré comme « effectif » lorsqu'il atteint ses objectifs prédéfinis, à savoir fournir l'assurance que les processus de gestion des risques et de contrôle fonctionnent de manière adéquate au sein de l'entité. Ce concept d'effectivité n'est donc pas lié à des grandeurs directement observables et mesurables, comme le temps ou les coûts. Sur la base des critères d'influence de l'effectivité proposés par Davies et Zhivitskaya (2018), Barrea (2019), à partir d'une étude qualitative auprès d'un panel de professionnels de secteurs réglementés, conclut sur les facteurs pouvant influencer cette effectivité, à savoir :

- (1) La définition sans ambiguïté de l'appétence pour le risque par l'organe de gouvernance ;
- (2) La culture de l'entreprise ;
- (3) La conscience commune du modèle par toute l'entreprise ;
- (4) L'existence d'une réglementation et la vérification de son application correcte par les autorités de tutelle d'un secteur ;
- (5) Le type d'interactions entre acteurs.

Le rapport « *Modernizing the three lines of defense model, an internal audit approach* » (Deloitte US 2020) confirme certains des résultats de l'étude empirique de Barrea (2019) : le degré d'adoption du modèle est corrélé à la force de la contrainte réglementaire ; et dans la plupart des industries, les organisations les plus petites n'adoptent pas les trois lignes sous une forme aussi tranchée que dans le modèle. Ce rapport met aussi en évidence des problèmes d'effectivité que les entreprises sont susceptibles de rencontrer, quel que soit le niveau de maturité et d'intégration du modèle 3LoDM dans l'organisation.

2.2 Les critiques du modèle 2020

Une partie significative de ces critiques porte sur la prise en compte par le 3LoDM 2020 des nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC) et des risques associés.

En effet, selon une enquête de l'Université Paris-Dauphine et de Grant Thornton relative à l'impact de l'IA sur le modèle des trois lignes de défense effectuée auprès d'un panel d'auditeurs internes et d'éditeurs de solutions, les principes fondamentaux du 3LoDM 2013 restent pertinents mais les tâches de contrôle glissent vers les première et deuxième lignes (Garnier-Duparc, 2022). Pour l'audit interne, vérifier la correcte réalisation des travaux devient inutile mais analyser et critiquer le design des contrôles reste pertinent.

Eraneos (2020) considère que le modèle mis à jour en 2020, basé sur des structures hiérarchiques, est rigide et incapable d'anticiper. Il prend position pour une remise en question du modèle des trois lignes de maîtrise, face à des changements de fond que celui-ci ne peut pas prendre en compte, tels que :

- (1) Le développement de formes d'organisation du travail plus souples, avec des hiérarchies organisationnelles moins rigides ;
- (2) L'introduction de nouvelles technologies aux cycles d'innovation rapides, qui requiert des formes de coopération entre les fournisseurs de technologies et les unités internes impliquant des transferts de responsabilités non reflétés dans le 3LoDM ;
- (3) L'évolution des systèmes de contrôle interne, qui deviennent moins efficaces et perdent graduellement de leur pertinence du fait de leur caractère statique.

3. DES PROPOSITIONS DE NOUVELLES PRATIQUES

Face aux critiques communes aux deux versions du modèle, fondées sur l'incapacité d'anticiper et d'optimiser les risques liés aux changements de l'environnement, et à l'émergence de nouvelles formes de technologies et d'organisation du travail, on propose :

- (1) Une intégration au modèle des risques liés à l'innovation et aux processus de transformation (Miard 2020) ;
- (2) Un abandon total du modèle et la recherche d'un nouveau paradigme (Eraneos 2020) ;
- (3) Une refonte des activités des trois lignes de défense (Garnier-Duparc 2022) ;
- (4) Une réforme profonde de la seule fonction d'audit interne (Deloitte US 2020).

Approfondissons certaines de ces propositions.

Pour faire face aux défis de l'ère digitale, Miard (2020) propose deux projets prioritaires à mener de front, à savoir : (1) définir la nature des risques liés à ces technologies et quantifier leurs incidences sur le modèle, intégrer les projets de transformation et les projets digitaux dans l'appréciation des risques et les référentiels de contrôle interne et redéfinir la réponse adéquate face à ces risques dans chaque activité ou direction de l'entreprise ;

et (2) explorer comment tirer parti de ces technologies et données afin d'améliorer l'efficacité des contrôles dans un modèle en trois lignes digitalisées de défense. La première ligne se déploie autour de l'analyse des résultats des contrôles automatisés et des données, ce qui implique la standardisation et l'automatisation des processus ; la seconde ligne fait du monitoring en temps réel, et de façon plus intégrée avec la première ligne. Les *key risk indicators*⁴ qui sont mis en place se centrent sur les risques résiduels et les signaux faibles. La troisième ligne renforce ses capacités en analyse de données et repositionne ses audits sur les risques des projets de transformation. Pour les processus standardisés, on fait du *continuous auditing*⁵.

Eraneos (2020) conclut que l'IIA n'a pas pris en compte les défis posés par l'apparition des technologies émergentes et de nouvelles formes d'organisation, mais il ne précise pas en quoi le nouveau modèle 2020 ne réussit pas à les prendre en compte, ni les caractéristiques que devrait présenter un modèle répondant à ces critiques. Il invite les entreprises à « *mettre à l'épreuve les structures de conformité en les remettant en question de manière critique* » ; il s'agit d'un rejet du modèle existant et des normes édictées par les autorités de tutelle.

⁴ Indicateurs de risques clés.

⁵ L'audit continu est « *une méthodologie qui permet aux auditeurs indépendants de fournir une assurance écrite sur un sujet en utilisant une série de rapports d'audit émis simultanément ou peu de temps après la survenance d'événements sous-jacents au sujet considéré* » (traduit de Morthy et alia. 2011).

Les glissements de rôles entre les trois lignes, induits par l'utilisation des outils de l'intelligence artificielle (IA), conduisent à développer la notion d'audit en continu, qui répond aux objectifs de la première ligne de défense (monitoring des processus et réalisation exhaustive des contrôles adéquats de premier niveau) et donne à la deuxième ligne une vue complète de leur réalisation et de leurs résultats. L'audit interne doit intégrer dans son plan la revue du design de l'audit en continu et doit avoir la capacité d'auditer l'intelligence artificielle (Garnier-Duparc, 2022).

Deloitte US (2020) souhaite repenser le rôle de l'audit interne pour lui permettre de contribuer à renforcer et faire évoluer le 3LoDM, tels que : (1) identifier les inefficiences actuelles

dans le 3LoDM d'une organisation et encourager les initiatives stratégiques significatives et les innovations dans différents domaines (technologies TIC, coordination entre parties prenantes, communication, méthodologie de l'évaluation des risques et de l'audit). Dans l'automatisation des processus d'audit interne et de gestion des risques, l'audit interne peut aider à mettre en place les activités d'assurance dans les contrôles au fur et à mesure de leur conception (assurance by design) ; (2) éduquer les parties prenantes, partager les outils, les connaissances et les expériences ; et (3) transférer une partie des tâches de gestion des risques aux première et deuxième lignes. Ces changements permettront d'améliorer la structure des coûts, la couverture du contrôle des risques et d'obtenir une assurance en temps réel.

4. UN CADRE DE LÉGITIMITÉ POUR L'AUDIT INTERNE

4.1 Des éléments de légitimité de l'audit interne

Suchman (1995, pp. 571-610) définit la légitimité comme « une perception ou une hypothèse généralisée selon laquelle les actions d'une entité sont souhaitables, ou conformes à certains systèmes socialement construits de normes, de valeurs, de croyances et d'institutions ».

D'une façon générale, la légitimité de l'audit interne peut revêtir différents aspects, dont nous relevons certains ci-après.

Dans une prise de position de 2009, l'Institut des Auditeurs Internes (IIA) estime que la crédibilité et la légitimité de l'audit interne sont conditionnées par son indépendance et son professionnalisme. L'indépendance de l'audit interne repose sur le positionnement ou le rattachement (à l'organe de surveillance, à la direction), le périmètre du champ d'intervention et la disposition de moyens adéquats.

Le professionnalisme suppose une application appropriée des normes internationales professionnelles de l'audit interne par des professionnels ayant des compétences suffisantes et une connaissance des métiers de l'organisation, qui donne une garantie d'efficacité et de mise en œuvre des meilleures pratiques.

On voit ici une certaine dualité entre l'efficacité et la légitimité, semblable à celle qui prévaut en audit externe (F-R.Lherm, 2013) : l'audit, interne comme externe, est vu comme une méthode efficace de réduction des risques, opposable aux tiers par son objectivité, sa neutralité, l'application de techniques et normes généralement acceptées. F-R.Lherm (2013) rappelle que Mautz et Sharaf proposent dès 1964 qu'« il est nécessaire, pour faire

face aux doutes des lecteurs de comptes, de minimiser le plus possible la subjectivité de l'auditeur (externe), notamment en ayant systématiquement recours à l'échantillonnage statistique, etc. ». Cependant, là où Lherm (2013, p.148) évoque « la dés-humanisation progressive de la légitimité de l'audit (externe) qui n'a pu se maintenir comme fonction incontournable qu'en ... éliminant autant que possible l'allusion à la compétence humaine », l'IIA (2009) affirme que ce sont des facteurs humains qui, *in fine*, donnent à l'auditeur interne sa légitimité, estimant que c'est « en fin de compte le degré de sensibilité, de considération et de confiance dont témoignent à son égard les organes de gouvernance qui en définissent la tonalité et l'efficacité » (p.24) et qu'« au-delà des dispositions réglant l'indépendance et assurant le professionnalisme de l'audit interne, le facteur humain fait la différence : la qualité personnelle du responsable de l'audit interne, sa compétence, le respect qu'il inspire et la confiance qu'il fait partager sur la pertinence de ses diagnostics et propositions » (p.25).

Au-delà de ces principes, les facteurs de légitimité apparaissent sujets à évolution dans le temps et varient selon les contextes. En effet, Lherm (2013) rappelle qu'avant les années 1930, l'auditeur tirait une partie de sa légitimité de son expérience professionnelle et de sa compétence. J-C. Kouassi (2018) a la perception que les auditeurs internes ont longtemps assis leur légitimité sur la détection de fraude, mais que les missions de la profession ont évolué d'un rôle de répression vers celui de régulation des risques. Quant à S. Jassem (2019), il note qu'historiquement l'audit interne a été considéré comme une

fonction de surveillance mais que le rôle contemporain des auditeurs internes s'est déplacé pour répondre aux nouvelles attentes des parties prenantes et aux nouvelles perspectives sur la gestion des risques qui l'obligent à recentrer ses efforts au-delà des questions de conformité réglementaire. En tant que tels, les auditeurs internes sont censés jouer un rôle clé dans le conseil et la fourniture d'assurance sur les processus de gestion des risques afin de pratiquer l'audit interne conformément aux normes.

S. Jassem (2019) rappelle la définition donnée par l'IIA du rôle de l'audit interne (évaluer et améliorer l'efficacité des processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance) et la position de l'IIA sur les rôles de l'audit interne :

- Un rôle central qui consiste à donner une assurance indépendante au conseil d'administration que les risques clés sont gérés de manière appropriée et que le système de contrôle interne fonctionne avec efficacité ;
- Un rôle légitime : des activités de conseil tant que les auditeurs internes ne gèrent pas effectivement le risque qui relève de la responsabilité de la direction ;
- Des rôles que les auditeurs internes ne devraient pas assumer parce qu'ils peuvent affecter l'objectivité et l'indépendance des auditeurs internes.

Ces facteurs de légitimité varient aussi selon les contextes et peuvent se traduire par une remise en question de la légitimité. Ainsi, Oliver (1996) a introduit trois sources de pression susceptibles d'exercer une influence en faveur ou contre la légitimité : les pressions politiques, fonctionnelles et sociales. Selon H. Elbardan, M. Ali, et A. Ghoneim (2015), la tendance internationale est que l'audit interne dérive sa légitimité de l'exercice d'un rôle fonctionnel dans la gouvernance d'entreprise, la gestion des risques et le contrôle opérationnel. Ils ont montré comment la légitimité de la fonction d'audit interne a été menacée par l'introduction des progiciels de gestion intégrés (PGI ou ERP - *Enterprise Resource Planning*, en anglais) : les PGI sont basés sur une logique de contrôles intégrés, qui affectent les systèmes de contrôle interne, les risques et la gouvernance des organisations, parce que les mécanismes de contrôle sont modifiés, les objectifs de contrôle interne restant inchangés. Pour maintenir sa légitimité, l'audit interne a été obligé de développer des connaissances techniques spécifiques, de réévaluer ses modèles (par exemple, l'automatisation des vérifications, le contrôle continu des systèmes d'information et des processus métiers,...) et de modifier sa structure pour devenir une fonction intégrée et globale.

Des études récentes montrent les contraintes qui s'imposent à la fonction d'audit interne pour faire face aux pressions, notamment la faible taille de la majorité des départements, qui limite les compétences disponibles en interne, et le vieillissement des équipes menant à des conséquences directes.

Les chiffres relatifs à la démographie des départements d'audit interne en 2022 sont présentés dans une étude globale de l'IIA intitulée « *Internal Audit : a global view* » (2022).

- La taille : dans 51 % des cas, le département d'audit interne comporte moins de six personnes (57 % en Europe) ;
- L'outsourcing : deux tiers des entreprises en Europe et aux USA cherchent à acquérir des ressources complémentaires pour leur département d'audit interne via l'outsourcing, et jusqu'à 80 % des départements de moins de six personnes y ont recours. La motivation est le besoin de compétences en technologies pour 76 %, et la nécessité de faire face à des besoins de capacité pour 41 %. Certains participants invoquent aussi la diversité des domaines à couvrir et la vitesse du changement pour justifier leur choix de recourir à des ressources externes, malgré le coût très élevé ;
- La structure d'âge : les auditeurs internes forment une population relativement âgée et rapidement vieillissante. En 2022, 64 % des auditeurs internes ont entre 40 et 65 ans, soit une augmentation de 18 % par rapport à 2015, et l'augmentation est la plus marquée dans les classes d'âge supérieures (50-59 ans : + 9 % ; 60 ans et plus : + 6 %) ;
- Les cinq plus importantes activités de la fonction d'audit interne sont : la conformité (78 %), la fraude (57 %), l'ERM⁶ (56 %), les technologies de l'information et la cybersécurité (51 % ; à contraster avec les 20 % qui s'y consacraient en 2015 (Harrington & Piper 2015) ; c'est un chiffre important qui montre les compétences dont l'audit interne a besoin), la gouvernance et la culture (45 %) ;
- Le niveau de maturité de la fonction d'audit interne : 80 % des personnes interrogées considèrent qu'elles ont un niveau de maturité entre le niveau 3 et le niveau 5 ; au niveau 3 les standards professionnels sont tous bien en place.

L'enquête de l'ACCA, de l'IMA et de l'Internal Audit Foundation (2022) démontre que les défis les plus importants auxquels les entreprises sont confrontées en 2022 dans la gestion de leur système de contrôle interne sont le manque de personnel approprié (50 %) et la mise en danger des contrôles internes existants par les avancées technologiques (41 %). En Europe, le plus grand défi est même le manque de personnel qualifié pour faire face aux changements technologiques.

⁶ ERM : Enterprise Risk Management.

L'étendue du champ d'intervention se justifie aussi parce que l'efficacité de l'audit en dépend : il couvre toutes les fonctions, tous les systèmes, tous les processus de l'entreprise. Le périmètre élargi est aussi justifié par la nécessité de répondre aux attentes des organes dirigeants afin de leur permettre d'assumer la totalité de leur responsabilité vis-à-vis des actionnaires et au regard des lois et règlements.

La littérature donne certaines indications relatives à l'impact du 3LoDM sur les systèmes de contrôle interne, le risque et la gouvernance ; mais la façon dont il affecte l'audit interne et les mécanismes d'adaptation n'est pas précisée. Aucune étude, jusqu'à présent, n'a abordé les changements (la réponse stratégique) que l'audit interne doit mettre en œuvre en réponse au 3LoDM, afin de maintenir sa légitimité en tant que mécanisme de gouvernance.

La fonction d'audit interne est soumise à des pressions externes et à des contraintes internes très fortes, qui vont la changer profondément. Le 3LoDM pousse à une redéfinition de la fonction d'audit interne : le champ de ses attributions, les approches et méthodes d'audit, la relation avec les autres parties prenantes, les compétences requises. Certains de ces changements tendent à renforcer sa légitimité et d'autres à l'amoinrir. En utilisant la définition de l'effectivité proposée par Barrea (2019), nous avons conclu que l'absence de critères d'évaluation et d'indicateurs de performance rend fragiles les critiques portées au modèle 3LoDM, tout comme d'ailleurs une évaluation d'ensemble de l'efficacité du modèle ; l'existence même de ces critiques montre cependant le risque que l'audit interne ne puisse donner une assurance de l'efficacité du modèle et des systèmes de contrôle dans cet environnement, à défaut d'un cadre adapté à la compréhension des hypothèses de contrôle qui le sous-tendent. Ce risque est susceptible d'affecter aussi la légitimité de l'audit interne.

Il est donc nécessaire de définir un tel cadre, et de tenir compte des besoins de renouvellement et de développement des capacités, afin de pouvoir répondre à la question :



Dans le cadre de la mise en place du modèle 3LoDM, quelle stratégie l'audit interne peut-il développer pour maintenir sa légitimité en tant que mécanisme de la gouvernance d'entreprise ?

4.2 La légitimité de l'audit interne dans le cadre du 3LoDM

La prise en compte par le modèle 3LoDM/2020 de la gouvernance et des organes de gouvernance renforce la relation de l'audit interne avec l'organe de gouvernance, donc sa légitimité et son indépendance, bien que le choix de l'organe auquel l'audit interne est rattaché ne soit pas neutre : si l'audit interne est rattaché au comité d'audit, l'indépendance est privilégiée, ainsi que le rôle de surveillance du comité. S'il est rattaché à la direction générale, c'est l'efficacité opérationnelle et l'implication du management qui prévaudront. Le mode de rattachement a une incidence directe sur le périmètre d'intervention et l'objectivité des auditeurs internes, notamment lorsqu'il s'agit d'évaluer les opérations de la direction générale.

CONCLUSION GÉNÉRALE

Cet article avait deux objectifs principaux : examiner la pertinence des critiques émises à l'égard du modèle 3LoDM, et analyser la légitimité de la fonction d'audit interne dans le cadre de ce modèle.

En utilisant la définition de l'effectivité proposée par Barrea (2019), et après avoir décrit le modèle 3LoDM et son évolution, nous avons analysé les critiques du modèle, les solutions proposées et leurs conséquences. Nous avons montré que les critiques, notamment de la capacité à anticiper les risques nouveaux, ont été exercées en l'absence de critères d'évaluation et d'indicateurs de performance, ce qui rend difficile l'évaluation de l'efficacité du 3LoDM comme de ses critiques.

Nous avons pu rapporter plusieurs facteurs influençant l'effectivité du modèle, dont le rôle dirigeant de l'organe de gouvernance dans la définition de l'appétence pour le risque et la culture de l'entreprise.

Nous avons rencontré plusieurs limites dans notre analyse. La première concerne l'indisponibilité de la littérature, notamment en raison du peu d'ancienneté de la réforme du modèle, et l'on manque d'informations sur l'effectivité du modèle et les facteurs susceptibles de l'influencer. Par ailleurs, la plupart des informations disponibles concernent les secteurs réglementés, où le modèle a été imposé par le législateur ; il y a très peu de sources relatives aux entreprises qui, avant 2020, n'étaient pas obligées de mettre le modèle en place et auxquelles la réforme de 2020 rendrait plus aisée son application. En outre, les personnes ayant répondu aux différentes enquêtes sont majoritairement des auditeurs et des financiers ; le point de vue des autres parties prenantes est peu représenté. De plus, les différentes enquêtes traitent du problème de l'effectivité de manière incidente, et non comme un thème majeur.

Il serait donc intéressant de développer dans des recherches à venir les concepts de risques futurs, de critères d'évaluation de

l'effectivité, de s'intéresser à la gouvernance des risques futurs en s'adressant à un panel d'acteurs issus d'entreprises non réglementées, en ce compris d'autres parties prenantes que les auditeurs et les financiers (opérationnels, représentants de l'organe de gouvernance, auditeurs externes,...).

Le concept de légitimité de l'auditeur interne a été examiné, d'abord sur le plan général, puis dans le cadre du 3LoDM. Nous avons constaté que ce concept est souvent abordé en conjonction avec d'autres, ou (et) par analogie avec l'audit externe, aussi en tant que partie de questions plus vastes. C'est donc par induction que nous avons identifié plusieurs facteurs de légitimité différents, dont l'importance varie dans le temps et selon les contextes.

En appliquant ces facteurs de légitimité au cadre du 3LoDM, nous avons montré que ce modèle exerce une forte pression de changement sur la fonction d'audit interne, et la nécessité d'étudier les hypothèses de contrôle qui le sous-tendent pour permettre à l'audit interne d'élaborer les réponses lui permettant de sauvegarder sa légitimité. Jusqu'à présent, aucune étude n'avait abordé ces thèmes. Nous avons également montré les contraintes démographiques qui s'exercent sur la fonction d'audit interne et la nécessité que des recherches approfondissent ces thèmes afin de donner un cadre stratégique à la légitimité de l'audit interne dans la mise en œuvre du 3LoDM. La réponse à apporter, si elle doit être envisagée au cas par cas, dépend d'un contexte global complexe.

En effet, le fonctionnement correct de la gouvernance d'entreprise demande un acteur objectif, indépendant, qui a une compréhension holistique de l'organisation et est capable de rapporter directement à l'organe de gouvernance. Quel que soit l'avenir, la source de légitimité de cette fonction d'assurance réside là, et son besoin sera renforcé par la complexité croissante des organisations, des risques qu'elles affrontent et de la demande aiguë d'assurance de toutes les parties prenantes.

BIBLIOGRAPHIE

ACCA, IMA, Internal Audit Foundation (2022). *Internal control and the transformation of entities*: <https://www.accaglobal.com>

Anderson, D., and Eubanks, G. (2015). *Leveraging COSO across the three lines of defense*. The Institute of Internal Auditors: <https://www.coso.org>

Bank for International Settlements [BIS] (2015). *The "four lines of defence model" for financial institutions*. Financial Stability Institute. Occasional Paper (11). Disponible en ligne : <https://www.bis.org/fsi/fsipapers11.htm>.

Barrea, M. (2019). *L'effectivité du modèle des trois lignes de défense*, Louvain School of Management, Université Catholique de Louvain.

Bizarro, P.A. and Dorian, M. (2017). Artificial Intelligence: the future of auditing. *Internal Auditing* 32(5): 21 - 26.

Bouquin, H. (2004). *Le contrôle de gestion*. Paris : Presses Universitaires de France. 6^e éd.

