L'ÉLARGISSEMENT DU PÉRIMÈTRE DE L'AUDIT INTERNE AU DÉVÉLOPPEMENT DURABLE

Le cas d'un grand groupe français

Rédigé et soutenu par

VICTOR DELPOUX

Université Paris Dauphine - PSL

Master 202 - Contrôle, Gouvernance et Stratégies

Année universitaire : 2022 - 2023

Document non public, diffusion restreinte et à l'usage unique des membres adhérents de l'IFACI, toute utilisation et/ou diffusion hors de ce cadre est strictement interdite.

Remerciements

Je tiens tout d'abord à exprimer ma sincère gratitude à Emmanuelle SOLA, qui a généreusement accordé de son précieux temps pour me permettre de réaliser mon étude sur son entreprise, Decathlon. Sa collaboration et son ouverture d'esprit ont été essentielles à l'aboutissement de ce travail. Je lui suis profondément reconnaissant pour sa contribution précieuse.

Je souhaite également adresser mes remerciements chaleureux à tous les collaborateurs de Decathlon qui ont aimablement accepté d'échanger avec moi et de partager leurs connaissances et leurs expériences. Leur participation active a enrichi ma recherche et m'a permis d'obtenir des informations pertinentes pour mon étude. Leur soutien a grandement contribué à la qualité de ce travail.

Enfin, j'aimerais exprimer ma reconnaissance envers mon directeur de master, Benoit GERARD. Sa supervision attentive, ses conseils éclairés et son expertise ont été d'une valeur inestimable tout au long de la rédaction de ce travail. Sa disponibilité et ses encouragements ont été une source de motivation constante. Je le remercie sincèrement pour son soutien.

Mes remerciements s'adressent également à toutes les personnes qui ont contribué de près ou de loin à la réalisation de ce travail. Votre implication et votre soutien ont joué un rôle important dans sa réussite.

Résumé

A travers le cas d'un grand groupe français, nous proposons des éléments pratiques sur l'élargissement du périmètre de l'audit interne aux sujets ESG. Jusqu'à présent, la majorité des recherches réalisées sont prospectives tandis que les rares études empiriques adoptent une approche holistique visant à comprendre les facteurs d'influence et le rôle de l'audit interne dans les sujets ESG. Nos résultats, basés sur une étude de cas qualitative, permettent de comprendre l'essor de l'approche d'audit interne RSE qui accompagne l'organisation dans sa transition vers un modèle durable. Nous notons que cette extension de périmètre est principalement liée aux besoins de parties prenantes internes et qu'elle soulève de nombreux enjeux pour la fonction audit interne. Nous expliquons également que nous ne sommes qu'aux prémices de ce développement et que cette approche est amenée à s'enrichir. Notre recherche fournit des informations précieuses aux praticiens de l'audit interne et ouvre la voie pour de futures recherches.

Table des matières

Remerciements 1

Résumé 2

Liste des figures 5

Liste des sigles 6

Introduction 7

Partie 1 : Revue de littérature 10

A. La responsabilité sociale des entreprises 10

1. La RSE au cœur des études académiques 10

2. L'émergence de la RSE et l'audit externe extra-financier dans la vie économique des organisations 11

3. La publication d'informations RSE 12

4. Bilan de l'évolution de la RSE dans l'environnement économique 14

B. La fonction d'audit interne dans l'organisation 15

1. Rôle de l'audit interne 15

2. Organisation et missions de la fonction d'audit interne 16

3. Démarche d'audit interne 18

4. Bilan sur la fonction d'audit interne 20

C. Elargissement du périmètre de l'audit interne dans la RSE 21

1. Raisons de l'intégration de la RSE dans le périmètre de l'audit interne 21

2. Renforcement des compétences de l'audit interne dans le domaine de la RSE 22

3. Approche de l'audit interne dans la RSE 24

4. Bilan 26

Partie 2 : Analyse empirique 27

A. Démarche et méthode 27

1. Objectif de l'étude empirique 27

2. Méthodologie de recherche et des techniques d'entretiens. 28

3. Le panel : Sélection de l'entreprise et des individus 30

B. Contexte : Decathlon - RSE & Audit interne 32

1. Présentation du Groupe 32

2. Stratégie RSE de Decathlon 33

3. Direction de l'audit interne de Decathlon 35

C. L'élargissement du périmètre de l'audit interne à la RSE 36

1. La montée en compétences des équipes d'audit interne 36

2. L'approche d'audit interne sur les sujets de RSE 39

3. Relations avec les parties prenantes 43

4. Bilan : La RSE, nouveau champ d'audit et domaine précurseur dans la démarche d'audit.. 46
Partie 3 : Discussion..... 47
A. Analyse des résultats au regard de la littérature 47
1. Evolution des compétences ESG en audit interne 47
2. Rôle et caractéristiques de l'audit interne sur les enjeux ESG..... 48
3. Critiques sur les résultats obtenus 49
4. Perspective d'évolution du travail..... 51
B. Recommandations managériales 51
Conclusion 55
Annexes : 57
A. Entretien n°1 : Auditeur interne développement durable..... 57
B. Entretien n°2 : Auditeur interne développement durable..... 59
C. Entretien n°3 : Manager audit interne développement durable & finance..... 62
D. Entretien n°4 : Contrôleur de gestion développement durable 73
E. Entretien n°5 : Project manager reporting DPEF..... 83
F. Entretien n°6 : Auditeur interne développement durable..... 94
G. Plan de transition 2020 – 2026 Decathlon 106
H. Rapport sur les risques et opportunités liés au climat (TCFD) 2020 Decathlon..... 107
I. Déclaration de Performance Extra-financière 2021 Decathlon 108
J. Analyse de Matérialité 2022 Decathlon 109
Bibliographie..... 110

Liste des figures

Figure 1 : Evolution des recherches académiques en lien avec la RSE 10

Figure 2 : Ecosystème de l'audit interne (Source : Guemas, 2022) 17

Figure 3 : Approche intégrée d'audit par les risques (Source : Pickett – 2010)..... 20

Figure 4 : Compétences en audit interne (Source : Pickett – 2010) 23

Figure 5 : Grille d'entretien semi-directif 29

Figure 6 : Risques et opportunités liés au climat – Decathlon 2018 33

Figure 7 : Analyse de double matérialité – Decathlon 2022 34

Figure 8 : Rattachement fonctionnel de l'audit interne chez Decathlon 35

Figure 9 : Développement des compétences RSE des auditeurs internes de Decathlon 38

Figure 10 : Approche de l'audit interne dans les sujets de RSE 43

Liste des sigles

AI : Audit Interne

CA: Comité d'Audit

COSO : Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

CSRD : Corporate Sustainability Reporting Directive

DPEF : Déclaration de Performance Extra-Financière

EMAS : Eco Management and Audit Scheme

ERM : Entreprise Risk Management

ESG : Environnementaux, Sociaux et de Gouvernance

FAI : Fonction Audit Interne

GRI : Global Reporting Initiative

IFA : l'Institut Français des Administrateurs

IFACI : l'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne

IIA : Institute of Internal Auditors

MPA : Modalités Pratiques d'Applications

NRE : Nouvelles Régulations Économiques

OTI : Organisme Tiers Indépendant

PNUE : Programme Environnement des Nations Unies

RSE : Responsabilité Sociale des Entreprises

UE : Union Européenne

Introduction

« Notre défi commun est de trouver un moyen, en contribuant collectivement, pour construire une alternative au discours dominant qui établit comme but ultime de l'activité économique : la compétitivité, l'efficacité et la productivité », c'est en ces mots que Michael Higgins, Président de la République d'Irlande, a conclu son discours du 28 avril 2023. Cette prise de parole engagée démontre une prise de conscience dans la nécessité de se tourner vers une activité économique plus durable pour répondre au défi environnemental et social de notre siècle. Il est vrai que les deux dernières décennies témoignent d'une économie capitaliste exacerbée où seul le prisme financier fut considéré, comme nous le montre les capitalisations boursières records atteintes par certaines multinationales peu soucieuses des enjeux environnementaux et sociaux. Toutefois, cette vision dominante de l'activité économique semble aujourd'hui montrer ses limites. Au cours des dernières années, elle fut entachée par diverses crises et scandales qui ont provoqué une remise en question des attentes des parties prenantes. Une véritable prise de conscience vis-à-vis des enjeux environnementaux et sociaux s'est diffusée à travers la société, poussant les entreprises à intégrer des considérations liées au développement durable dans leur stratégie et leurs pratiques opérationnelles, généralement présentées sous les acronymes ESG ou RSE.

Les entreprises qui avaient mis en place un cadre organisationnel et de contrôle centré sur le pilotage d'une performance exclusivement financière, se retrouvent aujourd'hui face à une inconnue : comment allier le pilotage d'une performance extra-financière et financière ? Conscientes des enjeux et des attentes de l'ensemble des parties prenantes face à l'urgence climatique, les entreprises se fixent aujourd'hui des objectifs extra financiers ambitieux. Toutefois, les organisations se heurtent à un manque de connaissances et d'expériences dans la manière de repenser leur cadre organisationnel et leur pilotage de la performance afin d'atteindre leurs nouveaux objectifs de développement durable. Dans cette dynamique et sous la pression réglementaire grandissante, les organisations mettent en place de nouveaux processus et outils.

La mutation de ce cadre organisationnel sous-tend la transformation de plusieurs fonctions, qui voient leur champ d'action s'élargir. Cela est notamment le cas de la fonction d'audit interne qui voit apparaître de nouveaux risques propres au développement durable. Dans une démarche d'approche par les risques, la fonction d'audit interne se doit donc d'apporter

une assurance indépendante sur l'efficacité de ces nouveaux processus visant à atteindre les objectifs extra financiers de l'organisation.

Afin de garantir un même degré de jugement sur l'ensemble des processus de l'organisation, la fonction d'audit interne se doit de monter en compétence sur les sujets de développement durable. En effet, les auditeurs internes en poste dans les organisations ont notamment des formations financières et n'ont pour la plupart jamais eu de formations sur les sujets de développement durable. Une question se pose donc dans la manière de faire monter en compétence les équipes d'audit interne pour accompagner au mieux la transformation des organisations dans cette quête de performance extra-financière. Enfin, une fois les auditeurs internes à même de comprendre les nouveaux enjeux inhérents au développement durable, nous pouvons nous demander de quelle manière la fonction s'implique dans ce nouveau cadre organisationnel. En effet, face à la multitude de sujets extra-financiers, il nous parait intéressant de comprendre sur quel périmètre la fonction audit interne agit, mais également de comprendre quelle est l'approche de la fonction audit interne sur ces processus émergents. Dans cette perspective, nous entreprenons une étude visant à répondre à la problématique suivante :

Comment la fonction audit interne élargit son périmètre au développement durable de l'organisation ?

Afin de répondre à cette question, notre démarche se décomposera en trois parties distinctes :

Tout d'abord, nous réaliserons une revue de littérature sur le sujet. Cette première partie nous permettra d'explorer les travaux existants et les différentes approches théoriques concernant l'élargissement du périmètre de la fonction audit interne au domaine du développement durable. Nous examinerons les concepts clés, les enjeux et les pratiques actuelles, ainsi que les facteurs qui influencent cette évolution. Cette revue de littérature nous fournira une base solide pour comprendre les défis et les opportunités liés à cette expansion de la fonction audit interne.

Ensuite, nous procéderons à une analyse empirique à travers l'étude de cas de Decathlon qui nous permettra de recueillir des informations concrètes sur leur expérience et leurs pratiques en matière d'audit de durabilité. Cette étude enrichira notre compréhension de la manière dont la fonction audit interne élargit son périmètre au développement durable dans un contexte réel.

Enfin, dans la dernière partie de ce mémoire, nous entamerons une discussion approfondie qui confrontera les résultats de notre analyse empirique à la revue de littérature. Celle-ci aura pour objectif de répondre à notre problématique sous forme de recommandations managériales pour aider les organisations et les fonctions d'audit interne à intégrer le développement durable dans leur périmètre à l'aide de pratiques efficaces et adaptées.

Partie 1 : Revue de littérature

A. La responsabilité sociale des entreprises

1. La RSE au cœur des études académiques

Le concept de responsabilité sociale des entreprises (RSE) a vu plusieurs définitions lui être attribuées au cours du temps. C'est en 1979 qu'une définition de Carroll semble se détacher et se confirmer par le biais de plusieurs études empiriques : « la responsabilité sociale des entreprises englobe les attentes économiques, juridiques, éthiques et discrétionnaires (philanthropiques) que la société attend des organisations à un moment donné » (Carroll A. B., 1979). Cette définition qui fait apparaitre quatre dimensions dans la RSE sera formalisée par Carroll en 1991 sous la forme d'une pyramide, figure géométrique qui permet de comprendre la construction d'une organisation souhaitant tendre vers la RSE : avoir une base économique solide, être en conformité vis-à-vis des lois et réglementations, agir de manière éthique et conforme aux normes morales et enfin contribuer à la société par le biais d'actions volontaires.

La RSE sera enrichie du concept de parties prenantes par Freeman en 1984, en indiquant qu'une organisation se doit de répondre aux attentes et intérêts de l'ensemble des parties prenantes de son environnement économique : fournisseurs, clients, communautés, employés, … C'est à partir de cette décennie que semble se diffuser le concept de RSE dans le milieu académique, comme peut en témoigner l'étude de Rosé et Delanoë publié en 2010, qui présente l'évolution des recherches académiques en lien avec la RSE :

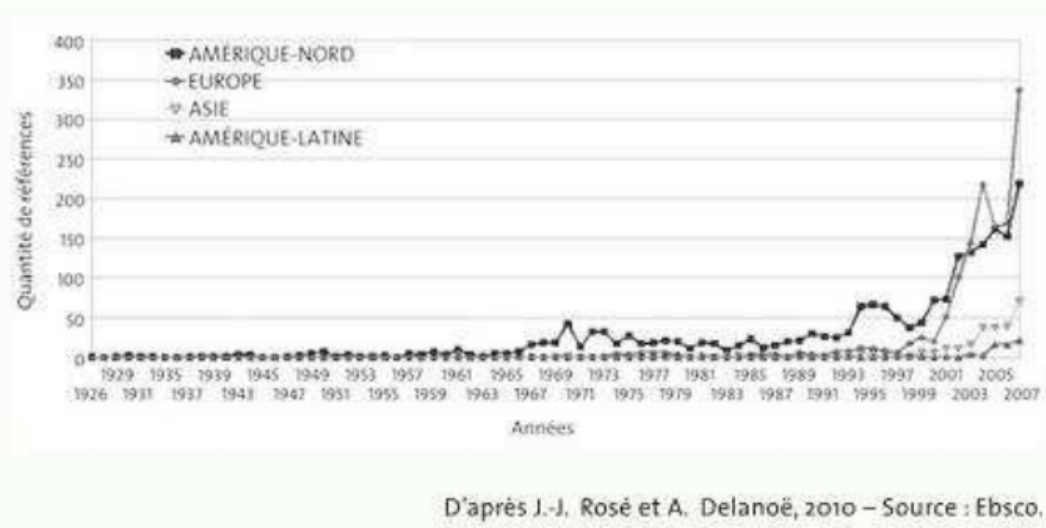


Figure 1 : Evolution des recherches académiques en lien avec la RSE

2. L'émergence de la RSE et l'audit externe extra-financier dans la vie économique des organisations

Les années 1980 marquent également le début de l'apparition de la RSE dans la vie économique. Le rapport Brundtland de la Commission des Nations Unies sur l'Environnement et le Développement publié en 1987 indique que « la notion de Responsabilité Sociétale de l'Entreprise (RSE), en conciliant trois mondes différents, celui de l'économie, celui de l'environnement et celui du social, transpose au monde de l'entreprise la mise en œuvre du développement durable : satisfaire nos besoins présents tout en permettant aux générations futures de satisfaire les leurs » (World Commission on Environment and Development, 1987). Ce rapport, sera le point de départ d'une série de normes et politiques RSE visant à promouvoir le développement durable dans l'économie.

L'Union Européenne (UE) commença par implémenter l'Eco Management and Audit Scheme (EMAS) en 1995. Cette réglementation qui repose sur la participation volontaire des organisations qui souhaitent valoriser leur démarche RSE, ne sera que très peu utilisée par les entreprises françaises : 35 entreprises certifiées en France contre 2 148 en Allemagne (2001). Face à ces faibles chiffres et à cette disparité importante au sein de l'UE, l'EMAS sera mis à jour en 2001.

C'est en cette même année que la France légiférera pour la première fois en faveur d'une politique RSE via la Loi relative aux Nouvelles Régulations Économiques (Loi NRE). Cette loi imposa aux entreprises cotées sur un marché réglementé de présenter les conséquences sociales et environnementales de leurs activités au sein de leur rapport de gestion annuel. C'est le premier pays européen à imposer un reporting extra-financier à des entreprises. Ce reporting entra en vigueur en 2002 via le décret d'application n°2002-221 mais comporta de nombreuses limites : contenu du reporting extra financier vague, absence de sanctions, manque de dispositifs de contrôle et absence de définition précise sur le périmètre concerné (national / mondial ; filiale / Groupe).

Les lois Grenelle 1 et 2 (2009-2012) vinrent élargir les entreprises tenues d'effectuer ce reporting extra-financier et apportèrent une dimension de contrôle en rendant obligatoire la vérification des données extra-financières publiées par un organisme tiers indépendant (OTI). Cette loi marque donc l'apparition d'audit externe extra-financier dans l'économie française.

En 2016, la France légifère de nouveau via la loi sur le devoir de vigilance et devient un Etat pionner en RSE en demandant aux entreprises de plus de 5 000 salariés de mettre en

œuvre un plan d'action pour réduire les risques RSE liés à ses activités directes et indirectes (fournisseurs et sous-traitants). Les entreprises se voient donc dans l'obligation d'être transparentes, en publiant des informations extra-financières fiables, mais aussi d'agir pour afficher la meilleure performance extra-financière possible.

L'Union Européenne adopte en octobre 2014 une directive sur la publication d'informations RSE pour les entreprises dépassant certains seuils. Celle-ci sera transposée en droit français et entrera en application en 2017 sous le nom de la déclaration de performance extra-financière (DPEF). Au cœur de cette règlementation se trouve l'approche par les risques : les entreprises doivent identifier les principaux risques RSE liés à l'activité, aux zones géographiques et attentes des parties prenantes. Les entreprises sont invitées à s'appuyer sur une matrice de matérialité pour réaliser cette analyse des risques. Un plan social, sociétal et environnemental doit être mis en place et communiqué au regard des risques majeurs identifiés. La DPEF, comprise dans le rapport de gestion, doit être vérifiée par un OTI.

Fin 2022, l'UE adopte la Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), qui devrait entrer en vigueur en janvier 2024. Cette nouvelle directive ambitieuse vise à élargir le champ d'application des sociétés concernées par le reporting extra-financier, à renforcer et standardiser les obligations de reporting, à assurer une meilleure lisibilité des informations en imposant une section dédiée dans le rapport de gestion et à renforcer la vérification des informations publiées. Le degré d'assurance des informations extra-financières sera lui porté de « modéré » (au minimum 20 % des données sont vérifiées) à « raisonnable » (entre 50 % et 80 % des données sont vérifiées) d'ici 2028.

3. La publication d'informations RSE

Dans la partie précédente nous avons vu que le législateur oblige certaines entreprises à publier un reporting extra-financier. Toutefois, il existe d'autres moyens pour les entreprises de publier des informations RSE de manière volontaire, à partir notamment de référentiels. Le référentiel produit par la Global Reporting Initiative (GRI) est par exemple un des référentiels les plus utilisés aujourd'hui.

La GRI est une organisation à but non lucratif créée en 1997, en partenariat avec le Programme Environnement des Nations Unies (PNUE), qui a pour but d'aider les organisations du monde entier à comprendre et communiquer l'impact de leurs activités dans une démarche

RSE. Au fil des années la GRI a développé des standards de reporting en développement durable autour de 6 thèmes couvrant la RSE. Aujourd'hui, les entreprises sont libres de publier leur informations extra-financières sur la base de la GRI G4, regroupant 69 indicateurs standardisés afin d'accroitre la transparence et la comparabilité des entreprises en matière de performance RSE. Ce reporting qui repose sur le volontariat des entreprises, n'est pas certifiant.

Il parait donc intéressant de comprendre les motivations qui poussent les entreprises à publier des informations extra-financières, au-delà de la simple contrainte règlementaire. Plusieurs études académiques ont examiné les facteurs décisionnels et les freins à la publication d'informations extra-financières par les entreprises.

Selon une étude de Cho & Patten (2007), la divulgation environnementale est un outil de légitimation vis-à-vis des attentes des parties prenantes, de l'environnement concurrentiel et réglementaire. Kolk & Perego (2008) vont même plus loin en indiquant que « les entreprises opérant dans des pays qui sont davantage axés sur les parties prenantes et dont le régime d'application de la gouvernance est plus faible sont plus susceptibles d'adopter une déclaration d'assurance de durabilité » via les BIG 4 afin de diminuer le risque de litiges et de répondre aux attentes des parties prenantes. L'études de Porter & Kramer (2006) montre le lien entre l'avantage concurrentiel et la RSE en concluant que « chaque entreprise peut identifier un ensemble de problèmes de société dont elle est la plus à même d'aider à résoudre et dont elle peut tirer un avantage concurrentiel ». Enfin, Cormier & Magnan (2013) constatent que « la divulgation environnementale est utile aux analystes pour faire leurs prévisions et renforcer la légitimité d'une entreprise ».

Cependant, malgré ces facteurs décisionnels, les entreprises rencontrent des freins qui peuvent entraver la publication d'informations extra-financières. Une étude empirique réalisée en 2003 par Orlitzky, Schmidt, & Rynes constate que les coûts et les ressources nécessaires à la collecte, à la gestion et à la vérification des données extra-financières peuvent être un frein majeur à la publication d'informations extra-financières. Ce phénomène est renforcé par l'étude d'Adams & Frost (2008) qui montre la difficulté d'intégrer les reporting RSE dans les pratiques managériales des organisations de manière harmonisée. Cela ayant des « implications pour le développement de la pratique, des guidelines et de la législation » qui se multiplient à travers le monde sans cohérence d'ensemble. Enfin, les entreprises peuvent craindre les répercussions potentielles sur leur réputation en publiant des informations extra-financières. En effet, de nombreuses études démontrent l'importance croissante des parties prenantes telle qu'une étude de France stratégie qui constate la nécessité de la mesure d'impact du fait « d'un certain nombre

de parties prenantes qui attendent notamment des acteurs économiques une transparence accrue au sujet de leurs activités et de leurs conséquences non seulement économiques, mais également sociales et environnementales » (François & Nils, 2023). Face à ce poids accru des parties prenantes, des études, comme celle de Gond, El Akremi, Swaen, & Babu (2017), suggèrent que certaines entreprises hésitent à publier des informations qui pourraient révéler des problèmes ou des lacunes dans leurs pratiques de RSE, de peur de subir des critiques ou des sanctions.

4. Bilan de l'évolution de la RSE dans l'environnement économique

La responsabilité sociale des entreprises est un domaine de recherche fertile qui ne favorise pas le consensus sur une définition de ce concept. Toutefois, les études s'accordent sur le fait que celui-ci comporte trois dimensions (environnement, économie et social) pouvant être déclinées en plusieurs thématiques selon les recherches et pratiques. L'importance de la prise en compte des attentes des parties prenantes est également largement partagée dans la littérature.

Nous avons également pu voir que le cadre législatif avait évolué et continue d'évoluer dans une dynamique coercitive. Toutefois, les objectifs de transparence et de comparabilité de l'information extra-financière, voulu par le législateur et la GRI, ne sont pas encore totalement atteints. La nouvelle directive européenne CSRD devrait poser un cadre favorisant l'atteinte de ces objectifs.

