



HAL
open science

Comment développer les compétences en durabilité dans la filière de l'expertise comptable ?

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

► To cite this version:

Phu Dao-Le Flécher, Yulia Altukhova-Nys, Julie Chassagne, Dominique Nechelis. Comment développer les compétences en durabilité dans la filière de l'expertise comptable ?. *Revue Française de Comptabilité*, 2024, 589, pp.50-53. hal-04715010

HAL Id: hal-04715010

<https://hal.science/hal-04715010v1>

Submitted on 3 Oct 2024

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.

Public Domain

Comment développer les compétences en durabilité dans la filière de l'expertise comptable ?

Il est urgent d'accélérer et d'amplifier l'enseignement de la durabilité dans les programmes des diplômes comptables supérieurs (DCS) pour former dès maintenant les futurs collaborateurs et experts-comptables aux compétences à venir.



Par **Phu DAO-LE FLÉCHER**
Maître de conférences en sciences de gestion
Université d'Évry Paris Saclay, LITEM
Commissaire aux comptes
inscrite à la CRCC de Paris



Yulia ALTUKHOVA-NYS
Maître de conférences en sciences de gestion
Co-responsable du Master CCA
à l'Université de Reims
Champagne-Ardenne,
REGARDS-CRIEG
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,
REGARDS-CRIEG
Membre de la chaire comptabilité
écologique



et **Dominique NECHELIS**
Docteur en droit
Directrice de la formation
au CNOEC

Nous observons, depuis les vingt dernières années, une recrudescence et une amplification de la réglementation sur le *reporting* de durabilité, avec en dernier lieu la CSRD¹ : les entreprises concernées sont désormais tenues de publier annuellement leurs informations de durabilité conformément aux normes européennes de durabilité (ESRS : *European Sustainability Reporting Standards*) élaborées par l'EFRAG (*European Financial Reporting Advisory Group*) et publiées au *Journal officiel* de l'UE du 22 décembre 2023.

Si quelque 11 000 entreprises européennes cotées étaient assujetties à la DPEF, la CSRD devrait concerner 50 000 entreprises européennes à l'horizon 2028, dont 7 000 en France. Le marché s'annonce donc particulièrement prometteur pour les cabinets d'expertise comptable.

En premier lieu, les experts-comptables doivent pouvoir proposer des missions d'accompagnement à la mise en œuvre du *reporting* de durabilité, notamment dans le cadre de l'établissement du rapport de durabilité en conformité avec les ESRS. Au-delà de l'obligation légale de *reporting* de durabilité, un grand nombre de PME-TPE – constituant le cœur de métier des experts-comptables – sera concerné par la CSRD, car elles devront transmettre des informations à leurs donneurs d'ordre et, à ce titre, auront besoin d'être accompagnées. Plus globalement, les experts-comptables sont attendus à se porter garants de la transition des organisations vers de nouveaux modèles plus durables (Gbego, Ferdjallah-Chérel, 2023) et les experts-comptables d'aujourd'hui se forment et forment déjà leurs collaborateurs via la formation professionnelle² afin de pouvoir proposer ce type de mission.

En second lieu, l'un des aspects majeurs de la CSRD est l'obligation de certification du rapport de durabilité par un auditeur de durabilité (commissaire aux comptes ou organisme tiers indépendant). Les commissaires aux comptes et les experts-comptables jouent donc un rôle central dans ce nouveau dispositif, en délivrant l'assurance modérée sur les rapports de durabilité produits par les entreprises et par la suite, l'assurance raisonnable, à partir de 2028, après l'étude de la faisabilité de la mise en œuvre. Les deux institutions (CNCC et CNOEC) proposent chacune dans ce cadre, un parcours de formation professionnelle conforme au socle des connaissances et des compétences établi par le H2A dans le cadre de la clause dite de « grand-père »³.

