



**HAL**  
open science

## Intégration des enjeux écologiques dans la formation diplômante des métiers du chiffre

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

► **To cite this version:**

Yulia Altukhova-Nys, Julie Chassagne, Phu Dao-Le Flécher. Intégration des enjeux écologiques dans la formation diplômante des métiers du chiffre. 8ème Workshop Comptabilité France Master CCA 2023. "Image et Comptabilité", Association Francophone de Comptabilité (AFC), Nov 2023, Nancy, France. hal-04302285

**HAL Id: hal-04302285**

**<https://hal.science/hal-04302285v1>**

Submitted on 23 Nov 2023

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

## **Intégration des enjeux écologiques dans la formation diplômante des métiers du chiffre**

**Yulia Altukhova-Nys<sup>1</sup>, Julie Chassagne<sup>1</sup>, Phu Dao-Le Flécher<sup>2</sup>**

<sup>1</sup> Maîtres de conférences en Sciences de Gestion, co-responsables du Master CCA à l'Université de Reims Champagne-Ardenne, REGARDS, membres de la Chaire Comptabilité écologique, [yulia.altukhova@univ-reims.fr](mailto:yulia.altukhova@univ-reims.fr) , [julie.chassagne@univ-reims.fr](mailto:julie.chassagne@univ-reims.fr)

<sup>2</sup> Maître de conférences en Sciences de Gestion, Université d'Evry – Université Paris Saclay, LITEM, [thihongphu.leflecher@univ-evry.fr](mailto:thihongphu.leflecher@univ-evry.fr)

**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.

**Mots-clés :** durabilité, transition écologique, enseignement, comptabilité, audit

**Abstract:** Even if we observe an increase in regulation in the field of sustainability reporting over the last twenty years, a number of studies notes gaps in specialisation courses in sustainability, particularly in initial training courses for accounting professionals. The objective of this article is therefore to propose avenues for reflection on the integration of the question of sustainability in the initial training courses of auditors, chartered accountants and in that of the accounting profession in general. After having carried out a diagnosis of diploma courses in accounting - control - audit with regard to the European regulations on sustainability reporting and using an analysis grid based on three criteria (strong sustainability, double materiality and connectivity), we propose a conceptual framework for the integration of sustainability issues in initial training programs, thus allowing the adaptation of specialisation courses and a gradual

increase in the skills of future accounting and auditing professionals in the field of sustainability.

**Key words:** sustainability, ecological transition, education, accounting, auditing

## 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 Economiques de 2001 (dite NRE)<sup>1</sup> ; l'article 225 de la loi Grenelle 2 du 12 juillet 2010<sup>2</sup> ; 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)<sup>3</sup> ; 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 2024<sup>4</sup>.

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 européennes<sup>5</sup>. 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

---

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> Et son décret n°[2012-557](#) du 24 avril 2012 relatif aux obligations de transparence des entreprises en matière sociale et environnementale.

<sup>3</sup> 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.

<sup>4</sup> Les Etats 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).

<sup>5</sup> 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.

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.

Un certain nombre de chercheurs (Gaudy et al., 2022 ; Altukhova-Nys et Bicalho, 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). A 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-financières<sup>6</sup>.

Toutefois, nombre d'études constatent des lacunes des enseignements spécialisés en matière de durabilité (WWF, 2022 ; Manifeste étudiant pour un Réveil écologique, 2018<sup>7</sup>), notamment dans les cursus de formation initiale des professionnels de comptabilité (Chaplais et Marmorat, 2021 ; Dao-Le Flécher, 2021 ; Altukhova-Nys et Bicalho, 2022). 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<sup>8</sup> 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.

---

<sup>6</sup> 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.

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

<sup>8</sup> Dans le sens large du terme, englobant les aspects environnementaux et sociaux. Ici et par la suite, nous retenons cette acception large du terme « écologique ».