Enfin, nous avons pu constater qu'il existait une disparité dans le comportement des entreprises vis-à-vis de la publication d'informations extra-financières. Certaines pouvaient opter pour une démarche de publication et d'assurance volontaire afin de renforcer leur légitimité envers les parties prenantes en espérant bénéficier d'un avantage concurrentiel. Alors qu'au contraire, certaines d'entre elles étaient réticentes à l'idée de publier ces informations pour des raisons budgétaires, liées à la complexité du reporting RSE ou par peur de dévoiler une performance RSE en deçà des attentes du marché et des parties prenantes. Toutefois, l'évolution de la règlementation tend à terme à ce que le nombre d'entreprises publiant des informations extra-financières augmentent sous la contrainte règlementaire.

B. La fonction d'audit interne dans l'organisation

1. Rôle de l'audit interne

L'Audit Interne (AI) est une fonction récente dans l'environnement des entreprises. Il prend naissance aux Etats Unis en 1929 durant la crise économique et sera formalisé telle une profession en 1941 avec la création de l'Institute of Internal Auditors (IIA). Cet institut, qui organise et établit les normes de la profession au niveau mondial, définit l'audit interne comme « une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernance, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité ».

Cette définition positionne donc l'audit interne comme une fonction qui aide l'organisation à atteindre ses objectifs. La catégorisation des objectifs d'une entreprise est un sujet complexe qui soulève de nombreux débats. Le Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) a proposé en 2004 un cadre de gestion des risques. Celui-ci est schématisé sous la forme d'un cube à 3 dimensions montrant le lien direct entre les objectifs d'une organisation et les composantes de la gestion des risques d'entreprise (ERM). Ce modèle nous permet d'identifier les objectifs suivants :

- Stratégique : La vision et le plan pour créer de la valeur.
- Opérationnel : L'efficience et l'efficacité des processus et des ressources.
- Reporting : La communication fiable des informations aux parties prenantes.
- Conformité : Le respect des lois et réglementations.

C'est en ce sens que l'on peut dire que « la mission de l'auditeur interne est d'aider l'organisation à atteindre ses objectifs. Par conséquent, la définition correcte et approfondie des objectifs d'engagement au sein d'une organisation donnée est essentielle » (Bubilek, 2017).

La définition de l'IIA nous indique également que l'audit interne a un rôle à jouer dans les processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance. La littérature a très largement étudié ces processus et nous permet d'en donner les définitions suivantes :

- La gouvernance est « un processus par lequel les décisions et les actions d'une organisation sont dirigées, contrôlées et réglementées afin d'atteindre ses objectifs et de répondre aux attentes des parties prenantes » (Tricker, 2015).
- En nous appuyant sur l'étude de Hillson & Murray-Webster (2017) nous pouvons définir la gestion des risques comme un processus systématique et intégré permettant d'identifier, d'évaluer, de contrôler et de suivre les risques et opportunités auxquels une organisation est exposée.
- Enfin, le contrôle organisationnel peut être défini « comme l'ensemble des références retenues et promulguées par les dirigeants pour orienter les processus qui organisent et relient les décisions, les actions, les résultats affectant l'organisation » (Bouquin, 2010). Nous pouvons donc voir que le contrôle est un champ large qui trouve une application dans la gestion des risques afin d'atteindre un niveau de risque résiduel en phase avec l'appétence au risque des dirigeants.

Pour conclure, Reding nous permet de comprendre un rôle souvent négligé de l'audit interne : la communication avec les parties prenantes de l'organisation. En effet, « dans l'ensemble, le conseil d'administration conduit (dirige et guide) le processus de gouvernance, tandis que la direction conduit les processus de gestion et de contrôle des risques. La coopération du conseil d'administration et de la direction est essentielle à la mise en œuvre efficace de tous les processus. Le rôle de l'auditeur interne est d'évaluer, d'améliorer et de guider ces processus. Par conséquent, l'audit interne est également un point essentiel de l'équation » (Bubilek, 2017) pour favoriser l'échange et la communication entre ces deux organes.

2. Organisation et missions de la fonction d'audit interne

Le développement précédent nous a permis de comprendre le rôle de la fonction d'audit interne au sens large, en détaillant les contributions attendues par l'organisation. Nous allons maintenant chercher à comprendre comment l'audit interne se structure et quelles en sont les missions.

Dans un premier temps, Ohja indique qu'il est « essentiel pour la fonction d'audit interne d'avoir une indépendance au niveau de l'autorité et des lignes hiérarchiques tout en ayant un accès adéquat au comité d'audit » (Bubilek, 2017). En effet, l'audit interne se doit d'être totalement indépendant et objectif dans la réalisation de ses travaux. En ce sens, la

question du rattachement est essentielle, mais la littérature n'a jamais clairement défini de schéma type, du fait de la multitude de modèles organisationnels. Toutefois, l'Institut Français des Administrateurs (IFA) et l'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne (IFACI) recommandent que « l'audit interne soit rattaché à la direction générale afin d'assurer l'efficacité opérationnelle et l'implication du management mais également qu'il soit en relation étroite et régulière avec le comité d'audit, ce qui favoriserait son indépendance et le rôle de surveillance du conseil » (Schick, Vera, & Bourrouilh-Parège, 2021).

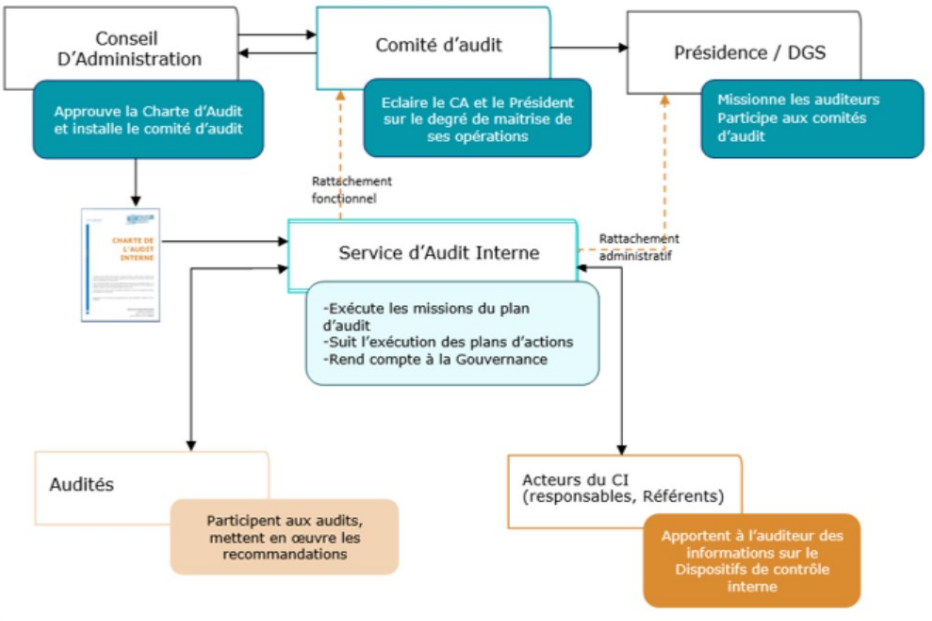


Figure 2 : Ecosystème de l'audit interne (Source : Guemas, 2022)

Le rattachement à la direction générale de l'organisation donne également à l'audit interne un caractère pluridisciplinaire tout en renforçant la légitimité des recommandations formulées. Toutefois, cette pluridisciplinarité pose également la question sur le profil des auditeurs internes : faut-il organiser la fonction autour d'auditeurs spécialisés par compétence technique (finance, RH, achats, IT, opérations, RSE …) ou privilégier une approche généraliste ? A cette question, il semble que « des recherches ont été faites sur l'effet de la diversité des équipes de direction (Jackson et al., 1995), mais peu de choses ont été faites sur les effets de la diversité sur les équipes de niveau inférieur. Cela peut s'avérer être un sujet de plus en plus important pour la fonction d'audit interne avec la croissance des organisations multinationales, et tant les auditeurs viennent d'horizons divers avec des niveaux d'expérience et d'expertises variés » (Prawitt, 2013).

Après nous être intéressé à la composition des équipes d'audit interne, il semble important d'étudier la manière de gérer ces équipes. La littérature apporte une réponse claire en prônant « des équipes confiées à un responsable d'audit […] et des équipes qui peuvent être temporaires ou relativement permanentes et dont la taille varie selon les besoins de la mission » (Prawitt, 2013). Il apparait donc comme important d'établir un lien hiérarchique dans la fonction d'audit interne et d'éviter les équipes permanentes autogérées afin de garantir une qualité d'audit satisfaisante.

Enfin, nous conclurons cette partie en cherchant à comprendre les missions de la FAI. La littérature nous indique que « le rôle principal de l'audit interne est d'ajouter de la valeur à l'organisation en effectuant des activités d'assurance et de conseil » (Ogoun & Atagboro, 2020). Il est donc important de noter que l'AI peut se positionner sur deux types de missions : assurance ou conseil. Toutefois, comme nous avons pu le constater précédemment le rôle de l'auditeur interne est large et il semble difficile de définir précisément ses missions visant à ajouter de la valeur à l'organisation. C'est Redding qui indiquera en 2013 que les missions de l'auditeur interne doivent être adaptées en fonction de l'organisation à laquelle il appartient et le secteur d'activité de celle-ci. Ce constat peut être illustré par les travaux de Pickett qui propose les exemples suivants : « pour les organisations de l'industrie en proie aux scandales, le service d'audit à valeur ajoutée sera les examens de conformité. Pour les organisations dans des secteurs à croissance rapide, la valeur ajoutée consistera à consulter des conseils sur des programmes et des projets… » (Bubilek, 2017). Enfin, les recherches effectuées par Pitt en 2014 nous permettent de comprendre que la fonction audit interne doit se reposer sur les priorités stratégiques de l'organisation et sur les attentes des parties prenantes pour définir ses missions.

3. Démarche d'audit interne

Comme expliqué dans notre première partie, l'audit interne est une profession normalisée par l'IIA. Les normes de fonctionnement - série 2000 - et les modalités pratiques d'applications (MPA), présentées par l'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne, définissent trois phases distinctes lors d'une mission d'audit interne :

- Une phase de planification - normes et MPA 2200.
- Une phase de réalisation - normes et MPA 2300.
- Une phase de communication - normes et MPA 2400.

Tout d'abord, la planification est une étape essentielle de la démarche d'audit interne qui permet de définir les objectifs, le champ d'audit, les ressources nécessaires, ainsi que les méthodes et techniques d'audit à utiliser. Les normes de la profession et la recherche de Pickett en 2010, nous permettent de comprendre que l'approche par les risques est clé pour l'audit interne. En effet, lors de la préparation d'un audit, il est nécessaire de comprendre les objectifs de l'activité et les risques inhérents à celle-ci. La recherche de Pickett a d'ailleurs conclu que l'approche d'audit intégré par les risques (couplet à l'auto-évaluation des audités) était celle qui permettait d'obtenir les meilleurs résultats. Ce modèle vise à faire évaluer les risques de l'activité par les opérationnels (futurs audités), mais aussi par l'audit interne pour s'assurer de la bonne priorisation des risques pour ses travaux. L'approche par les risques est donc au cœur de la démarche d'audit comme l'indique l'IIA : « les plans et les priorités d'audit interne doivent être guidés par une évaluation des risques au niveau macro (pour le plan annuel) et au niveau micro (pour chaque mission d'audit) ». Toutefois, celle-ci ne représente pas une fin en soi, mais un moyen d'arriver à une fin. C'est en ce sens qu'une fois la phase de préparation terminée, l'audit interne rentre dans la phase de réalisation.

Cette deuxième phase de l'audit vise à récolter et analyser un maximum de données au moyen de différentes techniques : observation, entretien, analyse documentaire et échantillonnage. La littérature a d'ailleurs démontré l'importance de l'échantillonnage statistique pour obtenir des résultats fiables et significatifs (Arens, Elder, Beasley, & Hogan, 2016). De plus, les études littéraires démontrent l'importance et l'apport positif des outils d'analyses de données qui permettent de détecter les irrégularités et les risques (Gramling, Rittenberg, & Johnstone, 2009). Enfin, il demeure primordial de documenter de manière complète et précise toutes les étapes du processus d'audit, y compris les résultats, les conclusions et les recommandations afin d'assurer une traçabilité et une transparence (Alzeban & Gwilliam, 2014).

Enfin, la phase de communication revêt une importance cruciale pour partager les résultats, conclusions et recommandations aux parties prenantes concernées. Plusieurs études ont examiné cette phase et ont identifié des pratiques clés pour assurer une communication efficace. Tout d'abord, il est important de présenter un rapport d'audit clair et concis qui répond aux attentes des destinataires du rapport afin d'avoir une meilleure acceptation des recommandations (Pickett, 2010). Enfin, des études ont montré qu'une relation de confiance avec l'audité et un suivi rigoureux du plan d'action permettaient une meilleure prise en compte des recommandations.

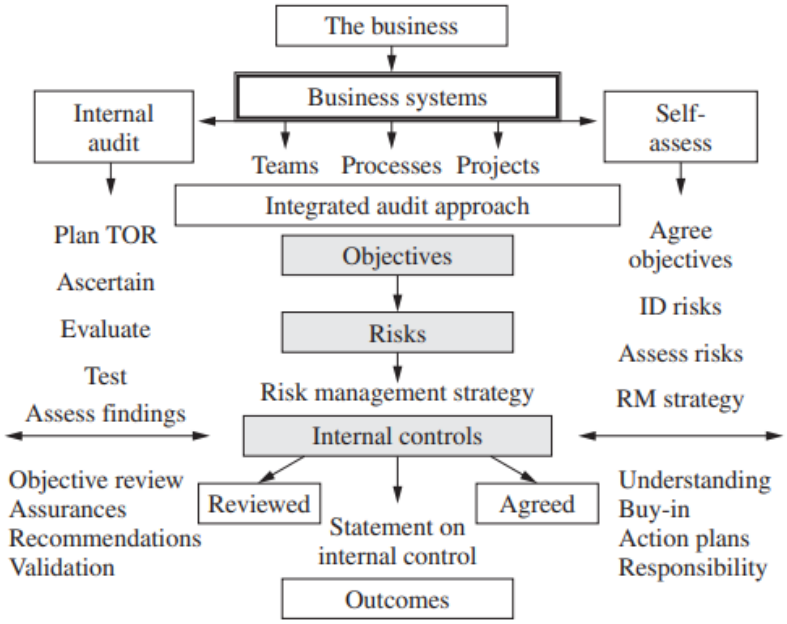


Figure 3 : Approche intégrée d'audit par les risques (Source : Pickett – 2010)

4. Bilan sur la fonction d'audit interne

Au cours de cette partie nous avons pu noter que la FAI avait pour rôle d'aider une organisation à atteindre ses objectifs (stratégique, opérationnel, reporting et conformités). Pour se faire, l'audit interne peut réaliser des missions d'assurance ou de conseil, adaptées aux besoins de l'organisation et du secteur d'activité. Lors de ces missions, l'AI applique une démarche qui peut être découpée en trois grandes phases (planification, réalisation et communication) et qui est guidée par l'approche par les risques. L'objet de ces missions est d'évaluer de manière indépendante et objective les processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance, et de proposer des améliorations.

Enfin, nous avons pu constater que la littérature ne s'était pas accordée sur un modèle type d'organisation de la FAI, tant sur le plan structurel (modèle de rattachement hiérarchique et fonctionnel) que sur le plan opérationnel (auditeurs généralistes ou spécialisés). Toutefois, nous avons pu remarquer que l'indépendance de la FAI et son interaction avec les parties prenantes internes revêtent une importance capitale pour mener à bien les travaux d'audit. Tout comme il est important d'établir un réel lien hiérarchique dans les équipes d'audit et de suivre les normes professionnelles de l'IIA afin d'apporter une réelle valeur ajoutée à l'organisation.

C. Elargissement du périmètre de l'audit interne dans la RSE

Les deux premières parties de notre revue de littérature nous ont permis de comprendre le rôle de l'audit interne dans une organisation et l'évolution de la RSE dans l'environnement économique. Nous allons maintenant chercher à comprendre le lien entre ces deux champs d'études.

1. Raisons de l'intégration de la RSE dans le périmètre de l'audit interne

Comme nous avons pu le l'établir au cours de notre première partie, nous sommes dans une période de prolifération de lois, normes et standards de reporting RSE. Face à cette monté en puissance globale de la réglementation RSE, des études ont cherché à comparer les pratiques à l'échelle mondiale et ont constaté que « dans la plupart des juridictions, les chiffres déclarés ne sont pas audités et par conséquent peuvent ne pas être fiables. Cela conduit également à un éventuel greenwashing » (Fraser, Quail, & Simkins, 2022). En plus de ce phénomène, Serafeim (2021) fait un constat sur l'avancement de la RSE : "La plupart des organisations ont maintenant développé l'engagement de leurs dirigeants à prendre l'ESG au sérieux, encore une fois une différence significative par rapport à il y a cinq ou sept ans. Mais ils n'ont pas développé d'outils et de cadres de gestion robustes pour intégrer une allocation disciplinée du capital et des talents dans la budgétisation, les systèmes de contrôle de gestion, les incitations et la culture d'entreprise pour faire avancer les résultats ESG". Les chercheurs démontrent que ces deux facteurs « encouragent les entreprises à faire le tour des organismes de notation pour faire en sorte que leur performance ESG soit la meilleure » (Fraser, Quail, & Simkins, 2022).

Face à ce constat, O'Dwyer et Al. ont montré que l'assurance de la durabilité des activités est principalement motivée par les demandes des parties prenantes. Ils constatent également que « dans ce processus de renforcement de la confiance et de la crédibilité, les organisations préfèrent probablement l'assurance externe plutôt qu'interne, car les parties prenantes externes peuvent percevoir l'assurance interne comme moins indépendante et plus probablement comme une pratique de façade que l'assurance externe. Cependant, cela ne signifie pas que les auditeurs internes ne peuvent pas jouer un rôle clé dans l'assurance des activités/rapports de durabilité. » (DeSimone, D'Onza, & Sarens, 2020). En effet, il parait important de distinguer les attentes des parties prenantes externes, qui s'appuient sur des OTI garants de l'indépendance des travaux conduits, des attentes des parties prenantes internes. Les études de Swift et Dando (2002) démontrent que les OTI doivent se consacrer exclusivement à

l'activité d'assurance pour garantir l'indépendance attendue par les parties prenantes externes. Au contraire, la littérature admet que la fonction d'audit interne peut à la fois jouer un rôle d'assurance pour les parties prenantes internes (conseil d'administration et comité d'audit) contre les risques de greenwashing et de non-conformités aux règlementations, mais aussi de conseil pour « développer les pratiques managériales et organisationnelles dans les activités de durabilité et de reporting » (DeSimone, D'Onza, & Sarens, 2020).

C'est en ce sens que de récentes études prédisent à l'audit interne un rôle de sustainable business partner (Otto-Mentz, De Leeuw, Debrichy-Hesselberg, Hall, & Tewary, 2022). En effet, une réelle transformation durable de l'entreprise nécessite une connaissance globale du business, des pratiques métiers aux différents niveaux de l'organisation et une connaissance accrue de la RSE. A travers son profil, l'audit interne peut donc se positionner comme un véritable « sustainable business partner qui améliorera la robustesse de l'environnement de contrôle, la pertinence et fiabilité des reportings en adéquations avec les attentes du marché et du législateur (dont celles des OTI) » (Fedele & Schor, 2021).

Nous pouvons donc relever que l'audit interne, du fait de ses missions historiques, doit élargir son périmètre pour donner aux parties prenantes internes une assurance sur les processus de gouvernance, des gestions des risques et de contrôles qui évoluent du fait de la transformation RSE des organisations. Mais la FAI semble également avoir un rôle de conseil interne à jouer du fait de son expertise métier et de sa mise en réseau avec l'ensemble de l'organisation.

2. Renforcement des compétences de l'audit interne dans le domaine de la RSE

Au cours du développement précédent nous avons pu voir que la littérature voyait la FAI se positionner tel un sustainable business partner de l'organisation. Toutefois, les études insistent sur la nécessité d'une montée en compétences sur les sujets RSE pour la FAI. En effet, si « la FAI possède la plupart des compétences et l'expérience requise pour catalyser et enquêter sur ce que les organisations font pour tenir leurs promesses de durabilité » (Fedele & Schor, 2021), elle ne possède pas l'expertise RSE qui lui permettrait d'accompagner l'organisation dans sa transition. Les études sont donc unanimes sur deux points :

- Selon les travaux de DeSimone, D'Onza, & Sarens (2020), la maturité de l'organisation sur enjeux de RSE et la maturité de la FAI sont des facteurs influençant la réalisation d'audit interne RSE. En effet, les organisations disposant de moyens plus importants, d'un service RSE dédié et d'une FAI reconnue comme utile dans l'organisation favorisent l'élargissement du périmètre de l'audit interne dans les sujets RSE.
- De Draaijer indique dans ses recherches que la FAI doit renforcer ses capacités, ses connaissances et son expertise en RSE en « cherchant à comprendre les données, la technologie et la culture autour de la durabilité » (Otto-Mentz, De Leeuw, Debrichy-Hesselberg, Hall, & Tewary, 2022).

Nous comprenons donc qu'un véritable travail de formation continue doit être engagé par les organisations pour former les auditeurs internes au sujet de la RSE, en particulier sur la réglementation et les exigences liées à la durabilité. Toutefois, rares sont les recherches qui ont étudié la manière dont la FAI doit effectuer cette montée en compétence. La littérature propose uniquement des pistes exploratoires sans jamais avoir réalisé d'étude de cas sur le sujet de la RSE. Nous nous appuierons donc sur les travaux de Pickett (2010) qui propose un modèle autour de la compétence de la FAI :

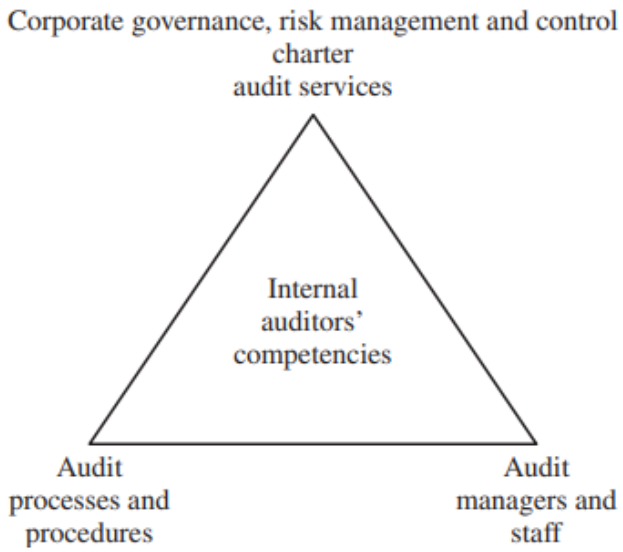


Figure 4 : Compétences en audit interne (Source : Pickett – 2010)

A travers cette représentation, Pickett nous indique que les compétences de l'audit interne sont au cœur d'un modèle à trois dimensions :

- Une première dimension concerne la charte d'audit et le rôle du comité d'audit (CA). En effet, c'est le CA qui oriente les travaux de la FAI et les études montrent « un effet positif

significatif de l'activisme et de l'indépendance du comité d'audit sur le niveau de conformité aux lignes directrices de la GRI […] et du reporting ESG » (Arif, Sajjad, Farooq, Abrar, & Joyo, 2021). Un élargissement du périmètre de l'audit interne dans la RSE doit donc se faire avec le soutien du CA.