1. Loi 2001-120 relative aux Nouvelles Régulations économiques (dite NRE) ; loi 2010-788 du 12 juillet 2010 (dite Grenelle 2) ; décret 2017-1265 du 9 août 2017 transposant la directive 2014/95/UE du 22 octobre 2014 (dite NFRD) et introduisant la déclaration de performance extra-financière (DPEF) ; ordonnance 2023-1142 du 6 décembre 2023 relative à la publication et à la certification d'informations en matière de durabilité et aux obligations environnementales, sociales et de gouvernement d'entreprise des sociétés commerciales transposant la directive (UE) 2022/2464 du 16 décembre 2022 (dite CSRD : *Corporate Sustainability Reporting Directive*) qui entre en application progressivement à compter du 1^{er} janvier 2024.

2. Se reporter au dispositif d'accompagnement et de développement des cabinets pour faire face aux mutations des missions : Profession comptable 2030 (www.experts-comptables.fr).

3. Visa Durabilité de 90 heures (<https://catalogue-formation.cncc.fr/fiche/02.02GEFO104.23>) et Cap Durabilité de 91 heures (<https://catalogue.cfpc.net/fiche/01.01DUR0039>) homologués par le H2A.

S'agissant des collaborateurs et des professionnels de demain, il est impératif et urgent de les former en intégrant la durabilité dans les programmes des diplômés comptables supérieurs (DCS) qui sont par définition aujourd'hui incomplets sur ce sujet, même si des éléments RSE ont été intégrés dans les cursus, notamment lors du dernier toilettage des programmes en 2020.

Dans le cadre du chantier de refonte des programmes du DCG et du DSCG engagé conjointement par le CNOEC et le ministère de l'Enseignement supérieur et de la Recherche (MESR), dont l'objectif d'entrée en vigueur est fixé à septembre 2026, cet article vise à proposer des pistes de réflexion sur l'intégration de la durabilité dans les programmes académiques.

À cet effet, nous mobilisons d'abord les trois concepts fondamentaux du *reporting* de durabilité : durabilité forte, double matérialité et connectivité. Nous développons ensuite un diagnostic du programme du DSCG au regard de la nouvelle réglementation CSRD, complété par des entretiens auprès d'experts-comptables, de commissaires aux comptes, d'enseignants-chercheurs et de représentants des instances professionnelles. Enfin, nous proposons un schéma conceptuel d'intégration de la durabilité dans la formation initiale des professionnels du chiffre afin de renforcer les compétences en la matière pour les cabinets de demain.

Le triptyque de la durabilité

Durabilité forte

L'approche de durabilité forte, contrairement à celle de durabilité faible, implique la préservation des différentes formes de capital (naturel, humain et financier) et donc les considère comme complémentaires et non 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, p. 100).

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. La simple matérialité renvoie à des risques et opportunités financiers et intéresse principalement les investisseurs. Or, la double matérialité comprend également les impacts de l'entreprise sur l'environnement puisqu'elle intègre aussi la matérialité d'impact qui intéresse les employés,

les consommateurs, les partenaires commerciaux, la communauté, les ONG et, de plus en plus, les investisseurs.

Connectivité

La connectivité est définie 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 (David et Giordano-Spring, 2022, p. 23). L'EFRAG (2021) distingue la connectivité directe et la connectivité indirecte. La première relie les informations en matière de durabilité à des données figurant dans les états financiers (par exemple, les indicateurs de la taxonomie environnementale : chiffre d'affaires, dépenses d'investissement et dépenses opérationnelles vertes). La seconde met en relation des informations extra-financières (par exemple, investissements ou dépenses futurs pour répondre aux enjeux climatiques), avec celles utilisées pour le *reporting* financier au sens large (par exemple, un programme d'investissements intégré dans le plan prévisionnel de l'entreprise).

Intégrer la durabilité dans la formation initiale des experts-comptables

Diagnostic de l'existant

Nous constatons que les dimensions sociale, environnementale et de gouvernance sont jusqu'à présent peu intégrées dans le programme du DSCG (cf. tableau ci-dessous). En outre, nombre d'études constatent des lacunes dans les enseignements fondamentaux et spécialisés en matière de durabilité, notamment dans les cursus de formation initiale des professionnels de la comptabilité (Altukhova-Nys, Chassagne et Dao-Le Flécher, 2023).