D'une part, nous pouvons observer un intérêt croissant de la communauté des professionnels de la comptabilité<sup>9</sup> et des chercheurs<sup>10</sup> 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 des enjeux écologiques 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 exposer les fondements théoriques de notre étude, en nous appuyant sur la réglementation européenne en matière de reporting de durabilité, en proposant une grille de lecture basée sur trois critères, à savoir la double matérialité, la durabilité forte et la connectivité, et présentant les théories mobilisées (cf. section 1 : fondements théoriques). Nous présenterons ensuite la méthodologie adoptée pour cette étude (cf. section 2 : méthodologie). Par ailleurs, nous effectuerons le diagnostic de l'existant au niveau des formations diplômantes en comptabilité - contrôle - audit et proposerons 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 : résultats). Enfin, nous terminerons par discuter ces résultats et évoquer les perspectives de cette recherche (cf. section 4 : conclusion).

---

<sup>9</sup> « Attractivité, Compétences, Ressources » est le thème des 34<sup>e</sup> Assises nationales de la CNCC qui se tiendront les 07 et 08 décembre 2023 à Paris.

<sup>10</sup> 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. Fondements théoriques

### *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'entité<sup>11</sup> 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).

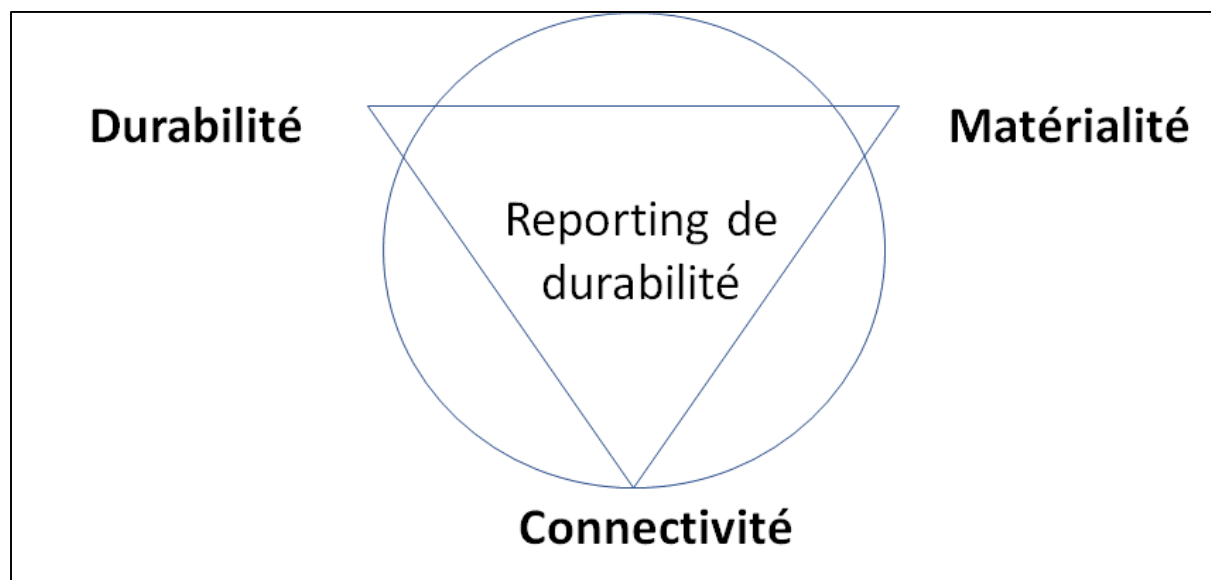
La grille de lecture que nous développons pour le cadre théorique de cette recherche est basée sur trois concepts mobilisés par la littérature académique et professionnelle dans le champ du reporting de durabilité, à savoir la durabilité forte, la double matérialité et la connectivité (voir la figure 1). D'une part, la notion de durabilité forte est fondamentale pour considérer quelles sont les informations à produire dans le reporting de durabilité. D'autre part, les exigences de divulgation basées sur le concept de double matérialité promu par la Commission européenne signifient que les entreprises doivent certes communiquer les informations nécessaires pour comprendre comment les questions de développement durable les affectent, mais également les informations nécessaires pour comprendre l'impact de leurs activités sur l'environnement et sur la société. Définie en fonction de l'impact d'une organisation sur le développement durable et ses parties prenantes, la matérialité permet aux entreprises de mieux comprendre les interconnexions entre les enjeux économiques et leurs dimensions socio-environnementales. Cela permet aux décideurs d'entreprise de mieux comprendre en quoi la gestion des dimensions du développement durable est favorable à la performance de leur entreprise. De surcroît, le reporting sur les enjeux du développement durable est aussi un facteur de création de valeur. Nombre d'études (Cretté, 2015 ; Gadioux, 2010 ; Cavaco et Crifo, 2010) mettent en perspective