- La deuxième dimension concerne les procédures et processus d'audit, qui correspondent à « la façon dont le travail d'audit est effectué pour fournir des services d'assurance et de conseil basés sur les risques » (Pickett, 2010). En effet, il est important de repenser la manière de conduire les travaux d'audit pour construire, avec l'aide des parties prenantes, les standards de valeur ajoutée pour le Groupe, ses métiers et ses collaborateurs.
- Enfin, la dernière dimension concerne les ressources humaines qui composent la FAI au niveau du responsable de l'audit interne et de ses collaborateurs. Ce sont ces personnes qui vont utiliser les procédures et processus d'audit pour réaliser les missions.

Les compétences d'audit interne se situent au milieu du triangle et sont la clé pour garantir que le reste est atteint. On comprend donc que le développement des compétences de l'audit interne repose sur trois dimensions et qu'il est nécessaire de mobiliser ce triptyque pour les faire évoluer. Pickett indique que « tant que nous avons les bonnes personnes qui font les bonnes choses pour établir des normes, il y a de bonnes chances de succès ».

3. Approche de l'audit interne dans la RSE

A la suite de nos deux premières parties, où nous avons pu constater que la littérature plaidait pour un élargissement du périmètre de l'audit interne à la RSE et à une montée en compétences de la FAI, nous allons maintenant chercher à comprendre les responsabilités de l'AI sur ce sujet.

On note tout d'abord que rares sont les études qui ont analysé la manière dont l'AI pouvait générer de la valeur ajoutée sur les sujets de RSE. Certains chercheurs ont toutefois commencé à aborder le sujet en optant pour une approche holistique de la question. C'est notamment le cas de l'étude de Eulerich, Bonrath, & Lopez Kasper (2022), qui par le biais d'une vaste étude empirique auprès d'une centaine d'auditeurs internes européens (principalement allemands), a cherché à comprendre le rôle de l'AI dans le divulgation et l'assurance d'informations ESG. Après avoir confirmé que « l'expertise ESG d'une partie des auditeurs internes est essentielle pour promouvoir la maturité ESG et donc le reporting dans

l'organisation » (Eulerich, Bonrath, & Lopez Kasper, 2022), l'étude s'intéresse aux sujets ESG traités par l'AI et l'approche utilisé.

Concernant l'ESG, il semble que l'AI ne mette pas les 3 piliers ESG sur un même pied d'égalité. En effet, le pilier environnemental semble actuellement être au cœur de la dimension de durabilité. « La complexité et la validité du pilier environnemental ont été soulignées à la fois dans la pratique et dans le milieu universitaire, car l'hétérogénéité des mesures connexes et le manque général de comparabilité entraînent une fragmentation supplémentaire de l'ESG, même au-delà des facteurs de risque environnementaux. (Semenova & Hassel, 2015 ; Boffo et al., 2020) » (Eulerich, Bonrath, & Lopez Kasper, 2022). L'étude réalisée indique que la FAI a pris conscience de cette complexité et des risques inhérents, et que l'assurance est promue pour répondre à ces enjeux. Si le pilier environnemental semble être aujourd'hui au cœur des préoccupations, l'étude montre que la FAI a conscience que le pilier social deviendra essentiel à moyen terme du fait de la réglementation et de l'attention grandissante de la société sur le bien-être au travail. Le sujet social devrait avoir un impact important dans les organisations du fait d'un champ d'applications s'élargissant à l'ensemble de la supply chain (directive CS3D).

Cette étude s'est également intéressée à l'approche de l'AI pour aborder les piliers ESG dans ses travaux. Elle constate que l'AI se positionne majoritairement dans une approche de conseil interne sur les sujets RSE, mais que ce positionnement pourrait être amené à évoluer dans les années à venir : « en raison du déséquilibre entre les activités d'assurance et de conseil liées à l'ESG, nous suggérons aux auditeurs internes d'utiliser leur expertise générée par les missions de conseil pour élargir les activités d'assurance tout en gardant à l'esprit le risque potentiel de conflits d'intérêts, qui se trouve être prononcé dans ce cas (Boiral et al., 2019) » (Eulerich, Bonrath, & Lopez Kasper, 2022). De plus, l'étude pointe du doigt un manque de cadre, de procédures et de normes sur la manière dont l'AI doit aborder la RSE dans ces travaux : « l'enquête et l'échange avec les praticiens indiquent que les auditeurs internes manquent de conseils, de soutien, alors qu'ils sont disposés à s'engager dans ce domaine » (Eulerich, Bonrath, & Lopez Kasper, 2022). Le constat était déjà partagé par les études de Ridley et Coll en 2011, et force est de constater que le normalisateur n'a toujours pas comblé ce vide. Enfin, les études semblent s'accorder sur le fait que l'implication de l'AI dans l'évaluation des risques est corrélée positivement dans la réalisation d'audit de durabilité, comme le démontre l'étude empirique de DeSimone, D'Onza, & Sarens (2020). Nous pouvons donc dire que si on note un manque global de guidelines et normes pour aider la FAI à aborder les sujets RSE, il semble clair que l'approche par les risques doit être à la base de ses travaux.

4. Bilan

En conclusion, nous pouvons dire que la littérature a réalisé un grand nombre d'études prospectives sur le rôle de l'audit interne dans la RSE. Ces études nous permettent de comprendre que ce sont les parties prenantes qui sont à l'origine d'un besoin d'assurance des reporting ESG afin de réduire l'asymétrie d'informations et de renforcer la transparence. Nous avons également pu constater que les travaux de l'audit interne et de l'audit externe sont complémentaires, le premier visant à répondre à des attentes internes (conseil d'administration, comité d'audit) tandis que le second vise à donner une assurance indépendante aux parties prenantes externes.

La recherche universitaire a également envisagé l'audit interne comme un sustainable business partner, du fait de ses compétences, de sa connaissance spécifique de l'ensemble des processus, des risques et métiers de l'organisation. De plus, ce rôle semble légitime de par la définition même l'AI, qui vise à ajouter de la valeur en alignant les trois lignes de défenses et en accompagnant les acteurs de la gouvernance dans l'assurance et l'amélioration des processus de l'organisation. Toutefois, les études sont unanimes sur le besoin d'une montée en compétences de la FAI sur les sujets de RSE. Nous notons qu'aucune étude ne s'est intéressée à la manière d'effectuer ce développement de compétences RSE dans la FAI.

Enfin, nous avons pu constater que rares sont les études ayant étudié l'approche pratique par laquelle l'AI crée de la valeur ajoutée en RSE. Seules quelques études holistiques ont abordé la question et ont permis de voir que l'AI se positionne majoritairement dans une approche de conseil plutôt que d'assurance. De plus, ces études mettent en exergues la prédominance du pilier environnemental dans les travaux actuels de l'AI, et la future montée en puissance du pilier social. La recherche nous indique également qu'il existe un manque de cadre et de normes pour aider les auditeurs internes à aborder les sujets de RSE, alors qu'il existe une réelle demande de la communauté d'AI. Toutefois, nous notons que nos recherches ne nous ont pas permis d'identifier d'études sur un cas pratique comparant et analysant en détail les pratiques de l'AI en RSE.

En conclusion, il semble que la littérature soit à ses prémices sur la question de l'implication de l'AI dans la durabilité des organisations. Les études holistiques réalisées ont permis d'identifier de grandes tendances, qui gagneraient à être analysées via des études qualitatives de petit échantillon d'organisations, pour connaitre la nature exacte de l'implication de la FAI.

Partie 2 : Analyse empirique

A. Démarche et méthode

1. Objectif de l'étude empirique

Dans la première partie, nous avons analysé d'un point de vue théorique l'approche de l'audit interne dans la RSE. Si la littérature valide l'élargissement du périmètre de l'audit interne aux sujets RSE, elle n'en a qu'exploré les grandes tendances. Elle nous interpelle aussi sur la nécessité de former les auditeurs internes à ces nouveaux enjeux pour être à même de répondre aux attentes des parties prenantes. Le cadre théorique développé nous permet d'établir que le sujet est émergent et renforce nos interrogations : comment former les auditeurs internes à la RSE ? Comment l'audit interne s'implique dans le développement durable des organisations ? En résumé, la littérature semble vouer de grandes attentes sur le rôle de la fonction audit interne dans l'atteinte des objectifs de développement durable des organisations, sans jamais s'intéresser à la manière précise dont ce rôle prend forme dans la pratique.

De plus, la première partie de notre étude repose sur une compilation d'informations provenant de divers ouvrages et articles, certains datant de plusieurs années et d'autres plus récents. Afin d'enrichir nos connaissances et de vérifier la validité de certains points, il semble nécessaire de confronter la théorie à la pratique. Cette confrontation nous permettra de confirmer ou d'infirmer certaines idées et de faire évoluer nos connaissances. Enfin, il est important de souligner que l'objectif principal de notre étude est de fournir des réponses à la problématique suivante :

Comment la fonction audit interne élargit son périmètre au développement durable de l'organisation ?

Dans cette deuxième partie, nous présenterons notre étude empirique qui se focalise sur une étude de cas : l'élargissement du périmètre de la fonction d'audit interne de Decathlon aux sujets RSE. En effet, fort d'un plan de transition 2020 – 2026 pour évoluer, se transformer, et pour répondre aux enjeux de développement durable, Decathlon a élargi le périmètre de sa direction de l'AI en 2022 pour accompagner la réalisation de ce plan. A travers cette étude détaillée nous souhaitons apporter une réponse à notre problématique via un cas concret d'application.

2. Méthodologie de recherche et des techniques d'entretiens.

Dans cette deuxième partie, nous allons présenter les modalités de notre étude terrain, et notamment, les techniques de recueil des données que nous avons mobilisées.

Notre étude de cas, qui vise à comprendre comment les auditeurs internes contribuent, à travers leur mission d'audit, à l'atteinte des objectifs de développement durable de l'organisation, s'inscrit dans la démarche de recherche du paradigme interprétatif. Cette approche postule que « les résultats de recherche sont créés par l'interaction du chercheur et du phénomène » (Riverin-Simard, Spain, & Michaud, 1997). C'est donc au travers d'un processus d'interaction et d'interprétation humaine que le chercheur étudie les représentations subjectives des individus, qui interprètent eux-mêmes leur propre monde. Ce positionnement, qui au contraire du positivisme n'est pas objectif, vise à partir de la réalité observée pour générer des théories.

Afin d'explorer les pratiques de la FAI en RSE, nous avons choisi de mobiliser une technique qualitative de recueil des données. En effet, cette approche ouverte favorise l'interaction avec les individus permettant ainsi de constater la réalité du terrain. De plus, la flexibilité offerte par cette démarche nous permet de donner une direction initiale à nos travaux (à partir du cadre théorique étudié en première partie), puis de l'ajuster au cours de la recherche en fonction des interactions avec les individus. Ce schéma continu de va-et-vient entre la théorie et l'empirie nous semble pertinent pour générer une meilleure réponse à notre problématique.

Nous avons réalisé cette étude de terrain qualitative par le biais de diverses techniques d'entretiens, en fonction de deux critères :

- La phase de recherche :
    - Au début - entretien exploratoire : il vise à établir un contact informel avec l'individu afin de préciser l'objet de l'étude et de préparer un entretien plus approfondi.
    - Pendant - entretien principal : son but est de récolter un maximum d'informations sur le domaine d'étude et d'approfondir la problématique pour confirmer ou faire émerger des hypothèses.
    - A la fin - entretien de contrôle : il permet de vérifier les hypothèses et les analyses effectuées.

- L'individu interviewé :
    - Entretien semi-directif : il est préparé en amont par le chercheur, qui classe par thème et dans un ordre logique les questions. Les interrogations sont formulées de manière générales et ouvertes. Le chercheur peut poser de nouvelles questions au cours de l'entretien si l'individu interviewé soulève un aspect encore inconnu.
    - Entretien non directif (libre) : il ne comporte généralement pas de questions pré-écrites ou de structure. Le chercheur présente un thème général et intervient uniquement pour relancer, approfondir ou recadrer la discussion.

Concernant l'entretien semi-directif, la grille d'entretien (modèle réduit) suivante a été réalisée :

Grille d'entretien semi-directif

Thème 1 : Montée en compétence de la FAI sur les sujets RSE

Q1 : Comment l'équipe d'audit interne est-elle organisée et fonctionne ?

Q2 : Comment renforcez-vous les connaissances RSE des auditeurs internes ?

Objectif : Comprendre la gestion des équipes et du développement des compétences.

Thème 2 : Approche de l'AI sur les sujets RSE

Q1 : Comment l'AI se positionne pour traiter la RSE (missions, approche, plan) ?

Q2 : Comment l'AI a effectué cet élargissement de périmètre dans ses processus ?

Objectif : Comprendre l'approche d'audit et l'évolution des procédures/méthodes.

Thème 3 : Interactions et besoins des parties prenantes sur la RSE

Q1 : Quelles sont les besoins des parties prenantes auxquels vous répondez ?

Q2 : Quelle est la communication avec les parties prenantes internes ?

Objectif : Identifier le rôle de la FAI dans l'organisation et la communication sur la RSE

Figure 5 : Grille d'entretien semi-directif

3. Le panel : Sélection de l'entreprise et des individus

Le choix de notre terrain d'étude revêtait une importance capitale pour apporter une réponse pertinente à notre problématique. Nous souhaitions pour cela trouver une entreprise ayant élargi le périmètre de sa fonction d'audit interne aux sujets RSE depuis quelques années. Toutefois, nous nous sommes rapidement rendu compte de la complexité à trouver le terrain d'étude idéal : cet élargissement, qui nécessite une stratégie RSE forte et des ressources importantes, n'a été réalisé que par un faible nombre d'organisations à l'heure actuelle. De plus, il n'existe pas de communauté ou de groupe de travail propre à ce sujet-là. A la suite de nombreux contacts via le réseau professionnel LinkedIn, nous avons eu l'opportunité de faire de la société Decathlon notre terrain d'étude, par l'intermédiaire d'Emmanuelle SOLA, auditrice interne développement durable depuis 2022.

Cette collaboration a donné lieu à la réalisation de 6 entretiens avec différentes personnes, au sein du département d'audit interne mais également au sein d'autres directions, qui ont un lien important avec les travaux d'audit interne menés sur les enjeux RSE.

- *Entretien n°1 : Entretien exploratoire*

Emmanuelle SOLA, auditrice interne développement durable chez Decathlon depuis 2022. Cet entretien avait pour but de s'assurer que le terrain d'étude Decathlon était pertinent au regard de notre problématique de recherche. Il permit également de nous organiser en vue des entretiens principaux.

- *Entretien n°2 : Entretien principal – Semi directif*

Emmanuelle SOLA, auditrice interne développement durable chez Decathlon depuis 2022. Cet entretien visait à comprendre la manière dont Emmanuelle SOLA a mis en place, organise et réalise des missions d'audit RSE chez Decathlon.

- *Entretien n°3 : Entretien principal – Libre*

Janine (nom fictif et anonymisé), auditrice interne finance chez Decathlon depuis 2020 et nouvelle manager audit interne finance et développement durable. L'objet de cet entretien était de comprendre comment les auditeurs non spécialisés en RSE percevait l'élargissement de leur périmètre à la RSE et de recueillir le point de vue d'un manager qui a vu son périmètre s'élargir à la RSE.

- *Entretien n°4 : Entretien principal – Libre*

Chloé (nom fictif et anonymisé), contrôleuse de gestion développement durable chez Decathlon depuis 2022. Cet entretien avait pour but d'analyser le ressenti et la perception d'une personne auditée dans le cadre d'une mission RSE de l'audit interne.

- *Entretien n°5 : Entretien principal – Libre*

Carine (nom fictif et anonymisé), cheffe de projet Audit DPEF & Matérialité chez Decathlon depuis 2020. L'objet de l'entretien était de comprendre l'interaction entre la personne en charge du reporting RSE (audité par un OTI) et l'audit interne.

- *Entretien n°6 : Entretien de contrôle – Semi directif*

Emmanuelle SOLA, auditrice interne développement durable chez Decathlon depuis 2022. Ce dernier entretien visait à partager les résultats des différentes analyses pour en valider les constats.

Les entretiens ont été réalisés par visio-conférence et leur durée pouvait aller de 30 minutes à 90 minutes en fonction du type d'entretien. Les entretiens ont fait l'objet d'un compte rendu ou d'une retranscription intégrale afin d'en faciliter l'analyse (Annexes A à F).

A.4 : Les limites :

La méthodologie de recherche et le terrain d'étude présentés visent à apporter une réponse pertinente à notre problématique. Toutefois, il est important de noter que notre étude comporte plusieurs limites dont il est important d'avoir conscience. En effet, notre terrain d'étude ne dispose pas d'une expérience significative (seulement une année) et le fait d'interroger des individus sur leur métier et leurs activités peut présenter un risque de déformation de certaines vérités. Enfin, il est important de noter que notre étude empirique ne repose que sur une seule étude de cas, en l'occurrence Decathlon. Si ce terrain d'étude nous permet d'améliorer notre connaissance et d'identifier de bonnes pratiques pour la profession, il serait inapproprié d'en tirer des conclusions générales. En définitive, la portée de notre étude est limitée et ne permet pas de répondre à notre problématique de manière universelle.

B. Contexte : Decathlon - RSE & Audit interne

1. Présentation du Groupe

Decathlon est une entreprise française renommée dans le domaine de la distribution d'articles de sport et de matériel sportif. Fondée en 1976 par Michel Leclercq, l'entreprise a connu une croissance remarquable et est devenue l'un des leaders mondiaux de son secteur. Elle réalise en 2022 un chiffre d'affaires de près de 15,4 milliards d'euros et emploie plus de 105 000 personnes à travers le monde. Decathlon n'est pas côté en bourse et est détenu par la famille Mulliez, l'ex-président directeur général et les salariés (51 % des salariés sont actionnaires dans un périmètre de 44 pays du Groupe). Son siège social est situé à Lille.

Avec plus de 1 700 magasins répartis dans plus de 60 pays, Decathlon jouit d'une présence internationale significative. Son modèle commercial repose sur un système intégré tout au long de la chaîne de valeur, allant de la conception et la production à la vente directe de produits sportifs dans diverses catégories.

L'entreprise se distingue par sa stratégie axée sur l'accessibilité, la qualité et l'innovation. Elle vise à rendre le sport accessible au plus grand nombre en proposant des produits de qualité à des prix abordables. Decathlon met également l'accent sur l'innovation, en développant des produits techniques et fonctionnels répondant aux besoins des sportifs, du débutant à l'expert. Cette diversité de produits se matérialise au travers de 60 marques, couvrant une multitude de sports.

Outre sa gamme de produits, Decathlon est également engagée dans la promotion de la pratique sportive et le bien-être. L'entreprise encourage la participation sportive en organisant des événements, en soutenant des associations et en développant des initiatives pour rendre le sport accessible à tous, y compris les personnes en situation de handicap.

La culture d'entreprise de Decathlon repose sur les valeurs suivantes : Vitalité ; Responsabilité ; Générosité ; Authenticité. Elle favorise un environnement de travail dynamique, collaboratif, responsable et axé sur le développement personnel des collaborateurs.

En résumé, Decathlon est une entreprise internationale de renom dans le domaine de la distribution d'articles de sport, offrant des produits de qualité à des prix abordables. Son engagement en faveur du sport, de l'accessibilité et de l'innovation en fait une référence incontournable pour les passionnés de sport du monde entier.

2. Stratégie RSE de Decathlon

Nous allons maintenant étudier la stratégie RSE mise en place par Decathlon au travers de son Plan de Transition 2020 – 2026 (annexe G). Ce document regroupe l'ensemble des engagements et objectifs du Groupe en termes de développement durable. Le plan est décomposé en trois piliers couvrant les 17 Objectifs de Développement Durable (ODD) : développer l'humain, préserver la nature et créer de la valeur durable. Nous pouvons donc voir que les trois dimensions de la RSE sont couvertes à travers ce plan. Chaque pilier comporte une multitude d'enjeux pour lesquels une stratégie et un objectif à horizon 2026 sont attribués. On note que pour le pilier « préserver la nature » Decathlon s'est appuyé sur l'initiative Science Based Target (SBTi), qui a validé ses engagements pour le climat.

Au cours de la même année, Decathlon a publié le « Climate-related risk report 2020 » (annexe H) selon les recommandations de la Task Force on Climate Related Financial Disclosures (TCFD). Ce document a permis à l'entreprise d'identifier 16 risques et opportunités liés au climat et d'adapter la stratégie du Groupe en se focalisant sur trois risques et une opportunité :

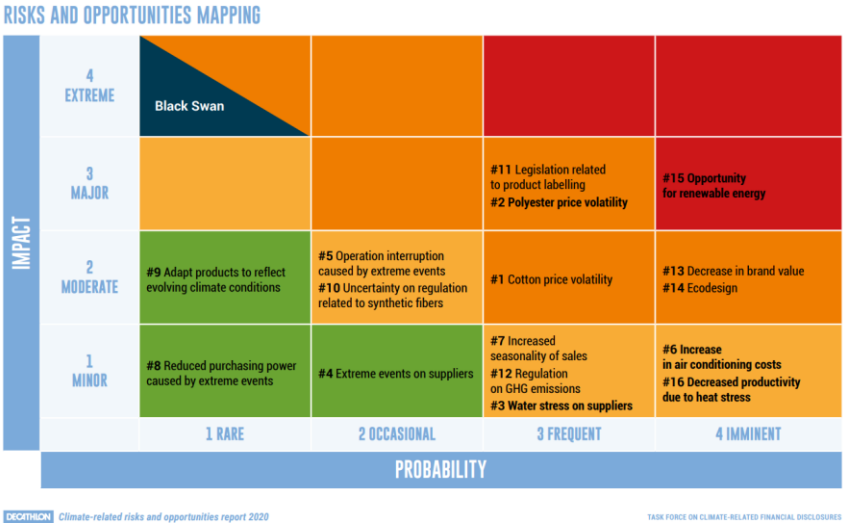


Figure 6 : Risques et opportunités liés au climat – Decathlon 2018

De plus, chaque année Decathlon publie sa Déclaration de Performance Extra-Financière (annexe I pour la DPEF 2021). Ce document reprend les trois piliers et engagements du Plan de Transition à horizon 2026 en indiquant l'état d'avancement de l'année N et N-1 à l'aide d'indicateurs mesurant l'atteinte de l'objectif. La structure de la DPEF est très claire et permet de suivre en toute transparence l'avancement du Plan de Transition du Groupe.