Cangemi, M.P. (2015). *Staying a step ahead: internal audit's use of technology*. <https://www.theia.org>

Chan, D.Y. and Vasarhelyi, M.A. (2018). Innovation and practice of continuous auditing. *Continuous Auditing*: 271-283, available at: <https://doi.org/10.1108/978-1-78743-413-420181013>.

Cyber University (2022). Disponible en ligne : <https://www.cyberuniversity.com/post/ntic-tout-sur-les-nouvelles-technologies-de-linformation-et-de-la-communication>.

Davies, H. and Zhivitskaya, M. (2018). Three Lines of Defence: A Robust Organising Framework, or Just Lines in the Sand?. *Global Policy*, 9(1), June. doi: 10.1111/1758-5899.12568.

Decaux, L. (2017). *Risk management, internal control and auditing*. Syllabus, Louvain School of Management.

De Larosière, J. et al. (2009). *The high-level group on financial supervision in the EU. Report*.

Deloitte US (2020). *Modernizing the three lines of defense: an internal audit perspective*. <https://www2.deloitte.com/us>

ECIIA and FERMA (2011). *Guidance on the 8th EU company law directive, article 41*. <https://www.ferma.eu>

ECIIA and FERMA (2011). *Guidance on the 8th EU company law directive, article 41: Part 2*. <https://www.ferma.eu>

Elbardan, H., Ali, M., Ghoneim, A. (2015). The dilemma of internal audit function adaptation: the impact of ERP and corporate governance pressures. *Journal of Enterprise Management*, 28(1): 93-106.

Eraneos (2022). *Dernière ligne de défense - une brève appréciation de la mise à jour de l'IIA sur le modèle des trois lignes de défense*. <https://www.eraneos-ch.blog>.

Flora, P.E. and Rai, S. (2015). Navigating Technology's Top 10 risks: Internal Audit's Role: http://theia.mkt5790.com/Navigating_Technology_Top_10_Risks.

Garnier-Duparc, N. (2022). *L'impact de l'IIA sur le modèle des trois lignes de défense*. <https://www.grantthornton.fr>

Harrington, L. and Piper, A. (2015). Driving success in a changing world; www.theia.org/goto/CBOK.

Jassem, S. (2019). Core and legitimate roles of internal audit function and enterprise risk management: propositions for future research. *Journal of Business and Economics*, 10(9),891-901.

Kim, H-J., Mannino, M., Nieschwietz, R.J., (2009). Information technology acceptance in the internal audit profession: impact of technology features and complexity. *International Journal of Accounting Information Systems*, 10 (4): 214-228.

Kouassi, J-C. (2018). La vocation de l'audit interne : il faut que l'on se comprenne. Disponible en ligne : <https://fr.linkedin.com/pulse/la-vocation-de-laudit-interne-il-faut-quon-se-kouassi#main-content>

Leech, T.J. and Hanlon, L. C. (2016). Three lines of defense versus five lines of assurance. In L. Richard, *The Handbook of Board Governance: A Comprehensive Guide for Public, Private and Not-for-Profit Board Members*. Hoboken, New Jersey : John Wiley & Sons, Inc. : 335-355.

Lherm, F-R., (2013). Entre efficacité et légitimité : l'audit « scientifique » et la dimension du croire dans le système financier, *Nouvelle Revue de Psychosociologie*, 2013/2(16), 139-153.

Li, H., Dai, J., Gershberg, T., Vasarhelyi, M.A. (2018). Understanding usage and value of audit analytics for internal auditors; an organisational approach. *International Journal of Accounting Information Systems*, (28): 59-76.

Maijor, S. (2000). The internal control explosion, *International Journal of Auditing* 4(1): 101-109. DOI:10.1111/1099-1123.00305.

Marks, N. (2015). *The three lines of defense model is the Wrong model*. Blog : Norman Marks on Governance, Risk Management, and Audit. Disponible en ligne : <https://normanmarks.wordpress.com/2015/01/25/the-three-lines-of-defense-model-is-the-wrong-model>.

Miard, F. (2020). *Le modèle des trois lignes de défense à l'épreuve du digital* | EY - France. Disponible en ligne : https://www.ey.com/fr_fr/risk/le-modele-des-trois-lignes-de-defense-a-l-epreuve-du-digital.

Moorthy, M.K., Mohamed, A.S.Z. (2011). The impact of information technology on internal auditing. *African Journal of Business Management*, 5(9): 3523-3539.

Oliver, C. (1996). The institutional embeddedness of economic activity. In J. A. C. Baum and J. E. Dutton (eds.), *Advances in Strategic Management*. JAI Press, Greenwich, CT, pp. 163-186.

Porte, M., Saur-Amaral, I., Pinho C. (2018). Research in auditing: main themes. *Contabilidade & Finanças* 29(76): 41-59.

Rosario, A.M. and Vasarhelyi, M.A. (2018). Auditing with smart contracts. *International Journal of Digital Accounting Research*, (18):1-27.

Rosario, A.M. and Vasarhelyi, M.A. (2018). How robotic process automation is transforming accounting and auditing. *The CPA Journal*, 88(6): 46-49.

Searcy, D.L. and Woodroof, J.B. (2003). *Continuous Auditing: Leveraging Technology*. *The CPA Journal*,73 (5):46-48

Steinmetz, T. (2020). *Gestion des risques en entreprise : le système des trois lignes de défense et ses détracteurs*. Louvain School of Management, Université Catholique de Louvain.

Spira, L. and Page, M. (2010). Regulation by disclosure: the case of internal control. *Journal of Management and Governance*14(4) : 409-433. DOI:10.1007/s10997-009-9106-9.

Suchman, M. C. (1995). Managing legitimacy: strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review*, 20(3), 571-610.

The Institute of Internal Auditors Global [IIA] (2013). *The three lines of defence in effective risk management and control*.

Institut Français des Administrateurs [IFA]-Institut de l'Audit Interne [IFACI] (2009). Le rôle de l'audit interne dans le gouvernement d'entreprise/22-25.

The Institute of Internal Auditors [IIA] (2015). *Leveraging COSO across the three lines of defense*.

The Institute of Internal Auditors [IIA] (2017). *Artificial intelligence: the future for internal auditing*.

The Institute of Internal Auditors [IIA] (2017). *Global Perspectives and Insights - The IIA's Artificial Intelligence Auditing Framework, practical applications, Part I*

The Institute of Internal Auditors [IIA] (2017). *Global Perspectives and Insights -Artificial Intelligence - Considerations for the Profession of Internal Auditing*.

The Institute of Internal Auditors [IIA] (2018). *Global Perspectives and Insights - The IIA's Artificial Intelligence Auditing Framework, practical applications, Part II*.

The Institute of Internal Auditors [IIA] (2019). *Three Lines of Defense*. IIA Exposure document.

The Institute of Internal Auditors [IIA] (2022). *Internal audit: a global view*.

Turel, O., Ziu P., Bart, C. (2019). Board level IT governance. *IT Professional*, March-April : 58-65.

UNESCO (2022). Disponible en ligne : <https://uis.unesco.org/fr/glossary-term/technologies-de-linformation-et-de-la-communication-tic>.

Whitman, A. (2015). Is ERM legally required? Yes for financial and governmental institutions, no for private enterprise, *Risk management and Insurance Review*,18(2):161-197.DOI:10.1111/rmir.12045.

Wszelaki, J. and Pelletier, J. (2016). Emerging risk in auditing and accounting. *The Journal of Government Financial Management*, 65(2): 26-31.

Zhivitskaya, M. (2015). *The practice of risk oversight since the global financial crisis: closing the stable door?* PhD thesis, The London School of Economics and Political Science (LSE).

Le commissaire aux comptes

« L'auditeur légal »
dans l'environnement
juridique et financier
d'hier et d'aujourd'hui



Hubert Tubiana

*Commissaire aux comptes et Expert-comptable,
Président d'honneur de l'ENOES*

*À l'aube du troisième millénaire,
la profession comptable,
notamment le commissariat aux
comptes, se trouve confrontée à
un nouvel univers dont les termes
« mondialisation », « Europe
des marchés », « technologies
nouvelles », « diversification,
Intelligence Artificielle »... pourraient
entraîner confusion et conflits.*

Pour le commissaire aux comptes, est-il possible de parler d'un droit des comptes (ou d'un droit comptable) ou d'un code des sociétés et des affaires ? Les comptes sont établis en fonction de règles précises, ayant pour seul but de donner une image aussi vraie que possible des opérations économiques. Mais à quoi cela peut-il bien correspondre dans un monde où le temps s'accélère, où les lois se développent, où les enjeux présents sont les gains de demain, matérialisés par les revenus de l'argent d'aujourd'hui ?

Ces intérêts tendent précisément à devenir le seul produit qu'offre l'argent, si l'on en juge par le volume croissant de l'en-cours des produits dérivés en France, 8 fois plus qu'il y a huit ans. Quant aux fonds de pension américains, ils représentent 5 000 milliards de dollars. Notons les volumes de transactions journaliers suivants :

- 60 milliards pour les matières premières ;
- 650 milliards pour les actions et les obligations ;
- 6 000 milliards pour les changes ;
- 11 000 milliards pour les marchés dérivés.

Anticipés par chaque acteur, les risques sont donc calculés selon des paramètres aussi différents que possibles les uns des autres. Or, la réalité future ne pourra donner raison à tous, et si les prévisions de chaque acteur peuvent être justifiées rationnellement, leur réalisation ne dépend pas moins de celles des autres.

On ne rappellera jamais assez l'incertitude engendrée par l'interdépendance des anticipations des risques et par la rapidité d'action qu'elle engendre chez les agents économiques ; quel est le montant exact de produits dérivés présents en ce moment sur les marchés financiers ? La réponse à cette question fait chauffer les calculatrices et les cerveaux tant on arrive aux limites de l'entendement humain en matière de mathématiques et de finance. Selon une enquête Marketwatch en 2016, l'ensemble des encours sur ce type de produits représente... un million de milliards de dollars (1 000.000.000.000.000)! Un montant incroyable qui pose différents problèmes, ne serait-ce que d'appréhension même de ce qu'il peut représenter.

Peut-on encore parler de réalité lorsque le droit des sociétés et des affaires a plusieurs sources ? On recense ainsi pas moins de 74 codes officiels (1 : code de l'artisanat ... jusqu'à 74 : code de la voirie forestière - **tous ces codes avec des dispositions comptables et financières**) et des milliers de lois et décrets et arrêtés non codifiés (de l'Edit de Moulins de 1566 en vigueur à aujourd'hui ... une multitude de textes légaux non codifiés) : codes et lois - LexisNexis 2023 (anciennement JurisClassieurs) - « legifrance.fr »,..., d'où une source de risque majeur, quel que soit le marché considéré (matières premières, actions et obligations, changes et produits dérivés).

C'est pourtant ce que l'on demande au droit des comptes : il est censé donner les moyens de parler avec vérité d'une opération qui n'est peut-être déjà plus conforme à la réalité lorsqu'elle est enregistrée, faute de stabilité des éléments constitutifs de cette réalité. Il peut s'adapter, certes, mais il faut se garder d'exiger de lui de remplir un rôle de régulateur de l'activité qu'il ne fait que décrire. Au chapitre de la gestion des incertitudes, sa seule utilité est d'être la traduction fiable d'une réalité instable ainsi que d'un nouveau droit des marchés et des affaires.

Pour le commissaire aux comptes et le professionnel de la comptabilité, et afin de bien comprendre le nouvel univers juridique et financier, il est utile de traverser le temps pour trouver des repères historiques.

1. LE TEMPS DES LIVRES

Les livres ont longtemps dominé la comptabilité, au point de s'identifier à elle, avant de laisser la place, tout récemment, aux professionnels et aux principes.

1.1 La consécration des livres : 1673 - 1983

La plus grande partie de l'histoire des comptes est reproduite dans les livres puisqu'ils vont susciter l'intérêt marqué du législateur pendant plus de trois siècles. Il convient donc de rappeler les textes qui ont façonné cette prédominance.

1. L'ordonnance de Colbert du 20 mars 1673 institue la première obligation aux marchands et aux négociants de tenir un livre, et l'assortit d'une obligation de dresser un inventaire tous les deux ans.
2. Le code de Commerce de 1807 apporte une précision au livre - journal et, dans son article 8, impose au commerçant de noter « mois par mois les sommes employées à la dépense de sa maison ». En outre, l'inventaire devient annuel et doit désormais être transcrit sur un registre spécial avec cote et paraphe obligatoires, comme pour le livre - journal.
3. La fin du XIX^e siècle ne se distingue pas par un texte fondateur mais par la dimension de la taille atteinte par les

entreprises, dont l'importance aura pour conséquence la création de nombreux journaux auxiliaires.

4. Quant au XX^e siècle, il impose à l'entrepreneur, par le décret N° 53-875 du 22 septembre 1953, de tenir une comptabilité séparée des biens et des dettes affectées à l'activité de l'entreprise.
5. Après cette date, les textes des normalisateurs s'intéresseront moins aux livres qu'aux principes de leur tenue et aux contrôles par des professionnels (Daloz 2014 : Précis Droit Comptable). À travers diverses lois de finances, la fiscalité française adopte le droit comptable :
 - Décret de décembre 1984 sous réserve de distorsion (charges non déductibles...);
 - Obligation d'un fichier numérique 2013 : Fichier des Écritures et Comptables (FEC) ;
 - Daloz 2023 CGI et Précis Fiscal des Finances Publiques.

1.2 Le déclin relatif des livres

Il est perceptible dans la loi comptable N° 8353 du 30 avril 1983, si importante aujourd'hui, ainsi que dans son décret d'application N° 83 - 1020 du 29 novembre 1983. Procédant à un changement de vocabulaire significatif, le Code de commerce ne parlera plus désormais de « tenue » des livres, mais il imposera de procéder à « l'enregistrement » des opérations (loi du 30 avril 1983). Il stipule que trois livres seulement sont obligatoires : le livre - journal, le grand livre, et le livre d'inventaire. Certes, cela ne l'empêche pas de réglementer leur tenue. Au titre de cette réglementation, signalons que le livre - journal et le grand livre sont susceptibles d'être détaillés en journaux auxiliaires, d'une part, et qu'ils peuvent être remplacés par des documents informatiques écrits qui, aux termes de l'article 2, alinéa 3, du décret du 29 novembre 1983, « doivent être identifiés, numérotés et datés dès leur établissement par des moyens offrant toute garantie en matière de preuve ».

Le 19^e rapport annuel de la Commission Informatique et Liberté (CNIL, publication de juillet 1999) précise qu'à l'heure des mégabases de données et d'Internet, un marché de l'information nominative est né qui suscite de nouvelles

inquiétudes. « Nous sommes passés d'une problématique du fichier, à une problématique de traces informatiques » selon le Président de la CNIL.

La blockchain comptable, par exemple, est une technologie de stockage et de transmission d'informations, transparente, sécurisée, et fonctionnant sans organe central de contrôle. Elle constitue une base de données qui contient l'historique de tous les échanges effectués entre ses utilisateurs depuis sa création, sécurisée et distribuée : elle est partagée par ses différents utilisateurs, sans intermédiaire, ce qui permet à chacun d'en vérifier la validité. Il existe des blockchains publiques, ouvertes à tous, et des blockchains privées, dont l'accès et l'utilisation sont limitées à un certain nombre d'acteurs. Une blockchain publique peut donc être assimilée à un grand livre comptable public, anonyme et infalsifiable¹. Comme l'écrit le mathématicien Jean-Paul Delahaye, il faut s'imaginer « un très grand cahier, que tout le monde peut lire librement et gratuitement, sur lequel tout le monde peut écrire, mais qui est impossible à effacer et indestructible ».

¹ Les professeurs Lionel ESCAFFRE et Kada MEGHRAOUI ont traité dans la Revue Française de Comptabilité (CNOEC) d'avril 2023 le sujet Blockchain : « vers l'application de la blockchain dans la profession comptable ».

2. LE TEMPS DES PROFESSIONNELS DE LA COMPTABILITÉ

Le temps des professionnels de la comptabilité correspond à la seconde moitié du XX^e siècle. Il témoigne d'un intérêt croissant de la réglementation pour deux professions : l'expertise comptable et le commissariat aux comptes.

2.1 L'Expert-Comptable

Est « celui qui fait profession habituelle de réviser et d'apprécier la comptabilité des entreprises et organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail ». Tels sont les termes employés par l'ordonnance fondatrice de l'Ordre des Experts-Comptables,

chargé d'assurer la défense de l'honneur et de l'indépendance de la profession, (ordonnance N°45 - 2138 du 19 septembre 1945 modifiée par la loi N° 94 - 679 du 8 août 1994 et d'autres ordonnances et lois).

2.2 Le Commissaire aux Comptes « l'Auditeur légal »

Il est celui qui fait profession de contrôler et de vérifier, de manière permanente, les comptes des sociétés ou des autres personnes morales auprès desquelles il est nommé, et d'en présenter un rapport.

Voici les principaux textes qui régissent la profession :

- La loi du 24 juillet 1867 sur la réforme du droit des sociétés, où l'on évoque pour la première fois le nom de commissaire de société ;
- Le décret - loi du 8 août 1935 sur la protection de l'épargne ;
- La loi du 24 juillet 1966 modifiée sur les sociétés commerciales et le décret N° 69 - 810 du 12 août 1969 modifié, qui confèrent à l'exercice de la profession de commissaire aux comptes son caractère libéral et organisé ; ladite loi du 24 juillet 1966 modifiée a été incorporée dans le code de commerce par ordonnance de septembre 2000² ;
- La loi du 1^{er} mars 1984 modifiée étend le domaine du commissariat aux comptes bien au-delà des sociétés par actions. En outre l'existence d'une institution comptable (Comité de la Réglementation Comptable qui deviendra en 2010 Autorité des Normes Comptables) consacre le développement d'un corps de principes comptables ;
- La loi du 1^{er} août 2003 instaure une autorité publique indépendante dotée de la personnalité morale (H3C - Haut Conseil du Commissariat aux Comptes). Cette autorité élabore³ les projets de normes d'exercice professionnel (NEP) ; lesdites normes après avis de la CNCC sont homologuées par arrêté du Garde des Sceaux et publiées au J.O. pour être ensuite incorporées dans la partie réglementaire du code de commerce⁴. Le H3C a élaboré le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes par décret 2005 modifié, codifié dans le code de commerce ;
- La Directive européenne de fin 2022 « Corporate Sustainability Reporting Directive », nouvelle Directive pour les entreprises de rapporter sur la Durabilité. Le pouvoir exécutif va incessamment transposer cette Directive par ordonnance, donnant compétence au commissaire aux comptes pour étendre ses activités à l'audit de Durabilité. Ladite ordonnance va permettre au H3C (« super-super viseur ») de devenir l'Autorité de L'Audit qui contrôlera les commissaires aux comptes dans leur mission d'audit de durabilité au sein des entreprises ; avec ces nouvelles missions sur les données extra financières, le commissaire aux comptes deviendra un « super personnage institutionnel » des sociétés et groupements (Actuel Expert-comptable, 19 juin 2023, Ed. Législative).

² Droit commercial : Sociétés commerciales : Philippe MERLE, 26e édition, Précis Dalloz qui tient compte en outre de toutes les lois, décrets et arrêtés sur le commissaire aux comptes « auditeur légal », prochaine édition septembre 2023.

³ <https://www.h3c.org/nos-missions/normes-et-deontologie/>

⁴ Outre les NEP, les Avis Techniques ainsi que les Notes d'Information et Communiqués de la CNCC sont accessibles sur le site de la CNCC (base documentaire SIDONI).

3. LE TEMPS DES PRINCIPES DIVERS ET L'EXISTENCE DES CONFLITS

Cette période a débuté en même temps que la législation européenne sur les comptes.

Deux Directives européennes ont entraîné d'importants bouleversements dans la législation comptable : la 4^e Directive du 25 juillet 1978 sur les comptes annuels et la 7^e Directive du 13 juin 1983 sur les comptes consolidés.