---

<sup>11</sup> Les Etats 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.

la relation directe et indirecte entre la matérialité non-financière, la performance sociétale et la performance financière.

Figure 1 - Grille de lecture du reporting de durabilité basée sur la durabilité forte, la double matérialité et la connectivité



### ***1.2.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). A l'instar de Hueting (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). 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 écologique<sup>12</sup>.

### **1.3. 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* » (Jougleux 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* » (Jougleux et al., 2021). L'opposition entre simple matérialité (financière) et double matérialité (financière et socio-environnementale) (European Commission, 2019) constitue un facteur important de controverses<sup>13</sup>, 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

---

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

<sup>13</sup> 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-lemporter>



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.

Aujourd'hui, l'enseignement de la gestion est dominé par les théories économiques classiques et néoclassiques, qui postulent la rationalité économique et prescrivent la maximisation du profit comme le seul objectif à poursuivre. Par conséquent, cette recherche de maximisation du profit rend légitime le comportement d'entreprises méconnaissant les impacts de leurs activités sur l'environnement (Lallemand-Stempak et Eynaud, 2022, p.18).

Nous estimons que les enseignements à destination des futurs professionnels du chiffre doivent répondre à l'enjeu de double matérialité, à la recherche ainsi non seulement de la création de valeur financière mais aussi de la mesure de l'impact social et environnemental. Cette vision est promue au niveau européen à travers la directive sur le reporting de durabilité (CSRD) et au niveau international par la *Global Reporting Initiative* (GRI). Cette dernière précise que le rapport de développement durable doit apporter des informations (indicateurs de performance, par exemple) permettant de piloter la politique de développement durable des organisations. Un autre outil support à cette analyse est présenté sous la forme d'une matrice de matérialité qui est utilisée dans les rapports de durabilité. Les informations contenues dans la matrice de matérialité seront également traduites en termes d'indicateurs clés de performance constituant des éléments de la performance globale élargie.

#### ***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.

### **1.5. Théorie néo-institutionnelle**

Mais avant d'y procéder, nous souhaitons préciser que notre recherche s'inscrit dans l'approche critique de la comptabilité (Laughlin, 1999) et des sciences de gestion en général (*Critical Management Studies*). Ce courant critique permet d'envisager les sciences de gestion dans une perspective plus large et plus enclines à la prise en compte des impacts écologiques des entreprises.

Si on prend pour exemple la comptabilité, « *l'approche critique permet [...] de prendre conscience que la comptabilité n'est pas seulement et simplement une agrégation de données chiffrées présentées en application de règles et normes préétablies et acceptées de tous. Il s'agit bien au contraire de lui attribuer un rôle majeur et de l'envisager comme un phénomène social* » (Chaplais et Marmorat, 2021, p. 92).

Nous considérons, comme Huault et Perret (2011), Chaplais et Marmorat (2021) et Lallemand-Stempak et Eynaud (2022), que l'approche des *Critical Management Studies* permet de repenser l'enseignement des sciences de gestion en s'émancipant des modèles traditionnels dominants : « *Cet ancrage théorique permet de faire éclore des zones d'émancipation au sein desquelles les étudiants peuvent envisager de bâtir et de faire perdurer des sociétés plus « justes »* » (Huault et Perret, 2011, p. 283). » (Chaplais et Marmorat, 2021, p.93).