Pour conclure, Decathlon a anticipé la mise en application de la CSRD en publiant dès 2022 une première analyse de double matérialité en distinguant matérialité financière et matérialité d'impact (Annexe J). Pour se faire, elle a opté pour une démarche innovante en utilisant l'outil Datamaran (outil qui utilise l'intelligence artificielle et le big data pour scanner des informations publiques et fournir une analyse en temps réel de la vision externe) afin d'évaluer les enjeux des parties prenantes externes selon cette double matérialité. In fine, ce travail permet à Decathlon d'identifier trois catégories de priorités et d'adapter sa stratégie RSE:

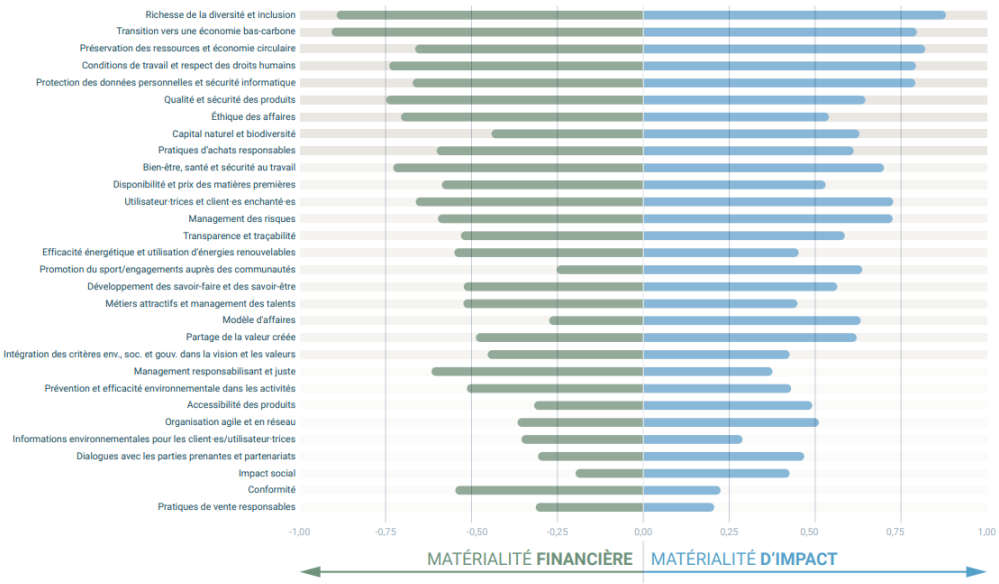


Figure 7 : Analyse de double matérialité – Decathlon 2022

En conclusion, nous pouvons dire que Decathlon a une stratégie RSE structurée et transparente à travers son Plan de Transition 2020 - 2026 et que l'entreprise porte une attention particulière au suivi (DPEF) et à l'évolution de cette stratégie (analyse de double matérialité). C'est donc dans une démarche ambitieuse (SBTi) et proactive que se positionne Decathlon sur les enjeux RSE.

3. Direction de l'audit interne de Decathlon

Nous terminerons cette partie en analysant l'organisation et le fonctionnement général de la direction de l'audit interne de Decathlon. La fonction audit interne est rattachée fonctionnellement au comité d'audit (nommé par le comité stratégique du Groupe qui conseille et guide le conseil d'administration) :

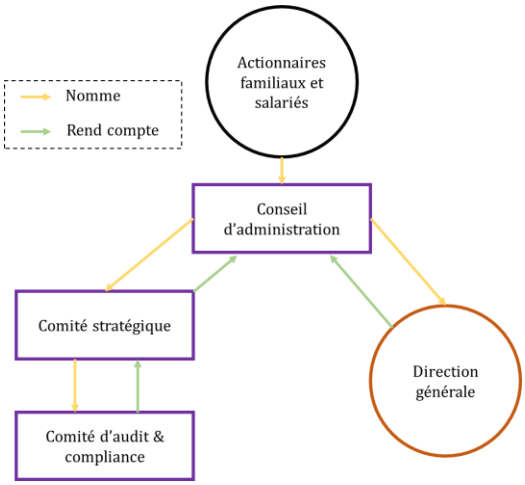


Figure 8 : Rattachement fonctionnel de l'audit interne chez Decathlon

Le département d'audit interne est géré par un directeur qui supervise 15 auditeurs spécialisés par processus métiers qui couvre l'ensemble de la chaine de valeur intégrée de Decathlon : finance, opérations, immobiliers, supply, IT, développement durable, … Les auditeurs sont tous basés à Lille et ont un périmètre monde qui regroupe plus de 60 pays.

La FAI adopte une démarche d'approche par les risques et collabore avec les référents Groupe associés à chaque risque majeur pour la réalisation de la cartographie des risques du Groupe. L'audit interne veille à ce que l'ensemble des risques soient identifiés et challenge les évaluations si nécessaire. Une fois la cartographie des risques finalisée et les risques majeurs identifiés, l'AI va se servir de cet outil pour effectuer ses missions.

Concernant les missions, elles peuvent être de deux types :

- Assurance (90 %) : réalisée en fonction du plan d'audit qui est construit dans une logique bottom-up (auditeur, directeur puis comité d'audit). Le plan d'audit annuel est validé formellement, tandis qu'un plan prospectif est préparé pour N+1 et N+2. Les missions d'assurances peuvent intervenir sur trois périmètres : Groupe, pays et sujet spécifique.
- Conseil (10 %) : réalisée en fonction de demandes spécifiques émanant de la direction du Groupe ou du comité d'audit.

C. L'élargissement du périmètre de l'audit interne à la RSE

1. La montée en compétences des équipes d'audit interne

Nous allons maintenant étudier la manière dont la FAI de Decathlon a effectué une montée en compétence dans le domaine RSE. En premier lieu, il est important de préciser qu'avant 2022, l'équipe d'AI de Decathlon n'abordait quasiment pas les sujets RSE dans ses missions. C'est sous l'impulsion du directeur de l'audit interne et du comité d'audit qu'un élargissement du périmètre aux sujets RSE a fait son apparition. Cette volonté s'est traduite par l'ouverture d'un nouveau poste au sein de l'équipe d'AI. Le profil d'Emmanuelle SOLA sera retenu, du fait de multiple expériences professionnelles dans la RSE et de son ancienne fonction d'auditrice externe DPEF où elle a pu intervenir pour Decathlon. La première action concrète de la direction prend donc forme, en intégrant aux équipes une auditrice interne spécialisée dans les enjeux RSE. La mission d'Emmanuelle sera de réaliser l'élargissement du périmètre de l'AI à la RSE.

Le recrutement d'une auditrice interne spécialisée dans le développement durable représente de fait une réelle montée en compétences du département d'AI comme en témoigne notre échange avec Janine (auditrice spécialisée finance) :

« Quand on veut vraiment aller dans le détail, parler d'impact CO2 ou de gestion des déchets, alors oui on est limité. C'est pour ça qu'on a recruté Emmanuelle, pour qu'on puisse avoir quelqu'un sur qui se fier, qui maitrise la verticale sustainability ». (Annexe C : Entretien n°3)

Nous comprenons donc que le recrutement d'un auditeur spécialisé dans la dimension développement durable permet d'apporter une réelle expertise dans l'équipe d'AI qui ne pourrait être rattrapé par les auditeurs spécialisés dans des processus différents.

« Je ne pourrai pas maîtriser et surtout rattraper autant d'années d'expérience d'une personne comme Emmanuelle ». (Janine – Annexe C : Entretien n°3)

Toutefois, si Emmanuelle arrive avec une réelle expertise RSE, il est nécessaire de connaitre et de comprendre les activités de Decathlon. Au cours de son entretien Emmanuelle nous indiquera qu'il est essentiel d'établir un réseau d'interlocuteurs internes afin de pouvoir avoir une remontée d'informations et se former elle-même aux pratiques et problématiques de Decathlon, en liant l'aspect métier à la RSE.

Si du fait de son arrivée Emmanuelle apporte une réelle montée en compétence, elle a également pour mission de sensibiliser et développer les compétences RSE des autres auditeurs internes. Notre second entretien avec Emmanuelle (Annexe C : Entretien 2) nous a permis d'identifier plusieurs leviers :

- Ouverture d'esprit et prise de conscience en-dehors des missions :

Tout d'abord, l'intégration d'une nouvelle collaboratrice dans une équipe fait évoluer les interactions sociales. Cette nouvelle personne va interagir au quotidien avec ses collègues de manières formelle mais aussi informelle, avec sa propre sensibilité. De ce fait, l'incorporation d'une auditrice spécialisée dans le développement durable permet d'enrichir l'équipe d'un nouveau point de vue dans les interactions sociales du quotidien. In fine, les collaborateurs de l'AI évolueront au quotidien dans un environnement où la RSE fait partie intégrante des interactions.

En plus de ce cadre qui favorise l'ouverture d'esprit, différentes actions ont été mises en place afin de faire prendre conscience aux équipes de l'importance de la RSE. En premier lieu, la charte d'audit interne qui comporte désormais une dimension sur la responsabilité environnementale de l'auditeur interne. A l'aide de ce document, les instances dirigeantes (via le comité d'audit) formalisent leur engagement dans cette évolution de la FAI. Enfin, Emmanuelle a mis en place une analyse de l'empreinte carbone des équipes d'AI. Par cette démarche, les collaborateurs, qui sont amenés à se déplacer fréquemment dans le cadre des audits à l'étranger, analysent eux-mêmes l'impact qu'ils ont sur l'environnement.

- Actions marquantes :

Emmanuelle a également organisé différentes actions « marquantes » avec les équipes d'AI. Tout d'abord, la réalisation d'un atelier fresque du climat qui a permis aux collaborateurs de partager un moment d'intelligence collective fort afin de comprendre le fonctionnement du climat et l'importance d'agir. Puis, par des actions pour l'association Ma Petite Planète dont la promesse est « un challenge de défis écologiques qui soude vos équipes autour d'un dénominateur commun … la Planète ! » (Ma Petite Planète, 2023).

- Modules de formation/e-learning fondamental et spécifiques :

Dans le but de développer les compétences RSE des collaborateurs de l'AI, Emmanuelle est actuellement en train de travailler à la conception de modules de formation sur le thème du développement durable. Elle souhaite proposer à tout nouvel auditeur une formation de 2 heures

sur les principaux fondamentaux de la RSE, puis un catalogue de formations spécialisées qui permettra de suivre des modules poussés en fonction de l'expertise métier de l'auditeur (finance, safety, …). Ce travail permettra au nouvel auditeur de monter en compétences directement et de « rattraper son retard » pour traiter au mieux les sujets RSE.

- Fonctionnement en cross audit :

Le département d'AI fonctionne à travers une approche par processus métier (approfondissement dans la partie suivante). Les missions qui sont toujours réalisées à deux permettent ainsi une montée en compétences mutuelle des auditeurs :

« Je fais aussi des audits thématiques, c'est à dire qu'on peut mixer et mélanger les compétences, on appelle ça les « cross audits », et on monte tous plus ou moins en compétences par rapport à la verticale de l'autre auditeur qui est avec toi ». (Janine – Annexe C : Entretien n°3)

Nous comprenons donc qu'en incorporant une auditrice à la verticale développement durable et en travaillant en binôme sur les sujets, un partage de connaissance s'opère et permet de faire monter en compétences les auditeurs sur différents sujets, y compris la RSE.

Pour conclure cette partie, nous vous proposons de synthétiser ces différents éléments sous la forme du schéma suivant :

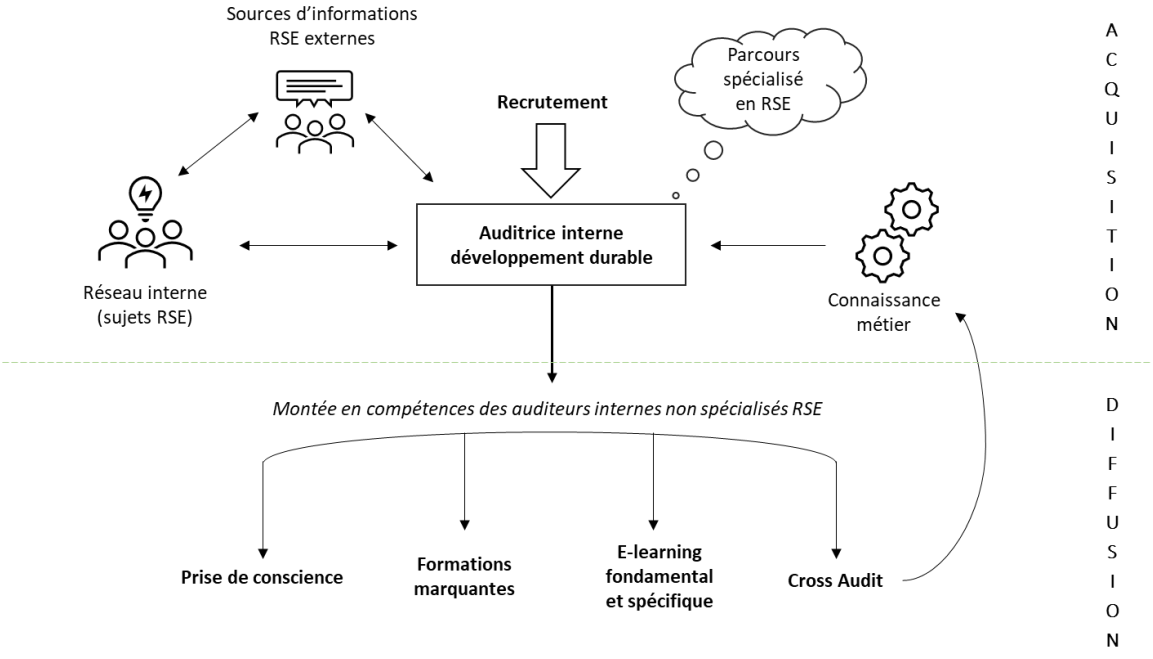


Figure 9 : Développement des compétences RSE des auditeurs internes de Decathlon

2. L'approche d'audit interne sur les sujets de RSE

Nous allons maintenant chercher à comprendre la manière concrète dont Decathlon organise et effectue ses missions d'audit liées au sujet RSE.

En premier lieu, il est important d'expliquer que les équipes d'AI participent à réalisation de la cartographie des risques du Groupe : chaque année les porteurs de risques métiers « risk owners » vont évaluer les risques dont ils sont responsables. Les auditeurs internes vont ensuite effectuer une revue de la cohérence d'ensemble de la cartographie des risques et challenger si nécessaire les évaluations de certains risk owners. Ce processus d'évaluation des risques permet à l'AI d'être en interaction avec les parties prenantes internes mais également externes via la réalisation de benchmarks à l'aide de différentes études. Cette cartographie générale est également croisée avec la cartographie des risques DPEF, pour assurer la cohérence d'ensemble et la couverture la plus exhaustive possible des risques.

A la suite de cet exercice cartographique, les auditeurs internes vont réaliser leurs plans d'audits et programmes de travail :

Tout d'abord, Emmanuelle construit elle-même **un plan d'audit spécifique aux sujets RSE**. Pour se faire, elle échange avec les équipes de la deuxième ligne de défense, effectue une revue des risques, des enjeux prioritaires/stratégiques de l'entreprise et passe en revue l'ensemble des conclusions des audits internes et externes réalisés. Ce travail lui permet de décomposer son plan en deux parties : un plan d'audit formel pour l'année N et un plan d'audit pressenti pour les années N+1 et N+2. Cette logique pluriannuelle permet d'éclairer les risques RSE à adresser pour l'ensemble de l'AI, tout en les priorisant dans le temps.

Ensuite, Emmanuelle va travailler avec chaque auditeur expert métier pour revoir leur programme de travail. Ce travail effectué de manière collaborative permet d'enrichir le programme de travail de trois façons :

- **Effectuer des liens ESG avec les sujets déjà adressés par l'expert métier :** Par exemple, dans le cadre d'un audit du processus financier, une attention va être portée aux stocks. Sur ce sujet, l'analyse du cycle comptable lié aux stock et à la marge va prendre en compte l'impact du développement de l'économie circulaire liée à la seconde vie, en prenant en compte l'évaluation des stocks de produits non neufs, le calcul de la marge sur ces produits, etc.

- **Elargir à la RSE un sujet déjà traité par l'expert métier :** Dans le cadre d'un audit qui portait initialement sur la sécurité des personnes par rapport aux produits chimiques/pollutions, le sujet est maintenant élargi à la sécurité des personnes mais également, en éclairant par exemple les risques de pollutions des sols et de l'air.
- **Ajouter de nouveaux sujets du fait de risques développement durable qui impactent un processus métier :** Lors de la réalisation d'un audit immobilier, l'expert métier analysait plusieurs thématiques (pour exemple le légal) mais le risque environnemental n'était pas abordé. Une thématique a donc été ajoutée pour s'assurer que des processus étaient en place pour décider d'ouvrir ou non un magasin en fonction du climat (zone de chaleur, zone inondable, etc…).

Cette revue permet donc de s'assurer que les risques RSE sont bien adressés dans l'ensemble des processus métier de Decathlon et permet par la même occasion de sensibiliser et former les auditeurs non spécialisés aux risques développement durable.

Une fois les programmes de travail construits il est temps de réaliser les missions d'audits. Pour ce faire, l'AI de Decathlon fonctionne au travers d'une approche par processus, dite « cross audit ». Cette méthode d'audit qui vise à effectuer en binôme une mission d'audit sur un processus métier spécifique (finance, RH, approvisionnement, …) peut s'opérer de trois façons différentes pour les sujets de développement durable :

- **Audit qui porte uniquement sur un sujet de développement durable :** la mission est généralement dirigée par Emmanuelle, experte des sujets ESG, qui est accompagnée par un deuxième auditeur afin d'avoir un double regard.
- **Audit « cross » qui porte sur un sujet croisé de développement durable et d'expertise métier (exemple : finance) :** la mission est co-dirigée par les deux auditeurs et un regard croisé est apporté.
- **Audit sur une pure expertise métier (finance, sécurité, …) qui a intégré une composante développement durable :** la mission est dirigée par l'auditeur expert métier, tandis que l'auditeur développement durable apporte un double regard sur les sujets.

Cette méthode de travail permet donc de couvrir l'ensemble des sujets RSE et permet également de faire monter en compétences les auditeurs : les experts métiers développent des compétences sur les sujets de ESG tandis que l'auditeur développement durable accroit sa maitrise des processus métiers propre à Decathlon. Ce modèle entretient donc une source de formation continue pour les équipes (cf. figure 9). Également, cela permet d'accroitre et d'améliorer la

couverture des risques, tant sur les sujets spécifiques ESG que sur les processus plus "traditionnels" de l'entreprise (finance, IT, safety,...) qui intègrent désormais des aspects ESG.

Ces missions qui durent en moyenne un mois et demi (dont une à deux semaines sur site) visent à aborder différents sujets. Nous nous intéresserons ici aux missions d'assurances qui représentent historiquement l'écrasante majorité des missions de l'AI. Il est tout d'abord important de distinguer les différents périmètres d'une mission d'assurance, qui influencent le type de sujets abordés lors des missions :

- **Groupe** : Analyse des cadres et moyens mis en œuvre par le Groupe.
- **Pays :** Analyses de la gouvernance, des processus et des données mis en œuvre au niveau d'un pays.
- **Thématique** : Analyse d'un sujet précis, pour exemple « 0 plastique ».

Durant mes entretiens, les auditeurs ont souligné la difficulté d'effectuer des audits développement durable du fait de la non-tangibilité des éléments ESG et d'un manque de cadre/normes rendant les décisions non binaires. Dans ces conditions, l'audit interne s'appuie systématiquement sur le référentiel/cadre du Groupe développé par la deuxième ligne de défense lorsque celui-ci existe. Cette approche permet in fine un alignement des 3 lignes de maitrises de Decathlon. Toutefois, l'organisation n'étant pas encore mature sur l'ensemble des sujets RSE, notamment autour de la structuration d'un niveau deux de contrôle, l'audit va apporter un regard critique sur les processus mis en place. C'est en ce sens qu'Emmanuelle nous explique que l'AI se positionne tel un business partner auprès des audités (75% business partner et 25% de contrôle). Dans ce cadre, différents sujets peuvent être abordés lors d'un audit développement durable :

- **La gouvernance :** ce sujet a pu être parfaitement illustré lors d'un entretien avec Chloé, contrôleuse de gestion développement durable, qui a été auditée sur la mise en place des outils de contrôles/indicateurs CSRD.

« L'autre gros avantage c'est qu'en terme de gouvernance on avait des trous dans la raquette sur certains indicateurs portant sur le business model de la circularité […]. On ne savait pas qui portait la casquette de cette responsabilité pour ces indicateurs là et de leur animation. Donc côté audit, elles ont joué un rôle important sur la gouvernance ». (Chloé – Annexe D : Entretien n°4)

- **Le contrôle interne :** l'AI porte une attention particulière au dispositif de contrôle interne mis en place lors de ses missions. Emmanuelle nous indique que le développement durable a fait apparaitre un nouveau type de contrôle interne, spécifique aux sujets ESG. On distingue désormais :
    - Le contrôle interne business / sur des expertises ou domaines d'activités historiques comme la finance ou safety : Mature et entrain de s'enrichir via les sujets ESG.
    - Le contrôle interne spécifique ESG : Peu mature, car plus récent, mais dont l'importance grandit comme nous l'indique Carine, chargée du reporting DPEF, lors de notre entretien.

« Non, il n'y a pas de contrôle interne. Vraiment, notre contrôle, c'est nos auditeurs externes. C'est un sujet qui est en train d'être travaillé parce que forcément, ça met en risque la qualité de nos données DPEF de ne pas avoir de contrôle interne ». (Carine – Annexe E : Entretien n°5)

Le rôle de l'AI est donc d'accompagner les équipes dans la mise en place de ces contrôles et de les orienter pour savoir quel type de contrôle interne il faut mettre en place en fonction du sujet.

- **L'assurance sur les processus :** Nous pouvons également illustrer ce sujet à l'aide de notre entretien avec Chloé. En effet, l'objet de cet audit était d'émettre un avis sur le dispositif mis en place pour savoir si celui-ci avait la capacité de répondre ou non aux ambitions du Groupe, et également d'anticiper les exigences de la CSRD. Chloé nous indiquera que si l'objectif premier est de donner une assurance au top management de l'organisation, l'équipe d'AI s'est positionnée en véritable business partner durant la mission en prodiguant des conseils pour améliorer le dispositif.

« Elles étaient presque plus dans leur rôle de conseil à des moments que d'auditrice. C'était très bien. […] Elles nous ont envoyé le fichier d'audit, avec les contrôles, les points rouges, etc… […] et elles ont fait des annexes avec plein de recommandations ». *(Chloé – Annexe D : Entretien n°4)*

In fine, nous pouvons schématiser l'approche de l'AI sur la RSE de la manière suivante :

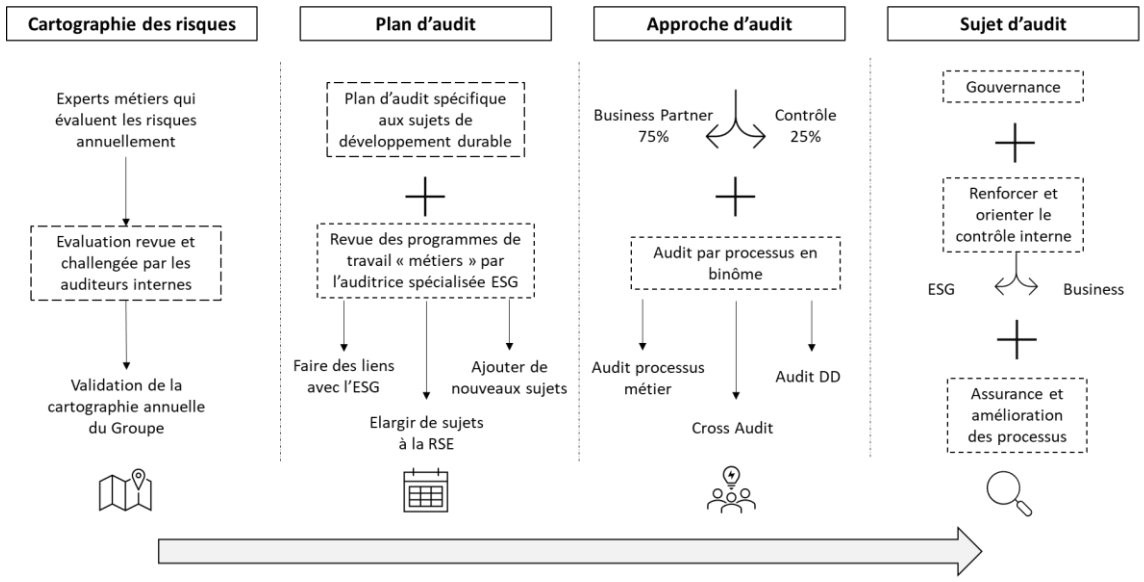


Figure 10 : Approche de l'audit interne dans les sujets de RSE

3. Relations avec les parties prenantes

Enfin, il nous parait intéressant d'analyser les interactions avec les parties prenantes de l'AI. Durant nos entretiens, nous avons pu constater que la majorité des interactions s'effectuent en interne, toutefois quelques parties prenantes externes ont pu être identifiées :

- **Auditeurs externes :** si les missions de l'audit interne et externe sont différentes (le premier éclairant les risques et s'assurant que les dispositifs de contrôles permettent de gérer ces risques, tandis que le second valide la conformité à la DPEF et à la CSRD dans l'avenir) un lien peut être fait au sujet des risques extra financiers : L'AI présente aux auditeurs externes la cartographie DPEF. Nous voyons que l'interaction est minime et les missions différentes.
- **Réseau professionnel :** Emmanuelle nous indique également qu'elle entretient un réseau professionnel sur les sujets RSE et travaille à effectuer des rencontres avec les départements d'AI d'autres entreprises afin de partager les pratiques.