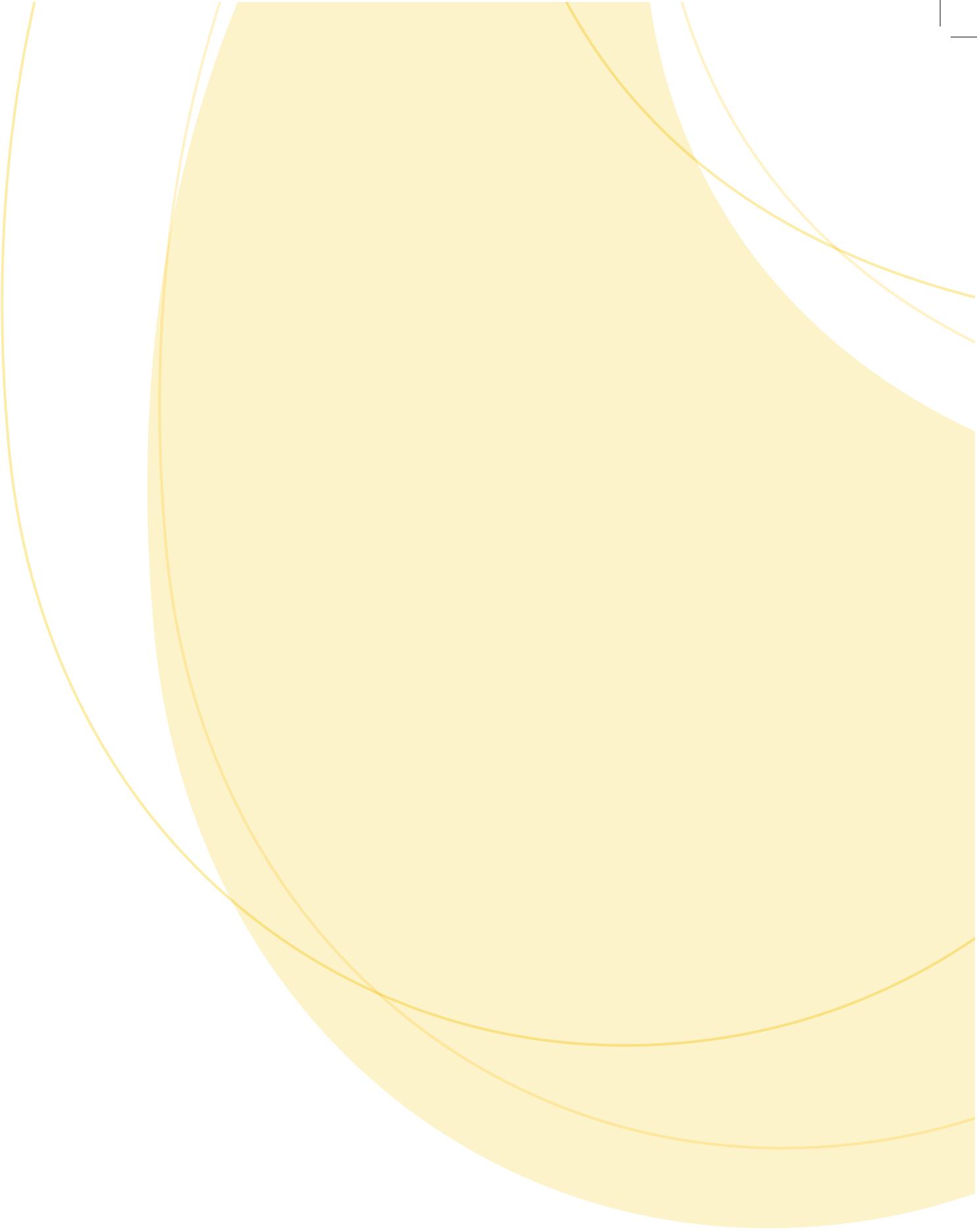
- 1. Jusqu'en 1983**, la plupart des principes comptables n'avaient aucun support légal. Quelques rares dispositions figuraient dans la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales et dans d'autres textes, mais nombreux étaient les principes comptables issus des seules sources professionnelles. Il faut voir à ce sujet l'article de François TERRE, « Les sources du droit comptable » (revue « Économie et comptabilité » de mars 1978, pp.3 et suiv.).
- 2. L'arrêté ministériel du 27 avril 1982** portant création du Nouveau Plan Comptable et modifié ultérieurement par un arrêté du 9 décembre 1986 constitue l'aboutissement du processus de normalisation comptable en France.
- 3. La loi N° 83 - 53 du 30 avril 1983 et son décret d'application du 29 novembre 1983** ont enfin doté d'une assise légale un corps de principes comptables.
- 4. La loi N° 84 - 148 du 1^{er} mars 1984 et le décret du 1^{er} mars 1985** étendent les obligations comptables au-delà des sociétés commerciales, en y soumettant les associations. Les comptes annuels sont définis comme comprenant le bilan, le compte de résultat, et une annexe. Il est prévu dans certains cas d'y adjoindre des documents prévisionnels et des comptes consolidés, régis par la loi N° 85 - 11 du 3 janvier 1985.
- 5. La loi N° 98 - 261 du 6 avril 1998 et son décret** instaurent le Comité de la Réglementation Comptable (CRC) qui se substitue au Conseil National de la Comptabilité (CNC) ; le CRC s'est transformé en Autorité des Normes Comptables (ANC) par décret de février 2010.
- 6. L'Arrêté du 8 avril 1999** portant homologation du règlement n° 99-01 du 16 février 1999 est relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et fondations.
- 7. L'Arrêté 1999 du CRC** sur le nouveau Code de la Comptabilité réécrit en droit constant le plan comptable général 1982 (arrêté du 27 avril 1982) ;
- 8. Un arrêté de l'ANC de juin 2014** expose un corpus d'articles, le Plan comptable général qui se substitue à celui de 1982 et 1999.
- 9. Différents arrêts récents** du Conseil d'État s'opposent au droit comptable :

- **Véhicule de démonstration** et décision du Conseil d'État du 22/11/2022 n° 456405 (un véhicule de démonstration acquis par un prestataire de services qui exerce une activité de promotion d'une marque automobile, pour les besoins de cette activité, constitue non pas un élément de stock mais un élément de l'actif immobilisé, quand bien même ce véhicule serait revendu à l'issue de son utilisation. Il n'en va pas différemment lorsque cette cession intervient moins de douze mois après l'acquisition) ;
- **Titres de participation** et décision du CE 22 juillet 2022 n° 449444, Sté Areva (des titres relèvent du long terme en tant que titres de participation, même s'ils ne représentent que 2,2 % du capital de la société émettrice, dès lors que...)
- **Dépréciation du fonds de commerce et déductibilité d'une provision** : CE 9^e-10^e ch. 22-11-2022 n°454766.

Tous ces textes ont eu pour principal but de traduire dans les faits deux exigences fondamentales :

- D'une part, la qualité des comptes annuels, qui doivent être réguliers, sincères et refléter une image fidèle de l'entreprise (objet de la certification du Commissaire aux Comptes) ;
- D'autre part, les principes de mode d'établissement des comptes annuels : le principe de prudence, le principe du coût historique, le principe de la permanence des méthodes, ...

Ont-ils réussi à les introduire dans les faits ou sont-ils restés du domaine de l'idéal ? Bref, le nouvel environnement juridique et financier du Commissaire aux Comptes, du professionnel de la comptabilité et des agents de l'entreprise doit être axé sur la pédagogie et le dialogue... Car comme le dit si justement le professeur Alain Viandier « il est toujours périlleux de jouer au codificateur et de rassembler sous pavillon unique ce que le législateur a semé à tous les vents dans les endroits les plus insolites » (code des Sociétés 1999-2000 LITEC, LexisNexis).



Premières décisions rendues sur le devoir de vigilance



Philippe Merle

Professeur émérite de l'Université Paris Panthéon-Assas

Dans le cadre du développement de la responsabilité sociale et environnementale, la loi du 27 mars 2017 a instauré un devoir de vigilance à la charge des sociétés mères et des entreprises donneuses d'ordre. Les obligations sont lourdes avec la charge d'établir un plan détaillé de mesures de vigilance. En cas de non-respect, toute personne justifiant d'un intérêt à agir, telle une ONG, peut tenter une action contre la société défailante. Les premières décisions rendues à la suite d'actions lancées contre la société TotalEnergies SE montrent que le succès est difficile à obtenir pour les associations, qu'elles agissent par la voie du référé ou au fond.

1. ÉTENDUE ET CONTENU DU DEVOIR DE VIGILANCE

1. La responsabilité sociale et environnementale (« RSE ») crée des obligations de plus en plus nombreuses à la charge des entreprises : déclaration de performance extra-financière et publication d'indicateurs de durabilité, force contraignante et engagements volontaires pris en matière de RSE, risque pénal attaché à la violation des droits humains¹. À ces obligations, il convient d'ajouter celle qui a été créée par la loi n° 2017-399 du 27 mars 2017 « *relative au devoir de vigilance des sociétés mères et des entreprises donneuses d'ordre* ». Ce devoir de vigilance s'insère dans la volonté du législateur de prévenir les risques d'atteinte aux droits de l'homme, de dommages corporels, environnementaux et sanitaires, ainsi que les comportements de corruption, qui pourraient résulter des activités de la société mère et des sociétés qu'elle contrôle, mais aussi des activités de ses fournisseurs et sous-traitants, en France comme à l'étranger.
2. Deux premières décisions viennent d'être rendues concernant la société *TotalEnergies SE* par le tribunal judiciaire de Paris², à la suite d'assignations lancées par des ONG. L'occasion nous est ainsi donnée de rappeler le dispositif mis en place par le législateur français (I) avant de commenter les deux premiers jugements publiés (II).

3. Le texte a pour origine des propositions de loi déposées à la suite de l'effondrement d'un immeuble, totalement insalubre, situé à Dacca, capitale du Bangladesh, qui avait provoqué la mort de plus d'un millier de personnes. Le bâtiment (*Rana Plaza*) abritait plusieurs ateliers de confection travaillant pour diverses marques internationales de vêtements. Pendant près de quatre ans, les propositions ont donné lieu à un intense lobbying de la part des entreprises et des ONG.
4. L'article L. 225-102-4, I, al. 1^{er} du code de commerce précise le **champ d'application de la loi**. Sont concernées les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions et les sociétés par actions simplifiées. Il s'applique à « *toute société qui emploie, à la clôture de deux exercices consécutifs, au moins cinq mille salariés en son sein et dans ses filiales directes ou indirectes dont le siège social est fixé sur le territoire français ou au moins dix mille salariés en son sein et dans ses filiales directes ou indirectes dont le siège social est fixé sur le territoire français ou à l'étranger* ».
5. Cette rédaction n'est pas claire. Il faut sans doute comprendre que sont concernées les seules sociétés qui ont leur siège social en France et qui ont, soit 5 000 salariés dans l'ensemble du groupe si toutes les filiales sont sur le territoire français, soit 10 000 salariés dans l'ensemble du groupe si certaines filiales sont à l'étranger³.
6. Cependant, les filiales ou sociétés contrôlées qui dépassent les seuils mentionnés ci-dessus sont réputées satisfaire à ces obligations si la société qui les contrôle, au sens de l'article L. 233-3 C. com., établit et met en œuvre un tel plan (art. L. 225-102-4, I, al. 2).
7. **Le plan**⁴ doit comporter « *les mesures de vigilance raisonnable propres à identifier les risques et à prévenir les atteintes graves envers les droits humains et les libertés fondamentales, la santé et la sécurité des personnes ainsi que*

¹ Cf. E. Russo et P. Tiberghien, RSE : les bonnes intentions obligent désormais ceux qui les expriment, JCP E. 2022, 1204.

² TJ Paris (réf.) 28 février 2023 n° 22/53942 et 22/53943, JCP E. 2023, 1086, J.-B. Barbiéri. Les rédactions des deux décisions étant identiques, seule la première sera analysée.

D'autres actions viseraient notamment les sociétés EDF, Casino, Suez, Groupe Rocher et BNP Paribas (Les Échos 28 mars 2022) ; mais, à notre connaissance, aucune décision n'a été rendue à ce jour concernant ces sociétés.

³ En ce sens, Conseil constitutionnel du 23 mars 2017, n° 2017-750 DC.

l'environnement, résultant des activités de la société et de celles des sociétés qu'elle contrôle au sens du II de l'article L. 233-16, directement ou indirectement, ainsi que des activités des sous-traitants ou fournisseurs avec lesquels est entretenue une relation commerciale établie lorsque ces activités sont rattachées à cette relation » (art. L. 225-102-4, I, al. 3). On constate que le périmètre de portée du plan est beaucoup plus étendu que celui du groupe qui doit établir le plan (filiales, sous-traitants, fournisseurs) et que les atteintes visées sont très larges. « Le plan a vocation à être élaboré en association avec les parties prenantes de la société, le cas échéant dans le cadre d'initiatives pluripartites au sein de filières ou à l'échelle territoriale » (art. L. 225-102-4, I, al. 4). Le texte ne crée ainsi pas d'obligation à la charge de la société, il n'a qu'un caractère incitatif.

8. Il doit comporter cinq séries de mesures⁵ :

- 1) Une cartographie des risques destinée à leur identification, leur analyse et leur hiérarchisation.
- 2) Cette cartographie doit permettre d'établir des procédures d'évaluation régulière de la situation des filiales, des sous-traitants et des fournisseurs avec lesquels est entretenue une relation commerciale établie.
- 3) Doivent être alors décrites les actions adaptées d'atténuation des risques ou de prévention des atteintes graves.
- 4) Le plan prévoit un mécanisme d'alerte et de recueil des signalements relatifs à l'existence ou à la réalisation des risques, établi en concertation avec les organisations syndicales représentatives.
- 5) Enfin, doit être prévu un dispositif de suivi des mesures mises en œuvre et d'évaluation de leur efficacité. Le législateur a ainsi voulu éviter que le plan se borne à de simples déclarations formelles. Le suivi pourra être confié à des commissaires aux comptes qui réaliseront des audits sociaux.

Comme le souligne le jugement, « cette législation assigne ainsi des buts monumentaux⁶ de protection des droits humains et de l'environnement à certaines catégories d'entreprise précisant a minima les moyens qui doivent être mis en œuvre pour les atteindre ».

Le plan de vigilance et le compte rendu de sa mise en œuvre effective sont rendus publics et inclus dans le rapport de gestion de l'article L. 225-100 (art. L. 225-102-4, I, al. 5). Cette publicité sera renforcée par la publication des rapports annuels de l'AFEP-MEDEF sur la mise en œuvre de leur code et de l'AMF sur le gouvernement d'entreprise et la rémunération des dirigeants.

9. Des **sanctions** sont également prévues par l'article L. 225-102-4, II. En cas de plan de vigilance incomplet ou inexistant, la société défaillante peut en effet faire l'objet d'une mise en demeure de respecter les obligations prévues au I. Si elle n'y satisfait pas dans un délai de trois mois à compter de la mise en demeure, la juridiction compétente, c'est-à-dire le tribunal judiciaire ou le président du tribunal statuant en référé peut, à la demande de toute personne justifiant d'un intérêt à agir, lui enjoindre, le cas échéant sous astreinte, de les respecter (al. 1 et 2).

10. Le texte d'origine prévoyait que le juge pouvait condamner la société au paiement d'une amende civile d'un montant maximum de dix millions d'euros. Le Conseil constitutionnel l'a censuré⁷ pour son manque de clarté et de précision : « 13. *Compte tenu de la généralité des termes qu'il a employés, du caractère large et indéterminé de la mention des « droits humains » et des « libertés fondamentales » et du périmètre des sociétés, entreprises et activités entrant dans le champ du plan de vigilance qu'il instituait, le législateur ne pouvait, sans méconnaître les exigences découlant de l'article 8 de la Déclaration de 1789 et en dépit de l'objectif d'intérêt général poursuivi par la loi déférée, retenir que peut être soumise au paiement d'une amende d'un montant pouvant atteindre dix millions d'euros la société qui aurait commis un manquement défini en des termes aussi insuffisamment clairs et précis ».*

11. Si un préjudice a été causé, l'article L. 225-102-5 C. com. a instauré un mécanisme de responsabilité civile fondé sur les articles 1240 et 1241 du Code civil (anciens articles 1382 et 1383). Le fait fautif est le manquement aux obligations définies à l'article L. 225-102-4. Son auteur devra réparer le préjudice que l'exécution de ces obligations aurait permis d'éviter⁸ l'action en responsabilité

⁴ Le recours à ce mécanisme a déjà été utilisé par la norme ISO 37001 (14 oct. 2016) qui détaille les étapes auxquelles l'organisme doit répondre pour avoir un système de management anticorruption efficace. On retrouve une démarche analogue dans l'article 17 de la loi « Sapin 2 » du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique.

⁵ Ces mesures de vigilance pourront être complétées par décret. Mais, à ce jour - six ans après la promulgation de la loi - aucun décret n'a été publié ...

⁶ Cf. M. A. Frison-Roche et alii, Les buts monumentaux de la compliance, Dalloz 2022 (520 p.). Pour un exemple de plan de vigilance particulièrement détaillé, cf. Document d'enregistrement universel Kering de 2022, p. 322-336, qui va de la suppression de la taille 32 chez les mannequins-femmes jusqu'à l'établissement de standards sur le bien-être animal.

⁷ Décision précitée, note 3.

⁸ Le Conseil constitutionnel a validé cette disposition : « 28. Dès lors que le législateur s'est ainsi borné à confirmer l'application des règles générales du droit de la responsabilité, les dispositions contestées ne sauraient permettre à une personne d'introduire une action pour le compte de la victime, qui a seule intérêt à agir. Elles permettent, le cas échéant, que la responsabilité d'une société puisse être engagée, sur le fondement de ces dispositions, à raison de dommages survenus à l'étranger ».

doit être introduite devant la juridiction compétente par toute personne justifiant d'un intérêt à agir à cette fin (al. 2). Le texte n'instaure donc pas un régime de responsabilité du fait d'autrui, comme le soutenaient les parlementaires qui contestaient le texte. La juridiction peut également ordonner la publication, la diffusion ou l'affichage de sa décision ou d'un extrait de celle-ci (al. 3). Cette sanction, qui ternit l'image de la société, est beaucoup plus redoutée que l'amende qui la frappe !

2. COMMENTAIRE DE T J PARIS (RÉFÉRÉ) DU 28 FÉVRIER 2023, N° 22/53942 ET 22/53943

12. Ce rapide rappel sur l'étendue et le contenu du devoir de vigilance ayant été fait, il convient maintenant d'examiner les deux premières décisions rendues en France qui concernent toutes deux la société *TotalEnergies SE*, dite par la suite *Total*. Cette société a lancé des projets de développement pétrolier de grande ampleur, dans le cadre d'une co-entreprise avec une société chinoise, en Ouganda, sous le nom de *TILANG* et en Tanzanie sous le nom d'*EACOP*. *Total*, soumise à la loi du 27 mars 2017, a publié son plan de vigilance pour l'année 2018 dans son document d'enregistrement universel (20 mars 2019). Le 24 juin 2019, six associations, françaises et africaines ont dénoncé ce plan du fait de ses insuffisances et mis en demeure la société de respecter ses obligations. Le pétrolier a répliqué que son plan contenait tous les éléments nécessaires à une information adéquate de ses destinataires. Trois des associations, non satisfaites par la réponse, ont alors lancé une action devant le président du tribunal judiciaire de Nanterre statuant en référé.
13. Une première question s'est alors posée relative à la détermination de la **juridiction compétente**. Le débat s'est poursuivi jusque devant la Cour de cassation⁹. Finalement, c'est le législateur qui a dû se prononcer pour trancher. Sous la pression des ONG qui ne voulaient à aucun prix que les « *juges-marchands* » tranchent les litiges relatifs au devoir de vigilance, compétence exclusive a été donnée au tribunal judiciaire de Paris¹⁰, qui peut être saisi soit au fond, soit par la voie du référé (art. L. 225-102-4, II, préc.). C'est dans ces conditions que la juridiction des référés du tribunal judiciaire de Nanterre s'est déclarée incompétente au profit de la juridiction des référés du tribunal judiciaire de Paris. Les associations ont demandé principalement que *Total* soit condamnée à exécuter ses obligations relatives à son devoir de vigilance et à suspendre les travaux afférents à ses projets.
14. Le tribunal saisi a d'abord rendu une ordonnance d'injonction de rencontrer un médiateur. Mais seule *Total* ayant fait part de son acceptation d'entrer en médiation, la tentative a échoué. Par la suite, le tribunal, « *compte tenu de la nature de l'affaire* » a procédé à l'audition de trois professeurs, entendus comme « *amici curiae* »¹¹. Dans sa décision du 28 février 2023, le tribunal déclare irrecevables les demandes formées par les associations. Il se fonde sur le fait que **la mise en demeure préalable** de *Total*, condition de la mise en œuvre de l'action, n'a pas été correctement effectuée.
15. Nous avons vu en effet (supra n°9) qu'aux termes de l'article L. 225-102-4, II : « *Lorsqu'une société mise en demeure de respecter les obligations prévues au I n'y satisfait pas dans un délai de trois mois à compter de la mise en demeure, la juridiction compétente peut, à la demande de toute personne justifiant d'un intérêt à agir, lui enjoindre, le cas échéant sous astreinte de les respecter* ». Cette mise en demeure est une condition nécessaire, préalable à la délivrance d'une injonction par le juge. Elle tend à instituer une phase obligatoire de dialogue et d'échanges amiables au cours de laquelle la société pourra répondre aux critiques formulées à l'encontre de son plan de vigilance et lui apporter les modifications nécessaires. Comme l'indique le jugement commenté, « *cette phase de dialogue est d'autant plus importante et nécessaire, pour parvenir à l'objectif fixé par la loi, que cette loi ne comporte aucune méthodologie précise concernant son établissement, ni aucun référentiel précis concernant les droits à préserver, cette configuration étant au surplus source de complexité dans l'élaboration du plan de vigilance* ».

⁹ Sur le détail de cette saga judiciaire, cf. B. Dondero, JCP E.2022, Actu. 61.

¹⁰ L. n° 2021-1729 du 22 décembre 2021 pour la confiance dans l'institution judiciaire introduisant un article L. 211-21 dans le Code de l'organisation judiciaire.

¹¹ L'*amicus curiae* (l'ami de la cour) est une personnalité invitée par la juridiction à venir à l'audience afin de fournir, en présence de tous les intéressés, toutes observations propres à éclairer le juge (Vocabulaire juridique Capitant, V° *amicus curiae*). Cette pratique est fréquente dans les tribunaux du monde anglo-saxon. Elle l'est beaucoup moins devant les juridictions françaises.

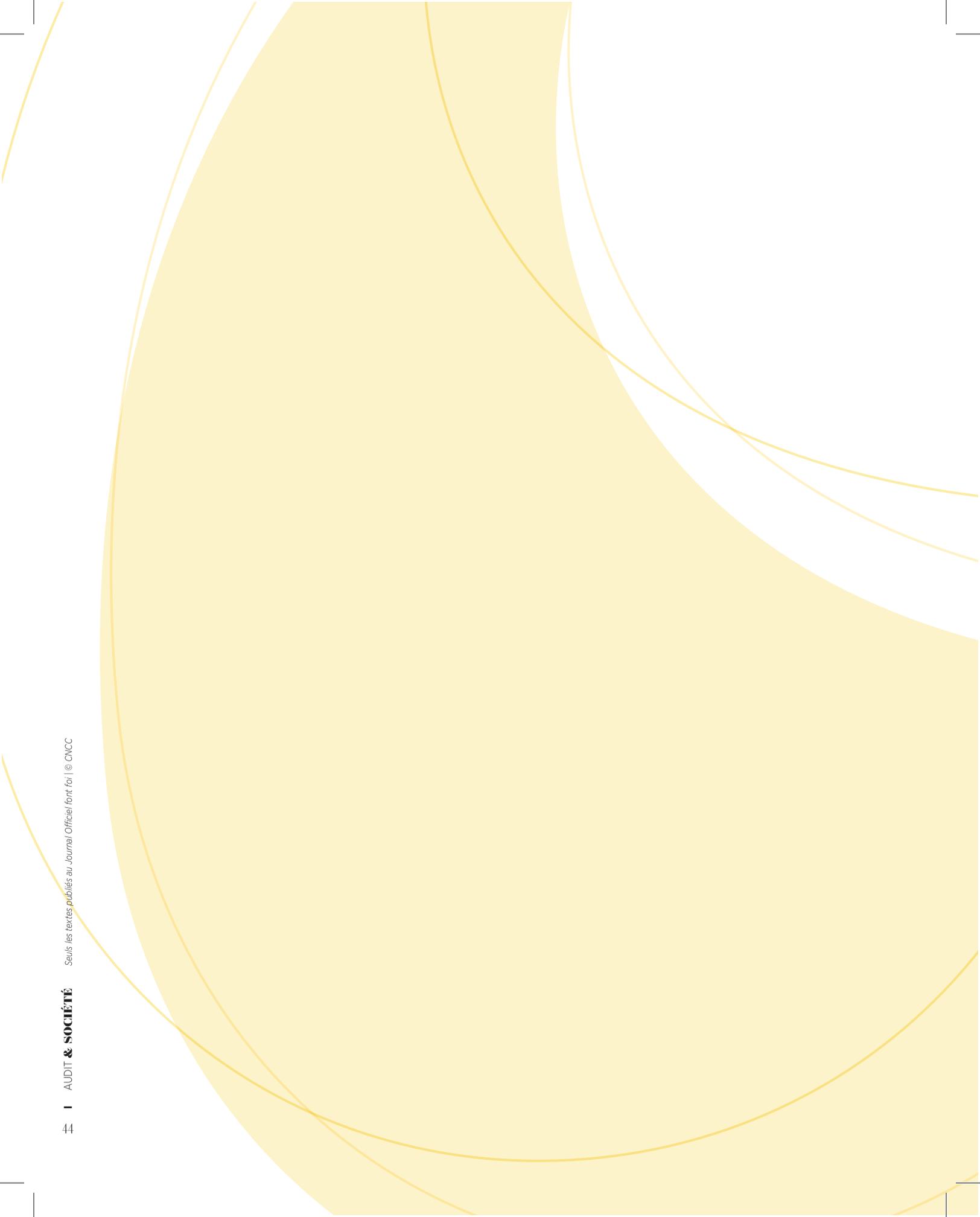
16. En l'espèce, la mise en demeure avait été adressée par les associations à *Total* le 24 juin 2019 et portait sur le plan de 2018. Mais, depuis l'assignation du 29 octobre 2019, *Total* a publié de nouveaux plans pour les années 2019, 2020 et 2021, apportant de nombreuses modifications au plan de 2018. Ce plan n'était plus en débat, c'était le plan de 2021 qui était en cause devant le tribunal judiciaire de Paris. Les associations demanderesse se fondaient sur plus de deux cents nouvelles pièces, de telle sorte que les griefs avaient été modifiés de manière substantielle. Il en résulte pour le tribunal que « les griefs, objet des demandes formées par les demanderesse relativement au plan de vigilance pour l'année 2021, n'ont pas été notifiés à la société *TotalEnergies SE* par une mise en demeure préalable à la saisine du juge, en violation des dispositions susvisées » et qu'il y a « lieu de déclarer irrecevables les demandes formées ». La solution, en l'état des textes, s'impose. Mais elle est lourde de conséquences. Il y a fort à parier que la société auteur du plan, dès lors qu'elle aura reçu une mise en demeure, lui apportera des modifications sur les griefs qui lui paraissent fondés. Il en résultera que le juge ne pourra que constater que la mise en demeure porte sur un plan dépassé. Les demandeurs devront donc effectuer une nouvelle mise en demeure, mais ils peuvent toujours craindre que la société mise en cause amende son plan avant l'audience. La mise en demeure aura porté sur un plan dépassé ! Le mécanisme législatif doit donc être revu.