Les connaissances en matière de durabilité

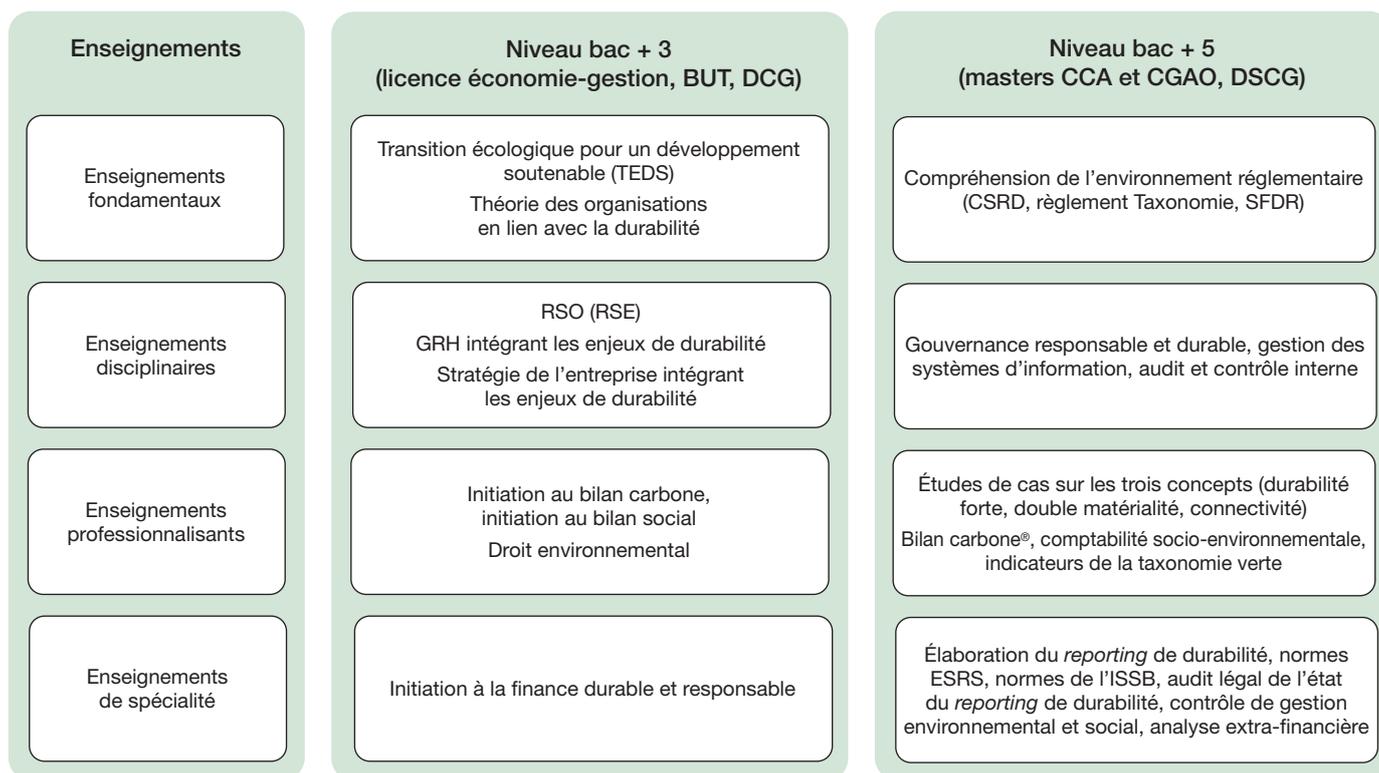
À cet égard, nous proposons un schéma en quatre niveaux englobant les concepts de durabilité forte, de double matérialité et de connectivité (cf. schéma page suivante).

Au premier niveau, les enseignements fondamentaux permettent de sensibiliser les étudiants de **niveau licence** aux enjeux écologiques, non seulement pour leurs futures missions de *reporting* et d'assurance de durabilité, mais aussi en tant que citoyens responsables. D'ailleurs, le MESR s'est déjà saisi de ce

Tableau de correspondance entre le programme du DSCG et le sujet de la durabilité

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	<i>Corporate Social Responsibility</i>
UE 7 – MÉMOIRE PROFESSIONNEL	Le sujet traité dans le mémoire professionnel peut être celui lié aux enjeux de durabilité

Schéma conceptuel d'intégration de la durabilité dans les cursus de formation initiale des professionnels du chiffre



sujet et a notamment publié une note de cadrage portant sur les connaissances obligatoires à enseigner et le socle de compétences à maîtriser. Ainsi, les thématiques de base à enseigner dans le premier cycle (bac + 3) sont les suivantes⁴ :

- le changement climatique ;
- la biodiversité et sa préservation ;
- les ressources et leur disponibilité ;
- la transition juste et équitable ;
- les récits des limites planétaires.