Si les interactions avec les parties prenantes externes sont minimes, il en est tout autre avec les parties prenantes internes où l'on note de multiples échanges :

- **La direction du développement durable (DDD) :** La DDD est la partie prenante qui fait remonter le plus de besoin à l'AI sur la RSE. Emmanuelle est le point de contact avec cette direction afin de comprendre au mieux leurs besoins et d'y apporter la meilleure réponse possible lors des missions d'audit. De plus, cette collaboration permet de préparer des formations pour faire monter en compétences les équipes d'AI.

- **Réseau interne RSE :** Lors de nos entretiens, Emmanuelle a insisté sur la nécessité de se faire connaitre dans l'organisation et de se constituer un « réseau interne » sur les sujets RSE. Tout d'abord, auprès de la deuxième ligne de défense pour comprendre les enjeux, identifier les risques et connaitre les évolutions de pratiques/référentiels. Puis dans une moindre mesure, les opérationnels qui peuvent remonter eux-mêmes des informations à l'AI pour leur dire qu'il y a un enjeu et aider à la bonne compréhension de celui-ci. Emmanuelle nous indique « que le positionnement business partner de l'AI et le fait d'avoir un auditeur interne spécialisé en développement durable aide énormément à capter de l'information ».
- **Audités :** Lors des missions d'audits, les équipes d'AI sont en contact direct avec le management local et les opérationnels. Sur le sujet de la RSE, le contact principal est la direction financière qui va évoluer et étendre son périmètre à la valeur non financière :

« On est là pour évoluer petit à petit et accompagner dans le changement entre la Finance d'aujourd'hui et la Value de demain. Maintenant, on ne va plus parler d'un CFO, mais d'un Chief Value Officer. […] Pour l'instant, on est toujours un peu dans l'expectative. On sait qu'il y a un vrai sujet, on sait que c'est un peu l'alerte et que dans le comment, il manque des éléments. » (Janine – Annexe C : Entretien n°3)

Durant nos entretiens nous avons également pu constater que les audités percevaient l'arrivée d'une auditrice spécialisée en développement durable comme une évolution positive qui apportait une réelle plus-value dans l'échange :
« Avant c'était un peu compliqué d'avoir un auditeur sans connaissances hyper développées sur l'ESG qui vienne auditer des personnes pour plusieurs raisons. La première, c'est que ça prend du temps. Évidemment, quand tu as un échange avec un auditeur et que tu ne trouves pas ça pertinent, je pense que ça peut créer une tension. […] et ensuite, les retours d'audit, ce sont des choses que tu avais déjà décelées. Et donc, ça ne faisait pas vraiment avancer les sujets. » (Carine – Annexe E : Entretien n°5)

- **Direction générale :** Dans le cadre des comités d'audit, une restitution est effectuée aux membres du Comité d'audit et selon les audits, au top management de la société.. A cet effet, le département d'AI a mis en place une matrice de communication qui permet en fonction de la mission de définir les interlocuteurs qui doivent faire l'objet d'une restitution de l'audit. Cette interaction constante avec les dirigeants permet de légitimer les missions de l'AI et d'avoir un effet catalyseur dans l'organisation sur le DD :

« Il faut qu'on fasse aussi une vraie sensibilisation en expliquant que maintenant, c'est un nouveau process qui va être mis en place, comme la finance. Je ne veux pas que ça soit un non sujet. […] Ça permettra aussi de mettre en route toutes les parties prenantes autour, qui vont devoir se mettre en action, qui vont devoir du coup fiabiliser les données et réaliser des outils. S'il n'y en a pas un qui décapsule, malheureusement ou heureusement, je n'en sais rien, mais on en sera encore là, tout pareil dans trois ans. » (Janine – Annexe C : Entretien n°3).

« La grosse valeur ajoutée pour moi, c'est de tout mettre sur papier mais aussi de donner une vraie légitimité parce que l'audit interne a un vrai mandat alors que le développement durable pas encore. […] Avant quand on allait toquer à la porte de quelqu'un en lui disant : il me faudrait une tour de contrôle pour cet outil x ou y, la personne s'en moquait totalement. Alors que maintenant, vu qu'on a eu un audit, on peut obtenir des choses plus facilement en disant : c'est l'audit interne qui le demande. » (Chloé – Annexe D : Entretien n°4)

Management de l'audit interne : Pour conclure, il nous parait intéressant d'étudier les interactions des collaborateurs de l'AI suite à l'élargissement de leur périmètre à l'audit interne. Il semble que l'ensemble des auditeurs accueille de manière positive cette évolution. Cela semble s'expliquer par la culture d'entreprise de Decathlon et par les profils des collaborateurs qui ont une appétence pour les sujets environnementaux. Nos échanges nous ont permis de découvrir qu'une réorganisation du département AI était en train de s'effectuer en créant un pôle finance & sustainability afin de regrouper les auditeurs spécialisés dans ces deux domaines. Cette nouvelle organisation a mis en exergue un enjeu pour la future manager de ce pôle :

« Je vais ressentir des limites dans mon management quand je ne comprendrai pas l'impact que ça aura sur elle. Ça, ça m'est déjà arrivé, c'est pour ça que je te le partage, c'est qu'à un moment donné, tu dis que ta collaboratrice, elle a l'air stressée, pas bien, alors que pour toi, ça a l'air d'être juste quelque chose de normal. […] C'est surtout comment arriver au mieux à la comprendre, elle, sans lui empêcher d'aller plus loin. [...] Et tu vois, c'est arriver à faire un pont entre elle et cette boîte-là, qu'elle arrive à avoir le moins de frustration possible et en même temps qu'elle puisse vraiment exprimer toute sa potentialité ». (Janine – Annexe C : Entretien n°3).

Nous comprenons donc qu'il existe un double regard entre les auditeurs experts métiers/business et les auditeurs experts en développement durable. Cette dualité peut donc poser des problématiques dans le management (attraction et évolution), quand un manager avec un regard business ne perçoit pas les mêmes enjeux que l'auditeur DD dont il est le responsable.

4. Bilan : La RSE, nouveau champ d'audit et domaine précurseur dans la démarche d'audit

Au cours de cette partie nous avons pu voir que l'apparition d'une stratégie RSE ambitieuse avait eu un impact sur la FAI de Decathlon. En effet, pour accompagner cette transition vers une économie plus durable pour l'ensemble des parties prenantes, le département d'audit interne a élargi son périmètre au sujet du développement durable.

Tout d'abord, nous avons pu remarquer que cet élargissement passait par une montée en compétences ESG opérée en deux temps : l'acquisition de nouvelles connaissances (recrutement d'une auditrice spécialisée, interactions avec les parties prenantes, …) puis une phase de diffusion des connaissances ESG à l'ensemble des collaborateurs de la FAI.

Nous avons ensuite pu observer que l'audit interne abordait ce sujet dans une démarche générale similaire à l'approche d'audit classique. Toutefois, nous constatons que l'auditeur interne DD a des enjeux propres à ce nouveau périmètre : se faire connaitre, réaliser un état des lieux et prioriser les sujets à adresser. Dans cette logique, une approche spécifique est mise en œuvre afin de s'assurer que les sujets RSE soient traités dans l'ensemble des processus de l'organisation. Nous notons également que les missions d'audit DD ont un impact positif en ayant un véritable effet catalyseur sur l'ensemble des parties prenantes internes de Decathlon. Enfin, le positionnement en tant que business partner permet d'accompagner l'organisation en effectuant un état des lieux (exemple : le système de contrôle de gestion pour l'accompagnement des stratégies et ambitions de l'entreprise et anticiper la CSRD) et en conseillant les audités sur comment les améliorer tant au niveau de la gouvernance que des processus métiers et de contrôles.

Pour conclure, les auditeurs internes interviewés voient le développement durable comme un domaine qui va permettre d'auditer différemment. En effet, ils constatent qu'aujourd'hui l'audit interne regarde toujours derrière, « dans le rétro viseur », en faisant un état des lieux des risques à date. Au contraire, ils observent que les audits en DD tendent à adresser les risques prospectifs qui pourraient potentiellement arriver demain (pour exemple réchauffement climatique). C'est donc une approche d'audit qui vise à anticiper les risques qui pourraient impacter l'organisation suite à l'évolution de l'environnement au sens large. Le sujet DD est donc précurseur dans la manière d'appréhender les risques dans la démarche d'audit et la FAI de Decathlon réfléchit à la manière d'appliquer cette même démarche sur l'ensemble des processus métiers audités.

Partie 3 : Discussion

Dans la dernière partie de ce mémoire, nous chercherons à établir une connexion entre la revue de littérature effectuée et les résultats de l'analyse empirique réalisée précédemment. Cette section offre l'occasion de mettre en lumière les similitudes, les divergences et les complémentarités entre les constats issus de notre recherche sur l'audit en développement durable et les connaissances théoriques existantes dans le domaine. En explorant ces correspondances, nous visons à enrichir notre compréhension globale et à tirer des enseignements qui contribueront à l'évolution et à l'amélioration des pratiques d'AI en matière de durabilité.

A. Analyse des résultats au regard de la littérature

1. Evolution des compétences ESG en audit interne

La revue de littérature effectuée en première partie nous a permis de constater un consensus sur la nécessité pour la FAI d'effectuer une réelle montée en compétences dans les sujets ESG. C'est notamment l'étude de Eulerich, Bonrath, & Lopez Kasper en 2022 qui a précisement démontré ce point par le biais d'une vaste étude holistique. Notre travail confirme et partage leur conclusion indiquant la nécessité pour les FAI de consacrer des ressources à la formation et au développement professionnel ESG des auditeurs internes.

De plus, nous partageons le constat de leur étude sur un manque global de guidelines et benchmarks sur la manière dont l'audit interne doit effectuer cette montée en compétences et traiter des sujets RSE. Notre étude de cas qualitative permet d'apporter un début de réponse en s'intéressant au « comment » effectuer cette montée en compétences, point qui n'avait pas était exploré jusqu'alors.

Le modèle de compétences de l'audit interne proposé par Pickett en 2010 (cf. Figure 4 : Compétences en audit interne (Source : Pickett – 2010) nous semble pertinent pour effectuer cette montée en compétences ESG : notre étude démontre en premier lieu la nécessité d'une impulsion du comité d'audit et du directeur de l'AI pour aborder les sujets ESG. Puis, de l'importance de disposer d'un capital humain spécialisé en RSE ou à minima doté d'une appétence pour ce domaine. Enfin, la revue des processus d'audit (programme de travail) semble être un élément clé pour diffuser le développement durable dans l'ensemble des sujets

audités. Nos travaux nous permettent d'enrichir ce modèle en indiquant que le capital humain (auditeurs internes) doit intérargir avec les parties prenantes internes de l'organisation. Une légitimation de l'AI doit donc se faire auprès de la deuxième ligne de défense et des opérationnels pour favoriser ces interactions et établir un processus de montée en compétences RSE lié au secteur d'activité de l'organisation.

Enfin, l'étude de Eulerich, Bonrath, & Lopez Kasper en 2022 indique que l'audit interne doit capitaliser sur les activités de conseil qu'il effectue pour se tourner ensuite vers les missions d'assurances ESG. Sur ce point, notre étude nous montre en effet qu'il est important de capitaliser sur les missions effectuées afin d'entretenir un processus de formation continue liant connaissance des processus métiers et développement durable. Toutefois, notre étude constate que ce processus n'est pas lié au type de missions effectuées et doit être réalisé tant sur des missions de conseil que d'assurances.

2. Rôle et caractéristiques de l'audit interne sur les enjeux ESG

Tout d'abord, nous constatons également un manque global de guidelines et de benchmarks sur la manière dont la FAI doit se positionner pour effectuer un élargissement de son périmètre d'audit au développement durable, c'est en ce sens que notre étude vise à apporter une réponse sur le « comment » réaliser cet élargissement.

Dans un premier temps, nous partageons le fait que les FAI disposant de ressources importantes et évoluant dans une organisation sensible aux enjeux environnementaux favorisent la réalisation d'audit RSE (DeSimone, D'Onza, & Sarens, 2020). Nous reconnaissons également un lien positif entre la maturité de la direction du développement durable et l'implication de l'AI dans des audits RSE.

Ensuite, notre travail est en ligne avec la vaste étude de DeSimone, D'Onza, & Sarens réalisée en 2020 qui indique qu'une FAI impliquée dans le processus d'évaluation des risques de l'organisation est significativement et positivement corrélée à la la réalisation d'audit de durabilité. Notre étude de cas nous permet également de dire que l'approche par les risques est centrale dans la réalisation d'audit de durabilité et qu'il semble pertinent de prendre en compte les risques prospectifs pour ce type d'audit.

Nous confirmons également l'étude prospective de Otto-Mentz, De Leeuw, Debrichy-Hesselberg, Hall, & Tewary indiquant que l'audit interne doit se positionner comme un

sustainable business partner auprès de l'organisation. Notre étude de cas démontre clairement que c'est dans ce rôle que l'AI apporte de la valeur ajoutée à l'organisation et aux parties prenantes internes sur les enjeux de développement durable. Notre analyse empirique qualitative indique aussi que l'AI doit être reconnu comme légitime (avec une réelle expertise RSE) auprès des audités afin de se positionner réellement dans ce rôle de business partner. Dans cette logique, nous partageons les conclusions de l'étude de Eulerich, Bonrath, & Lopez Kasper indiquant que l'expertise ESG de la FAI permet de diffuser et promouvoir la maturité ESG de l'organisation. Notre étude de cas permet d'approfondir ce point en indiquant que l'AI joue un rôle de catalyseur auprès des parties prenantes internes pour diffuser et faire avancer les sujets ESG dans l'organisation. Ce rôle est à la fois lié au mandat dont dispose l'AI du fait de son rattachement hiérarchique (proche de la direction générale et du conseil d'administration) et de son expertise permettant ainsi de légitimer l'emploi de ressources à la suite d'un audit. Nous notons également que le contexte entrepreunarial du sujet (mise en place des processus et de la gouvernance) favorise ce positionnement.

Enfin, notre analyse de cas ne semble pas confirmer les conclusions de l'étude de Eulerich, Bonrath, & Lopez Kasper indiquant que l'AI se positionne majoritairement dans des missions de conseils avant d'évoluer vers des missions d'assurances. Nos travaux nous permettent de constater que l'AI se positionnent en grande partie sur des missions d'assurances mais que le rôle de sustainable business partner inclut de fait une dimension conseil auprès des audités. Nous pouvons donc dire que le positionnement de l'AI dans les audit de durabilité rend difficile la délimitation conseil / assurance du fait d'un double objectif : donner une assurance aux instances dirigeantes tout en conseillant et aidant les opérationnels sur un sujet que l'on peut qualifier d'entrepreunarial pour les organisations. Nous partageons toutefois l'interrogation de ces auteurs sur la manière dont l'AI peut garder son indépendance tout en se positionnant dans un rôle de business partner auprès des audités.

3. Critiques sur les résultats obtenus

Notre revue de littérature nous a permis de constater que de nombreuses études se sont positionnées dans une vision prospective du rôle de l'audit interne dans la RSE. De fait, nous avons cherché à enrichir la littérature via une étude qualitative visant à apporter une réponse sur le « comment » l'AI doit effectuer son élargissement de périmètre à la RSE. Si nous avons

pu apporter un début de réponse à cette question, il est important de préciser que notre étude comporte des limites.

Tout d'abord, il convient de souligner le manque d'expérience du sujet d'étude dans le domaine de l'audit en développement durable. En effet, cette entreprise n'a mis en place ce type d'audit spécifique que depuis une année, ce qui limite potentiellement la profondeur et la diversité des données disponibles pour une analyse approfondie. Il est également à noter que nos interlocuteurs ont indiqué que leur approche actuelle n'est pas définitive et est amener à évoluer tant en fonction des pratiques internes et externes mais aussi des retours des parties prenantes. Cette limitation temporelle et l'évolution du terrain d'étude peut donc restreindre la portée des conclusions tirées et nécessite une certaine prudence lors de l'interprétation des résultats.

De plus, il est important de noter que cette étude se concentre sur une organisation spécifique qui adopte une approche d'audit par processus en binôme. Bien que cette méthode puisse être pertinente et efficace pour cette entreprise, il est nécessaire de garder à l'esprit qu'il existe différentes approches d'audit (par exemple : full audit vs audit de processus). Les résultats obtenus ne peuvent donc pas être généralisés à l'ensemble des entreprises pratiquant l'audit en développement durable. Une plus grande diversité d'organisations et de méthodologies d'audit serait nécessaire pour évaluer la validité et la pertinence des conclusions à une échelle plus large.

Enfin, il convient de souligner que les résultats de cette analyse reposent uniquement sur les données d'une seule entreprise. Bien que cela puisse fournir des informations précieuses sur les pratiques spécifiques de cette organisation, une approche comparative impliquant plusieurs entreprises serait nécessaire pour évaluer les tendances, les variations et les bonnes pratiques dans le domaine de l'audit en développement durable. L'analyse de plusieurs cas permettrait également de renforcer la validité des résultats et d'identifier les éventuelles lacunes ou points d'amélioration dans la pratique de l'audit en développement durable.

En somme, bien que l'analyse empirique réalisée offre des perspectives intéressantes, il est essentiel de prendre en compte les limitations liées au manque d'expérience du sujet d'étude, à la spécificité de l'organisation étudiée et à la focalisation sur une seule entreprise. Ces axes de critique soulignent la nécessité d'approfondir la recherche en élargissant l'échantillon d'étude et en incluant une variété d'organisations afin d'améliorer la compréhension et la pratique de l'audit en développement durable.

4. Perspective d'évolution du travail

Comme vu précédemment, l'une des critiques de notre travail repose sur le manque d'expérience de notre sujet d'étude. Nous pensons donc qu'il serait intéressant de suivre dans le temps les avancées de l'entreprise étudiée. Nous proposons d'analyser de nouveau notre sélection en 2025, une fois que la CSRD sera entrée en application. Ce travail nous permettra d'analyser de nouveau la maturité ESG de la FAI et de voir comment elle a fait évoluer ses missions suite à la mise en œuvre de nouvelles réglementations ayant un impact important sur l'organisation et ses parties prenantes.

B. Recommandations managériales

La présente partie du mémoire se concentre sur les recommandations managériales découlant des résultats de l'analyse empirique et de la revue de littérature. À travers une approche orientée vers l'action, cette partie vise à fournir des directives pratiques et concrètes pour inclure le développement durable dans le périmètre de l'AI. Cette partie vise également à apporter une base de comparaisons aux professionnels pour renforcer leur pratique.

Etape 1 : Le moment opportun pour effectuer cet élargissement

Tout d'abord, il semble primordial que le développement durable soit au cœur des préoccupations de la direction générale et que cela se traduise par une stratégie RSE claire déclinée via des objectifs ESG. En effet, comme nous l'avons indiqué dans ce travail, l'audit interne a pour rôle d'aider l'organisation à atteindre ses objectifs. Ce premier critère apparait donc comme un pré requis obligatoire avant d'envisager d'impliquer l'audit interne dans les sujets de développement durable.

Ensuite, il nous parait important de donner du temps à l'organisation pour mettre en place des processus visant à répondre à ces objectifs ESG avant d'impliquer l'AI. Il est donc pertinent d'attendre que la direction du développement durable de l'organisation atteigne un niveau de maturité important afin qu'elle développe des besoins auxquels l'AI pourra répondre.

Pour conclure, le soutien des organes de direction dans un projet d'élargissement du champ de l'audit interne semble nécessaire afin de disposer des ressources et de la visibilité nécessaires. Celui-ci peut notamment se traduire par la validation formelle du comité d'audit et des organes de gouvernance d'une charte de l'audit interne incorporant la RSE.

Etape 2 : Le profil qui impulsera cette nouvelle dimension

Une fois que l'environnement interne de l'organisation est propice à cet élargissement, il appartient au directeur de l'audit interne de prendre la responsabilité d'allouer des ressources financières et humaines au développement de la dimension RSE. Nous préconisons pour cela le recrutement d'un profil spécialisé dans les enjeux ESG afin d'effectuer une réelle acquisition de compétences et d'apporter un nouveau regard dans l'équipe d'AI. Un profil bénéficiant également d'une expérience antérieure en audit ou en contrôle interne permettrait de structurer l'approche, sur un sujet aussi peu mature en termes de contrôle de niveau deux et de méthodologie standard d'audit interne. Une double expertise semble donc pertinente et structurante pour impulser cette nouvelle dimension.

Si le choix du profil revêt une importance particulière, son incorporation en est tout autant. Dans un premier temps, nous recommandons de légitimer le rôle de l'auditeur interne auprès des parties prenantes internes. Pour cela, il est nécessaire de faire connaitre ce nouvel auditeur et la dimension RSE qu'il représente, auprès de la direction du développement durable et des interlocuteurs de la 2-ème ligne de défense en charge de la RSE. Le fait de nommer d'une manière spécifique cet auditeur (exemple : auditeur interne développement durable) permet de lui apporter une visibilité supplémentaire dans l'organisation, tandis que son expertise lui apportera la légitimité nécessaire auprès des interlocuteurs.

De plus, nous pensons que le management de ce nouvel auditeur doit être une question prise au sérieux par le directeur de l'AI. En effet, il peut exister un décalage entre la vision « business » des auditeurs métiers et la vision de cet auditeur expert en développement durable. Si cette dualité permet d'enrichir l'AI, il est important d'adapter son management à chaque vision. Nous préconisons donc de lui accorder une liberté d'action importante pour lui permettre de réaliser sa vision, en insistant sur le fait que son apport est essentiel pour aider l'organisation à avancer sur ce sujet. L'accompagnement est donc clé pour permettre à l'auditeur d'exploiter tout son potentiel dans un cadre de travail où sa voix et sa vision sont prises en compte.

Cette liberté d'action peut se traduire de différentes manières mais nous conseillons de la baser sur deux grandes phases : dans un premier temps, donner à l'auditeur la possibilité de réaliser un état des lieux avec l'accompagnement de son management, notamment sur la connaissance de l'organisation interne de l'entreprise, puis dans deuxième temps, de prioriser les sujets à adresser. La participation à l'évaluation des risques, l'interaction avec les parties

prenantes internes et la définition d'un plan d'audit spécifique à la RSE sont des outils permettant de mener à bien ces deux étapes.