17. Le tribunal aurait pu en rester là. Mais il invoque un deuxième argument relatif aux pouvoirs limités du **juge des référés**. Le référé ne permet qu'un examen rapide du contentieux, il permet d'apporter une réponse urgente en prononçant des mesures d'attente, la décision n'est que provisoire. Il en résulte que le juge des référés ne serait compétent que dans les cas où aucun plan de vigilance n'aurait été établi ou serait tellement lacunaire qu'il pourrait être considéré comme inexistant ou encore en cas d'illicéité manifeste. En pratique, on peut penser que ces hypothèses seront assez rares compte tenu de la compétence des professionnels chargés de l'élaboration des plans dans ces grandes entreprises.

18. Le juge doit se placer, pour ordonner ou refuser des mesures conservatoires ou de remise en état, à la date à laquelle il prononce sa décision. Et le tribunal d'en conclure en l'espèce que « *s'il entre dans les pouvoirs du juge des référés de délivrer une injonction en application des dispositions susvisées lorsque la société, soumise au régime du devoir de vigilance n'a pas établi de plan de vigilance, ou lorsque le caractère sommaire des rubriques confine à une inexistence du plan ou lorsqu'une illicéité manifeste est caractérisée, avec l'évidence requise en référé, il n'entre pas dans les pouvoirs du juge des référés de procéder à l'appréciation du caractère raisonnable des mesures adoptées par le plan, lorsque cette appréciation nécessite un examen en profondeur des éléments de la cause relevant du pouvoir du seul juge du fond* ».

19. La voie du référé est donc le plus souvent fermée. Reste la saisine du juge du fond. Mais elle conduit également à une impasse. En effet, compte tenu des délais d'audience, il y a fort à parier que le plan qui a fait l'objet de la mise en demeure aura été modifié ou, plus sûrement, aura été remplacé par un nouveau plan. Le dispositif français actuel est donc inefficace. Il reste à souhaiter que la directive européenne à venir permettra de régler ce problème procédural et imposera au législateur national de faire une réelle place à la cessation de l'illicéité¹².

¹² Les demandes ayant été déclarées irrecevables, le jugement n'a pas eu à se prononcer sur les sanctions et sur la cessation de l'illicéité. Sur ce point, cf. A. Danis-Fatôme, *La responsabilité civile dans la proposition de directive européenne sur le devoir de vigilance*, D. 2022, p. 1107.



Au-delà des diplômes :

L'émergence des certifications et micro-certifications dans l'audit en France



Stéphane Bellanger

*Expert-comptable & conseil, Commissaire aux comptes,
Analyste financier, Maître de conférences Associé*

Résumé

Dans un monde où la technologie et les réglementations évoluent à une vitesse fulgurante, l'audit en France se trouve à un carrefour décisif. Face à ces mutations, la valeur traditionnelle des diplômes est-elle toujours pertinente ? Ou devons-nous nous tourner vers des certifications plus flexibles et ciblées pour garantir la compétence et l'attractivité des auditeurs ? Cet article explore l'évolution du paysage de l'audit, mettant en lumière l'importance croissante des certifications, des micro-certifications et de la formation continue, pour comprendre les enjeux actuels et futurs de la profession d'auditeur en France.

INTRODUCTION

Le commissariat aux comptes, pilier de la transparence financière en France, joue un rôle crucial dans la confiance accordée par les investisseurs, les actionnaires et les autres parties prenantes. En garantissant l'intégrité des informations financières des entreprises, le commissaire aux comptes assure la stabilité du paysage économique. Cependant, à l'ère de la digitalisation, des évolutions réglementaires et de la mondialisation, cette profession est confrontée à des transformations sans précédent.

L'incursion de technologies telles que la blockchain, l'intelligence artificielle et l'analyse de données massives a redéfini les méthodes d'audit. Ces innovations, tout en offrant des opportunités d'amélioration de l'efficacité et de la précision, posent également des défis en termes de compétences et de formation.

De plus, les attentes vis-à-vis du commissariat aux comptes ont évolué. Les scandales financiers successifs ont souligné l'importance d'une rigueur accrue et d'une formation continue pour garantir la pertinence et la qualité des audits.

Historiquement, un diplôme en comptabilité ou en finance était la clé d'entrée dans la profession. Toutefois, face à la complexité croissante des opérations financières et aux nouveaux enjeux du secteur, un diplôme seul ne suffit plus. C'est dans ce contexte que les certifications prennent de l'ampleur. Elles attestent de compétences spécifiques, adaptées aux défis actuels du commissariat aux comptes.

La question centrale de cet article est donc la suivante : face à ces évolutions, comment le commissariat aux comptes peut-il maintenir et renforcer sa pertinence ? Les certifications sont-elles la clé pour garantir une expertise à jour et adaptée aux besoins du marché ? Et comment les institutions de formation doivent-elles évoluer pour préparer au mieux les futurs professionnels de l'audit ?

1. DÉFINITION ET DISTINCTION ENTRE DIPLÔME, CERTIFICATION ET MICRO-CERTIFICATION DANS LE CONTEXTE DE L'AUDIT ET DU COMMISSARIAT AUX COMPTES

1. Le diplôme en audit et commissariat aux comptes :

Traditionnellement, un diplôme est une reconnaissance formelle délivrée par une institution d'enseignement attestant de la maîtrise d'un ensemble de connaissances dans un domaine précis. Dans le secteur de l'audit et du commissariat aux comptes, un diplôme en comptabilité ou en finance signifie avoir acquis des compétences fondamentales et une compréhension approfondie des principes comptables, des normes d'audit et des pratiques réglementaires. Ces formations préparent les étudiants à des carrières spécifiques, comme le commissariat aux comptes, en mettant l'accent sur la rigueur, l'éthique et la maîtrise des normes professionnelles.

2. La certification en audit :

La certification, quant à elle, est une validation des compétences pratiques spécifiques à un domaine de l'audit. Elle atteste que le professionnel possède non seulement les compétences nécessaires pour effectuer des audits conformément aux normes en vigueur, mais aussi qu'il est à jour dans ses connaissances. Dans le contexte du commissariat aux comptes, cela pourrait signifier la capacité d'évaluer la conformité des états financiers d'une entreprise aux normes comptables françaises et internationales, ou la maîtrise des réglementations spécifiques à certains secteurs.

3. La micro-certification en audit :

Emergente dans le paysage des formations, la micro-certification est une réponse à la demande croissante de formations ciblées et adaptées aux évolutions rapides du métier d'auditeur. Elle vise à reconnaître des compétences très spécifiques, comme la maîtrise d'un outil technologique d'audit ou d'une norme comptable récente. Pour un commissaire aux comptes, cela pourrait signifier une spécialisation dans l'audit de certaines transactions financières complexes ou dans l'utilisation d'outils d'analyse de données avancés.

Ainsi, alors que le diplôme offre une base solide et une reconnaissance académique, la certification et la micro-certification viennent compléter ce socle en validant des compétences pratiques et spécialisées, essentielles pour répondre aux défis actuels et futurs du commissariat aux comptes.

Distinction entre diplôme, certification et micro-certification dans le contexte de l'audit et du commissariat aux comptes en France

Dans le paysage professionnel français, comprendre la différence entre diplôme, certification et micro-certification est crucial, en particulier dans le secteur de l'audit et du commissariat aux comptes.

Le **diplôme** est une reconnaissance académique traditionnelle, délivrée par une institution d'enseignement, attestant de la réussite d'un cursus spécifique. En matière d'audit et de commissariat aux comptes, cela pourrait être un diplôme décerné par une grande école ou une université, spécialisé en comptabilité, finance ou audit. Il valide de manière globale les connaissances et compétences acquises sur une période prolongée.

La **certification** est une validation plus ciblée des compétences dans un domaine précis de l'audit ou du commissariat aux comptes. Elle peut être délivrée par des organismes professionnels ou académiques. Par exemple, une certification pourrait

reconnaître une expertise en audit des systèmes d'information ou en audit environnemental. Elle est souvent considérée comme une spécialisation ou un complément à un diplôme.

La **micro-certification**, concept plus récent, reconnaît des compétences très spécifiques, souvent acquises en peu de temps. Dans le contexte de l'audit et du commissariat aux comptes, cela pourrait concerner la maîtrise d'un outil d'audit spécifique ou d'une norme comptable récente. Elle est conçue pour être agile et répondre rapidement aux besoins changeants du secteur.

Il en ressort que tandis que le diplôme fournit une base solide dans le domaine de l'audit et du commissariat aux comptes, la certification et la micro-certification permettent d'affiner et de mettre à jour les compétences d'un professionnel, répondant ainsi aux exigences d'un secteur dynamique.

2. LES LIMITES DES DIPLÔMES TRADITIONNELS EN AUDIT ET EN COMMISSARIAT AUX COMPTES

2.1 Généralité des diplômes : moins ciblés sur les compétences spécifiques de l'audit

Les diplômes traditionnels, qu'ils soient délivrés par des universités ou des grandes écoles, ont longtemps été la référence en matière de formation dans le domaine de l'audit et du commissariat aux comptes. Ces diplômes, souvent généralistes, couvrent un large éventail de sujets en comptabilité, finance, droit des affaires, et même management. Si cette approche holistique offre une base solide, elle présente cependant des limites lorsqu'il s'agit de répondre aux besoins spécifiques et pointus de l'audit moderne et du commissariat aux comptes.

L'audit moderne ne se limite pas à la vérification des comptes. Il s'agit d'une discipline complexe qui nécessite une expertise dans des domaines tels que l'analyse de données, la technologie blockchain, les normes internationales de reporting financier, et bien d'autres. Or, un diplôme généraliste, bien qu'il touche à ces sujets, ne permet pas toujours d'acquérir une maîtrise approfondie de ces compétences spécialisées.

2.2 Écart entre la formation académique et les besoins du marché

L'audit et le commissariat aux comptes, en tant que domaines professionnels, sont en constante évolution, influencés par les changements technologiques, réglementaires et économiques. Dans ce contexte dynamique, un décalage s'est progressivement creusé entre la formation académique traditionnelle et les besoins réels du marché de l'audit.

Les programmes académiques, bien que solides dans leurs fondamentaux, ont parfois du mal à suivre le rythme des innovations et des évolutions du secteur. Par exemple, alors que la digitalisation et l'analyse de données massives prennent une place prépondérante dans les méthodologies d'audit modernes, de nombreux cursus universitaires n'intègrent ces compétences qu'en surface, ou avec un certain retard.

2.3 Obsolescence rapide des connaissances

Dans un monde en perpétuelle mutation, marqué par des avancées technologiques rapides et des changements réglementaires constants, la pérennité des connaissances acquises dans une formation académique traditionnelle est mise à rude épreuve. L'audit et le commissariat aux comptes, en tant que domaines d'expertise, n'échappent pas à cette réalité.

Les diplômes traditionnels en audit, bien que solides dans leur fondement théorique, sont souvent basés sur des syllabus qui, une fois établis, peuvent mettre du temps à être révisés. Or, dans l'intervalle, le paysage de l'audit peut connaître des bouleversements majeurs. Les normes comptables évoluent, les réglementations se durcissent ou s'adaptent, et les outils technologiques transforment les méthodes d'analyse et de contrôle.

Il devient donc impératif pour les professionnels de l'audit et du commissariat aux comptes de reconnaître cette obsolescence et de chercher activement à mettre à jour leurs connaissances tout au long de leur carrière. C'est là que la formation continue et les certifications spécifiques prennent tout leur sens, offrant aux auditeurs les outils nécessaires pour rester pertinents et efficaces dans leur métier.

3. LES AVANTAGES DES CERTIFICATIONS ET MICRO-CERTIFICATIONS EN AUDIT ET EN COMMISSARIAT AUX COMPTES

3.1 Spécificité des certifications et micro-certifications : focus sur les compétences essentielles

Dans le monde en constante évolution de l'audit et du commissariat aux comptes, la nécessité de posséder des compétences pointues et actualisées est devenue primordiale. Les certifications et micro-certifications se distinguent par leur spécificité, ciblant des compétences précises, souvent en réponse directe aux besoins changeants du marché. Cette spécificité est l'un des atouts majeurs des certifications. Elles permettent aux auditeurs et commissaires aux comptes de maîtriser des domaines spécifiques de leur profession.

3.2 Flexibilité : certifications obtenues tout au long de la carrière

L'un des avantages majeurs des certifications et micro-certifications en audit et commissariat aux comptes réside dans leur flexibilité intrinsèque. Contrairement aux parcours académiques traditionnels, les certifications offrent la possibilité d'une formation continue, adaptable aux besoins changeants des professionnels tout au long de leur carrière.

3.3 Reconnaissance par l'industrie de l'audit et du commissariat aux comptes en France

En France, l'industrie de l'audit et du commissariat aux comptes a longtemps valorisé les diplômes traditionnels. Cependant, face à un environnement économique et technologique en constante évolution, elle a commencé à reconnaître la nécessité d'outils plus flexibles et ciblés pour évaluer les compétences des auditeurs et commissaires aux comptes.

3.4 Attractivité sur le marché de l'emploi

Les certifications et micro-certifications en audit et commissariat aux comptes se révèlent être des atouts majeurs pour renforcer l'attractivité sur le marché de l'emploi. Elles témoignent d'une expertise spécifique, renforçant ainsi l'attractivité aux yeux des recruteurs.

3.5 Émergence et avantages des micro-certifications

L'évolution rapide du paysage professionnel a conduit à l'apparition des micro-certifications. Contrairement aux certifications traditionnelles, les micro-certifications ciblent des compétences spécifiques et sont généralement obtenues en moins de temps. Elles offrent une solution flexible et adaptée aux besoins des auditeurs et commissaires aux comptes, favorisant une culture d'apprentissage continu.

4. L'ORIENTATION COMPÉTENCES ET SON IMPACT SUR L'AUDIT ET LE COMMISSARIAT AUX COMPTES

4.1 La réforme de la formation professionnelle et ses implications

La formation professionnelle en France a connu des transformations majeures, motivées par la nécessité d'adapter le système de formation aux réalités du marché du travail. La loi n°2018-771 du 5 septembre 2018 pour la liberté de choisir son avenir professionnel est emblématique de cette volonté de modernisation. L'un des principaux changements introduits par cette loi est la mise en place du Compte Personnel de Formation (CPF) en euros. Cette réforme a renforcé l'importance de l'orientation compétences, particulièrement pertinente pour le secteur de l'audit et du commissariat aux comptes.

4.2 L'importance de l'orientation compétences pour les auditeurs et commissaires aux comptes

L'orientation compétences est devenue un élément incontournable pour les auditeurs et commissaires aux comptes. Cette approche répond à un double enjeu.

D'une part, le monde de l'audit et du commissariat aux comptes est en constante évolution. Les réglementations changent, les technologies progressent et les attentes des parties prenantes se diversifient. Dans ce contexte mouvant, il ne suffit plus pour un auditeur ou un commissaire aux comptes de se reposer sur ses acquis académiques. L'orientation compétences offre un cadre structuré pour cette démarche d'apprentissage continu.

D'autre part, l'orientation compétences permet aux auditeurs et commissaires aux comptes de mieux répondre aux attentes du marché. Les entreprises recherchent des professionnels capables de comprendre leurs spécificités et de proposer des solutions adaptées. Une approche basée sur les compétences permet aux auditeurs et commissaires aux comptes de se positionner non plus comme de simples contrôleurs, mais comme des partenaires stratégiques.

Enfin, l'orientation compétences renforce la crédibilité et la légitimité des auditeurs et commissaires aux comptes. En mettant l'accent sur la maîtrise de compétences clairement définies et reconnues par la profession, elle offre une garantie de qualité et de pertinence.

4.3 L'adaptation des établissements d'enseignement supérieur à l'orientation compétences dans le domaine de l'audit et du commissariat aux comptes

Dans le contexte d'un secteur de l'audit et du commissariat aux comptes en constante mutation, l'orientation compétences est devenue essentielle pour les établissements d'enseignement supérieur. Cette approche, axée sur l'acquisition de compétences spécifiques en audit, répond aux exigences évolutives du secteur.

- 1. Repenser les programmes d'études :** Les universités et grandes écoles spécialisées en audit doivent intégrer des modules axés sur des compétences pratiques et spécifiques à l'audit. Cela pourrait inclure des formations sur les normes d'audit internationales, les outils d'audit numériques ou les techniques de communication spécifiques au secteur.
- 2. Évolution de l'approche pédagogique :** L'enseignement basé sur des études de cas réels d'audit, des simulations d'audit et des projets concrets prépare mieux les étudiants à la réalité du métier d'auditeur. Les partenariats avec des cabinets d'audit structurés peuvent offrir des perspectives pratiques, avec des stages ou des ateliers animés par des experts du domaine.
- 3. Nouvelles méthodes d'évaluation :** Au-delà des examens traditionnels, les établissements pourraient privilégier des évaluations basées sur des projets d'audit, des présentations de cas d'audit ou des simulations, mesurant ainsi la capacité des étudiants à appliquer leurs compétences en situation réelle.
- 4. Promotion de la formation continue :** Dans le domaine de l'audit, où les normes et les méthodologies évoluent constamment, la formation ne s'arrête jamais. Les établissements doivent donc proposer des formations post-diplôme, des ateliers et des séminaires axés sur les dernières évolutions du secteur de l'audit.

En somme, pour rester pertinents dans le domaine de l'audit et du commissariat aux comptes du XXI^{ème} siècle, les établissements d'enseignement supérieur doivent adopter une orientation compétences, garantissant ainsi que leurs étudiants sont parfaitement préparés aux défis du métier d'auditeur.

L'éclairage d'Aline Scouarnec sur l'orientation compétences

Docteur en Sciences de Gestion, habilitée à diriger des recherches, puis Professeur Agrégé des Universités, Aline Scouarnec est rattachée au laboratoire NIMEC EA 969. Elle est également Responsable du master RH FA à l'IAE de Caen et Rédacteur en chef de la revue Management&Avenir, revue spécialisée dans l'évolution du management.

Aline Scouarnec, experte reconnue dans le domaine de la gestion des compétences, met en lumière les mutations profondes qui traversent le paysage éducatif et professionnel français. Elle souligne un changement de paradigme majeur : le passage d'une logique axée sur la qualification à une orientation résolument tournée vers les compétences. Cette transition, loin d'être anodine, reflète une prise de conscience des limites des approches traditionnelles face aux exigences changeantes du monde professionnel.

L'historique des compétences, tel que retracé par Aline Scouarnec, montre une évolution graduelle, mais déterminante. Si autrefois la qualification, souvent matérialisée par un diplôme, était le principal critère d'évaluation d'un individu, aujourd'hui, la compétence, c'est-à-dire la capacité à mobiliser des savoirs et savoir-faire dans des situations professionnelles concrètes, prend le devant de la scène.

Un des tournants majeurs dans cette évolution est l'introduction des "blocs de compétences" dans le système éducatif français. Ces blocs, conçus comme des unités autonomes de compétences, peuvent être validés indépendamment les uns des autres, offrant ainsi une flexibilité accrue aux apprenants. Aline Scouarnec note que cette approche a été particulièrement bien intégrée dans les masters de gestion, où elle permet une meilleure adéquation avec les besoins concrets du marché du travail.

L'Université Caen Normandie, où Aline Scouarnec exerce, est un exemple emblématique du déploiement réussi de cette orientation compétences. Elle illustre comment les établissements d'enseignement supérieur peuvent s'adapter et innover pour répondre aux défis actuels.

La loi du 5 septembre 2018, en insistant sur la liberté de choisir son avenir professionnel, a renforcé cette dynamique en faveur de l'orientation compétences. Elle a été suivie de l'appel de France compétences, incitant les universités à embrasser pleinement cette nouvelle approche, et soulignant ainsi l'urgence et la pertinence de cette transition.

L'adoption généralisée de l'orientation compétences par les universités françaises

Dans le prolongement de cet éclairage, il est à noter que cette dynamique d'orientation compétences n'est pas cantonnée à l'Université Caen Normandie. En effet, l'ensemble des universités françaises, conscientes des enjeux actuels et futurs du marché du travail, ont intégré cette approche dans leurs cursus ; et, singulièrement, les partenaires de la profession des auditeurs et des commissaires aux comptes fédérées au sein de la FNEGE qui rassemble aujourd'hui près de 90 Ecoles de Management publiques et privées. Celle-ci regroupe les Instituts d'Administration des Entreprises (IAE) du Réseau IAE France, les Ecoles de Management de la Conférence des Directeurs des Ecoles Françaises de Management (CDEFM) et de la Conférence des Grandes Ecoles (CGE) et les Universités et instituts qui enseignent la gestion comme matière principale, comme l'Université Paris Dauphine.

Les Instituts d'Administration des Entreprises (IAE) sont particulièrement en pointe dans cette démarche, adaptant leurs programmes pour répondre aux besoins concrets des entreprises et des professionnels. Cette transition vers une orientation compétences démontre la capacité d'adaptation et d'innovation des universités et des IAE, soulignant leur rôle essentiel dans la formation de nos futurs acteurs du monde professionnel.