Ce courant de recherche tient compte « *de la diversité et de la richesse des formes organisationnelles qui œuvrent dans la société et des objets qu'elles poursuivent, alors que ces alternatives sont susceptibles d'apporter des réponses aux questions que pose la transition écologique* » (Stempak et Eynaud, 2022, p.14).

La théorie néo-institutionnelle (DiMaggio and Powell 1991 ; Meyer and Rowan 1977) est représentée par trois types d'isomorphisme (coercitif, normatif et mimétique). Cette pensée conceptuelle s'inscrit dans un contexte au sein duquel les pressions institutionnelles engendrent un changement dans les organisations qui deviennent isomorphes, ce qui signifie avoir une

forme identique, en répondant aux attentes prescrites par la société (Touron 2000). Nous mobilisons cette théorie pour expliquer l'intégration des enjeux écologiques dans la formation des métiers du chiffre.

Cette théorie est pertinente pour éclairer notre question de recherche puisque la formation de Master CCA est régie par des textes légaux, conforme à une disposition normative (norme RNCP31489 - MASTER - Comptabilité - contrôle - audit) et encline à des comportements mimétiques. Tout d'abord, l'isomorphisme coercitif est représenté par un ensemble de règles légales instaurées par les instances gouvernementales pour encadrer et conduire cette formation professionnalisante. Notamment, la formation des Masters CCA est introduite dans un arrêté du 30 juillet 2018, modifiant l'arrêté du 22 janvier 2014, qui a établi le cadre national des formations conduisant à la délivrance des diplômes nationaux de Masters, et qui a fixé les modalités d'accréditation des établissements d'enseignement supérieur. Puis, l'isomorphisme normatif est reflété par le fait que les Masters CCA doivent respecter le cahier des charges de l'Association France Master CCA<sup>14</sup>. Enfin, l'isomorphisme mimétique se traduit par un comportement adopté à l'identique par les Masters CCA pour la mise en place et le suivi de la transmission des connaissances et de compétences. Les Masters CCA offrent une formation pluridisciplinaire dans les domaines de l'économique, du juridique, de la fiscalité, du social, de la comptabilité, de l'audit et de l'anglais des affaires. Ils adoptent ainsi un comportement mimétique en dispensant 5 UE (UE 2 : Finance, UE 3 : Management et contrôle de gestion, UE 5 : Management des systèmes d'information, UE 6 : Anglais des affaires, UE 7 : Mémoire) sur 7 UE du Diplôme Supérieur de Comptabilité et de Gestion (DSCG).

Par ailleurs, ces trois typologies peuvent se distinguer de par leur définition proprement dite mais, également, être conjointement mises en œuvre au sein de cette formation. Les programmes afférents rentrent dans la logique des processus de professionnalisation des Masters qui tendent à s'imiter pour respecter les normes établies et donc être certifiés par les auditeurs indépendants tel que le Haut Conseil de l'Évaluation de la Recherche et de l'Enseignement Supérieur (HCERES). Les règles coercitives contribuent également au processus de normalisation professionnelle (Klarsfeld and Delpuech 2008) des Masters CCA.

## **2. Méthodologie**

Notre étude s'inscrit dans le positionnement épistémologique appelé constructivisme. Ce paradigme postule que « *le projet de connaître un certain réel influence la manière dont on en fait l'expérience, et donc la connaissance que l'on en développe* » (Gavard-Perret et al. 2012).

---

<sup>14</sup> <http://www.francemastercca.fr/>

Nous allons adopter une méthode mixte qualitative et quantitative consistant tout d'abord à effectuer une recherche documentaire, puis une étude comparative des programmes en Master CCA et en DSCG et, enfin, des entretiens et un questionnaire.