Etape 3 : La diffusion à l'ensemble du département d'audit interne

Ensuite, il nous parait important que le sujet développement durable ne soit pas traité uniquement par l'auditeur spécialisé dans ce domaine. Si cet auditeur doit être le référent du sujet, il est important de diffuser le développement durable dans l'ensemble des domaines audités. Pour cela nous distinguons deux grandes phases :

- Dans un premier temps, il est essentiel de sensibiliser et de former les auditeurs internes non spécialisés en RSE. Cette acculturation et sensibilisation peut se faire par le biais d'événements marquants tels que la réalisation d'une fresque du climat mais également au quotidien par l'analyse de son empreinte carbone liée à son activité professionnelle. Tandis que la formation doit apporter un socle de connaissance ESG commun puis proposer des expertises en fonction de chaque métiers/processus de l'organisation (exemple modules de formation spécifiques).
- Puis, il semble pertinent de revoir les procédures/documents de travail pour y incorporer le développement durable. Ce travail doit s'effectuer de manière collaborative pour que l'auditeur spécialisé DD sensibilise et explique les risques ESG qui peuvent impacter les processus métiers. On note trois types enrichissements : faire des liens avec le développement durable, élargir un sujet d'audit au DD et éclairer de nouveaux enjeux et risques.

Etape 4 : L'accompagnement de l'organisation dans sa transition

Tout d'abord, l'audit interne doit se positionner en business partner lors de ses missions. Il est primordial d'aller au-delà de son rôle traditionnel de contrôle et de laisser la conformité aux auditeurs externes. L'AI aura une réelle valeur ajoutée en prodiguant des recommandations sur la gouvernance et les processus afin d'aider à la mise en œuvre de pratiques plus durables.

De plus, il nous parait essentiel de prendre en compte les risques prospectifs liés au développement durable et de ne pas s'arrêter uniquement aux risques passés. Il peut également être intéressant d'incorporer les opportunités que soulèvent le développement durable dans l'approche d'audit afin d'embarquer au mieux les opérationnels avec une vision business.

Pour conclure, les missions d'audit de durabilité doivent être réalisées et évoluer progressivement pour s'adapter au cadre règlementaire (ex. CSRD), tout en accompagnant la transformation de l'organisation et particulièrement de la fonction finance, qui passe d'une simple gestion financière à la gestion d'une valeur globale. Cette approche progressive permet à l'audit interne de faire évoluer ses compétences dans une démarche d'amélioration continue pour accompagner au mieux la transition de l'organisation vers un modèle plus durable.

Conclusion

Cette recherche visait à étudier l'élargissement du périmètre de l'audit interne aux sujets RSE en s'appuyant sur un cas détaillé. Nos résultats montrent que cette extension doit se faire au moment opportun afin d'accompagner la stratégie de développement durable décidée par la direction générale. Le développement de l'approche d'audit interne RSE est donc corrélé au niveau de maturité ESG de l'organisation et s'explique par le fait qu'il permet de répondre au besoin managérial, qui cherche à atteindre de nouveaux objectifs extra-financiers. Nous constatons donc que le développement de l'audit interne aux sujets RSE est principalement lié aux intérêts de parties prenantes internes. Une complémentarité entre l'audit interne et externe apparait du fait des intérêts différents qu'ils visent à satisfaire. Nous montrons également que la mise en place de cette démarche nécessite un profil d'auditeur spécifique et un management adapté afin de pallier aux difficultés inhérentes à ce sujet : manque de référentiels et de benchmarks, peu de maturité du contrôle interne ESG et un défaut de compétences ESG des auditeurs internes. L'approche d'audit interne RSE se veut donc structurante et transverse à l'ensemble des sujets audités (historiques ou nouveaux) pour couvrir les trois piliers de l'ESG. De plus, nous notons que l'audit interne se positionne tel un sustainable business partner auprès des audités pour les accompagner dans cette transition vers un modèle plus durable. Ce positionnement nécessite un véritable travail de légitimation afin de pouvoir apporter une réelle valeur ajoutée sur les sujets RSE. Cela suppose d'engager des actions en amont et en continue telles que la structuration d'un réseau interne dédié aux sujets ESG, l'identification des risques et enjeux RSE de l'organisation, la formation des auditeurs, la revue du plan d'audit et des programmes de travail, … Nos constatons que bien qu'une démarche d'audit interne RSE soit mise en place, nous ne sommes qu'aux prémices de cet élargissement et que cette approche est amenée à évoluer et s'enrichir afin d'accompagner l'organisation dans sa transition vers un modèle durable.

Notre recherche offre ainsi des apports à la littérature et permet également d'identifier un sujet jusqu'alors non exploré : le management des auditeurs internes spécialisés en développement durable. De plus, nous apportons par le biais de recommandations managériales une contribution aux praticiens en proposant une démarche concrète pour élargir le périmètre de l'audit interne aux sujets ESG. Nous sommes convaincus que nos résultats peuvent servir aux praticiens de base pour comparer et échanger sur les pratiques en la matière.

Enfin, il est important de préciser qu'une prise de recul sur nos conclusions est indispensable. En effet, notre recherche a porté sur l'étude de l'élargissement du périmètre de l'audit interne aux sujets RSE au sein d'un grand groupe français caractérisé par son organisation et sa culture. Le manque de recul et la démarche d'amélioration continue de l'approche d'audit interne RSE mise en place impliquent une certaine prudence dans la généralisation de nos conclusions. De plus, le positionnement de nos interlocuteurs au siège social de l'organisation a inévitablement orienté et modelé nos observations. Toutefois, ces limites ne viennent pas remettre en question l'intérêt de nos conclusions mais plutôt rappeler l'ambition de cette recherche qui vise à mettre en lumière les pratiques d'une organisation. Nous pensons donc apporter un aperçu pragmatique sur un domaine encore peu exploré et qui se caractérise par un développement rapide.

Cette recherche appelle donc à la poursuite de cette enquête, notamment par la confrontation avec d'autres expériences d'élargissement du périmètre de l'audit interne à la RSE. La future mise en application de la CSRD devrait accélérer la montée de l'intérêt des parties prenantes pour les sujets ESG et de fait, renforcer la pertinence de l'extension du périmètre de l'audit interne à ces sujets. Nous encourageons donc la poursuite de cette recherche en comparant les pratiques des différentes organisations mais également en suivant l'évolution de l'approche d'audit interne RSE pour une organisation définie.

Annexes :

A. Entretien n°1 : Auditeur interne développement durable

Participants : Emmanuelle SOLA ; Victor DELPOUX

Poste et entreprise de l'interviewée : Auditeur interne développement durable chez Decathlon

Date de l'entretien : 14 mars 2023

Durée : 45 minutes

Lieu : TEAMS

Compte rendu :

Introduction :

L'entretien a débuté par une présentation mutuelle. Emmanuelle est une auditrice interne en charge des sujets de développement durable depuis 2022 au sein de Decathlon, une entreprise française renommée dans le secteur de la distribution d'articles de sport. Elle possède une solide expertise dans le domaine de la RSE : chargée de missions RSE, consultante RSE, Audit DPEF, …Quant à moi, Victor DELPOUX, je suis en cours de réalisation d'un mémoire portant sur l'audit interne et la RSE, d'où l'intérêt de cet entretien pour recueillir des informations pertinentes.

Présentation de la problématique :

J'ai exposé brièvement la problématique de mon mémoire, à savoir l'approche de l'audit interne dans le contexte de la RSE. J'ai expliqué mon intérêt pour comprendre comment les auditeurs internes intègrent les enjeux environnementaux, sociaux et éthiques dans leurs missions d'audit, ainsi que les défis qu'ils peuvent rencontrer. Emmanuelle m'a fait part de son intérêt pour cette problématique, qui a son sens n'est pas assez étudiée, et dont des études permettraient un benchmark des différentes pratiques pour s'améliorer.

Organisation du département d'audit interne de Decathlon :

Emmanuelle a généreusement partagé des informations sur l'organisation du département d'audit interne au sein de Decathlon, composé de 15 auditeurs spécialisés par processus (Finance, Opération, Real Estate, ...). Elle a également partagé la manière dont l'équipe est structurée et s'organise, et les interactions avec le comité d'audit et la direction générale. L'équipe intervient sur un périmètre monde qui comporte plus de 60 pays.

Mission générale du département d'audit interne :

Nous avons ensuite discuté en détail de la mission générale du département d'audit interne chez Decathlon. Emmanuelle a expliqué que l'audit interne avait une approche par les risques. Ils participent donc au processus annuel de cartographie des risques du Groupe. Elle m'a ensuite indiqué que leur rôle principal est d'évaluer l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques au sein de l'entreprise. Ils visent à fournir une assurance raisonnable quant à la maîtrise des opérations et à la réalisation des objectifs fixés.

Missions d'audits RSE :

Nous avons abordé spécifiquement les missions d'audit liées à la responsabilité sociale des entreprises. Emmanuelle a mentionné que Decathlon accorde une grande importance à la RSE et intègre des critères sociaux et environnementaux dans ses pratiques commerciales. Elle m'a expliqué que la stratégie ambitieuse de Decathlon en la matière a poussé l'entreprise à se doter de ressources supplémentaires pour se donner les moyens d'atteindre ses ambitions. Emmanuelle est donc arrivée en 2022 pour augmenter le périmètre de l'audit interne aux sujets RSE. C'est la première personne à occuper cette fonction chez Decathlon. Elle a donc eu pour rôle de mettre en place cette démarche : identifier les risques RSE, revoir les feuilles de travail de chaque auditeur, les faire monter en compétences, les sensibiliser au sujet, se créer un réseau interne sur le sujet, etc… Emmanuelle m'indique que bien que le sujet soit nouveau, elle a réussi à faire progresser de manière importante les pratiques pour traiter ce sujet.

Conclusion :

L'entretien exploratoire s'est conclu en convenant d'un prochain entretien plus approfondi. Emmanuelle s'est montrée ouverte à partager davantage d'informations et d'expériences sur les missions d'audit interne liées à la RSE. Cela peut à la fois s'expliquer par sa motivation à améliorer ses pratiques dans le sujet, que par son appartenance au réseau Alumni de Paris Dauphine (l'interviewé et l'intervieweur ont la même école). Nous avons convenu d'une date pour cette prochaine rencontre.

Ce compte rendu de l'entretien exploratoire servira de base pour approfondir mes recherches et me guider dans la suite de mon mémoire. Les informations partagées par Emmanuelle sont précieuses et me permettront d'apporter des éclairages concrets sur l'approche de l'audit interne dans le contexte de la RSE.

B. Entretien n°2 : Auditeur interne développement durable

Participants : Emmanuelle SOLA ; Victor DELPOUX

Poste et entreprise de l'interviewée : Auditeur interne développement durable chez Decathlon

Date de l'entretien : 5 avril 2023

Durée : 90 minutes

Lieu : TEAMS

Compte rendu :

Thème 1 : Montée en compétence de la FAI sur les sujets RSE

Lors de l'entretien, Emmanuelle a partagé des informations sur l'organisation et le fonctionnement de l'équipe d'audit interne de Decathlon. Elle a souligné que toute l'équipe a bénéficié d'une montée en compétence grâce à un plan d'audit spécifique axé sur le développement durable. Ce plan vise à mettre en avant les risques prioritaires à adresser dans ce domaine.

Emmanuelle a également évoqué les initiatives de sensibilisation aux sujets environnementaux en dehors des missions d'audit. Par exemple, l'équipe a analysé son empreinte carbone pour prendre conscience de son impact. De plus, une charte d'audit interne a été mise en place, incluant des actions de sensibilisation telles que des rencontres avec d'autres services d'audit interne et des actions en faveur de l'association "Ma petite planète".

En ce qui concerne le renforcement des connaissances RSE des auditeurs internes, Emmanuelle a souligné que l'équipe travaille en collaboration avec l'équipe de développement durable pour fournir une formation spécifique aux auditeurs. Tout nouvel arrivant bénéficie d'une formation tronc commun de 2 heures, suivie d'une formation par spécialité.

Thème 2 : Approche de l'AI sur les sujets RSE

Emmanuelle a expliqué comment l'audit interne aborde la RSE en termes de missions, d'approche et de plan. Elle a mentionné la réalisation d'un plan d'audit spécifique sur le développement durable, qui est sous sa responsabilité. De plus, l'audit interne participe au processus de cartographie des risques, en analysant les risques groupes. Chaque risque est noté

par le responsable du risque, en prenant en compte les attentes des parties prenantes. L'auditeur interne joue ensuite un rôle de revue de la cohérence d'ensemble de la carte des risques.

Emmanuelle a précisé que l'audit interne n'est pas impliqué dans les phases de conception du dispositif CSRD, mais émet un avis sur la capacité de l'organisation à répondre aux exigences CSRD. L'approche d'audit se fait par processus, avec des audits croisés entre les sujets métier et le développement durable. Une option consiste à avoir une équipe dédiée au développement durable, mais avec un regard croisé d'un binôme pour assurer une vision complète. Une autre option est l'audit croisé, réunissant les expertises en finance et développement durable. Il existe également des auditeurs spécialisés en finance qui ont intégré le développement durable dans leur champ d'audit.

Concernant l'élargissement de périmètre dans les processus d'audit, Emmanuelle a expliqué qu'ils travaillent avec chaque expert métier pour enrichir leur programme de travail en intégrant des sujets liés au développement durable. Par exemple, dans le cadre d'un audit financier, ils examinent l'évaluation des stocks et la marge en lien avec des aspects ESG tels que les stocks remontants dans un modèle commercial circulaire. Ils cherchent également à ajouter de nouveaux sujets pour couvrir les risques liés au développement durable dans leurs audits, comme l'aspect environnemental dans l'ouverture de nouveaux magasins.

Emmanuelle a admis que l'organisation n'est pas encore suffisamment mature pour se fixer des objectifs spécifiques sur ces sujets, mais elle s'est efforcée d'établir une bonne connexion avec la direction du développement durable et de collecter les besoins internes. Pour elle, les objectifs actuels sont de se faire connaître, de dresser un état des lieux et de prioriser les sujets à traiter.

Thème 3 : Interactions et besoins des parties prenantes sur la RSE

En ce qui concerne les besoins des parties prenantes auxquels l'audit interne répond, Emmanuelle a indiqué que le directeur de l'audit interne et le comité d'audit souhaitaient avancer sur le sujet du développement durable au sein de l'audit interne. Il existe également un besoin interne de la direction du développement durable.

Emmanuelle a souligné le bon positionnement de l'audit interne chez Decathlon, étant considéré à 75% comme un business partner et à 25% comme un organe de contrôle. Cela permet d'avoir de bonnes relations avec la deuxième ligne de défense et les opérationnels. Elle

a également mentionné que le fait d'avoir un auditeur interne dédié au développement durable facilite la collecte d'informations, la compréhension des sujets et le renforcement des liens entre les différentes expertises.

En ce qui concerne la communication avec les parties prenantes internes, Emmanuelle a expliqué que l'audit interne et l'audit externe ont des missions différentes. L'audit interne a pour vocation d'éclairer les risques et de s'assurer que les dispositifs de niveau 2 permettent de les gérer, tandis que l'audit externe est axé sur la validation de la conformité DPEF (Déclaration de Performance Extra-Financière) et, à l'avenir, de la CSRD (Reporting Climatique et Social).

Malgré ces missions distinctes, il existe un lien entre les deux audits sur les risques extra-financiers. Les auditeurs internes peuvent également intervenir lors des comités d'audit pour apporter leurs expertises respectives.

En conclusion, cette interview avec Emmanuelle a permis de comprendre la montée en compétence de l'équipe d'audit interne de Decathlon sur les sujets RSE, ainsi que leur approche et leurs interactions avec les parties prenantes internes. Le développement durable est intégré dans les processus d'audit et l'équipe travaille à renforcer ses connaissances et son champ d'audit dans ce domaine.

C. Entretien n°3 : Manager audit interne développement durable & finance

Participants : Janine ; Victor DELPOUX

Poste et entreprise de l'interviewée : Manager auditeur interne développement durable et finance chez Decathlon

Date de l'entretien : 2 mai 2023

Janine. – Je me suis dit, en stage de fin d'études, j'avais quand même envie d'aller voir ce qui se passait un peu ailleurs, au cas où. J'ai commencé chez Decathlon. J'ai fait du management d'équipe, rien à voir avec l'audit financier. Je l'ai fait 6 mois. On m'avait proposé un poste à l'époque et je me souviens d'une conversation avec mes parents qui m'avait dit « Non mais en fait, on ne t'a pas payé des études pour qu'en fait, in fine tu finisses chez Decathlon. » Je te raconte parce que c'est important ce qui s'est passé après. Je suis partie chez EY. Là, j'ai fait la partie standard où j'ai passé quasiment huit ans. J'ai fait cinq ans d'audit financier et commissariat aux comptes. Ça, j'ai exercé à Nice. Et ensuite après, j'ai fait trois ans de conseil et d'accompagnement. J'ai évolué, je n'ai pas fait que de l'audit, j'ai fait du conseil après.
J'ai pu exercer aussi dans différentes villes puisque je suis aussi allée à Shanghai où j'ai passé quatre mois là-bas. J'ai formé des équipes sur place pour essayer aussi de partager nos méthodes de travail de EY France et de pouvoir aussi m'assurer que toutes les filiales qui étaient présentes en Chine puissent avoir le même niveau d'assurance. Et après, je suis allée sur Marseille où j'ai fait les missions de conseil. Après huit années chez EY, j'ai décidé enfin de m'écouter et je suis revenue à mes premiers amours. C'est à dire que j'ai rappelé mon patron de chez Decathlon de l'époque, donc huit ans auparavant, qui m'a dit « Écoute, c'est avec grand plaisir ». Parce qu'on était restés en contact. On était loin, mais voilà. Il m'a dit « Reviens chez nous. Aujourd'hui, je pense que tu as huit années dans un cabinet, donc ça veut dire que tu as une forte verticale sur la partie audit. Reviens chez nous via le pan de l'audit interne, parce que pour l'instant, c'est ce que tu sais faire de mieux. Et ensuite, après, on travaillera avec ton projet ». Et donc ça fait trois ans que je suis chez Decathlon.

Maintenant, je suis dans ma troisième année. Et j'ai voulu faire 1 000 projets chez Decathlon parce que quand t'arrives dans cette boîte, il y a plein de choses à faire. Et pour l'instant, ça se passe bien à l'audit interne parce qu'en fait, je me rends compte qu'on rayonne pas mal sur tous les pays, parce qu'on est présents dans tous les pays et nous, on va sur place, donc on va auditer les pays. On est présents dans 70 pays.

Ce qui est plutôt cool chez Decathlon et par rapport à l'audit externe, c'est qu'on a une vraie vision 360 de la boîte.

Victor. – D'accord, très transverse.

Janine. – Très transverse, exactement. Et on n'est pas que sur des thématiques liées à la finance. Aujourd'hui, oui, bien sûr, je fais des audits financiers, mais pas que. Je fais aussi des audits thématiques, c'est à dire qu'on peut mixer et mélanger les compétences ou cross, comme on appelle, et où on monte tous plus ou moins en compétences par rapport à la verticale de l'autre auditeur qui est avec toi.

Cette approche comme ça, un peu généraliste, un peu... Je ne sais pas, moi, on a audité, par exemple, les franchises. Toutes les franchises de chez Decathlon en tout, on a 25, par exemple, qui sont éparpillées dans le monde entier. Ça va d'Ile Maurice, la Réunion au Liban, en Arabie Saoudite.

Victor. – D'accord, partout.

Janine. – Voilà. Et on l'a abordé, par exemple, sur la partie sécurité des hommes, sécurité des personnes, mais également sur la partie le pan contractuel, légal, et sur la partie financière également. On avait vraiment une overview sur différentes thématiques et différentes problématiques, mais on a tous mutuellement passé du temps sur la mission de l'autre.

Victor. – D'accord, c'est complémentaire. Vous enrichissez le travail de l'autre.

Janine. – Exactement. Si demain je veux faire un audit safety en pays avec le collaborateur avec qui je suis partie, le but, c'est que moi, je monte en compétence sur ces parties là et que je puisse aussi assurer cette partie-là demain. Pas forcément toute seule, on essaie toujours d'être deux quand on part. Toujours avoir un miroir et un regard extérieur et ne pas foncer la tête baissée si parfois on n'est pas dans le bon. Mais du coup, on a ce vrai truc qui est et la vision transverse et le fait que du coup, on rayonne vraiment localement partout dans le monde. C'est hyper puissant. Aujourd'hui, c'est l'un des rares je pense que ce n'est vraiment pas ce que j'avais vécu chez EY. Ça m'avait changé et ça m'a permis aussi de me donner davantage de sens. Aujourd'hui, c'est ce qui me fait me lever le matin, c'est de me dire que je donne aussi accès à des gens qui sont très loin du groupe, d'avoir accès à plein de choses et de les faire monter en compétence.

Victor. – D'accord, donc toi, la vision que t'as du métier, c'est en lien fort avec les filiales et plutôt une vision business Partner, les aider à monter en compétence, plutôt qu'une vision de contrôle, dire le process est respecté ou pas.

Janine. – Exactement. En fait aujourd'hui, je me suis rendu compte qu'on était les seuls à pouvoir avoir cette vision aussi transverse. On est les 15 personnes chez Decathlon où il y a 100 000 collaborateurs à avoir une vision 360, à pouvoir faire un benchmark entre les différentes filiales que l'on a, à pouvoir partager les bonnes pratiques. Aujourd'hui, on a encore beaucoup de travail à faire dessus. C'est à dire qu'aujourd'hui, la vision de l'audit interne par les filiales est vraiment très liée à la vision de contrôle. Plutôt, on va dire en mode les cowboys qui arrivent et qui viennent juste voir ce qui se passe, versus aujourd'hui, moi, je veux clairement qu'on communique sur cette partie-là, où c'est faire monter en compétence les collaborateurs, arriver à leur partager les bonnes pratiques qu'il y a en interne chez nous, arriver à créer des ponts, arriver à être le liant.

Victor. – D'accord, le liant entre le groupe et les filiales.

Janine. – C'est moi et c'est ma façon de voir les choses. Après, d'autres auditeurs vont te dire des trucs complètement opposés ou en tout cas, complètement différents. Mais je pense que ça, tu le sais déjà.

Victor. – Oui, c'est vrai qu'en fonction de l'approche qu'on a, c'est vrai que je pense que le métier d'auditeur interne, je pense qu'il est amené à évoluer positivement si on se place dans un rôle de business Partner. Je pense que c'est ce qu'il faut faire pour le groupe. Ok, donc très clair. Et ensuite, si on se recentre un peu sur les sujets de développement durable. J'ai compris qu'Emmanuelle était arrivée il y a à peu près un an chez Decathlon et qu'elle avait commencé à inculquer et mettre en place des process de développement durable dans l'équipe d'audit interne. Toi, ça a eu quel impact pour toi ? Est-ce que tu as eu une évolution de périmètre ? Comment tu es montée en compétence sur ces sujets-là ?

Janine. – Quel impact pour moi aujourd'hui, Emmanuelle, elle nous a juste éclairé sur des choses que l'on ne connaissait pas. Au-delà du métier, déjà, même moi dans mon quotidien, en fait, tu vois, n'étant pas forcément éduquée par des personnes qui étaient très à cheval sur ces sujets-là, j'ai toujours consommé sans forcément être au courant de ce que ça pouvait avoir comme impact, etc. Et en fait, au fur à mesure, je pense qu'au-delà de la prise de conscience, je pense que ce qu'elle a apporté à l'équipe aujourd'hui, c'est un changement parfois, mais un peu à 180 degrés d'une certaine vision où avant on était un peu en mode « on va tout défricher, on

y va à fond et on y va à balle » à quelque chose de responsable, à quelque chose qui a du sens et qui en même temps, il ne faut pas non plus axer trop sur ça parce que du coup, parfois, on en perd juste de pourquoi on le fait. Mais aujourd'hui, je trouve que grâce à elle, on a eu tu sais « C'est comme s'il y avait toute une partie du jardin qu'on n'avait absolument pas identifiée ».