5. ÉTUDES DE CAS : L'IMPACT DES CERTIFICATIONS ET MICRO-CERTIFICATIONS EN AUDIT ET COMMISSARIAT EN FRANCE ET À L'INTERNATIONAL

5.1 Certification française : exemple des certifications en audit financier et commissariat aux comptes

L'audit financier et le commissariat aux comptes sont essentiels à la transparence économique en France. Historiquement, un diplôme en comptabilité ou en finance était requis pour exercer. Cependant, des certifications spécifiques ont émergé, comme le certificat IFRS, attestant de la maîtrise des normes comptables internationales. D'autres certifications, telles que le certificat d'expertise en contrôle interne ou le certificat en audit des systèmes d'information, ont également vu le jour, renforçant la crédibilité des auditeurs et commissaires aux comptes.

5.2 Normes internationales : alignement des certifications sur ces normes

L'audit et le commissariat aux comptes sont influencés par des normes internationales, comme les Normes Internationales d'Audit (ISA). Il est crucial que les certifications en France soient alignées sur ces normes, garantissant la qualité des audits et leur reconnaissance internationale. Cet alignement offre des avantages, tels que la connaissance des meilleures pratiques mondiales et la mobilité professionnelle, mais présente aussi des défis, comme l'évolution constante des normes.

5.3 Rôle des certifications dans l'amélioration de la qualité de l'audit et du commissariat aux comptes

Les certifications jouent un rôle crucial dans la quête de qualité en audit et commissariat aux comptes. Elles permettent une spécialisation accrue, renforcent la crédibilité des professionnels et favorisent une mise à jour constante des compétences.

5.4 Initiatives mondiales en matière de micro-certifications

Les micro-certifications ont gagné du terrain à l'échelle mondiale. En Australie, CPA Australia propose des formations ciblées en audit. Au Canada, l'Ordre des CPA offre des modules sur des sujets spécifiques. Aux États-Unis, l'IIA et l'AICPA proposent des certifications spécialisées. En France, l'Ordre des Experts-Comptables propose des formations sur des sujets tels que l'audit des systèmes d'information. D'autres pays, comme le Royaume-Uni et Singapour, ont également reconnu l'importance des micro-certifications en audit, avec des organismes comme l'ACCA et l'ISCA qui proposent des certifications spécialisées.

6. LES DÉFIS ET CRITIQUES DES CERTIFICATIONS ET MICRO-CERTIFICATIONS EN AUDIT ET COMMISSARIAT AUX COMPTES

6.1 Validité et qualité des certifications

L'essor des certifications et micro-certifications en audit et commissariat aux comptes pose des questions sur leur validité et qualité. Contrairement aux diplômes traditionnels, délivrés par des institutions académiques reconnues, les certifications peuvent provenir de divers organismes. La validité d'une certification en audit et commissariat aux comptes dépend de sa capacité à évaluer les compétences nécessaires dans ces domaines. La qualité englobe la validité, la rigueur de l'évaluation, la pertinence de la formation et la reconnaissance par l'industrie.

6.2 Coût et accessibilité des certifications et micro-certifications en audit et commissariat aux comptes

Le coût et l'accessibilité sont des défis majeurs. Bien que ces formations offrent une valeur ajoutée, leur coût peut être élevé, surtout si elles sont proposées par des organismes privés. L'accessibilité est aussi un enjeu, car certaines certifications nécessitent une présence physique ou ne sont pas reconnues uniformément par les employeurs.

6.3 Nécessité de mise à jour régulière

L'évolution rapide des réglementations et méthodologies en audit et commissariat aux comptes rend cruciale la mise à jour des certifications. À défaut, les certifications peuvent devenir obsolètes et ainsi affecter la réputation des auditeurs et des organismes de certification.

6.4 Défis spécifiques liés aux micro-certifications

La reconnaissance sur le marché du travail des micro-certifications peut être limitée, et l'absence de normes uniformes pose des questions sur leur qualité. De plus, la multitude de micro-certifications disponibles peut rendre le paysage complexe pour les auditeurs et commissaires aux comptes.

7. L'IMPORTANCE DE LA FORMATION CONTINUE DANS LE DOMAINE DE L'AUDIT ET DU COMMISSARIAT AUX COMPTES

1. Évolution de la perception de la formation continue :

Historiquement, la formation initiale était souvent considérée comme suffisante pour une carrière entière, notamment dans le domaine de l'audit. Cependant, avec l'accélération des changements technologiques, réglementaires et économiques, la nécessité d'une formation continue est devenue évidente pour les auditeurs. Les MOOCs (Massive Open Online Courses) et autres plateformes d'apprentissage en ligne ont démocratisé l'accès à la formation, permettant aux auditeurs de se former à leur rythme, selon leurs besoins spécifiques. Les normes comptables évoluent, les réglementations se renforcent, et les entreprises sont confrontées à des défis financiers et opérationnels toujours plus complexes. Dans ce contexte, les auditeurs doivent constamment mettre à jour leurs compétences pour fournir des services de qualité et répondre aux attentes de leurs clients et des régulateurs.

2. Rôle des cabinets d'audit dans la promotion de la formation continue : Les cabinets d'audit ont un rôle prépondérant à jouer dans la promotion de la formation continue. Ils sont souvent les premiers à identifier les nouvelles compétences requises dans le domaine. En investissant dans la formation continue de leurs employés, ils garantissent la qualité de leurs audits, renforcent leur réputation sur le marché et répondent aux exigences réglementaires. De plus, en encourageant la formation continue, les cabinets d'audit démontrent leur engagement dans le développement professionnel de leurs employés, ce qui peut contribuer à la fidélisation des talents.

3. Avantages de la formation continue pour les auditeurs et les entreprises :

Pour les auditeurs, la formation continue offre de nombreux avantages tangibles et intangibles. Sur le plan tangible, elle permet d'acquérir des compétences spécialisées, d'augmenter sa valeur sur le marché du travail et d'obtenir de meilleures opportunités professionnelles. Elle renforce également la confiance des clients et des régulateurs dans la qualité de leur travail. Sur le plan intangible, la formation continue contribue à la satisfaction professionnelle, à la motivation et à l'engagement. Pour les cabinets d'audit, investir dans la formation continue de leurs employés se traduit par une meilleure qualité d'audit, une réduction des risques liés à des erreurs ou des omissions, et une meilleure réputation sur le marché.

4. L'appel à l'apprentissage tout au long de la vie par l'UNESCO :

L'UNESCO, en tant qu'organe directeur mondial pour l'éducation, a souligné l'importance de l'apprentissage tout au long de la vie. Dans le contexte de l'audit, cela signifie que les auditeurs, face à un environnement professionnel en constante évolution, doivent adopter une approche d'apprentissage continu. Les normes comptables, les réglementations et les technologies évoluent rapidement, et les auditeurs doivent être équipés pour naviguer dans ce paysage changeant. L'UNESCO reconnaît que l'apprentissage tout au long de la vie est essentiel pour le développement personnel et professionnel, et cela est particulièrement vrai dans le domaine de l'audit.

CONCLUSION

L'audit et le commissariat aux comptes, garants de la transparence financière et de la confiance des investisseurs, sont confrontés à des défis sans précédent. Dans un monde où la technologie et la réglementation évoluent à une vitesse fulgurante, la simple détention d'un diplôme académique n'est plus suffisante pour garantir l'excellence et la pertinence des services fournis. Cet article a souligné l'importance croissante des certifications, des micro-certifications et de la formation continue dans le secteur de l'audit et du commissariat aux comptes.

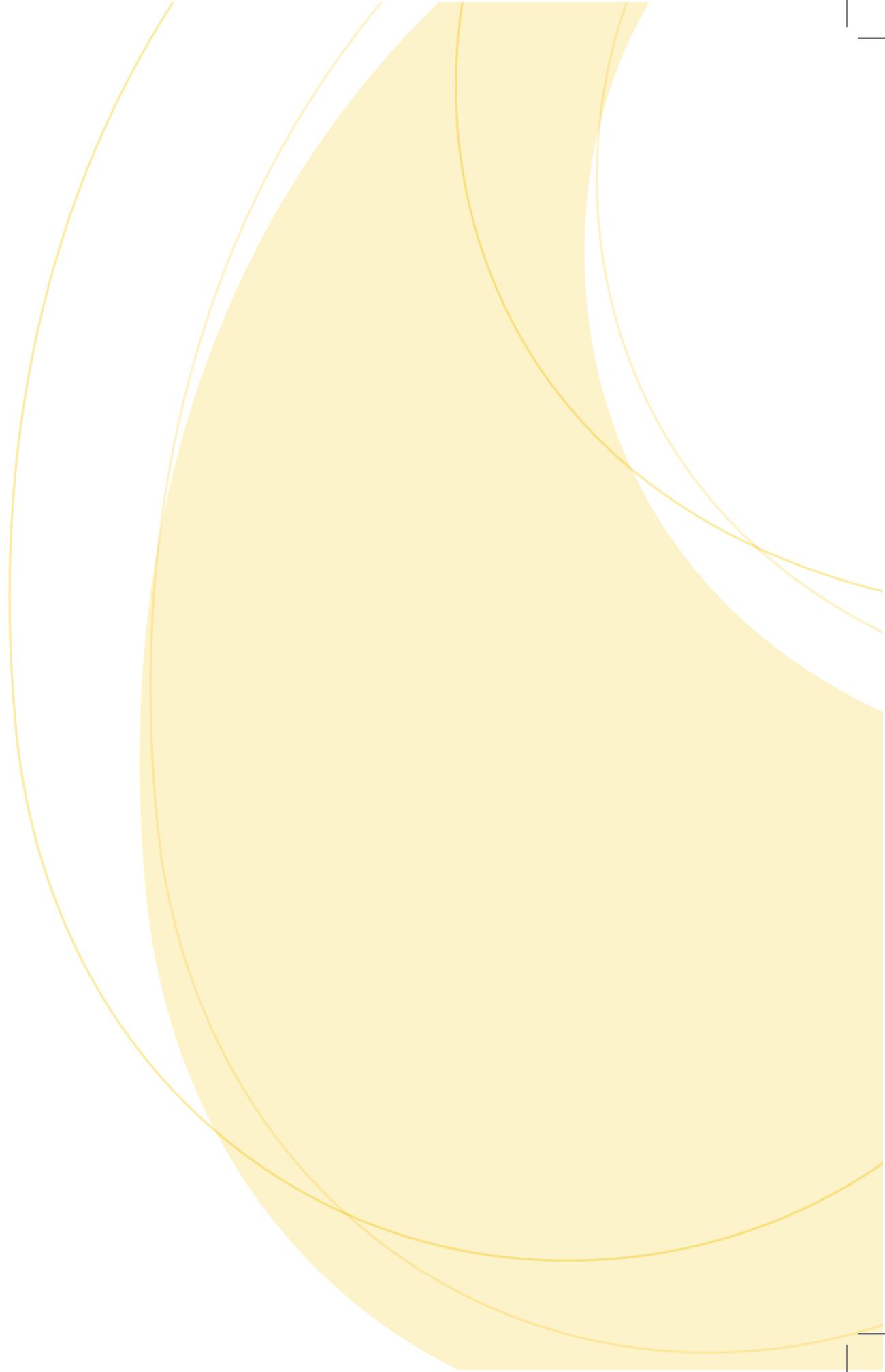
Si les diplômes restent une pierre angulaire de la formation des auditeurs et commissaires aux comptes, ils doivent être complétés par des certifications ciblées pour répondre aux exigences spécifiques et en constante évolution du métier. Les micro-certifications, en particulier, offrent une opportunité unique d'acquérir des compétences pointues, essentielles pour répondre aux besoins spécifiques des clients et aux normes réglementaires en constante évolution.

La formation continue, quant à elle, est devenue incontournable. Elle permet aux professionnels de l'audit et du commissariat aux comptes de rester à jour, d'approfondir leurs connaissances et de s'adapter aux innovations, qu'il s'agisse de nouvelles normes comptables, de technologies émergentes ou de méthodologies d'audit avancées.

Pour assurer l'avenir de la profession, il est essentiel que les institutions académiques, les organismes professionnels et les cabinets d'audit reconnaissent et valorisent ces nouvelles formes d'apprentissage. Les certifications, les micro-certifications et la formation continue doivent être intégrées dans le parcours professionnel des auditeurs et commissaires aux comptes, non pas comme des options, mais comme des éléments essentiels de leur développement professionnel.

En conclusion, face aux enjeux du XXI^{ème} siècle, l'audit et le commissariat aux comptes doivent s'adapter et évoluer.

En intégrant pleinement les certifications, les micro-certifications et la formation continue dans leur approche, ils pourront non seulement répondre aux défis actuels, mais aussi anticiper ceux de demain, garantissant ainsi la pérennité et l'excellence de la profession.



Intégration des enjeux de durabilité

dans les cursus de formations
universitaires des professionnels
de comptabilité en France

Yulia Altukhova-Nys

*Maître de conférences en Sciences de Gestion, co-responsable
du Master CCA à l'Université de Reims Champagne-Ardenne,
membre de la Chaire Comptabilité écologique*



Julie Chassagne

*Maître de conférences en Sciences de Gestion, co-responsable
du Master CCA à l'Université de Reims Champagne-Ardenne,
membre de la Chaire Comptabilité écologique*



Phu Dao-Le Flécher

*Maître de conférences en Sciences de Gestion,
Université d'Evry - Université Paris Saclay, LITEM,
Commissaire aux comptes inscrite à la CRCC de Paris*



Résumé

Si nous observons une recrudescence de la réglementation dans le domaine du reporting de durabilité depuis les vingt dernières années, nombre d'études constatent des lacunes des enseignements spécialisés en matière de durabilité, notamment dans les cursus de formation initiale des professionnels de comptabilité. L'objectif de cet article est donc de proposer des pistes de réflexion sur l'intégration de la question de la durabilité dans les cursus de formation initiale des commissaires aux comptes, des experts-comptables et dans celui des métiers du chiffre en général. Après avoir réalisé un diagnostic des formations diplômantes en comptabilité - contrôle - audit au regard de la réglementation européenne en matière de reporting de durabilité et à l'aide d'une grille de lecture basée sur trois critères (durabilité forte, double matérialité et connectivité), nous proposons un schéma conceptuel permettant l'adaptation des cours de spécialité et une montée progressive en compétences des futurs professionnels de la comptabilité et de l'audit.

INTRODUCTION

La durabilité est devenue un sujet de préoccupation majeur de notre société, aujourd'hui. Les informations environnementales, sociales et liées à la gouvernance (ESG) sont dorénavant prépondérantes pour la prise de décision des investisseurs, des pouvoirs publics et de l'ensemble des parties prenantes. En effet, nous observons, depuis les vingt dernières années, une recrudescence et une amplification de la réglementation dans le domaine du reporting de durabilité : la loi relative aux Nouvelles Régulations Économiques de 2001 (dite NRE)¹ ; l'article 225 de la loi Grenelle 2 du 12 juillet 2010² ; le décret n°2017-1265 du 9 août 2017 qui a transposé la directive européenne 2014/95/UE du 22 octobre 2014 (dite NFRD) et a ainsi introduit la déclaration de performance extra-financière (DPEF)³ ; et enfin, la Directive (UE) 2022/2464 du 16 décembre 2022 (dite « Corporate Sustainability Reporting Directive » ou CSRD) qui modifie le dispositif de la DPEF et sera applicable dès 2024⁴.

En introduisant l'obligation de publier un état du reporting de durabilité pour un périmètre étendu d'entreprises, la CSRD couvre progressivement : en 2024, les entreprises cotées sur un marché européen ; en 2025, les grandes entreprises non cotées ; en 2026, les PME cotées sur un marché réglementé ; et en 2028, certaines grandes entreprises non européennes⁵. Les entreprises concernées seront tenues de publier annuellement leurs informations de durabilité conformément aux normes européennes de durabilité (« European Sustainability Reporting Standards » ou ESRS) élaborées par l'EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) et adoptées par la Commission européenne le 31 juillet 2023. Ainsi, les rapports de durabilité comporteraient une centaine d'indicateurs répartis en 12 normes ESRS qui sont regroupées en quatre types de normes (transversales, environnementales, sociales et de gouvernance). L'un des aspects majeurs de la CSRD est l'obligation d'un audit indépendant des informations en matière de durabilité.

¹ La loi n° 2001-420 du 15 mai 2001, son décret d'application n°2002-221 du 20 février 2002 et son arrêté du 30 avril 2002.

² Et son décret n°2012-557 du 24 avril 2012 relatif aux obligations de transparence des entreprises en matière sociale et environnementale.

³ Les sociétés de plus de 500 salariés avec un total de bilan dépassant 20 millions d'euros ou un chiffre d'affaires supérieur à 40 millions d'euros, dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, sont concernées par cette obligation. Il en va de même pour les sociétés dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé et ayant plus de 500 salariés avec un total de bilan ou de chiffre d'affaires supérieur à 100 millions d'euros.

⁴ Les États membres ont 18 mois à compter de la date de publication de la directive pour la transposer dans le droit national. En France, la CSRD doit être transposée par ordonnance en droit français avant le 9 décembre 2023 (cf. article 12 de la loi n°2023-171).

⁵ Sont considérées comme grandes entreprises celles qui dépassent deux des trois critères suivants : total de bilan de 20 millions € ; 40 millions € de chiffre d'affaires ; 250 salariés. Les petites/moyennes entreprises sont définies comme étant en dessous du seuil des grandes entreprises, mais dépassant, à la date de clôture de leur bilan, au moins deux des trois critères suivants : total de bilan de 350 000 € ; 700 000 € de chiffre d'affaires net ; 10 salariés.

Un certain nombre de chercheurs (Gaudy et al., 2022 ; Dao-Le Flécher, 2021) ont soulevé la question de la formation des auditeurs en matière de durabilité, en particulier celle de leur compétence. En effet, si les auditeurs sont formés jusqu'à présent pour être des professionnels du chiffre capables de décrypter la comptabilité financière des entreprises et de vérifier la sincérité des données financières, on leur demande désormais d'évaluer également la sincérité d'engagements sociaux et environnementaux. Aujourd'hui, « le professionnel du chiffre est appelé à... apprécier [la performance globale], dans le cadre de sa mission d'audit légal, en qualité de tiers indépendant ou en tant qu'évaluateur » (Cretté et Tran Vu, 2022, p.31). à cet égard, les nouvelles missions d'audit des informations de durabilité impliquent le développement de nouvelles connaissances et par conséquent une formation spécifique des commissaires aux comptes (Dao-Le Flécher, 2021). Très rares sont celles et ceux qui ont pu suivre ce type de formations (Gaudy et al., 2022). La Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) est sur le point de finaliser un cursus spécifique de formation continue des commissaires aux comptes pour qu'ils soient en mesure de délivrer une assurance sur les données extra-financières⁶.

Toutefois, nombre d'études constatent des lacunes des enseignements spécialisés en matière de durabilité (WWF, 2022 ; Manifeste étudiant pour un Réveil écologique, 2018⁷), notamment dans les cursus de formation initiale des professionnels de comptabilité (Chaplais et Marmorat, 2021 ; Dao-Le Flécher, 2021). Si certains programmes d'études des universités et des grandes écoles françaises formant de futurs professionnels du chiffre prévoient d'ores et déjà des cours sur les enjeux écologiques dès le niveau de licence de première année, la principale difficulté réside dans l'articulation de ces cours avec les matières de spécialisation, notamment dans les domaines de la comptabilité et de la finance.

D'une part, nous pouvons observer un intérêt croissant de la communauté des professionnels de la comptabilité⁸ et des chercheurs⁹ sur cette question de formation professionnalisante. Par exemple, au niveau international, on peut citer le projet Building Carbon Literacy qui a rassemblé les informations

auprès des universitaires et des établissements d'enseignement supérieur du monde entier pour comprendre où, quand et comment le changement climatique est abordé dans les diplômes en comptabilité et en finance (Russel et al., 2021). En France, l'étude de WWF France et de l'association « Pour un Réveil Écologique » s'est également intéressée à l'intégration des enjeux écologiques dans les formations en finance (WWF, 2022). Par ailleurs, des ouvrages collectifs ont été publiés sur la pédagogie de la transition (Landivar, 2021 ; Renouard et al., 2021).

D'autre part, nous constatons que la recherche sur l'intégration des enjeux de durabilité dans les formations universitaires, en particulier celles des professionnels de comptabilité, semble être à ses balbutiements. L'objectif de ce papier est donc de proposer des pistes de réflexion sur l'intégration de la question de la durabilité dans la formation initiale des étudiants qui souhaitent exercer la profession d'audit et de commissariat aux comptes. À l'instar des propositions de l'Herminier (2015), de Chaplais et Marmorat (2021), de Dao-Le Flécher (2021) et du Manifeste étudiant pour un Réveil écologique (2018), nous estimons que les connaissances sur le sujet de la durabilité, et plus particulièrement leur articulation avec les outils de gestion, doivent être rigoureusement intégrées dans le cursus de la formation initiale des commissaires aux comptes (CAC), des experts-comptables (EC) et dans celui des métiers du chiffre en général.

À cet effet, nous allons d'abord analyser les besoins de la profession, en nous appuyant sur la réglementation européenne en matière de reporting de durabilité, et en proposant une grille de lecture basée sur trois critères, à savoir la double matérialité, la durabilité forte et la connectivité (cf. section 1 : analyse des besoins de la profession). Nous présenterons ensuite le diagnostic de l'existant au niveau des formations diplômantes en comptabilité - contrôle - audit (cf. section 2 : diagnostic de l'existant) et terminerons par la proposition d'un schéma conceptuel permettant l'adaptation des cours de spécialité et une montée progressive en compétences des futurs professionnels de l'audit (cf. section 3 : propositions pour le cursus).

⁶ Cf. les supports et replay de la conférence du 20 septembre 2023 organisée par la CNCC et le H3C sur la transposition de la CSRD : <https://doc.cncc.fr/docs/support> consultés le 19 octobre 2023.

⁷ <https://manifeste.pour-un-reveil-ecologique.org/fr> consulté le 19 octobre 2023.

⁸ « Attractivité, Compétences, Ressources » est le thème des 34e Assises nationales de la CNCC qui se tiendront les 07 et 08 décembre 2023 à Paris.

⁹ Le sujet de l'enseignement et des pédagogies adaptés aux enjeux écologiques a été l'un des thèmes phares du congrès international du CSEAR (Centre for Social and Environmental Accounting Research) qui a eu lieu en août 2023.

1. ANALYSE DES BESOINS DE LA PROFESSION

1.1 Réglementation européenne et normes de reporting de durabilité

Par rapport aux exigences de la Directive 2014/95/UE (NFRD), les principales nouveautés de la CSRD sont les suivantes :

- 1) Étendre le champ des obligations d'informations à toutes les grandes entreprises, qu'elles soient cotées ou non ;
- 2) Exiger la vérification externe d'informations de durabilité ;
- 3) Spécifier plus en détail les informations que les entreprises doivent publier ;
- 4) Exiger des entreprises qu'elles élaborent leurs états de durabilité conformément aux normes ESRS ;
- 5) S'assurer que toutes les informations de durabilité figurent dans le rapport de gestion et sont publiées selon un format numérique lisible par machine.