Nous proposons que soient également enseignées, à ce niveau, des théories des organisations allant au-delà des théories économiques classiques et néoclassiques postulant la maximisation du profit comme le seul objectif à poursuivre (par exemple, la théorie des « biens communs » d'Elinor Ostrom, prix Nobel d'économie 2009).

Au deuxième niveau, nous estimons que les enseignements disciplinaires doivent intégrer la responsabilité sociale des organisations (RSO), la gestion des ressources humaines et les stratégies de l'entreprise intégrant les enjeux de durabilité (par exemple, de nouveaux *business models* de l'économie circulaire comme le recyclage des déchets et l'économie énergétique). Il convient de souligner que le développement de nouveaux *business models* et le déploiement de nouvelles stratégies sont des enjeux phares qui ressortent de la plupart des entretiens que nous avons réalisés auprès des différentes parties prenantes. Il existe un marché qui se crée sur ces nouvelles missions, car les clients ont besoin d'être conseillés et accompagnés par leurs experts-comptables dans le cadre d'une démarche RSE.

Au troisième niveau, des enseignements professionnalisants en initiation à l'analyse de cycle de vie et au Bilan carbone® (Altukhova-Nys et Bicalho, 2022), au bilan social, ainsi qu'au droit environnemental, doivent être développés.

Au quatrième niveau, les enseignements de spécialité portant sur la finance durable et responsable complètent cette formation initiale de niveau bac + 3.

Au niveau master, les programmes du DSCG, des masters CCA et CGAO doivent notamment être renforcés par des enseignements professionnalisants et de spécialité en matière de durabilité.

Au premier niveau, les enseignements fondamentaux doivent dresser le panorama des exigences réglementaires en matière de durabilité.

Au deuxième niveau, les enseignements disciplinaires tels que la gouvernance responsable et durable intégrant de nouveaux modes de rémunération des dirigeants en lien avec les critères de durabilité, la gestion des systèmes d'information intégrant les données ESG (environnement, social et gouvernance) et la digitalisation du rapport de durabilité, ainsi que l'audit et le contrôle interne relatifs au processus du *reporting* de durabilité, complètent le socle de compétences du cursus.

Au troisième niveau, les enseignements professionnalisants incluent des études de cas sur les trois concepts (durabilité forte, double matérialité et connectivité), la réalisation du bilan d'émissions de gaz à effet de serre (BEGES ou bilan GES), ainsi que l'élaboration d'indicateurs de la taxonomie environnementale.

Au quatrième niveau, les enseignements de spécialité comprennent l'élaboration du *reporting* de durabilité en conformité

4. <https://www.enseignementsup-recherche.gouv.fr/fr/former-les-etudiants-de-premier-cycle-la-transition-ecologique-pour-un-developpement-soutenable-93027>

avec les normes ESRS, la vérification d'informations en matière de durabilité, ainsi que le contrôle de gestion socio-environnemental et l'analyse des données ESG.

Par ailleurs, nous estimons important de sensibiliser les futurs collaborateurs aux enjeux de durabilité de l'entreprise d'accueil durant leurs stages et/ou alternances afin de développer différentes formes d'apprentissage (formel, non formel et informel), par l'analyse de la démarche RSE, en plus des diagnostics financier et stratégique de cette dernière.

Les compétences en matière de durabilité

D'une manière générale, le MESR (2023) a identifié de nouvelles compétences à développer en matière de durabilité telles que l'interdisciplinarité, la capacité à co-construire des diagnostics et des solutions, à agir individuellement et collectivement, à développer un esprit critique, et enfin à incarner les valeurs du développement durable.