Nous avons tout d'abord effectué une étude du programme à travers les syllabus du Master CCA de l'URCA. Cette dernière forme 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), en permettant d'avoir 5 dispenses sur 7 épreuves du DSCG. Les métiers du chiffre concernés peuvent être l'audit et le contrôle comptables et financiers, le contrôle de gestion ; la direction administrative et financière (DAF) et le Management de groupe ou de service comptable. 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 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 écologiques dans la formation du Master CCA. Nous nous intéressons à l'intégration des enjeux écologiques dans le programme du Master CCA et à la transmission des connaissances afférentes influencée par notre rôle de responsables pédagogiques en Master CCA et chercheuses sensibilisées à cette thématique d'urgence écologique au sein des Université de Reims Champagne-Ardenne (URCA) et Université d'Evry – Université Paris Saclay. De cette manière, nous procéderons au récit auto-ethnographique (Paring, 2019) de notre expérience dans la promotion et l'incorporation des enjeux de développement durable dans le programme du Master CCA. Nous appuierons cette expérience par les retours de nos collègues intervenants dans le Master CCA de l'université.

Dans un deuxième temps, nous avons procédé à une recherche documentaire dans le cadre de notre analyse méthodologique. Cette recherche consiste à faire un état de l'art de la littérature « appliquée » portant sur le sujet de l'intégration des enjeux écologiques dans les enseignements. Le bulletin officiel du DSCG qui est structuré par UE, dont certaines sont dispensées par le Master CCA, telles que l'UE2 « Finance » et l'UE3 « Management et contrôle de gestion », nous permet de considérer l'ensemble des éléments du programme de formation qui rendent compte des activités sociales et environnementales. Nous nous sommes basées sur

notre grille de lecture comprenant les critères de durabilité forte, de double matérialité et de connectivité (cf. figure 1) et nous avons structuré notre analyse par les UE du DSCG.

Dans un troisième temps, nous irons à la rencontre des professionnels des métiers de l'EC et de l'audit légal dans la région Grand-Est, ainsi qu'auprès des enseignants-chercheurs des universités en France, responsables du diplôme en Master CCA par l'intermédiaire de l'association France Master CCA. Les professionnels interviewés seront sélectionnés en amont en fonction de leurs intéressements plus ou moins sensibles aux thématiques de développement durable. Nous mènerons notre enquête par une méthode flexible relative aux entretiens semi-directifs (ou semi-structuré) afin de recueillir les verbatims. Parallèlement, nous souhaitons procéder aux questionnaires auprès des responsables des Masters CCA et ainsi mener une réflexion collective.

Dans un quatrième temps, nous proposons de réaliser dix entretiens auprès des étudiants inscrits en formation initiale du Bac+1 au Bac+5 en Sciences de Gestion à l'URCA. Par analogie au « *curriculum caché* » de Perrenoud (1993), ces entretiens constituent « *la part des apprentissages qui n'apparaît pas programmée par l'institution scolaire, du moins pas explicitement* ».

### **3. Résultats**

#### ***3.1. 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 CAFAC, 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

<b>UE du DSCG</b>	<b>Contenu socio-environnemental</b>
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	<i>Corporate social responsibility</i>
UE 7 - MEMOIRE 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.

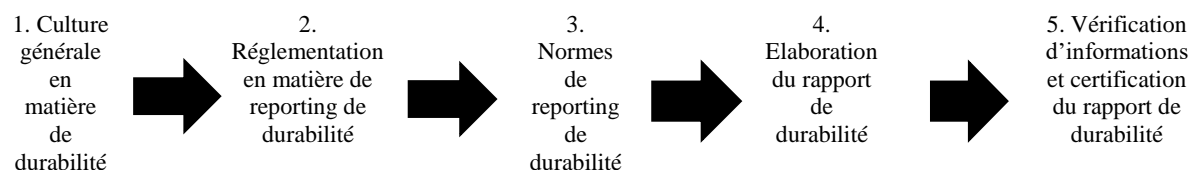
Puis nous avons étudié le contenu des programmes de formations en DSCG et en Master CCA à l'Université de Reims Champagne-Ardenne (URCA) (cf. Annexe 1 : comparaison du syllabus M1 CCA et du programme du DSCG publié au Bulletin Officiel et annexe 2 : comparaison du syllabus M2 CCA et du programme du DSCG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