Les informations de durabilité seront donc soumises à une vérification externe par le contrôleur légal des comptes de l'entité¹⁰ qui fournira de façon obligatoire d'abord une assurance modérée sur leur contenu, ensuite une assurance raisonnable à partir de 2028 après une évaluation quant à la faisabilité de sa mise en œuvre. En France, le H3C a publié en juin 2023 un avis technique sur l'assurance limitée relative à la vérification de ces informations de durabilité (H3C, 2023).

Quelles sont alors les informations à produire ? Dans tous les cas, les entreprises doivent fournir les informations générales requises par la norme ESRS 2. Pour les autres informations, dont celles qui relèvent des normes thématiques, la réponse repose principalement sur une analyse de double matérialité. L'entreprise n'est pas tenue de produire les informations relatives à un thème si celui-ci n'est important ni en termes de matérialité financière ni en termes de matérialité d'impact.

1.2 Double matérialité

On peut caractériser la matérialité par le choix d'informations permettant de mesurer les impacts issus de l'entreprise et/ou subis par l'entreprise elle-même. Dans le domaine financier, la notion de matérialité prend en compte un seuil défini « comme le seuil au-delà duquel des erreurs comptables peuvent avoir un impact significatif sur la vérité des comptes certifiés de l'entreprise » (Jougoux et al., 2021). Dans les rapports RSE, cette notion prend également tout son sens puisqu'elle « repose sur la volonté de

hiérarchiser la multitude des enjeux de développement durable au regard des priorités d'une organisation et des attentes de ses parties prenantes » (Jougoux et al., 2021). L'opposition entre simple matérialité (financière) et double matérialité (financière et socio-environnementale) (European Commission, 2019) constitue un facteur important de controverses¹¹, notamment dans le champ comptable et financier, l'Europe (EFRAG) défendant la double matérialité.

La simple matérialité ne considère que les impacts de l'extérieur sur l'intérieur : un impact de durabilité peut être d'emblée financièrement important ou devenir financièrement important lorsqu'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'il affecte la situation financière de l'entreprise, sa performance financière, ses flux de trésorerie, son accès au financement ou le coût du capital à court, moyen ou long terme. L'évaluation de la matérialité financière intéresse principalement les investisseurs, alors que la double matérialité comprend également les impacts de l'entreprise sur l'environnement puisqu'elle intègre aussi la matérialité socio-environnementale, ou « impact materiality » qui intéresse les employés, les consommateurs, les citoyens, les partenaires commerciaux, la communauté, les ONG et d'autres parties prenantes, ainsi que de plus en plus les investisseurs. Il s'agit donc de prendre en compte le sujet de la durabilité sous l'angle des impacts réels ou potentiels, positifs ou négatifs, de l'entreprise sur les personnes ou l'environnement à court, moyen ou long terme. Les impacts incluent ceux liés aux propres opérations de l'entreprise et à la chaîne de valeur en amont et en aval, y compris à travers ses produits et services, ainsi que ses relations commerciales. L'ensemble des impacts sont pris en considération, qu'ils soient ou non financièrement significatifs. Pour les impacts négatifs réels, l'importance est fonction de la gravité de l'impact, tandis que pour les impacts négatifs potentiels, elle est fonction de la gravité et la probabilité de l'impact.

1.3 Durabilité forte

Afin d'aborder le sujet d'intégration des enjeux de la durabilité dans la formation, nous nous basons sur l'approche de durabilité forte (Daly, 1991). À l'instar de Huetting (1989), de Pearce et al. (1990) et de Ekins et al. (2003), nous l'estimons la plus appropriée compte tenu de l'urgence climatique et des limites planétaires qui s'imposent (Rockström et al., 2009).

Les capitaux humains et fabriqués sont souvent pris en compte pour évaluer les performances économiques, tandis que le capital naturel, qui sert de base à toute activité économique humaine, a été souvent négligé dans les analyses et les calculs des économistes et des gestionnaires.

L'approche de durabilité forte, contrairement à celle de durabilité faible, implique la préservation des différentes formes de capitaux (naturel, humain, financier) indépendamment les uns des autres, et les considère donc comme complémentaires et non pas substituables l'un à l'autre. Par exemple, « la détérioration du capital naturel par une activité donnée ne peut être compensée par le capital financier qu'elle crée » (Gbego, 2023).

¹⁰ Les États membres pourront également prévoir que l'assurance soit fournie par un prestataire de service d'assurance indépendant (PSAI) ou par un autre contrôleur légal des comptes.

¹¹ Rambaud A. (2023). Normes extra-financières, pourquoi l'Europe doit l'emporter. Publié le 25 septembre 2023. Disponible sur : <https://www.agefi.fr/asset-management/analyses/normes-extra-financieres-pourquoi-leurope-doit-l'emporter>

Les ressources renouvelables doivent être exploitées sur une base de rendement durable. À cet effet, on définit le capital naturel critique comme le capital naturel qui est chargé de fonctions environnementales importantes et qui ne peut pas être substitué dans la prestation de ces fonctions par le capital fabriqué (Ekins et al., 2003, p.169). Ce capital critique, qui est le minimum vital, doit être préservé en toutes circonstances (Daly, 1991).

Dans cette optique, des seuils écologiques définis sur la base des connaissances scientifiques et si besoin de choix collectifs (safe minimum standards) doivent être respectés lors de la prise de décision. Cette question des seuils est étudiée notamment au sein de la Chaire Comptabilité écologique¹².

1.4 Connectivité

En réponse aux besoins de la normalisation extra-financière, l'EFRAG a publié en 2021 un rapport qui avait pour objectif d'évaluer l'interconnexion entre les reportings financier et extra-financier, sous le vocable de « connectivité » (EFRAG, 2021). Ce rapport met en exergue les limites de l'information financière dans la perspective des objectifs de durabilité, et donc la nécessité d'interconnecter le reporting financier avec l'extra-financier. En 2023, l'EFRAG a publié un autre rapport résumant les points de vue des différentes parties prenantes sur le concept de la connectivité entre le reporting financier et le reporting de durabilité, et son opérationnalisation dans la pratique (EFRAG, 2023).

La connectivité est définie par David et Giordano-Spring (2022, p. 23) comme le nombre de recoupements opérés dans le rapport annuel, entre des informations extra-financières et des données issues des états financiers ou des informations financières au sens large. L'EFRAG (2021) distingue la connectivité directe et la connectivité indirecte. La connectivité directe se caractérise par la possibilité de rapprocher les informations en matière de durabilité à des informations ou des données figurant dans les états financiers. On peut citer les indicateurs de la taxonomie environnementale (chiffre d'affaires vert, dépenses d'investissement vertes et dépenses opérationnelles vertes) comme exemples d'indicateurs pour lesquels la connectivité directe est possible. La connectivité indirecte se caractérise par la nécessité de mettre en relation une information extra-financière (par exemple, investissements ou dépenses futurs pour répondre aux enjeux climatiques) avec une information utilisée pour le reporting financier au sens large (par exemple, le programme d'investissements intégré dans le plan prévisionnel de l'entreprise).

Selon l'EFRAG, la connexion des informations financières et des informations sur la durabilité comporte trois dimensions : conceptuelle, organisationnelle et pratique. Quatre catégories de techniques de connectivité sont ainsi identifiées par l'EFRAG (2023) :

- 1) Rapprochements entre les informations contenues dans les états financiers et celles fournies en matière de durabilité ;
- 2) Descriptions des relations entre les différents éléments d'information inclus dans les états financiers et les informations fournies en matière de durabilité ;
- 3) Renvois croisés entre le rapport financier et le rapport de durabilité ou incorporation d'informations incluses dans les états financiers dans les informations en matière de durabilité ;
- 4) Cohérence des hypothèses et des scénarios sous-jacents utilisés dans le rapport financier et dans le rapport de durabilité, et informations à fournir pour illustrer cette cohérence.

D'une part, il serait pertinent d'identifier les points d'ancrage à relier, en particulier les informations financières et les informations de durabilité à connecter obligatoirement. Selon l'EFRAG (2021), un point d'ancrage est défini comme une donnée et/ou une information (quantitative ou qualitative) qui offre une possibilité de connexion directe ou indirecte entre le reporting financier et le reporting extra-financier. D'autre part, il serait nécessaire de proposer des méthodologies d'opérationnalisation de la connectivité afin d'expliquer comment les informations peuvent être connectées en pratique. Dans son document éducatif sur la prise en compte des sujets climatiques dans les états financiers, l'International Accounting Standards Board (IASB) illustre, norme par norme, certains impacts potentiels du changement climatique sur les comptes (IASB, 2020). Ce document pourrait constituer une première base méthodologique pour identifier les points d'ancrage et les informations qui offrent la possibilité de connexion entre les reportings financier et de durabilité.

En pratique, il existe de nombreux défis posés par l'interconnexion des informations sur la durabilité et des informations financières : différents concepts utilisés dans les reportings financier et de durabilité (par exemple, périmètre de consolidation des données) ; différents horizons de temps ; différentes unités de mesure (par exemple, le nombre de tonnes de CO2 dans le reporting de durabilité et l'unité monétaire utilisée dans le reporting financier) ; différents niveaux de certitude (par exemple, assurance raisonnable pour les états financiers et assurance modérée pour le rapport de durabilité) (EFRAG, 2023).

Nous estimons donc pertinente l'intégration de l'enseignement sur le concept de connectivité dans la formation des futurs professionnels de la comptabilité et de l'audit, afin non seulement de mettre en évidence la nécessité d'interconnexion des reportings financier et extra-financier dans la perspective des objectifs de durabilité, mais aussi de montrer comment ce concept pourra être mis en œuvre en pratique.

¹² <https://www.chaire-comptabilite-ecologique.fr/>

2. DIAGNOSTIC DE L'EXISTANT

Afin d'accéder aux métiers du commissariat aux comptes et de l'expertise comptable, les candidats peuvent bénéficier de la formation au Diplôme Supérieur de Comptabilité et de Gestion (DSCG), aux diplômes du Master Comptabilité-Contrôle-Audit (CCA) permettant d'obtenir 5 dispenses sur 7 épreuves du DSCG ou du Master Contrôle de Gestion et Audit Organisationnel (CGAO) ou de tout autre Master et formation qui permet d'obtenir également des dispenses au DSCG. Par la suite, si le projet professionnel du candidat s'oriente vers l'audit, il peut passer les épreuves du Certificat d'Aptitude aux Fonctions de Commissaire aux Comptes (CAFCAC). Par ailleurs, les candidats ont la possibilité de passer ces dernières sans avoir de dispenses au DSCG à condition d'avoir le grade Master et d'être titulaire du Certificat Préparatoire aux Fonctions de Commissaire aux Comptes (CPFCAC).

Nous avons effectué une étude des programmes de formation relevant du niveau Bac+5 préparant de futurs auditeurs. Nous nous sommes intéressées tout particulièrement au programme du DSCG, et nous nous sommes basées également sur nos expériences en tant que responsables des Masters CCA à Reims et à Paris, respectivement. Le Master CCA permet de former des collaborateurs de haut niveau dans les domaines de

l'expertise comptable, de l'audit, du contrôle de gestion et de la gestion financière des entreprises. Il prépare les étudiants à passer le diplôme d'expertise comptable (DEC) ou le CAFCAC, en permettant d'avoir 5 dispenses sur 7 épreuves du DSCG. Ce Master appartient au réseau de Masters CCA de France (Association France Master CCA) et fonctionne également en étroite collaboration avec le Conseil Régional de l'Ordre des Experts-Comptables (CROEC) et la Compagnie Régionale des Commissaires aux Comptes (CRCC). Cette formation professionnalisante permet d'effectuer une partie de ses études à l'étranger sous la forme d'une année de césure, d'un semestre en Erasmus ou d'un stage professionnel. À l'heure de la rédaction de ce papier, nous sommes en préparation de la prochaine accréditation du diplôme de Master CCA à Reims parmi l'ensemble des formations dispensées de l'université, ce qui nous a paru un moment opportun pour réfléchir sur la question de l'intégration des enjeux de la durabilité dans la formation du Master CCA.

Dans un premier temps, nous avons donc procédé à l'analyse du programme de la formation en DSCG en faisant correspondre dans le tableau 1 les unités d'enseignement (UE) et le contenu socio-environnemental de celles-ci.

**Tableau 1 – Le programme des UE du DSCG
et le détail des questions socio-environnementales**

| UE du DSCG | Contenu socio-environnemental |
|--|--|
| UE 1 GESTION JURIDIQUE, FISCALE ET SOCIALE | L'entreprise et la dimension environnementale (obligations des entreprises en matière d'environnement) |
| UE 2 FINANCE | Analyse extra-financière (identification des éléments extra-financiers pour le diagnostic, interprétation du reporting RSE, élaboration des critères extra-financiers) |
| UE 3 MANAGEMENT ET CONTRÔLE DE GESTION | Les critères de performance environnementale Les outils du contrôle de gestion pour gérer les ressources humaines : bilan social, tableaux de bord sociaux, indicateurs de gestion sociale |
| UE 4 COMPTABILITÉ ET AUDIT | - |
| UE 5 MANAGEMENT DES SYSTÈMES D'INFORMATION | - |
| UE 6 ANGLAIS DES AFFAIRES | Corporate social responsibility |
| UE 7 MÉMOIRE PROFESSIONNEL | Le sujet traité dans le mémoire professionnel peut être celui lié aux questions de durabilité, double matérialité et connectivité, par exemple |

Nous avons pu constater que l'UE 4 « Comptabilité et audit » du DSCG n'intègre pas dans son programme les enjeux écologiques auxquels les organisations sont confrontées tant dans le domaine de la comptabilité que dans celui de l'audit. Nous estimons qu'il faut étendre deux parties de l'UE 4 du DSCG, à savoir les comptes de groupe et l'audit légal, à la consolidation des données extra-financières et à la mission de la certification des rapports de durabilité.

Puis nous avons étudié le contenu des programmes de formations en DSCG et en Master CCA à l'Université de Reims Champagne-Ardenne (URCA) (cf. Annexe 1 : comparaison du syllabus M1 CCA et du programme du DSCG publié au Bulletin Officiel et annexe 2 : comparaison du syllabus M2 CCA et du programme du DSCG publié au Bulletin Officiel).

Nous avons pu remarquer que les dimensions sociale et environnementale sont peu intégrées dans le programme des formations professionnalisantes en Master CCA à l'URCA et qu'en DSCG, elles en sont encore à leurs balbutiements.

3. PROPOSITIONS POUR LE CURSUS

Afin de prendre en compte les lacunes que nous avons constatées précédemment en termes d'enseignement supérieur, ainsi que les besoins de la profession, nous proposons un schéma d'intégration du sujet de la durabilité dans les parcours de formation initiale en comptabilité-contrôle-audit permettant une montée en compétences progressive durant le cursus universitaire (cf. figure 1).

Figure 1 – Schéma de montée en compétences progressive dans le domaine du reporting de durabilité



Ce schéma nous a été inspiré par des réflexions en cours au sein de la CNCC.

En nous basant sur notre grille de lecture comprenant les critères de durabilité forte, de double matérialité et de connectivité, nous proposons un schéma conceptuel en 4 niveaux (cf. figure 2).

Figure 2 – Schéma conceptuel de la formation professionnalisante d’audit en matière de durabilité, matérialité et connectivité



INTÉGRATION DES ENJEUX DE DURABILITÉ DANS LE CURSUS DE FORMATIONS UNIVERSITAIRES DES PROFESSIONNELS DE COMPTABILITÉ EN FRANCE

Le premier niveau permet de sensibiliser les étudiants de niveau BAC+3 aux enjeux écologiques¹³, non seulement pour leurs futures missions d'audit et d'assurance de durabilité, mais aussi en tant que citoyens ayant un rôle à jouer dans leurs missions d'intérêt général. Ainsi, un enseignement autour des six objectifs environnementaux définis par le règlement Taxonomie et un cours de théorie des organisations présentant des théories en lien avec la durabilité, la double matérialité et la diversité des formes organisationnelles au-delà des théories économiques classiques et néoclassiques postulant la rationalité économique et prescrivant la maximisation du profit comme le seul objectif à poursuivre, fournirait une base solide pour la spécialisation ultérieure. Il s'agit ici de donner aux étudiants des clés de compréhension du changement climatique, des sources d'émission de Gaz à Effet de Serre (GES), de la biodiversité, de la protection marine et des ressources naturelles, du développement durable et de la durabilité dans ses différentes approches (faible et forte), en insistant, pour ces dernières, sur les différentes formes de capitaux (naturel, humain et financier), leur interdépendance, complémentarité et non-substituabilité, ainsi que sur les notions de capital naturel critique, de seuils écologiques et de safe minimum standards.

Par ailleurs, des enseignements disciplinaires doivent être prévus sur la responsabilité sociale des organisations (RSO), la gestion des ressources humaines (GRH) en lien avec les objectifs de durabilité, les différentes stratégies de l'entreprise intégrant les enjeux de durabilité (comme de nouveaux business models de l'économie circulaire, dont le recyclage des déchets, et l'économie énergétique).

En outre, des enseignements professionnalisants en initiation à l'analyse de cycle de vie (Altukhova-Nys et Bicalho, 2022) et notamment au bilan carbone, au bilan social, ainsi qu'au droit environnemental doivent être prévus.

De plus, nous proposons que les étudiants provenant d'établissements externes (par exemple, les étudiants étrangers), soient évalués par un test de connaissances sur la durabilité (type Sulitest¹⁴) avant d'intégrer le Master CCA (à l'instar de l'évaluation dans le cadre du Score IAE Message), afin que tous les étudiants intégrant le Master CCA puissent avoir des connaissances basiques sur les enjeux écologiques.

Au niveau BAC+5, les Masters CCA et CGAO, ainsi que le DSCG pourraient dispenser une formation professionnalisante en matière de durabilité, matérialité et connectivité comme étant le prolongement des enseignements délivrés en formation

de Licence (BAC+3). Tout d'abord, la réglementation légale s'étant accrue ces dernières années, elle ferait l'objet d'un cours présentant le panorama des exigences réglementaires en matière de durabilité (le pacte vert européen : CSRD, Règlement Taxonomie, Sustainable Finance Disclosure Regulation (SFDR), Corporate Sustainability Due Diligence Directive (CSDDD) qui est en cours de développement). Dans ce cadre réglementaire, la compréhension des exigences normatives va de pair avec la loi (les normes ESRS élaborées par l'EFRAG et IFRS S1 & S2 élaborées par l'International Sustainability Standards Board (ISSB)), ainsi que les référentiels élaborés par les organismes privés. Puis la gouvernance (responsable et durable), la gestion des Systèmes d'Informations (collecte, traitement et fiabilisation des données ESG et leur connexion aux données financières de l'entreprise), ainsi que l'audit et le contrôle interne relatifs au processus du reporting de durabilité apporterait un bagage de connaissances afférentes au domaine spécifique de la gestion. Ensuite, des études de cas sur les trois concepts (durabilité forte, double matérialité et connectivité, définies en section 1), la réalisation d'un bilan carbone et d'une comptabilité socio-environnementale, ainsi que la détermination d'indicateurs relatifs à la taxonomie verte (indicateurs de performances économiques et ESG et leurs connectivités) permettraient de rendre la formation davantage professionnalisante. Enfin, l'élaboration du reporting de durabilité, l'application des normes ESRS, la mise en pratique d'un audit légal (vérification d'informations et certification du rapport de durabilité), ainsi que l'exercice d'un contrôle de gestion environnemental et social et d'une analyse extra-financière amèneraient à dispenser un enseignement de spécialité sur les sujets de durabilité, de matérialité et de connectivité, et permettraient de préparer les étudiants à ces missions afin qu'ils soient opérationnels dès 2025, exercice à partir duquel les normes ESRS seront obligatoires pour toutes les entreprises concernées.

Il est urgent de mettre en place une stratégie de formation des CAC et de leurs collaborateurs pour une montée en compétence sur les sujets ESG. Par ailleurs, il est essentiel d'introduire une part importante des formations sur les sujets ESG dans les cursus de formation initiale des futurs auditeurs et d'imposer les compétences et connaissances devant être acquises à l'issue de la formation.

En ce qui concerne la mise en place de ce schéma conceptuel, des références en matière de durabilité forte, double matérialité et connectivité existent déjà. Nous les regroupons dans le tableau 2 ci-après.

¹³ Dans le sens large du terme, englobant les aspects environnementaux et sociaux.

¹⁴ <https://www.sulitest.org/>

Tableau 2 – Quelques références en sciences de gestion répondant aux critères de durabilité forte, double matérialité et connectivité

| | |
|--|--|
| Références sur le changement climatique, la préservation de la biodiversité et d'autres | L'Herminier (2015) Manuel de grande transition de Collectif FORTES' (2020) Veyret et Arnould (2022) « Enseigner le climat » ¹⁵ Le programme des Nations Unions PRME ¹⁶ |
| Mise en œuvre générale de la démarche de développement durable/Responsabilité sociale et environnementale au sein des organisations | Richard et Plot (2014) Capron et Quairel-Lanoizelée (2015) Christophe (2017) Gbego (2017) Lallemand-Stempak et Eynaud (2022) Responsible Research for Business and Management Network (RRBM) ¹⁷ Commons For Future de l'ESCP Business School ¹⁸ |
| Droit | Romi (2021) Morand-Deviller (2023) |
| Finance | Lagoarde-Segot (2023) Mottis (2022) |
| Stratégie et logistique | Baret et Romestant (2020) |
| Marketing et consommation | Sahakian et al. (2018) Dekhili et al. (2021) Knight (2021) Volle et Schouten (2022) Lambert (2023) |
| Contrôle de gestion | Renaud (2015) DFCG et OEC (2021) |
| Comptabilité et reporting | Richard (2012) Rambaud et Richard (2016) Chaplais et Marmorat (2021) Gbego (2023) Centre for Social and Environmental Accounting Research (CSEAR) ¹⁹ Association Francophone de Comptabilité (AFC) ²⁰ Cercle des Comptables Environnementaux et Sociaux (CERCES) ²¹ |
| Management des systèmes d'information | Lallemand-Stempak N., Eynaud Ph. (2022) : chapitre 3.8 (p.116-120) |

¹⁵ enseignerleclimat.org

¹⁶ <https://www.unprme.org/>

¹⁷ <https://www.rrbm.network/>

¹⁸ <https://commonsforfuture.escp.eu/>

¹⁹ <https://csear.co.uk/>

²⁰ Cf. par exemple <https://www.afc-cca.com/pages/gt2-mesure-comptabilite-contrrole-gestion>

²¹ <https://www.cerces.org/>

Par ailleurs, nous estimons qu'il est important d'éveiller les étudiants aux problématiques soulevées également durant leurs stages. Ainsi, des tuteurs de stage pourraient demander systématiquement non seulement d'effectuer une brève analyse stratégique et financière de la structure d'accueil en stage/alternance, mais également d'analyser la démarche de l'entreprise en matière de développement durable.