Victor. – D'accord, donc tu as élargi le scope ? Élargi le scope le plus loin possible. Ça, ça se traduit concrètement par des feuilles de travail plus étoffées de ton côté ?

Janine. – Concrètement, qu'est - ce qu'elle a fait ? Je pense qu'elle l'a pris sur plusieurs pans et c'est pour ça qu'elle fait aussi partie du projet de l'équipe qui a été réécrit. Et aujourd'hui, il y a tout un pan sur la partie sustainability. Mais au-delà de ça, concrètement, ce qu'elle a fait, c'est que dans nos programmes de travail aujourd'hui, on peut très bien mettre de la sustainability partout. Et le but, c'est qu'aujourd'hui, c'est qu'on arrive à éclairer les audités. Donc, en fait, c'est que chez nous, on arrive à introduire un vrai programme de travail sur la partie développement durable et qu'en plus, on arrive à rayonner encore plus large sur nos audités, toutes les parties prenantes qui vont prendre part à tout ça. Aujourd'hui, son travail, c'est un travail qui, je pense, lui fait peur parce qu'aujourd'hui, elle fait prendre conscience à plein de gens et elle ne se rend pas compte du pouvoir ou en tout cas de l'impact que ça peut avoir chez certains. Et ça lui fait peur parce que ça veut dire que pour elle, elle endosse un rôle qui aujourd'hui n'est pas du tout accompagné et qui aujourd'hui aussi, on ne se rend pas compte, mais c'est des types de profils qui sont un peu seuls dans l'entreprise.

Et je trouve que cette partie-là, aujourd'hui, même moi qui suis maintenant... Je reprends moi le pôle sustainability finance, donc on veut vraiment faire un socle commun. En fait, on maintenant, on parle plus de cette finance sans la sustainability. Mais aujourd'hui, même moi, je ne suis pas armée pour pouvoir l'accompagner au mieux. Pourquoi ? Parce que, en étant sa manager, je n'ai pas les billes nécessaires pour parfois comprendre des profils comme ça, qui sont des profils pas sensibles sur ces sujets là et qui en même temps. Je ne sais pas si c'est du soft ou du hard skills parfois, mais je me dis, j'ai l'impression que parfois, elle prend tellement conscience de l'impact sur potentiellement tout ce que ça peut avoir pour la planète et ce qui peut se passer que parfois, je la sens sensible et fragile à tout ça. Ça devient très lourd pour elle et je me dis, putain, même nous, on n'est pas câblé dans l'accompagnement de ces personnes-là.

Victor. – D'accord. Ok. Je vois d'accord le sujet. Et donc après, sur toute la partie formation, sur ça, comment ça se passe ? Est-ce que vous avez des actions mises en place, justement, pour

toi, de ton côté, monter en compétence, mieux les comprendre et des formations pour Emmanuelle, essayer de l'accompagner ou il n'y a pas du tout, pour l'instant, de plan d'action pour essayer de pallier à ces soucis ?

Janine. – On a fait des formations, si tu appelles ça des formations, par exemple, on a fait la Fresque du climat. On va dire qu'on a fait des formations qui sont très marquantes, mais on n'a pas fait des formations d'accompagnement dans le sens où on est là pour évoluer petit à petit et vous accompagner dans le changement entre Finance et demain, Value. Parce que maintenant, on ne veut plus parler d'un CFO, donc un Chief Financial Officer, mais d'un CVO. Même nous, dans cet accompagnement-là, c'est en cours, c'est adressé chez nous, c'est adressé chez Decathlon, mais par contre, le comment, il n'est pas encore écrit. Pour l'instant, on est toujours un peu dans l'expectative. On sait qu'il y a un vrai sujet, on sait que c'est un peu l'alerte et que dans le comment, il manque des éléments quand même.

Victor. – D'accord, OK, très clair sur ça. Et donc ensuite, quand tu fais tes audits, donc Finance & Sustainability, la perception des audités, tu m'as dit que c'était un peu en arrivée sur le contrôle, les audités avaient un mauvais ressenti.

Mais ensuite, quand vous allez sur place, est ce que vous arrivez un peu à changer cette vision-là ? Est-ce que les audités sont à l'écoute ou ils sont plutôt dans, on va dire, réticents ? Ils sont à l'écoute ?

Janine. – Complétement. Ça fait maintenant deux ans et demi depuis qu'on va en pays. Après, je le vois derrière, surtout, c'est que les audités te recontactent pour une thématique, une problématique, ils veulent ton avis. Et donc, en fait, tu te rends compte que tu... Je ne dis pas qu'on a suscité des vocations parce qu'on n'en est pas à ce point-là, mais en tout cas, je pense qu'on a semé, on a fait prendre conscience et ça, c'est déjà énorme. Aujourd'hui, on les a éclairés et ils ont bien vu à un moment donné qu'on n'était pas juste là pour les juger, mais bien là pour les accompagner.

Victor. – D'accord, donc c'est un petit déclencheur que vous arrivez à avoir quand vous allez sur place. Et ensuite, vous avez une communication, tu dirais, en décalé pour traiter spécifiquement les sujets environnementaux, donc sustainability par rapport à la finance, ou vous êtes alignée ? C'est à dire, est ce que vous allez avoir une approche plus pédagogique sur la sustainability parce que c'est un sujet qui est nouveau ? Ou est-ce que vraiment la communication identique, quel que soit le thème, le sujet ?

Janine. – Alors pour l'instant, on en parle hyper récemment parce que sur la Roumanie, on est partis en Roumanie il y a une semaine avec Emmanuelle justement. Et en fait, ce n'était pas encore dans la lettre de mission, la partie revue de la sustainability. Mais ce qu'on a fait, c'est qu'on a fait une revue à blanc en expliquant à la directrice financière que ça n'impactera pas le niveau de l'audit et pour commencer à éprouver le work programme qu'on a mis en place sur la sustainability. La prochaine mission, on l'écrira dans la lettre de mission et on fera en sorte que ça soit appliqué comme la finance, c'est à dire que le process sur la sustainability sera à la même hauteur que la finance. On va commencer à dresser les sujets sur ça, vraiment.

Victor. – D'accord, donc ça aurait une communication au même niveau. Ok.

Janine. – Exactement.

Victor. – Et donc après, il n'y a pas une crainte des audités quand ils voient apparaître la sustainability dans les programmes d'audit alors qu'auparavant, ça n'y était pas du tout ? Comment ils le perçoivent cette évolution du scope ?

Janine. – La DAF était très contente qu'on lui dise que c'était une revue à blanc parce qu'elle expliquait justement qu'elle n'avait pas eu les moyens pour mettre justement au niveau attendu par le groupe. Et donc du coup, oui, tu as raison, sur ça, ils ne sont pas accompagnés, mais comme beaucoup de choses sur d'autres sujets. Et en fait, si on ne commence pas à les adresser, on ne pourra jamais les adresser. Je pense que là où tu as raison, c'est qu'il faut qu'on fasse aussi une vraie sensibilisation en expliquant que maintenant, c'est nouvellement un nouveau process qui va être mis en place, mais que ça soit comme la finance. Je veux que ça soit un non sujet, qu'à un moment donné, ça rentre dans les mœurs.

Victor. – D'accord, il faut adresser le sujet pour déclencher un vrai travail de fond.

Janine. – Exactement.

Ça permettra aussi de mettre en route toutes les parties prenantes autour qui vont devoir se mettre en action, qui vont devoir du coup fiabiliser réaliser les outils. S'il n'y en a pas un qui décapsule, malheureusement ou heureusement, je n'en sais rien, mais on en sera encore là, tout pareil dans trois ans.

Victor. – D'accord. C'est le déclencheur qu'il faut. Ensuite, toi, tu te sens aussi à l'aise à parler de sujets de développement durable que financiers ou tu sens quand même qu'il y a un petit décalage sur ces sujets-là ? Est-ce que tu es un peu moins à l'aise, un peu moins confort à émettre des recommandations ou des jugements sur les process sustainability ?

Janine. – Aujourd'hui, au regard de comment est le programme de travail, je me sens à l'aise. Pourquoi ? Parce qu'on a une approche par process, donc on revoit des process et on s'assure quand même des B. A. Ba et des BASIC qui sont, par exemple, la gouvernance, de savoir si tout est bien aligné, s'il y a bien un contrôle interne en place, si ce qu'on met en place, si les moyens sont bien en lien avec la stratégie qui est poussée. Donc ça reste quand même assez macro et je n'ai pas forcément besoin de bien maîtriser la vertical sustainability. En revanche, quand on va aller vraiment dans le détail, là, oui, clairement. Quand on va parler d'impact CO2 ou, je ne sais pas moi, de gestion des déchets ou ce genre de choses, n'étant pas du tout dans ce domaine-là d'activité et n'ayant pas peut être aussi les réflexes de comment me documenter, comment avoir la bonne information, parce qu'il y a tellement d'informations sur cette partie-là que du coup, tu dis OK. Et c'est pour ça aussi qu'on recrute Emmanuelle aussi, pour qu'on puisse avoir quand même quelqu'un sur qui se fier. Et. Voilà.

Victor. – Et toi ensuite, si j'ai bien compris, tu prends le rôle de manager sustainability finance. Et donc toi, après, est ce que tu penses que tu vas avoir un travail de monter en compétence pour essayer de maîtriser plus en profondeur les sujets sustainability ou tu penses que ça suffit pour toi en tant que manager de maîtriser uniquement le macro sur la sustainability ? Ou est-ce que tu penses qu'un manager doit quand même monter en compétence sur ces sujets-là, de manière plus profonde ?

Janine. – Je pense que ça va dépendre de notre projet. Si demain mon patron demande que même les managers soient experts des sujets, ça fera sens qu'on le fasse. En revanche, si on me demande de bien accompagner Emmanuelle sur sa capacité à se développer, sa capacité à aujourd'hui trouver les bonnes connexions chez nous, sans forcément comprendre vraiment son expertise de fond en comble. Et c'est souvent d'ailleurs ce qu'on demande à un patron, ce n'est pas forcément d'être le meilleur, mais c'est surtout de pouvoir savoir bien accompagner ses collaborateurs. Je sais que je ne pourrai pas maîtriser et surtout rattraper autant d'années d'expérience d'une personne comme Emmanuelle, qui a fait cinq ans chez Mazars et qui a pris parti chez Actionnables, versus une personne comme moi qui a fait huit ans chez EY, personne ne pourra rattraper mon expérience. En revanche, là où tu as raison et là où je pense que tu as clairement raison, c'est que je vais ressentir des limites dans mon management quand je ne comprendrai pas l'impact que ça aura sur elle. Ça, ça m'est déjà arrivé, c'est pour ça que je te le partage, c'est qu'à un moment donné, tu dis que ta collaboratrice, elle a l'air stressée, pas bien, alors que pour toi, ça a l'air d'être juste quelque chose de normal.

Et tu dis, est ce que c'est juste ma compréhension du fond du problème lié à, je ne sais pas moi, réchauffement de la planète, des trucs qui aujourd'hui ne vont pas me faire écho autant qu'à elle.

Oui. C'est une espèce de conscience en fait.

Victor. – C'est ces deux visions décalées, au final qu'il peut y avoir et c'est comment essayer de réaligner ces deux visions pour le manager au mieux.

Janine. – Exactement. Et c'est surtout comment arriver au mieux à la comprendre, elle, sans lui empêcher d'aller plus loin. En lui montrant qu'elle est quand même dans une boîte aujourd'hui qui est à 1000 lieux de là où elle voudrait qu'elle soit, mais qu'en même temps, on a besoin d'elle. Et tu vois, c'est quand même arriver à faire un pont entre elle et cette boîte-là, qu'elle arrive au mieux à avoir le moins de frustration possible et en même temps qu'elle puisse vraiment exprimer toute sa potentialité. Et ça, je pense que c'est hyper dur et surtout sur des sujets comme ça que l'on maîtrise moins que les autres.

Victor. – Oui, c'est sûr, qui ne sont pas communs encore. Non, je comprends. Il y a un vrai problème sur ça. Non, c'est un vrai sujet. Et ensuite, toi, sur l'évolution dans le futur du rôle d'auditeur interne avec les sujets de développement durable, est ce que tu penses que ça va aller plus loin que là où vous en êtes aujourd'hui ? Ou est-ce que tu penses que vous allez rester comme vous êtes aujourd'hui avec ce même fonctionnement, où vous avez un auditeur spécialisé, des cross audits et vous traitez, vous adressez les sujets comme ça et vous avez mis le process sustainability au même niveau que les autres ? Ou est-ce que tu penses que la sustainability, ça va se dégager encore plus et ça va devenir le process phare pour les

entreprises ?

Janine. – Je pense qu'aujourd'hui, la sustainability va nous permettre d'auditer différemment. Ce qui est en train de se passer, c'est que pour l'instant, l'audit interne, on est là pour regarder toujours derrière et faire un état des lieux des risques à date, mais jamais regarder les risques futurs. Ce qui se passe avec la sustainability, c'est qu'à la base, à aujourd'hui, les risques... Mis à part de dire que les sujets ne sont pas adressés et qu'il n'y a rien, mais par contre, les risques de demain, ils sont quand même à anticiper et à appréhender. Je me rends compte, on a beaucoup avec Manu de... On se rapproche un peu un petit peu sur cette partie-là, parce qu'on est souvent en train de constater des risques passés à l'audit interne et on n'est jamais vraiment sur les risques prospectifs et les risques qui peuvent arriver potentiellement demain.

Cette façon qu'elle a, d'aller, d'anticiper ce qui se passe fait que du coup, même si on l'audit interne se pose la question de savoir comment nous aussi, on va pouvoir prendre le pli sur cette partie-là et pouvoir même l'appliquer sur les autres process, ce qui ferait sens. Parce que par exemple, sur la partie humaine typiquement, tes recrutements, les talents de demain, est ce que demain on va travailler en full remote ou pas ? Il y a tellement de sujets à aller anticiper qu'aujourd'hui, la sustainability, pour moi, ça va être précurseur sur plein de sujets et sur notre façon d'appréhender les choses.

Victor. – D'accord, ça va être un vrai déclencheur qui va permettre de repenser à la manière d'auditer.

Janine. – Clairement. C'est ma vision à moi.

Victor. – C'est intéressant. Là, on parlait de risque. Aujourd'hui, il y a beaucoup d'entreprises qui raisonnent approche par les risques, uniquement centré sur les risques. Il y a maintenant quelques entreprises qui mettent en place des cartographies « Risques et opportunités » pour à la fois adresser les deux. Est-ce que ça, c'est des sujets que vous traitez, vous ? Est-ce que vous avez une vision aussi opportunité sur les sujets ou pas du tout ? C'est vraiment l'approche

risque ?

Janine. – Pas du tout à l'audit interne, en tout cas, mais c'est une très bonne question parce que ça peut faire sens aussi à certains profils qui ont besoin d'identifier des opportunités plutôt que des risques. Et tu as raison, parce qu'on est souvent confronté à des gens qui sont très business et qui ont besoin de savoir que c'est au lieu d'un risque, c'est une opportunité et c'est quelque chose de positif, en fait, et pas que négatif. Mais non, ce n'est pas chez nous.

On ne l'a jamais appréhendé comme ça, mais c'est une très bonne question.

Victor. – Non, c'est vrai que peut être sur la communication envers les audités, leur transmettre des messages opportunité plutôt que risque. Très intéressant. J'ai traité toutes les questions que j'avais. Non, c'est très intéressant.

Janine. – Chez JC Decaux, tu restes combien de temps là-bas ?

Victor. – J'avais fait mon stage de césure donc j'avais fait six mois donc là j'ai fait une alternance. Donc là ça fait un an et demi que je suis chez eux. Et donc là je termine mon alternance fin août donc je verrai si je continue chez eux en CDI ou ce que je fais. Mais voilà en tout cas j'y suis jusqu'à fin août.

Janine. – D'accord. Et ça t'a plu ou pas ?

Victor. – Ça m'a vraiment plu dans le sens comme tu l'as dit au début avec nous et chez Decaux c'est un groupe comme Decathlon où on est présent dans 80 pays donc on a un fort lien avec les filiales, on se déplace. Donc ça c'est vraiment quelque chose que j'apprécie parce qu'au final c'est le lien qu'on fait entre le CORP et les filiales et après ça m'a vraiment permis d'avoir la vision transverse. Nous on est que des auditeurs généralistes mais bien sûr il y en a qui sont plus plus à même en fonction de profil et de la finance ou d'autres process et ça m'a permis d'avoir vraiment la vision transverse de l'entreprise et c'était quelque chose que je recherchais et je pense que c'est intéressant pour même se positionner demain dans un job, voir quelle est l'interaction qu'on peut avoir et tout ça. L'audit interne, c'est vraiment bien on apprend beaucoup tant professionnellement et humainement avec les rencontres qu'on fait dans les filiales. Donc je pense que c'est un beau job et comme tu dis, c'est le seul job. Je pense qu'on peut avoir la vision 360, sur l'entreprise, sur les process. Donc oui je pense que c'était très formateur pour moi en tout cas. Non non j'ai beaucoup aimé.

Janine. – Le seul point, un peu de frustration que je vois, c'est que tu ne crées pas en fait.

C'est juste le point et ce n'est pas sur la partie opérationnelle. C'est très frustrant pour si tu as un profil plutôt défricheur ou si c'est un profil qui est justement plus dans l'action.

Victor. – Non mais c'est vrai que par rapport à ça je pense que c'est formateur mais à un moment donné je pense qu'on a envie de passer le cap et de mettre les mains dans le cambouis si je peux dire, de faire des choses et tout ça. Et je pense que voilà, je vais continuer dans l'audit interne pour me former, mais il y aura un moment où j'aurais envie de basculer sur l'opérationnel sûr, mais je pense que c'est un peu le job.

Janine. – Puis peut être que tu reviendras après avec une autre vision parce que ce qu'il y a de bien dans l'audit interne c'est qu'on peut aussi se nourrir de personnes opérationnelles en fait. Justement, après elles reviennent avec ça, tu reviens avec leur expérience.

Victor. – Non c'est vrai, c'est très enrichissant. Les profils sont variés à l'interne, on voit les audités, on est exposés au management aussi. Donc on travaille heart skills et soft skills donc c'est bon. C'est un job qui est très intéressant et que j'apprécie beaucoup.

Janine. – Je ne sais pas si elle te l'a dit Manu mais on rencontre pas mal de directions d'audit interne pour justement échanger.

Victor. – Oui, elle m'avait proposé de le faire mais il n'y a pas de soucis. J'en ai parlé à mon directeur, il était ouvert à échanger, à faire des rencontres donc quoi ? Il n'y a pas de soucis, il verra si on peut organiser ça ensemble, il n'y a pas de soucis là-dessus et je pense que se sera avec plaisir pour les équipes de JCD.

Janine. – Ce serait plus sur des partages de bonnes pratiques, savoir un peu comment vous par exemple vous montez une cartographie des risques, comment vous identifiez les risques majeurs par exemple à quoi s'apparentent vos audits ? Quand tu parles des audits, est ce que vous avez des outils de financiers ? Est-ce que vous avez eu des audits de sécurité ? Est-ce que je fais, tu vois ? Savoir un petit peu. Un partage de bonnes pratiques.

Victor. – Clairement, on peut organiser ça oui. Je vais en parler à mon directeur et je reviens vers toi si tu veux. Il n'y a pas de soucis avec moi.

Janine. – Carrément, d'accord. Parce que je pense que ça peut être toujours bien. Après parfois je me dis que ce n'est jamais du temps perdu et puis c'est bien d'avoir une approche rien que là dans notre échange. Il y a plein de choses sur lesquelles tu m'as donné... Tu fais écho déjà et où en même temps même je me pose des questions sur des choses qu'on a toujours mises en place. Tu vois, c'est toujours bien d'avoir un regard extérieur. On partage notre pratique.

Victor. – Oui, c'est sûr. Non mais top on fait ça. Mais bien sûr et je pense que c'est enrichissant pour les deux les deux boites et pour nous donc non top. Mais je reviens vers toi, j'en parle à mon directeur et on s'organise ça.

Janine. – Parfait. Bon Victor avec plaisir.

Victor. – Beaucoup de réponses de ta part, c'est très enrichissant et merci. C'est un plaisir de t'avoir rencontré et je te recontacte pour essayer de monter cette réunion.

Janine. – Parfait ! Ça marche !

Victor. – Je te souhaite une bonne après-midi.

Janine. – Merci. Salut !

D. Entretien n°4 : Contrôleur de gestion développement durable

Participants : Chloé ; Victor DELPOUX

Poste et entreprise de l'interviewée : Contrôleur de gestion développement durable chez Decathlon

Date de l'entretien *:* 2 mai 2023

Retranscription :

Victor. – Merci. Si je comprends bien, tu es en contrôle de gestion – développement durable, sur tous les sujets développement durable.

Quelles sont donc tes missions au quotidien sur ces indicateurs extra-financiers ?

Chloé. – C'est un peu particulier car j'ai deux casquettes :

Une casquette sur la France sur où là mon rôle c'est de mettre à disposition de tous les magasins français sur leurs indicateurs de performance sur l'environnement c'est à dire je leur mets à disposition la donnée que j'ai compilé, mise en valeur pour qu'ils puissent avoir accès à leurs chiffres d'affaire développement durable, écodesign, leur pourcentage d'écomobilité (personnes qui viennent au travail en vélo)

Victor. – Tu fais donc le tableau de bord que tu partages avec les opérationnels ?

Chloé. – Exactement. Je fais ça sur la France. Mais aussi sur la France, je fais aussi la trajectoire CO2 du pays je fais en sorte d'obtenir des différents acteurs que l'on a sur le sujet leurs projections d'activité par exemple je vais demander au responsable d'énergie est-ce que tu as pour l'an prochain 2024 une idée de combien tu veux baisser la consommation énergétique par m2 ou combien tu comptes acheter d'énergie renouvelable ? Je suis donc le relais de différents acteurs sur tous les sujets d'énergie, de mobilité, de transport … et ainsi avec ces données compilées je fais une trajectoire CO2.

Victor. – D'accord. Tu es donc rattachée à la direction développement durable et plus à la direction financière ?

Chloé. – Oui, ça c'est sur le côté France.

Sur la casquette United. C'est là que je me suis faite auditée. Je suis sur à peu près la même équipe sauf que je m'occupe une fonction plus cross, je fais en sorte de mettre à disposition les bons outils, les bonnes données pour les pays à ce moment-là et non plus les magasins, puissent s'animer sur leurs performances. C'est à dire que nous l'objectif en gros c'est de faire en sorte que tous les pays demain aient une vision claire de leurs indicateurs de performance planète. C'est à dire est-ce qu'ils sont dans le bonne direction par exemple sur l'atteinte de leur objectif de baisse de CO2 parce que Decathlon a pris un gros engagement sur la baisse de cO2 jusqu'en 2026 du coup cela est décliné par rapport à tous les pays et activité. Il faut qu'eux puissent avoir des photos et se dire : Ah OK ! On est on track ou pas ?

Et moi, mon rôle c'est qu'eux puissent suivre cette performance-là. C'est à dire dans les outils, dans la donnée car la donnée vient de plein d'endroits différents, comme partout elle n'est pas toujours fiable, tour de contrôle c'est un nouveau sujet dans l'entreprise et il y beaucoup de choses à construire. Donc on est en train de mettre à disposition des outils, avant on faisait ça sur google sheet maintenant on essaie de transférer cela sur un vrai outil un peu plus professionnel avec tour de contrôle, faut mettre toutes les données à disposition, faire en sorte qu'elles soient fiables, gérer l'outil et animer les pays en fonction de ça. Bon ok se dire là maintenant je suis sûre de ma donnée, elle est fiable, je la mets à disposition sinon vérifier ce qui se passe.