### **3.2. 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 2).

Figure 2 – schéma de montée en compétences progressive dans le domaine du reporting de durabilité

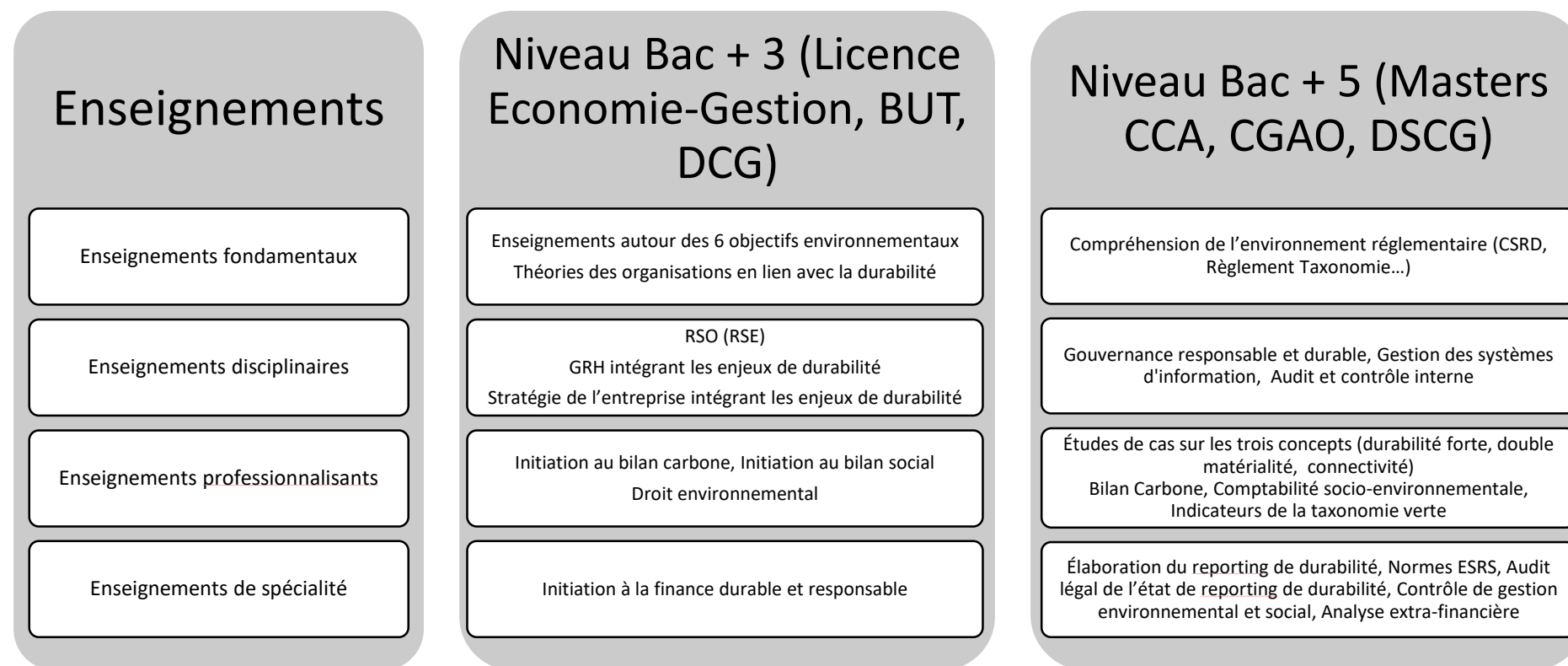


Ce schéma nous a été inspiré par des réflexions en cours au sein de la CNCC<sup>6</sup>.

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 3).



Figure 3 – Schéma conceptuel de la formation professionnalisante d’audit en matière de durabilité, matérialité et connectivité



Le premier niveau permet de sensibiliser les étudiants de niveau BAC+3 aux enjeux écologiques, 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 Sulitest<sup>15</sup>) 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

---

<sup>15</sup> <https://www.sulitest.org/>

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 apporteraient 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.