On peut également mettre en place des projets transversaux dans ces formations diplômantes car les auditeurs, dans le cadre de leurs nouvelles missions, seront probablement amenés à travailler avec des experts d'autres disciplines et/ou dans des équipes pluridisciplinaires (ingénieurs, écologues, experts de médecine du travail, etc.). À cet effet, on pourrait par exemple, prévoir des projets collectifs entre les étudiants du M2 CCA et d'autres Masters de la même université à l'instar de ce qui se pratique déjà à l'Ecole des Mines à Nancy, par exemple, ou dans des Associations Enactus à travers toute la France (L'Herminier, 2015).

CONCLUSION

Notre réflexion a porté sur la manière d'intégrer les enjeux de durabilité dans la formation des métiers du chiffre en proposant de manière succincte une étude comparative des programmes de formations en Master CCA et en DSCG.

Nous constatons que les papiers de recherche et les ouvrages présentant cette thématique sont encore à leurs balbutiements. Les dimensions sociale, environnementale et de gouvernance sont jusqu'à présent peu intégrées dans les programmes de formations professionnalisantes en comptabilité-contrôle-audit. De surcroît, l'UE 4 « Comptabilité et audit » du DSCG n'intègre pas dans son programme les enjeux écologiques auxquels les organisations sont confrontées tant dans le domaine de la comptabilité que dans celui de l'audit. Compte tenu du développement et de l'ampleur de la réglementation portant sur le reporting de durabilité, il serait nécessaire d'étendre le contenu de cette UE à la consolidation des données extra-financières et à la mission de la certification des rapports de durabilité.

Par ailleurs, dans le contexte des limites planétaires qui s'imposent, il est urgent d'introduire les notions de durabilité faible et de durabilité forte dans les enseignements de base des étudiants du niveau BAC+3 et de former les futurs professionnels du chiffre aux outils de gestion qui s'inscrivent dans l'approche de durabilité forte (au niveau BAC+5). En outre, l'Europe prônant pour l'approche de double matérialité, il est indispensable d'introduire ce concept dans les enseignements de spécialité avec des applications aux cas concrets. Enfin, la question de la connectivité a également toute sa place dans la formation professionnalisante de type Master CCA vu l'intérêt des normalisateurs et des parties prenantes à ce sujet. À cet effet, le contenu des programmes pourrait, par exemple, prévoir la mise en œuvre d'une comptabilité écologique intégrée qui est notamment développée dans le cadre de la Chaire comptabilité écologique et du Cercle des Comptables Environnementaux et Sociaux (CERCES).

D'une part, nous constatons que la CNCC a déjà entrepris des travaux sur le sujet de la durabilité, notamment en ce qui concerne la formation continue des professionnels de l'audit à la certification

du bilan carbone ; d'autre part, en ce qui concerne la formation initiale, nous proposons un schéma conceptuel en quatre niveaux qui s'articule autour de la culture générale en matière de durabilité, de la réglementation ESG, des normes de reporting de durabilité et de la vérification d'informations ainsi que de la certification du rapport de durabilité.

Par ailleurs, il est nécessaire de souligner l'importance d'une montée en compétence des professionnels de la comptabilité sur les sujets ESG en acquérant des connaissances approfondies sur les activités contribuant à l'atteinte des six objectifs environnementaux fixés par le règlement de la taxinomie verte. Il serait aussi utile de répondre au besoin de mise en place d'une expertise technique et scientifique afin d'analyser les critères de sélection retenus pour calculer le seuil d'émission de CO₂ et de caractériser précisément les activités vertes. En ce sens, il est capital d'analyser le cycle de vie des produits pour prouver que les activités respectent le seuil des 100gCO₂e/kWh. Préparer une grille d'analyse des activités contribuant aux deux objectifs environnementaux relatifs à l'atténuation et à l'adaptation du/aux changement(s) climatique(s) s'avère également indispensable.

Enfin, l'enjeu crucial de l'enseignement du sujet de la durabilité est désormais de développer des ressources pédagogiques interactives et de former des formateurs en comptabilité pour qu'ils soient en mesure d'assurer des enseignements techniques et de spécialité dans le domaine du reporting de durabilité. Par cette recherche nous espérons contribuer à apporter du contenu informationnel aux professionnels et aux enseignants des Masters CCA, DSCG et autres Masters permettant d'obtenir des dispenses au DSCG, en vue d'élargir les connaissances en matière de développement durable auprès du public des étudiants universitaires, et ouvrir des pistes de réflexion sur la réforme notamment des programmes du DSCG, du DEC et du CAFAC.

BIBLIOGRAPHIE

- Altukhova-Nys Y., Bicalho T. (2022)**, Les méthodes ACV (analyse de cycle de vie) et audit. *CNCC, Audit & Société, Propos et débats 3* (décembre 2022) : 13-20.
- Baret P., Romestant F. (eds.) (2020)**, *Pratiquer la RSE en 11 cas d'entreprises*. 2^e édition. Malakoff : Dunod.
- Capron M., Guairel-Lanoizelée F. (2015)**, *L'entreprise dans la société*. Livre de poche.
- Chaplais C., Marmorat S. (2021)**, L'enseignement de la comptabilité face à l'urgence climatique. In: Landivar D. (dir). *Expériences pédagogiques depuis l'Anthropocène*. Editions Archives contemporaines, Coll. Etudes des sciences et histoire des Techniques, p. 87-100, décembre. Disponible sur : <https://eac.ac/publications/9782813004239>
- Christophe B. (2017)**, *La décroissance écologique transforme l'entreprise*. Paris : L'Harmattan.
- Collectif FORTES' (sous la dir. de C. Renouard, R. Beau, Ch. Goupil, Ch. Koenig) (2020)**, *Manuel de la grande transition*, Paris : Les Liens qui Libèrent.
- Cretté O., Tran Vu V.H. (2022)**, La performance globale : comment et pourquoi l'évaluer ? *CNCC, Audit et Société, Propos et débats 2* : 30-40.
- Daly H. E. (1991)**, *Steady-State Economics*. Second edition with new essays. Island Press.
- Dao-Le Flécher P. (2021)**, Les missions d'audit des données extra-financières, un nouveau contrat de confiance avec les investisseurs. *CNCC, Audit & Société, Propos et Débats 1* : 45-51.
- David B., Giordano-Spring S. (2022)**, Connectivité entre le reporting financier et extra-financier : une exploration à travers la comptabilité « climat », *Comptabilité Contrôle Audit 4 (28)* : 21-50.
- Dekhili S., Merle A., Ochs A. (2021)**, *Marketing durable*. Paris: Pearson.
- DFCG et OEC (2021)**, *Livre blanc « Intégration financière et comptabilités socio-environnementales »*. Sous la présidence de H.Gbego et sous la coord. de J.-Ch. Vuattoux et C. Lecompte-Charton. DFCG, en partenariat avec l'Ordre des Experts-Comptables.
- EFRAG (2021)**, *Interconnection between financial and non-financial information*. February.
- EFRAG (2023)**, *Multi-stakeholder perspectives on connectivity, Summary Report*, 26 May 2023 - EAA 45th annual congress.
- Ekins P., Simon S., Deutsch L., Folke C., De Groot R. (2003)**, A framework for the practical application of the concepts of critical natural capital and strong sustainability. *Ecological Economics 44 (2-3)*: 165-185.
- European Commission (2019)**, *Guidelines on reporting climate-related information*. https://ec.europa.eu/finance/docs/policv/190618-climate-related-information-reporting-guidelines_en.pdf
- Gaudy C., Godowski Ch., Maurice J. (2022)**, Les auditeurs RSE souhaitent passer du pur contrôle à une action de conseil. *Tribune parue dans Le Monde* du 27 décembre 2022.
- Gbego H. (2017)**, *Mettre en place la RSE dans une PME*. Collection « Expert en Poche ». Ordre des Experts-Comptables.
- H3C (2023)**, *Mission d'assurance limitée sur l'information en matière de durabilité*, Avis technique, Groupe de travail H3C-CSR, juin. <https://www.h3c.org/wp-content/uploads/2023/07/Groupe-H3C-CSR-Avis-technique-mission-assurance-limitee-Juin-2023-5.pdf> consulté le 10 septembre 2023.
- Hueting R. (1989)**, *Correcting National Income for Environmental Losses: Toward a Practical Solution*. In *Environmental Accounting for Sustainable Development* (Eds. Ahmad Y., El Serafy S., Lutz E.). Washington, D.C.: The World Bank, 32-37.
- International Accounting Standards Board (IASB 2020)**, *Effects of climate-related matters on financial statements*. Educational material. November.
- Jougleux, M., Rousslet, E., Château Terrisse, P., Dufour F. (2021)**, *DSCG 3 Management et contrôle de gestion, Manuel et applications*. 2^e édition. Foucher.
- Knight J. (2021)**, *Tu seras un manager responsable, mon fils ! Intégrer la RSE dans l'enseignement supérieur*. Editions Yves Michel.
- Lagoarde-Segot Th. (Ed.) (2023)**, *Ecological Money and Finance. Exploring Sustainable Monetary and Financial Systems*. 1st edition. Palgrave Macmillan Cham. <https://doi.org/10.1007/978-3-031-14232-1>
- Lallemand-Stempak N., Eynaud Ph. (dir.) (2022)**, *Vers une autre gestion*. Les liens qui libèrent.
- Lambert N. (2023)**, *Le marketing peut-il sauver le monde ?* Bruxelles : Racine.
- Landivar D. (dir.) (2021)**, *Expériences pédagogiques depuis l'Anthropocène*. Editions des archives contemporaines, Coll. « Etudes des sciences et Histoire des techniques », France, ISBN : 9782813004239, 162p., doi : <https://doi.org/10.17184/eac.9782813004239>
- Morand-Deviller J. (2023)**, *Le droit de l'environnement*. Paris : Presses universitaires de France - Humensis.
- Mottis N. (coord.) (2022)**, *ISR et Finance responsable*. 2^e édition. ISBN : 9782340067660. Ellipses.
- Pearce D.W., Barbier E., Markandya A. (1990)**, *Sustainable Development: Economics and Environment in the Third World*. Aldershot, UK and Brookfield, US: Edward Elgar.
- Rambaud A., Richard J. (2016)**, *Recognising environmental issues in performance measurement, policy paper*. 6^{èmes} Etats Généraux de la recherche comptable.
- Rosario, A.M. and Vasarhelyi, M.A. (2018)**, Auditing with smart contracts. *International Journal of Digital Accounting Research*, (18):1-27.
- Rosario, A.M. and Vasarhelyi, M.A. (2018)**, How robotic process automation is transforming accounting and auditing. *The CPA Journal*, 88(6): 46-49.
- Renaud A. (2015)**, *Management et contrôle de gestion environnementale*. Éditions EMS.
- Renouard C., Le Cornec R., Dawson J., Federau A. (2021)**, *Pédagogie de la transition*. Les Liens qui Libèrent.
- Richard J. (2012)**, *Comptabilité et développement durable*. Paris : Economica.
- Richard J., Plot E. (2014)**, *La gestion environnementale*. La Découverte.
- Rockström J. et al. (2009)**, A safe operating space for humanity. *Nature* 461 (24) : 472-475.
- Romi R. (2021)**, *Droit de l'environnement et du développement durable*. Paris La Défense : LGDJ, un savoir-faire de Lextenso.
- Russel Sh., Davis L. (2021)**, "Where does climate change and sustainability in accounting and finance education? Views from higher education". Presentation at the Building Carbon Literacy for Accounting and Finance event, 28 October, 2021.
- Sahakian M., Seyfang G. (2018)**, A sustainable consumption teaching review: From building competencies to transformative learning. *Journal of Cleaner Production* 198 : 231-241.
- Veyret Y., Arnould P. (2022)**, *Atlas du développement durable*. Paris : Editions Autrement.
- Volle P., Schouten J.W. (2022)**, *Marketing (plus) durable*. Louvain-la-Neuve. De Boeck Supérieur.
- WWF (2022)**, *Étude WWF France et Pour un Réveil Écologique : trois quarts des étudiants en finance souhaitent voir la transition écologique mieux intégrée dans leurs formations*. Disponible sur : <https://www.wwf.fr/vous-informer/actualites/etude-wwf-france-et-pour-un-reveil-ecologique>

Annexe 1 – Comparaison du syllabus M1 CCA et du programme du DSCG

| | Syllabus M1 CCA | BO DSCG |
|--|--|--|
| UE3 - Prévisions budgétaires | - | - |
| UE2 - Choix d'investissements et planification financière | - | - |
| UE4 - Comptabilité des sociétés | - | - |
| UE4 - Audit légal | - | - |
| UE4 - Fiscalité | - | - |
| UE3 - Stratégie et pilotage des organisations | - | Les critères de performance environnementale |
| UE6 - Anglais de spécialité | - | - |
| UE5 - Informatique (excel) | - | - |
| UE5 - ERP et projets de SI | - | - |
| UE6 - Contrôle budgétaire | - | - |
| UE3 - Pilotage de l'entreprise | Tableau de bord vert (TBV) | - |
| UE4 - Contrôle interne | - | - |
| UE2 - Evaluation d'entreprise | - | - |
| UE5 - Gouvernance des Systèmes d'information | - Analyse de l'environnement et des données ; - Cartographie des partenaires (parties prenantes) ; - Aspect social RSE : gestion humaine du projet SI à travers les réticences humaines, gestion des connaissances, cyber sécurité | - |
| UE6 - Economic issues | Corporate Social Responsibility | - |
| UE6 - Anglais de spécialité | - | - |
| UE1 - Droit des contrats | - | - |
| UE1 - Droit du développement de l'entreprise | - | - |
| UE2 - Droit des entreprises en difficulté | - | - |
| UE6 - Communication in business English | - | - |

Annexe 2 – Comparaison du syllabus M2 CCA et du programme du DSCG

| | Syllabus M2 CCA | BO DSCG |
|--|---|---------|
| UE4 - Droit du crédit | - | - |
| UE3 - Management control and strategy | - | - |
| UE3 - Management de l'organisation et des compétences | - | - |
| UE4 - Comptes de groupe | - | - |
| UE4 - Normes comptables internationales et information financière | - | - |
| UE1 - Gestion Juridique et Fiscale des Structures | - | - |
| UE2 - Ingénierie Juridique et Financière | - | - |
| UE4 - Informatique appliquée à la comptabilité | - | - |
| UE2 - Capital Markets and Financial Engineering | - | - |
| UE6 - Anglais de spécialité | - | - |
| UE2 - Diagnostic approfondi et Evaluation de l'entreprise | - | - |
| UE2 - Finance Données extra-financières et durabilité | - Assister une entreprise dans la mise en œuvre de dispositions relevant du droit de l'environnement ; - Identifier les éléments extra-financiers pour le diagnostic ; - Interpréter le reporting RSE | - |
| UE5 - Performance des systèmes d'information | - | - |
| UE1 - Gestion Juridique et Fiscale du développement de l'entreprise | - | - |
| UE6 - Economic issues | - | - |
| UE6 - Communication in Business English | - | - |



Réduire l'impact des RPS chez les futurs comptables et auditeurs : un terreau de l'attractivité pour la profession ?

Philippe Chapellier

*Professeur des Universités, Université de Montpellier,
Laboratoire Montpellier Recherche en Management (MRM)*



Claire Gillet-Monjarret

*Professeure des Universités, Université de Montpellier,
Laboratoire Montpellier Recherche en Management (MRM)*

Agnès Mazars-Chapelon

*Professeure des Universités, Université de Montpellier,
Laboratoire Montpellier Recherche en Management (MRM)*



INTRODUCTION

Qu'y a-t-il de commun entre un agriculteur normand ou corrézien et un professionnel du chiffre, auditeur ou expert-comptable en cabinet dans une petite ville ou dans les quartiers d'affaires de grandes métropoles ? Rien ou si peu... mais pourtant en creux l'image commune de professions difficiles, exigeantes, voire âpres dans leur quotidien. Or une étude menée en 2020 par l'observatoire Amarok¹ pour l'Ordre des experts-comptables de Paris Ile-de-France² met en lumière le point de convergence de ces deux mondes : la proportion édifiante de professionnels en souffrance au travail donc en risque d'épuisement professionnel, qui dans les deux cas s'élèvent à plus des deux tiers (« 35.4 % des experts-comptables et commissaires aux comptes interrogés (...) sont en souffrance en situation de travail »). Dès lors, la question des risques psychosociaux des professionnels de la comptabilité et de l'audit est évidemment un sujet majeur pour les cabinets d'audit et d'expertise comptable qui sont attentifs à leurs collaborateurs, mais elle devient également cruciale quand l'attractivité d'une profession dans son ensemble est fragilisée par de profondes mutations d'ordre technologique, réglementaire et environnemental.

Pour apprécier l'attractivité de la profession comptable, constituée d'auditeurs et d'experts-comptables, au regard des risques psychosociaux (RPS) perçus en lien avec les métiers du chiffre, interroger des jeunes en formation est riche d'enseignements. En effet, une telle étude permet d'identifier l'origine des RPS pour de futurs diplômés en comptabilité, contrôle et audit déjà en situation professionnelle. C'est l'objet de la recherche que nous avons menée en 2021, dans laquelle nous mettons en évidence un certain nombre de difficultés identifiées par les personnes en formation comme autant de dimensions de risques psychosociaux éclairant les failles potentielles en matière d'attractivité (Chapellier et al., 2023). Nous proposons, en mettant à jour ces RPS, d'en réduire l'impact, et ce faisant, de contribuer à alimenter un terreau favorable à l'attractivité des professions du chiffre.

1. LES RISQUES PSYCHOSOCIAUX (RPS) DANS LA PROFESSION COMPTABLE ET D'AUDIT

Selon le ministère du travail, « les risques psychosociaux sont définis comme un risque pour la santé physique et mentale des travailleurs. Leurs causes sont à rechercher à la fois dans les conditions d'emploi, les facteurs liés à l'organisation du travail et aux relations de travail. Ils peuvent concerner toutes les entreprises quels que soient leur taille et leur secteur d'activité. » (2021)³. L'INRS (Institut National de Recherche et de Sécurité) propose une définition du risque psychosocial montrant le caractère individuel du concept et soulignant également la perspective organisationnelle. Il décrit les RPS comme « des troubles de la concentration, du sommeil, irritabilité, nervosité, fatigue importante, palpitations... » et affirme qu'« un nombre grandissant de salariés déclarent souffrir de symptômes liés à des risques psychosociaux. Le phénomène n'épargne aucun secteur d'activité. Indépendamment de leurs effets sur la santé des individus, les risques psychosociaux ont un impact sur le fonctionnement des entreprises (absentéisme, turnover, ambiance de travail...)» (Kop et al., 2018).

Pour étudier ce concept dans le monde professionnel (Torrès, 2016), les travaux empiriques d'Amarok ont identifié les risques de santé dans le contexte entrepreneurial et des études sur l'épuisement professionnel ont vu le jour (Ben Tahar et Torrès,

2013, Lechat et Torrès, 2016). Selon Torrès et Kinowski-Moysan (2019), même si le phénomène est relativement nouveau, le risque de burnout s'amplifie selon les secteurs d'activités et métiers, et à ce titre les experts-comptables et les commissaires aux comptes sont des populations atteignant des records en termes de niveau d'épuisement. La gestion des risques psychosociaux est donc un enjeu politique et stratégique majeur pour la profession comptable (Masy, 2012). L'étude de Torrès et Kinowski-Moysan (2019) met en évidence un facteur lié à l'évolution législative du secteur comme significativement influant sur les RPS. L'évolution réglementaire, notamment l'introduction de la loi Pacte et de la directive européenne Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), crée des incertitudes nouvelles et fait émerger des luttes de territoires professionnels. En effet, la loi Pacte, qui a relevé les seuils d'intervention du commissaire aux comptes pour les petites entreprises, a notamment pour conséquence d'engendrer des pertes importantes pour les cabinets et plus particulièrement pour ceux entièrement dédiés à l'activité d'audit, les obligeant à proposer des services innovants pour assurer leur survie. Comme le souligne Bouquot (2019), à la suite de l'introduction de la loi Pacte la profession doit s'organiser autour de la définition de nouvelles offres permettant à la fois de se maintenir sur le marché de la petite entreprise et d'accroître sa valeur ajoutée auprès de l'ensemble des acteurs économiques. De même, dans le cadre de la CSRD, les commissaires aux comptes vont avoir de nouvelles

¹ L'Observatoire Amarok est dirigé par le professeur Olivier Torrès de l'Université de Montpellier. L'objectif de cet observatoire est d'étudier les liens entre la santé de l'entreprise et celle des dirigeants et des salariés.

² Dossier de l'Ordre des experts-comptables de Paris Île de France « La santé des Experts-Comptables se transformer », 2020.

³ <https://travail-emploi.gouv.fr/sante-au-travail/prevention-des-risques-pour-la-sante-au-travail/article/risques-psychosociaux>

⁴ INRS : <https://www.inrs.fr/risques/psychosociaux/ce-qu-il-faut-retenir.html>

missions de vérification et une obligation de formation pour pouvoir être vérificateurs. Ces changements réglementaires portés par les lois et réglementations interrogent donc sur l'avenir de la profession comptable et d'audit, et sont par là-même susceptibles d'intensifier les RPS au sein de cette profession en évolution. Selon l'étude de Beau (2017 et 2018), l'activité axée autour du contrôle a donné naissance à une forte culture du résultat et à un contrôle des performances strict, et il apparaît que les auditeurs qu'elle a interrogés sont extrêmement touchés par les RPS du fait d'horaires de travail long (Grey, 1998 ; Lupu et Empson, 2015). De plus, l'environnement concurrentiel et instable de la profession favorisant la compétition entre les cabinets accentue la situation de surmenage et de stress (Doty, 2013, Beau, 2018).

Comme le soulignent Déjean et Rival (2014), la profession comptable et d'audit est un métier spécifique qui comporte des caractéristiques particulières avec un haut niveau d'expertise, un auto-contrôle des moyens et des résultats, une forte collégialité, une forte autonomie, des échéances importantes et récurrentes, une forte identité professionnelle... Pour l'ensemble des professionnels du chiffre, ces spécificités métiers sont visibles et ont évolué avec les transformations numériques. Des avantages peuvent être perçus à ces mutations notamment du fait de la digitalisation qui permet aux professionnels comptables de gagner en efficacité

et de se décharger de certaines tâches comptables sans valeur ajoutée leur permettant d'accorder plus de temps au conseil client et d'orienter leurs efforts là où la réflexion humaine est nécessaire (Brazina et Ugras, 2018 ; Chukwudi et al., 2018 ; Kaya et al. 2019 ; Colin, 2020). Cependant, des contraintes peuvent naître de l'évolution des technologies. Il s'agit tout d'abord non seulement de l'investissement nécessaire dans des solutions informatiques adéquates, mais également de la formation des salariés. Les salariés doivent en effet adapter leurs compétences qui nécessitent une acceptation dans l'adoption et appropriation de la technologie (Desplebin et al., 2018). Ces compétences ne constituent plus un simple avantage concurrentiel souhaitable, mais bien une obligation pour le métier. Comme le soulignent Desplebin et al. (2018), les impacts des nouvelles technologies peuvent conduire à des réorganisations sous l'effet de l'obsolescence de certains postes de travail et peuvent générer des tensions voire des oppositions dans les entreprises conduisant parfois à une détérioration des indicateurs sociaux (El Amrani et Saint-Léger, 2013 ; Desplebin et al., 2018).