L'IFAC (2024) de son côté a recensé les compétences spécifiques à développer par les experts-comptables : la capacité de réflexion dans un système global, le raisonnement stratégique, la flexibilité et l'adaptabilité (c'est-à-dire la capacité d'utiliser des compétences et des connaissances existantes et de les appliquer à de nouveaux types de données), et les compétences technologiques.

Par ailleurs, il ressort des différents entretiens que les futurs professionnels du chiffre ont besoin de développer d'autres compétences. Il s'agit de renforcer la capacité de travailler en interdisciplinarité en s'ouvrant à d'autres domaines comme les sciences dures, de travailler en « mode projet », mais aussi de développer l'empathie et l'écoute « pour faire de l'analyse et pas seulement pour remplir le questionnaire », les compétences communicationnelles afin de « convaincre le dirigeant qu'il y a des actions à mener », ainsi que la maîtrise de nouvelles technologies à l'ère de la digitalisation qui s'accélère.

Cependant, il ressort de certains entretiens qu'il faut veiller à l'équilibre entre le financier et l'extra-financier et « ne pas chercher à survaloriser les compétences en durabilité au détriment des compétences classiques en financier ».

Ajouter ou intégrer ?

La question cardinale des modalités d'intégration se pose : comment intégrer et évaluer ces connaissances et compétences dans le cursus initial des futurs experts-comptables ? Faut-il prévoir une UE spécifique au DSCG, dédiée à toutes les connaissances et compétences en matière de durabilité, ou bien les disséminer dans les UE existantes du DSCG ? À ce stade de la concertation, la question n'est pas encore tranchée. D'un côté, la démarche visant à intégrer la durabilité dans tous les pans du programme semble intellectuellement et pédagogiquement plus satisfaisante, au regard de la nécessaire transversalité. Ainsi, par exemple, l'intégration de la mission de certification du rapport de durabilité dans l'UE 4 Comptabilité et audit semble plus appropriée au développement des compétences spécifiques attachées à cette

mission, par ailleurs assise sur les fondamentaux propres à toute démarche d'audit. Mais de l'autre côté, la création d'une UE spécifique et donc d'une épreuve de synthèse sur la durabilité

sont à même de permettre une évaluation des connaissances dans un système global et ainsi de contribuer également au développement des compétences transverses chez les futurs professionnels du chiffre.

Une fois les nouveaux programmes construits, l'enjeu crucial de l'enseignement de la durabilité sera de développer des ressources pédagogiques interactives et de former les professeurs afin qu'ils soient en mesure d'assurer les enseignements techniques et de spécialité dans le domaine de la durabilité. Cela demandera de former des équipes pédagogiques pluridisciplinaires, d'introduire de nouvelles méthodes pédagogiques (IFAC, 2024), de repenser les ressources pédagogiques existantes et de développer de nouveaux manuels.

L'autre enjeu important est de sensibiliser les futurs professionnels du chiffre et de les aider à franchir le cap afin de s'investir pleinement dans ce nouveau champ de compétences et de missions. ■

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) : p. 13-20.
- Altukhova-Nys Y., Chassagne J., Dao-Le Flécher P. (2023). « Intégration des enjeux de durabilité dans les cursus de formations universitaires des professionnels de comptabilité en France ». *Audit & Société. Propos et débats 4* (décembre) : p. 55-69.
- 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) : p. 21-50.
- EFRAG (2021). *Interconnection between financial and non-financial information*. February.
- Gbego H. (2023). *La compta durable : comment mesurer et présenter une comptabilité écologique de type monétaire*. Dunod.
- Gbego H. (entretien avec), Ferdjallah-Chérel E. (par) (2023). Entretien avec Hervé Gbego. *SIC mag 427* (juin 2023) : p. 8-9. <https://www.calameo.com/read/0017475956199a69d4070>
- IFAC (2024). *Educating Accountants for a Sustainable Future: A Literature Review of Competencies, Educational Strategies, and Challenges for Sustainability Reporting and Assurance*. Janvier.
- MESR (ministère de l'Enseignement supérieur et de la Recherche) (2023). Cadrage et préconisations du ministère de l'Enseignement supérieur et de la Recherche : « Former à la transition écologique pour un développement soutenable les étudiants de 1^{er} cycle ». Juin 2023. 19 p.