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 » <sup>16</sup> Le programme des Nations Unions PRME <sup>17</sup>
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) <i>Responsible Research for Business and Management Network (RRBM)</i> <sup>18</sup> <i>Commons For Future</i> de l'ESCP Business School <sup>19</sup>
Droit	Romi (2021) Morand-Deville (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) <i>Centre for Social and Environmental Accounting Research (CSEAR)</i> <sup>20</sup> Association Francophone de Comptabilité (AFC) <sup>21</sup> Cercle des Comptables Environnementaux et Sociaux (CERCES) <sup>22</sup>
Management des systèmes d'information	Lallemand-Stempak N., Eynaud Ph. (2022) : chapitre 3.8 (p.116-120) Courboulay V. (2023)

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.

<sup>16</sup> [enseignerleclimat.org](http://enseignerleclimat.org)

<sup>17</sup> <https://www.unprme.org/>

<sup>18</sup> <https://www.rrbm.network/>

<sup>19</sup> <https://commonsforfuture.escp.eu/>

<sup>20</sup> <https://csear.co.uk/>

<sup>21</sup> Cf. par exemple <https://www.afc-cca.com/pages/gt2-mesure-comptabilite-contrôle-gestion>

<sup>22</sup> <https://www.cerces.org/>

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.). A 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).

#### **4. 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. A 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 CO<sub>2</sub> 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 100gCO<sub>2</sub>e/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.

Également, nous présenterons prochainement les résultats des entretiens auprès des professionnels, des étudiants et des enseignants-chercheurs, ainsi que ceux du questionnaire.

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 CAFCAC.

## 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*. 2e édition. Malakoff : Dunod.
- Capron M., Quairel-Lanoizelée F. (2015). *L'entreprise dans la société*. Livre de poche.
- Cavaco S., Crifo P. (2010). The CSR-Firm Performance Missing Link: complementarity between environmental social and business behavior criteria? *Cahier de recherche n° 2010-19*, Ecole polytechnique, 40 p.
- 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.
- Courboulay Vincent (2023). Chapitre 6 « Le numérique responsable en action ». In Grünfelder Sophie, Delalieux Guillaume (coord.) (2023). *Responsabilité sociale des entreprises : parties prenantes et outils*. Dunod, p.77-85.
- Cretté O. (, 2015). Reporting intégré et mesure de la performance. Limites et perspectives d'une approche par les parties prenantes et les territoires en France et en Allemagne. *Prospective et stratégie* 1(6) : 57-79.
- 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.
- DiMaggio, P. J., Powell W.W. (1991). *The new institutionalism in organizational analysis*. Vol. 17: University of Chicago Press Chicago, IL.