2. ILLUSTRATION DES RISQUES PSYCHOSOCIAUX DANS LA PROFESSION COMPTABLE

Pour identifier les RPS susceptibles d'impacter l'attractivité de la profession, nous avons réalisé une recherche auprès de 74 apprentis comptables. Pour mesurer ces RPS, nous avons utilisé une échelle de mesure qui évalue les facteurs de risques psychosociaux de l'environnement au travail. Il s'agit du questionnaire COPSOQ (Copenhagen Psychosocial Questionnaire) qui a été validé dans les recherches antérieures en psychologie du travail et permet d'évaluer de façon exhaustive les nombreux facteurs psychosociaux de l'environnement au travail dans tout type d'industries et de professions (Dupré et al., 2012). Le questionnaire COPSOQ se compose de 46 items regroupés en 24 échelles. Les items du questionnaire ont généralement 5 modalités de réponse : « toujours », « souvent », « parfois », « rarement » et « jamais » ou bien « dans une très grande mesure », « dans une grande mesure », « plus ou moins », « dans une faible mesure », et « dans une très faible mesure ». Six domaines d'appartenances sont identifiés : contraintes quantitatives, organisations et leadership, relations horizontales, autonomie, santé et bien-être, vécu professionnel. Ainsi, les facteurs de RPS dans la profession comptable et d'audit sont dans notre étude évalués à la lumière de ces six domaines d'appartenance.

Les 74 répondants ont été identifiés parmi les promotions de formations comptables en apprentissage (DCG, DSCG et Master CCA), dispensées au sein des universités françaises (Limoges, Montpellier, Paris et Toulouse). Le questionnaire a été envoyé via l'application Google forms, et les données recueillies sont entièrement anonymes.

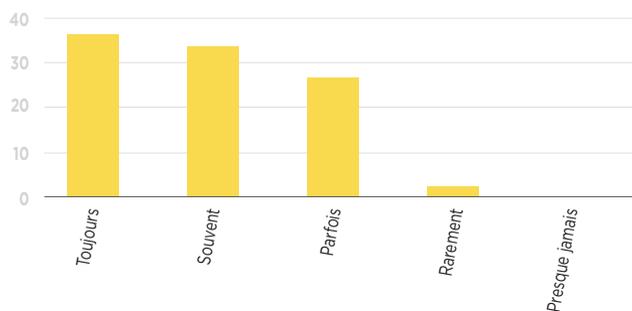
Les résultats montrent que des risques psychosociaux importants sont présents dans trois des six domaines d'appartenance (« contraintes quantitatives », « organisations et leadership », et « santé et bien-être »), et moins prégnants sur les trois autres (« relations horizontales », « autonomie », « vécu professionnel »).

RÉDUIRE L'IMPACT DES RPS CHEZ LES FUTURS COMPTABLES ET AUDITEURS : UN TERREAU DE L'ATTRACTIVITÉ POUR LA PROFESSION ?

Des RPS qui émergent dans trois domaines d'appartenance

Le domaine « **contraintes quantitatives** » contient les risques liés à la charge de travail, au rythme de travail et aux exigences cognitives du travail. À titre d'exemple, 31 % des répondants déclarent toujours ou souvent prendre du retard dans leur travail, 85 % qu'ils doivent en permanence gérer différents problèmes en parallèle, 92 % que leur travail exige qu'ils se souviennent de beaucoup d'éléments en même temps et 70 % qu'il leur est nécessaire de toujours (36,5 %) ou souvent (33,5 %) maintenir un rythme de travail soutenu tout au long de la journée de travail.

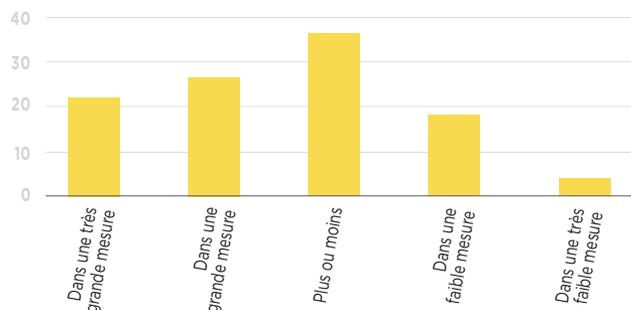
Est-il nécessaire de maintenir un rythme soutenu toute la journée au travail ?



Le domaine « **organisations et leadership** » regroupe la prévisibilité, la reconnaissance, l'équité, la clarté des rôles, les conflits de rôles, la qualité de leadership du supérieur hiérarchique, le soutien de la part du supérieur hiérarchique, et la confiance entre les salariés et les managers.

À titre d'exemple, 68 % des apprentis estiment ne pas être informés suffisamment en avance sur les décisions importantes de changements ou de projets futurs, 53 % affirment recevoir des demandes contradictoires, et 64 % pensent que parfois le travail aurait dû être réalisé autrement. Il apparaît de même que seuls 44 % estiment que le travail est, dans une grande ou très grande mesure, équitablement réparti entre les collaborateurs.

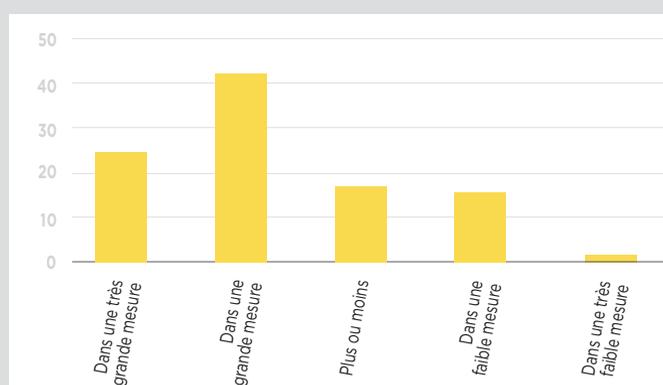
Dans quelle mesure le travail est-il équitablement réparti ?



Les apprentis sont en revanche très positifs sur d'autres items du domaine « organisations et leadership » : 73 % affirment que leur travail est dans une grande ou très grande mesure reconnu par les responsables, 83 % qu'ils sont traités équitablement au travail, 69 % que les conflits sont résolus de manière équitable, 75 % savent exactement ce que leur responsable attend d'eux au travail, 78 % que leur supérieur hiérarchique est compétent dans la planification au travail, 91 % que celui-ci est toujours (72 %) ou souvent (19 %) disposé à les écouter au sujet de leur problème au

travail, 65 % toujours ou souvent recevoir de l'aide et du soutien de leur supérieur hiérarchique, 73 % que les responsables font dans une grande ou très grande mesure confiance aux salariés quant à leur capacité à bien faire leur travail et 81 % estiment qu'ils peuvent dans une grande ou très grande mesure faire confiance aux informations venant des responsables. Au final, 68 % des apprentis comptables interrogés affirment que leur supérieur hiérarchique accorde une grande priorité à la satisfaction au travail.

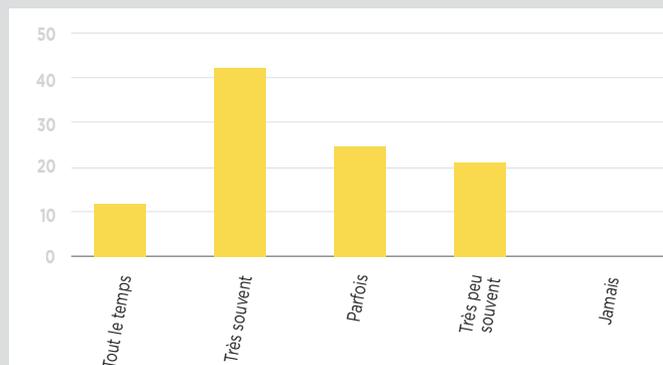
Dans quelle mesure votre supérieur hiérarchique accorde une grande priorité à la satisfaction au travail ?



Le domaine de la santé et du bien-être contient des échelles mesurant la santé auto évaluée, le stress, l'épuisement, les exigences émotionnelles, le conflit famille/travail et l'insécurité professionnelle.

Si près de 88 % des apprentis estiment que leur santé est assez bonne, bonne ou très bonne, 64 % d'entre eux reconnaissent être tout le temps (1,5 %), très souvent (21,5 %) ou parfois irritables au travail (40,5 %). Il ressort par ailleurs de l'étude que les apprentis déclarent être tout le temps (12 %), très souvent (42 %) ou parfois (24 %) stressés au travail. Seuls 22 % déclarent être peu souvent stressés au travail, et aucun affirme n'être jamais stressé au travail.

À quelle fréquence êtes-vous stressé(e) au travail ?



Au-delà du stress ressenti, 26 % déclarent être tout le temps ou souvent à bout de force, 42 % être tout le temps ou très souvent émotionnellement épuisés, et 40,5 % que leur travail leur prend tellement d'énergie qu'il impacte négativement leur vie privée.

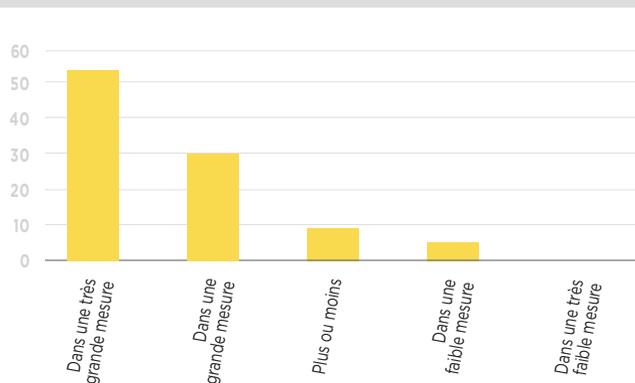
En revanche, seuls 12 % des apprentis comptables craignent de perdre leur emploi et un seul apprenti sur 74 interrogés craint d'être transféré sur un autre poste contre sa volonté.

RÉDUIRE L'IMPACT DES RPS CHEZ LES FUTURS COMPTABLES ET AUDITEURS : UN TERREAU DE L'ATTRACTIVITÉ POUR LA PROFESSION ?

Des RPS moins présents dans les trois autres domaines d'appartenance

Le domaine « relations horizontales » contient la confiance entre les collègues et le soutien social de la part des collègues. Les apprentis sont dans l'ensemble satisfaits des relations qu'ils entretiennent avec leurs collègues : 77 % affirment que les salariés se font confiance entre eux, 63 % affirment toujours ou souvent recevoir de l'aide et du soutien de leurs collègues, et 81 % que leurs collègues sont toujours ou souvent à l'écoute de leurs problèmes au travail. Au final, 83 % relèvent, dans une grande ou très grande mesure, une bonne coopération entre collègues de travail.

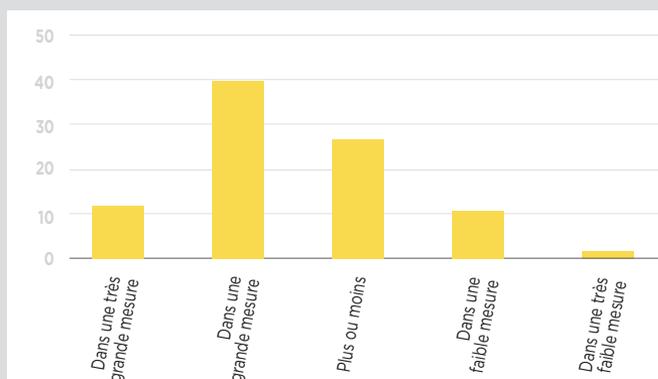
Existe-t-il une bonne coopération entre les collègues au travail ?



Pour une majorité des apprentis comptables, les RPS les plus importants ne proviennent pas du domaine « relations horizontales ».

Le domaine « autonomie » regroupe la marge de manœuvre dont disposent les salariés et les possibilités d'épanouissement. Les apprentis sont partagés quant à leur capacité d'intervenir sur la quantité de travail qui leur est attribuée : 24 % déclarent pouvoir intervenir, 40 % ne pas pouvoir intervenir et 36 % pouvoir plus ou moins intervenir sur la fixation de cette quantité de travail. Une majorité affirme en revanche qu'il leur est possible de prendre des initiatives et 84 % que leur travail leur offre la possibilité d'apprendre des choses nouvelles. Au final, seuls 12 % affirment que leur marge de manœuvre au travail est faible ou très faible.

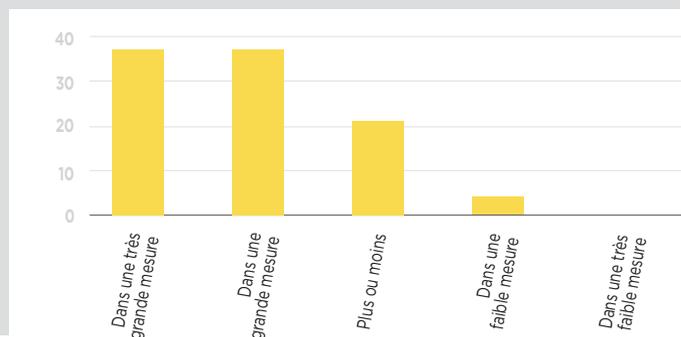
Disposez-vous d'une grande marge de manœuvre dans votre travail ?



Les plus grands RPS encourus dans la profession comptable ne se situent pas dans le domaine « autonomie ».

Le domaine « vécu professionnel » regroupe le sens au travail, l'engagement dans l'entreprise et la satisfaction au travail. 73 % des apprentis affirment que leur travail a, dans une grande ou très grande mesure, du sens à leurs yeux.

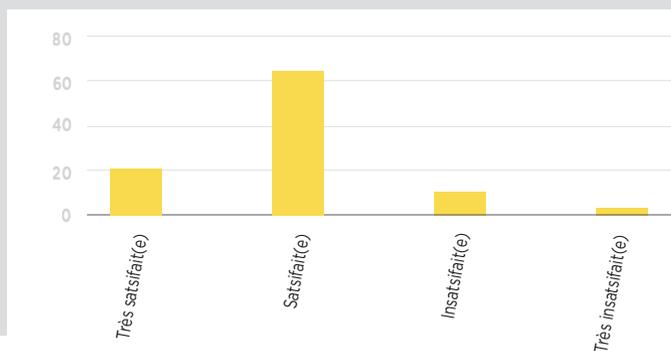
Votre travail a-t-il du sens pour vous ?



Il apparaît de même que 74,5 % des apprentis interrogés ont le sentiment, dans une grande ou très grande mesure, que le travail qu'ils font est important et que 54 % d'entre eux recommanderaient à un proche, dans une grande ou très grande mesure, de postuler dans leur entreprise.

Au final, près de 88 % affirment être satisfaits ou très satisfaits de leur travail.

À quel point êtes-vous satisfait(e) de votre travail ?



RÉDUIRE L'IMPACT DES RPS CHEZ LES FUTURS COMPTABLES ET AUDITEURS : UN TERREAU DE L'ATTRACTIVITÉ POUR LA PROFESSION ?

CONCLUSION

Les risques psycho-sociaux ont un impact significatif sur l'attractivité de la profession comptable affectant la rétention des talents et la capacité à recruter de nouveaux professionnels. Pour les employeurs et les organisations professionnelles œuvrant à l'amélioration de l'attractivité des professions du chiffre en comptabilité ou en audit, réduire les risques psychosociaux est un vrai défi. Mieux connaître les RPS permettra de les minimiser grâce à des mesures proactives engageant leur responsabilité sociale et environnementale. Ainsi, nous invitons les acteurs de la profession de la comptabilité et de l'audit à s'engager dans des actions de :

- Sensibilisation et formation : Sensibiliser les employés et les gestionnaires aux RPS et offrir une formation sur la gestion du stress et la prévention de l'épuisement professionnel.
- Promotion de la culture du bien-être : Favoriser une culture de travail axée sur le bien-être, qui encourage l'équilibre entre vie professionnelle et personnelle.
- Flexibilité : Offrir des horaires flexibles, du télétravail et des aménagements pour répondre aux besoins individuels des employés.
- Support psychologique : Mettre en place des services d'assistance psychologique pour les employés confrontés à des RPS.
- Leadership exemplaire : Les dirigeants doivent donner l'exemple en matière de gestion du stress et du bien-être.

Il ne s'agit là que de quelques pistes visant à atténuer ces risques. Elles ne sont pas exclusives les unes des autres, mais au contraire complémentaires autour d'enjeux de RSE qui permettent de redonner sens au travail pour les acteurs du monde du chiffre, sens construit par chaque professionnel, auditeur ou comptable, dans sa situation de travail (Clergeau et al., 2007), cherchant parfois difficilement un compromis entre injonctions contradictoires, à la croisée de valeurs individuelles, d'une part, et de logiques collectives voire institutionnelles, d'autre part (Thornton et Ocasio, 2008).

BIBLIOGRAPHIE

- Beau, P. (2017)**, *Dispositifs de gestion et risques psychosociaux. Une étude qualitative des risques psychosociaux et de leur gestion dans les organisations*. Thèse de doctorat. Université Paris-Dauphine.
- Beau, P. (2018)**, Contrôle des performances individuelles et sentiments de justice : Une étude : de l'apparition de risques psychosociaux dans les grands cabinets d'audit. *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 24/3: 97-131.
- Ben Tahar, Y. & Torrès, O. (2013)**, Quelle approche pour le burnout des dirigeants de PME ? Étude exploratoire avec l'Oldenburg Burnout Inventory. Dans F. Guarnieri et P. Zawieja (dir.), *Épuisement professionnel - approches innovantes et pluridisciplinaires* (p. 183-195). Paris, Armand Colin.
- Bouquot, J. (2019)**, La Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et la recherche en audit. *ACCRA*, (2): 61-64.
- Brazina, P. & Ugras, Y. (2018)**, Accounting Automation, a Threat to CPAs or an Opportunity? *CPA Journal*, 19-21.
- Chapellier, P., Gillet-Monjarret, C. & Mazars-Chapelon, A. (2023)**, Apprentis comptables et risques psychosociaux au travail : quels enseignements tirer de la crise Covid ? *ACCRA*, 16, 78-115.
- Chukwudi, O., Echefu, S., Boniface, U., & Chukwuani Nnenna, V. (2018)**, Effect of Artificial Intelligence on the Performance of Accounting Operations among Accounting Firms in South East Nigeria. *Asian Journal of Economics, Business and Accounting*, 7(2): 1-11.
- Ciergeau C., Geffroy-Maronnat B., Pihel L. (2007)**, Les déterminants organisationnels et managériaux de la santé au travail. Étude exploratoire au sein d'une PME. *Actes du Congrès de l'AGRH*.
- Colin, G (2020)**, *Evolution du métier de comptable à l'horizon 2030 : une analyse prospective*. Louvain School of Management, Université catholique de Louvain, 2020. Prom. : Depaep, Philippe. <http://hdl.handle.net/2078.1/thesis:26087>.
- Déjean, F. & Rival, M. (2014)**, L'appropriation progressive des enjeux de la RSE par la profession comptable : un chemin incertain, in *Comptabilité, Finance et Politique, De la pratique à la théorie : l'art de la conceptualisation - Mélanges en l'honneur du Professeur Christian Hoarau*, 279-287.
- Desplebin, O., Lux, G. & Petit, N. (2018)**, L'évolution de la comptabilité, du contrôle, de l'audit et de leurs métiers au prisme de la blockchain : une réflexion prospective. *Management & Avenir*, 5 (103): 137-157.
- Doty, J. (2013)**, *Challenges facing the audit profession and PCAOB initiatives*. The Public Company Accounting Oversight Board, UK.
- Dupré, E., Bocéréan, C., Teherani, M. & Feltrin, M. (2012)**, Le COPSQ : un nouveau questionnaire français d'évaluation des risques psychosociaux. *Santé Publique*, 3 (24) 189-207.
- El Amrani, R., & Saint-Léger, G. (2013)**, États des lieux de la recherche ERP francophone. *Systèmes d'Information et Management*, 18(2).
- Grey, C. (1998)**, On being a professional in a "Big Six" firm. *Accounting, organizations and society*, 23(5-6): 569-587.
- Kaya, C.T., Turkyilmaz, M. & Biroi, B. (2019)**, Impact of RPA Technologies on Accounting Systems. *Journal of Accounting & Finance*, 82: 235-250.
- Kop, J.L., Grosjean, V., Formet, N., & Althaus, V. (2018)**, *Approche « bien-être au travail » pour la prévention des RPS*. Travaux de l'INRS, Département Homme au travail Laboratoire Gestion de la sécurité, Université de Lorraine.
- Lechat, T. & Torrès, O. (2016)**, Exploring the negative affective events of the entrepreneurial activity: their experience on emotional stress and contribution to burnout risk. Dans *Research on Emotion in Organizations* (p. 69-99). Bingley, Emerald Lefebvre, F. 2012). *Harcèlement et risques psychosociaux*. Levallois.
- Lupu, I., & Empson, L. (2015)**, Illusio and overwork: playing the game in the accounting field. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28 (8): 1310-1340.
- Masy, G. (2012)**, *La prévention des risques psychosociaux au sein d'un cabinet d'expertise comptable*, Mémoire de DEC.
- Thornton, P.H., Ocasio, W. (2008)**, Institutional Logics. In *Greenwood, R., Oliver, C., Suddaby, R., Sahlin K. (Eds.), Handbook of Organizational Institutionalism*. Sage, Thousand Oaks, pp. 99-129.
- Torrès, O. (2016)**, AMAROK, premier observatoire sur la santé des dirigeants de PME : d'un enjeu scientifique à une ambition sociétale. *Revue internationale PME*, 29(2): 21-30.
- Torrès, O & Kinowski-Moysan, C. (2019)**, Dépistage de l'épuisement et prévention du burnout des dirigeants de PME. D'une recherche académique à une valorisation sociétale. *Revue Française de Gestion*, 45 (284): 171-189.

Nous remercions l'ensemble des membres du groupe de travail Universitaires ainsi que les contributeurs pour leur investissement dans ce projet.

Yulia Altukhova-Nys
Stéphane Bellanger
Philippe Chapellier
Julie Chassagne
Olivier Cretté
Phu Dao-Le Flécher
Lionel Escaffre
Claire Gillet-Monjarret
Jean-Louis Ledoux
Agnès Mazars-Chapelon
Philippe Merle
Yannick Ollivier
Viet Ha Tran Vu
Hubert Tubiana

Un remerciement particulier aux permanents de la CNCC pour la production de ce recueil, dont Marie-Agnès Hans-Muris, Mathilde Bricault, Akila Malaval Derouich ainsi que Alix de Valous et Flavie Buston pour la relecture de l'ensemble des articles.

Conception création : Agence MadameMonsieur
Imprimé par l'imprimerie Fabregue