- 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/policy/190618-climate-related-information-reporting-guidelines\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/finance/docs/policy/190618-climate-related-information-reporting-guidelines_en.pdf)
- Gadioux S-E. (2010). Les relations entre la performance sociétale et la performance financière des organisations : une étude empirique comparée des banques européennes et des banques non européennes, *Cahiers de Recherche PRISM-Sorbonne*, CR-10-09, 2010, 25 p.
- 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.
- Huault I., Perret V. (2011). L'enseignement critique du management comme espace d'émancipation : une réflexion autour de la pensée de Jacques Rancière. *M@n@gement* 14 (5) : 282-309.
- Huetting 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., Rousselet, E., Château Terrisse, P., Dufour F. (2021). *DSCG 3 Management et contrôle de gestion, Manuel et applications*. 2e édition. Foucher.
- Klarsfeld A., and C. J. R. d. l. r. Delpuech (2008). La RSE au-delà de l'opposition entre volontarisme et contrainte: l'apport de la théorie de la régulation sociale et de la théorie néo-institutionnelle. 3 (1): 53-64.
- Knight J. (2021). Teaching about sustainable consumption with sustainable tools. *CLIL Journal of Innovation and Research in Plurilingual and Pluricultural Education* 4(1): 19-34. <https://doi.org/10.5565/rev/clil.41>
- L'Herminier S. (2015). *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*. 1<sup>st</sup> 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>
- Meyer J. W., Rowan B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American journal of sociology* 83 (2): 340-363.
- Morand-Deville J. (2023). *Le droit de l'environnement*. Paris : Presses universitaires de France – Humensis.
- Mottis N. (coord.) (2022). *ISR et Finance responsable*. 2<sup>e</sup> 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.
- Perrenoud P. (1993). « Curriculum : le formel, le réel, le caché ». In Houssaye J. (dir.), *La pédagogie : une encyclopédie pour aujourd'hui*, ESF, p. 61-76.
- Rambaud A., Richard J. (2016). *Recognising environmental issues in performance measurement, policy paper*. 6<sup>èmes</sup> Etats Généraux de la recherche comptable.
- 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.
- Touron P. (2000). Apports et limites de la théorie institutionnelle des organisations. Etude de trois cas d'adoption de normes comptables internationales en France. Paper read at 21<sup>ème</sup> Congrès de l'AFC.
- 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

	<b>Syllabus M1 CCA</b>	<b>BO DSCG</b>
UE3 – <b>Prévisions budgétaires</b>	/	/
UE2 – <b>Choix d’investissements et planification financière</b>	/	/
UE4 – <b>Comptabilité des sociétés</b>	/	/
UE4 – <b>Consolidation</b>	/	/
UE4 – <b>Audit légal</b>	/	/
UE4 – <b>Fiscalité</b>	/	/
UE3 – <b>Stratégie et pilotage des organisations</b>	/	Les critères de performance environnementale
UE6 – <b>Anglais de spécialité</b>	/	/
UE5 – <b>Informatique (excel)</b>	/	/
UE5 – <b>ERP et projets de SI</b>	/	/
UE6 – <b>Contrôle budgétaire</b>	/	/
UE3 – <b>Pilotage de l’entreprise</b>	Tableau de bord vert (TBV)	/
UE4 – <b>Contrôle interne</b>	/	/
UE2 – <b>Evaluation d’entreprise</b>	/	/
UE5 – <b>Gouvernance des Systèmes d’information</b>	- 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 – <b>Economic issues</b>	<i>Corporate Social Responsibility</i>	/
UE6 – <b>Anglais de spécialité</b>	/	/
UE1 – <b>Droit des contrats</b>	/	/
UE1 – <b>Droit du développement de l’entreprise</b>	/	/
UE2 – <b>Droit des entreprises en difficulté</b>	/	/
UE6 – <b>Communication in business English</b>	/	/

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

	<b>Syllabus M2 CCA</b>	<b>BO DSCG</b>
UE4 – <b>Droit du crédit</b>	/	/
UE3 – <b>Management control and strategy</b>	/	/
UE3 – <b>Management de l'organisation et des compétences</b>	/	/
UE4 – <b>Comptes de groupe</b>	/	/
UE4 – <b>Normes comptables internationales et information financière</b>	/	/
UE1 – <b>Gestion Juridique et Fiscale des Structures</b>	/	/
UE2 – <b>Ingénierie Juridique et Financière</b>	/	/
UE4 – <b>Informatique appliquée à la comptabilité</b>	/	/
UE2 – <b>Capital Markets and Financial Engineering</b>	/	/
UE6 – <b>Anglais de spécialité</b>	/	/
UE2 – <b>Diagnostic approfondi et Evaluation de l'entreprise</b>	/	/
UE2 – <b>Finance Données extra-financières et durabilité</b>	- 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	Analyse extra-financière (reporting RSE, etc.)
UE5 – <b>Performance des systèmes d'information</b>	/	/
UE1 – <b>Gestion Juridique et Fiscale du développement de l'entreprise</b>	/	/
UE6 – <b>Economic issues</b>	/	/
UE6 – <b>Communication in Business English</b>	/	/