Victor. – Et donc là tu es en interaction avec tous les pays du groupe ou tu es en scop ?

Chloé. – Oui avec tous les pays.

Victor. – Donc toi c'est sur la donnée, les outils que tu apportes, un soutien aux filiales pour les aider et donc tu as été auditée par Emmanuelle et quel était l'objet de cet audit ?

Chloé. – C'était sur la trajectoire CO2, pour voir si ça marche en fonction des engagements que l'on a pris. Sauf que jusqu'ici c'était fait dans google sheet et donc tout le monde avait accès ce n'était pas hyper clean la gestion n'était pas claire et il n'y avait que les leaders du développement durable qui étaient impliqués dans ce process. On a donc voulu changer cela parce que chez Decathlon le CO2 prend une importance de plus en plus grande c'est l'engagement que l'on a pris en termes de baisse de CO2 à 2026. Ils vont être suivi par la nouvelle DG c'est dans le spot light de l'entreprise, ce qui n'était pas le cas avant. Du coup, on se retrouve à avoir un capitaine dans le spot light et à se dire : ah mais attendez parce que nous on fait avec google sheet donc tu vois !

Victor. – Ah oui donc il fallait monter en compétence là-dessus.

Chloé. – Exactement, il faut professionnaliser le truc, faire en sorte que ce soit plus fiable, plus automatique, plus accessible par tout le monde et donc on a décidé de passer tout cela sur l'outil de pilotage de trajectoire financière. L'objectif de ça c'est d'avoir le même outil comme ça on n'a pas besoin de chercher dans mille endroits différents et la trajectoire Co2 elle est intimement envoyée avec la trajectoire économique. Cela pour plein de raisons différentes si par exemple dans la trajectoire économique ils disent ok on compte faire +50 % de quantité, plus 50 %de m2 parce que on va ouvrir, on va être en pleine expansion dans des pays cela va avoir forcément un impact CO2, car plus de quantité, plus de CO2, plus de clients, plus de consommation énergétique. Donc on a mis sur le même outil pour que tout ces indicateurs financiers qui servent à calculer l'impact CO2 soient directement reliés au même endroit et faire en sorte que demain et même aujourd'hui du coup d'embarquer les financiers avec nous. Parce que jusqu'ici les financiers chez Decathlon comme à peu près partout ils s'occupent de la finance c'est les CFO. Aujord'hui ça a été annoncé il y a quelques semaines par le DAF Decathlon que les CFO deviendraient des CVO et animer plus ou moins la performance financière comme ils faisaient jusqu'à présent comme ils le font dans toutes les entreprises mais aussi la performance environnementale, humaine du coup ça va arriver dans leur scope. C'est la théorie pour l'instant il faut les former etc … mais on savait que c'était en train d'arriver et on s'est dit les financiers demain vont être hyper impliqués dans cette écriture de trajectoire CO2 aussi et donc on s'est dit que cela est un vrai sens que ce soit sur le même outil que le leur.

Donc l'audit a porté sur ce nouvel outil : comment ça marche etc ..et sur tout projet … qui va avec. C'est à dire quand on demande aux pays de faire une trajectoire CO2 à quel moment, comment on les accompagne, comment on les forme, est-ce qu'ils ont bien compris, comment on les anime derrière etc … En gros comment on s'assure que l'on va arriver là où on a besoin d'arriver ?

Victor. – Emmanuelle t'a auditée seule ou il y avait aussi un auditeur financier ?

Chloé. – Il y avait un auditeur financier aussi, il y avait Fanny C c'était intéressant car il y avait la double casquette. Fanny est sensibilisée à ces sujets-là donc je pense qu'elle a appris beaucoup de choses.

Victor. – Comment as-tu perçu cet audit ? Est-ce qu'il y a eu une vraie valeur ajoutée ? Quel feed back donnerais tu sur cet audit ?

Chloé. – La grosse valeur ajoutée pour moi, c'est de tout mettre sur papier mais aussi de donner une vraie légitimité parce que ça c'est aussi en train de revenir chez nous car autant l'audit interne ça fait un bon bout de temps que ça existe chez Decathlon c'est reconnu, entre guillemet ça fait peur car ça a un vrai mandat autant le développement durable pas encore. C'est en train de venir, c'est en plein milieu du spotlight, on va prendre de l'importance mais aujourd'hui quand on va toquer à la porte de quelqu'un et on va dire : il me faudrait une tour de contrôle pour cet outil x ou y, la personne s'en moque totalement. Alors que maintenant vu qu'on a eu un audit on peut obtenir des choses plus facilement en disant : c'est l'audit qui le demande.

Victor. – Cela te permet donc de plus pousser, d'avoir de légitimité auprès des autres acteurs de Decathlon.

Chloé. – Exactement. Et ça fait toujours plus sérieux de dire : ce sont des points d'audit, il faut absolument le faire. Et cela aide.

Victor. – Donc c'est un vrai levier d'action pour engager et avancer sur ces sujets. Tu as dit « l'audit interne qui fait un peu peur. Tu l'as perçu comme la police qui vient te contrôler ? ou comme une aide ? »

Chloé. – Non ils vont vraiment chercher très haut au niveau de la hiérarchie donc ça ne fait pas : Madame D qui demande quelque chose. Je pense que ça joue beaucoup sur l'humain mais Emmanuelle est quelqu'un de très sympa, Fanny est une de mes potes et honnêtement pas de stress dans le sens où nous, dans notre service tout est récent et le flot de nouvelles responsabilités, de nouvelles urgences, nouvelles pressions que l'on a, c'est nouveau donc en fait je n'ai pas honte. Oui tout est « dégueulasse » mais en fait on vient de commencer dessus et c'est en train de se mettre en place.

Victor. – Tu t'es dit : Tout est à faire, c'est entrepreneurial dans la démarche et donc il faut essayer des choses, il n'y a pas à avoir honte mais on va progresser sur les sujets.

Chloé. – Du coup l'audit super, ce jour-là donc nous aussi on a apprécié… l'audit est arrivé en janvier et autant dire qu'en janvier l'outil n'était toujours pas clean enfin ce n'était pas clair ce qu'on allait faire. En plus la gouvernance il vient d'arriver il y avait quelques mois octobre, novembre et donc toute la gouvernance qui en découle est encore en train de se mettre en place. Donc on n'était pas clair dans l'animation de la performance planète : qui allait faire quoi ? par exemple. Mais pareil on n'a pas honte parce que c'est le flou partout dans l'entreprise en ce

moment et c'est en train de se mettre en place. L'audit est arrivé très vite. Du coup pas de pression.

Victor. – Et donc le résultat de cet audit ? Quelle est ta perception ?

Chloé. – Ce que j'ai bien aimé c'est qu'il y avait une sorte de « to do » qu'on avait tous plus ou moins en tête.

Victor. – Qui a formalisé, mis sur papier.

Chloé. – Exactement. Concrètement lors du retour d'audit il y a plein de : il y a ça, il y a ça donc il y a plein de trucs sur lesquels on est en train de travailler car c'était pas du tout fait et il y a plein d'autres trucs qui étaient finis avant qu'elles ne fassent le retour. On travaille dessus en temps réel. Il n'y a pas de surprise, c'est juste que c'est en cours de process et que tu apprends un peu plus en moins de temps. Mais là c'est bien j'ai comme une sorte de liste de courses avec la légitimité qui va avec.

L'autre gros avantage c'est qu'en terme de gouvernance on avait un peu des trous dans la raquette sur un certain indicateur sur le business model de la circularité c'est de faire en sorte que demain on change, on fasse quelque chose de plus circulaire donc arrêter le schéma linéaire de : on extrait des ressources, on les produit, on les achemine, on les vend neuves et après on les jette et on recommence. Mais c'est de se dire on va mettre un peu plus le poids du corps sur la location, la seconde main, la réparation etc ... parce que c'est des modèles plus vertueux. Et là on ne savait pas qui portait la casquette de cette responsabilité pour cet indicateur là et de son animation. Donc côté audit elles ont joué un gros rôle parce qu'au moment d'écrire leur lettre de cadrage elles l'ont écrite à Mathilde et à moi qui sommes sur le développement durable côté Co2, ce qui a un clair sens.

Et par contre, on leur a dit « Mais nous, on n'est pas responsables de cette partie-là, la circularité, c'est une autre équipe. » Et du coup, elles se sont mises en branlement de combat pour aller trouver qui, in fine, est responsable de ça. Et du coup, elles ont embarqué, en fait, parce que pour le coup, c'est un peu pareil, elles ont un mandat de corporate, elles sont passées quand même hyper haut. Ça arrivait au DAF pour savoir. Et du coup, on a eu quelqu'un d'officiel qui a été nommé et ça va être lui, notre responsable. Et du coup, ça a accéléré aussi les choses de ce côté-là.

Victor. – On va dire que c'est un audit presque d'état des lieux qui a eu lieu suite à ce nouvel outil mis en place. C'est une nouvelle gouvernance. Et ensuite, toi, dans l'avenir, est ce que tu penses qu'un audit, ça va t'aider ? Comment tu envisages le rôle de l'audit dans le futur ?

Chloé. – Moi, là, j'avais encore les points de passage post audit, parce que grosso modo, j'avais envie de revenir au bout de quelques mois, cinq, six mois et puis rebelote au bout de 10, 11, 12 mois, pour voir justement si le plan d'action a avancé et si les points d'audit identifiés ont été un peu levés ou pas. Donc, en soi l'audit n'est pas fini.

Victor. – D'accord, t'es toujours dans le plan d'action.

Chloé. – Exactement. J'ai un prochain rendez-vous dans 15 jours là-dessus. Et du coup, là, c'est bien comme j'juste une sorte de checklist de choses à faire. Donc ça, c'est pas mal. Et sinon, dans l'avenir, c'est vraiment, elles reviennent dans deux ans. Je ne dis pas que ça ne ressemblera pas à ça. C'est mon premier audit comme ça interne. Je ne saurais pas trop te dire dans un contexte hors création à quoi ça... Il y en a eu un dans le service juste avant que j'arrive. Je sais que c'est sur les indicateurs et je sais qu'ils sont encore en train de bosser dessus d'ailleurs. En fait, concrètement, pour moi, l'audit, il sert notamment à aller venir souligner des choses qui ne sont pas solides et à te dire « OK, ça, il y a un manque de clarté, il y a un manque de je ne sais pas, de guidelines, il y a un manque de règles de gestion, il y a quelque chose qui ne va pas.

Victor. – C'est améliorer ce point-là.

Chloé. – Exactement, ils finissent à être en service. Je pense que la plupart le prennent comme ça quand même.

Victor. – Donc toi, tu le vois plus dans un rôle de business partner, on va dire, presque qui t'aide à améliorer des sujets plutôt que dans un rôle où il te contrôle et te dit tu as mal fait le point. C'est vraiment plutôt t'aider à améliorer.

Chloé. – Ok, clair. Oui, carrément.

Victor. – Donc, après, dans l'avenir, OK. Donc ça, un point de constat. Et après, si tu avais un autre audit dans l'avenir sur ces sujets là, ça serait plutôt de toujours dans la même démarche, progresser sur ces sujets là et améliorer ?

Chloé. – Oui, aujourd'hui, c'était facile de trouver des points.

Victor. – Oui, de trouver des points, parce que c'est le début.

Chloé. – Potentiellement demain, j'ai l'impression au moins d'être un peu clean, d'avoir quelque chose d'un peu carré. Si à ce moment-là, elles reviennent, là, elles vont devoir aller chercher beaucoup plus profond, je pense, pour trouver quelque chose qui ne va pas. Mais elles vont constater quelque chose qui ne va pas. Et c'est hyper intéressant parce qu'en fait, on ne trouve pas forcément quelque chose sur lequel on avait mis le doigt. Et peut-être, il n'y avait pas forcément d'impact direct, mais à un moment, quand il y a un problème, qu'il y a quelque chose qui ne va pas, une règle de gestion qui est déconnante ou un problème de gouvernance, tu ne te rends pas compte quand tout va bien, mais quand il y a un problème, à ce moment-là, cela te tombe dessus d'une manière ou d'une autre. Donc non, je pense que c'est dans tous les cas une bonne chose. En soit, le seul désavantage d'avoir un audit interne qui vient, c'est que ça prend beaucoup de temps.

Victor. – Ça prend du temps oui. C'est un investissement en temps. Et donc là, pour toi, l'audit qu'elles ont fait, qu'Emmanuel a fait, ça a vraiment couvert tous les aspects du rôle et ça a répondu à toutes les attentes que tu pouvais avoir de ton côté. Il n'y avait pas de point particulier où tu te disais « C'est dommage, elles n'ont pas couvert ce sujet-là alors que ça aurait pu nous aider. » Vraiment, ça a été exhaustif dans l'approche ?

Chloé. – Non. Honnêtement, quand tu dis « Ça a couvert tout ce que je voulais, tous mes besoins, moi, je n'avais pas de besoin. Elles sont venues. Je ne sais pas si tu as compris.

Victor. – Oui, d'accord.

Chloé. – Mais donc, je n'avais pas forcément d'attente en particulier avant.

Victor. – Oui, je vois.

Chloé. – Mais non, le seul truc, c'est qu'elles ont enlevé de leur scope toute la partie fiabilité des données. Vraiment, elles partaient vraiment sur le processus de trajectoire, de l'outil, de l'animation, etc. C'était plutôt dans la gouvernance, qui gère quoi ? qui a le contrôle, etc ? C'était plus la gouvernance et l'intégrité des données, comment on l'a fait aussi, mais par contre, ils ne sont pas venus checker...

Victor. – Regarder si le reporting était fiable à 100% dans la donnée.

Chloé. – Honnêtement, tant mieux. Tu me disais ce qui m'a manqué, pas du tout. Je sais que ça, ils m'ont exclu leur scope dès le début, c'était sûr, parce qu'ils ont dit que sinon ça va être trop bordel. Et elle avait clairement raison, parce que c'était pour nous, le critère numéro 1 sur lequel on travaillait. En tout cas, on peut d'arrache-pied tout le temps. Et du coup, si en plus, ça

te prend un mois l'audit interne et que tu regardes exactement la même chose que toi, ce que je t'ai toujours dit en disant ça ne va pas, ça ne va pas. Je sais que ça ne va pas, je sais que.

Victor. – Oui, ce n'est pas le bon moment.

Chloé. – Du coup, je trouve que justement, le scope qu'elles ont pris est intéressant parce que sur la gouvernance, par exemple, on y avait plein de chantiers, il y a toujours plein de chantiers en cours. Sauf que moi, de mon point de vue et notamment du point de vue des utilisateurs, parce que demain, c'est les pays qui l'utilisent et qu'ils veulent que ce soit fiable, mon urgence numéro 1, c'était la fiabilité des données qui sont dedans Et elle, du coup, tout le reste passait un peu à la trappe pour moi, c'est à dire la gouvernance, qui demain va aller challenger la trajectoire si jamais c'est par raccorort avec les engagements groupes.

Victor. – Oui, pour toi, ce n'était pas le sujet numéro 1.

Chloé. – Exactement. Et du coup, c'est bien qu'elles aient justement pris ce scope un peu plus high level, sur lequel j'avais d'ailleurs beaucoup plus besoin de recul et d'aide, entre guillemets, que le day by day.

Victor. – Et est-ce que tu penses qu'un jour, avoir un audit, mais justement sur la fiabilité de données, ça pourrait être pertinent pour toi ?

Chloé. – Écoute, j'espère que non. C'est à dire j'espère que ce ne serait pas pertinent. Parce que justement on est en train de travailler à tout faire en sorte que ce soit nickel. Que tout soit automatique et des tours de contrôle faut que tout soit checké, que tout soit dans la fiche responsabilité. C'est d'ailleurs un peu pour ça aussi qu'elles sont venues. Elles ne sont pas venues pour contrôler l'intégrité, mais elles, notamment, elles ont dit « OK, est ce que c'est dans la fiche de responsabilité de quelqu'un de contrôler ça par rapport à ça ? » Sans le faire elles mêmes. Oui. J'espère que quand même, on arrivera à avoir quelque chose de suffisamment clean et carré pour que nous, il n'y ait pas besoin de faire une auditation.

Victor. – C'est très intéressant en tout cas. Et après, quand tu parles du scope, est ce que tu as eu une interaction avec Emmanuelle et les auditeurs pour savoir comment définir le scope ou c'est vraiment été top down et elles ont dit « On fait ce scope là sans trop avoir d'interaction avec vous » ?

Chloé. – Non, elles nous ont plutôt dit que c'était la lettre de mission qui était arrivée. Et après, on a un peu échangé sur le sujet. D'ailleurs, c'est à ce moment-là qu'elles se sont rendues compte que nous, il y avait une personne responsable, on ne savait pas laquelle c'était, donc ils sont

venus la chercher pour l'ajouter dans la lettre mission. Mais non, elles nous ont plutôt dit que le scope se serait ça. Après, je pense que si on avait dit « Non, surtout pas, il faut absolument ajouter ça »

Victor. – Elles auraient été réceptives, d'accord.

Chloé. – Oui, exactement. Parce qu'on était quand même clairement dans l'échange.

Victor. – Oui, c'était une démarche d'échange.

Chloé. – Je pense que c'est aussi parce que le sujet est un peu nouveau et d'ailleurs intéressant et que les gens sont sensibilisés et que ça bouge là-dessus. Elles nous disaient même, elles faisaient « Non, on n'est pas supposées faire des recommandations ou des plans d'action. » Mais elles ont envie parce qu'elles ont envie que ça avance.

Victor. – Oui, elles ont été moteurs dans le sujet, elles ont envie……..

Chloé. – Et du coup, elles sont même un peu sorties de leur rôle d'auditrice pur au moment où elles ont fait l'audit avec nous, parce qu'elles voulaient en même temps mettre leurs pierres, nous aider, nous donner des conseils. Elles étaient presque plus dans leur rôle de conseil à des moments que d'auditrice. C'était très bien.

Victor. – Donc toi, tu as trouvé qu'il y avait les deux casquettes, il y avait presque du conseil et de l'audit à la fin ?

Chloé. – Oui, carrément. Sur la fin, notamment, elles ont même dit quand elles nous ont renvoyé, justement, le fichier d'audit, pour la partie qui sont un peu normal, c'est à dire avec les contrôles, les points rouges, etc. Et à la fin, elles ont fait des genres d'annexes parce qu'elles n'ont pas le droit, apparemment, de les... Je ne sais pas comment ça marche, mais de les mettre dans les domaines des recommandations parce que ce n'est pas leur rôle. Du coup, ils ont fait des genres d'annexes avec plein de recommandations.

Victor. – D'accord, donc c'est bien pour vous. Pour vous aider à avancer sur les sujets.

Chloé. – Oui, mais pour elles aussi, c'est intéressant.

Victor. – Oui, on fait avancer, on enrichit le travail. Donc pour toi il y a vraiment les deux casquettes. Il y a à la fois l'audit qui contrôle, il y a également la partie conseil, même si ce n'est pas formalisé à 100% dans les worksheets de travail. D'accord, très intéressant. Je pense que

j'ai posé à peu près toutes mes questions. Ok. Pour moi, c'est bon. Je te remercie beaucoup d'avoir pris le temps d'échanger avec moi, Chloé.

Chloé. – Pas de souci. N'hésite pas si tu as d'autres questions qui te reviennent.

Victor. – Merci. En tout cas, ça a l'air super intéressant ton travail et tout, surtout sur les sujets développement durable. Très cool. Qui prennent autant d'importance. En plus, Decathlon, c'est une belle boite. Trop cool. Ça a l'air de beaucoup te plaire en plus, donc tant mieux.

Chloé. – On est bien là.

Victor. – Merci beaucoup, Chloé. Je te souhaite une bonne continuation. Merci. Au revoir

E. Entretien n°5 : Project manager reporting DPEF

Participants : Carine ; Victor DELPOUX

Poste et entreprise de l'interviewée : Project Manager pour le reporting & la DPEF chez Decathlon

Date de l'entretien : 3 mai 2023

Retranscription :

Victor. – Bonjour Carine.

Carine. – Bonjour Victor. Ça va ?

Victor. – Très bien et toi ?

Carine. – Ça va. Tu sais si Emmanuelle nous rejoint ?

Victor. – Non, on sera que tous les deux, je pense, pour cette petite discussion.

Carine. – Ok, pas de souci. Allons-y alors.

Victor. – Enchanté de te rencontrer. Merci de m'accorder de ton temps pour parler avec moi. Peut-être pour me présenter. Moi, c'est Victor, je suis étudiant à Paris Dauphine en Master 2. Qui dit Master 2 dit mémoire. C'est l'objet de notre discussion. En même temps, je suis alternant chez JC Decaux en audit interne. Et donc, le thème de mon mémoire c'est : comment l'audit interne contribue, apporte au développement durable dans les organisations ? J'avais contacté Emmanuelle pour comprendre comment elle traitait le développement durable, la RSE chez Decathlon. Et après, j'ai eu une petite série d'entretiens avec des personnes de Decathlon, justement, pour comprendre comment les parties prenantes internes de Decathlon interagissent avec l'audit interne, quelles sont leurs attentes et comment tout ça s'organise chez Decathlon. Donc voilà, j'ai quelques questions pour dérouler notre discussion, notre échange. Le but, c'est vraiment d'avoir ton ressenti sur le travail que tu fais au quotidien, les charges que tu as avec l'audit interne. Si tu peux commencer par te présenter, m'expliquer ce que tu fais en daily chez Decathlon ?

Carine. – Ok, très bien. Nous, pour l'instant, on est rattaché à l'équipe développement durable, mais ça va bientôt changer. Moi, je fais partie de l'équipe DPEF.

Victor. – D'accord.

Carine. – Mon rôle au sein de cette équipe, c'est de mettre à jour l'analyse de matérialisé.

Est-ce que tu vois ce que c'est ?

Victor. – Oui, c'est tous les enjeux RSE et comment Decathlon les perçoit et comment les parties prenantes les perçoivent ?

Carine. – Oui, exactement ça. Et d'accompagner les personnes en interne de chez Decathlon à se faire auditer par notre organisme externe.

Victor. – D'accord.

Carine. – Donc, les former à comment va se passer l'audit, formaliser les process de remontée d'informations avec l'écriture de fiches pour expliquer comment on mesure, comment on vérifie nos données. Et ensuite, je fais le lien pour récolter toutes les informations de preuve et pour les fournir à nos auditeurs externes. Et il y a une partie aussi suivi des plans d'action à la suite des recommandations de nos auditeurs.

Victor. – D'accord. Et donc, toi, tu interviens sur toutes les filiales du groupe ?

Carine. – Oui. Le reporting chez Decathlon, il est quand même très centré sur la maison mère de Decathlon même si les filiales pays, on les a bien dans le scope de remontées d'information. Par contre, les nouvelles filiales qui ont été acquises par Decathlon, je pense à Alltrix, par exemple, qui dépassent les seuils maintenant du périmètre et qui devraient être inclus, ne sont pas encore dans tous nos indicateurs. Ils le sont, par exemple, sur les indicateurs RH on peut savoir, combien ils sont, les accidents du travail, etc. Par contre, par exemple, sur la mesure du CO_2, on n'a pas encore de visuel sur leur émission de CO_2 parce que ce n'est pas quelque chose qu'il mesure pour l'instant.

Victor. – D'accord, c'est très clair pour ça. Donc toi, tu es surtout en interaction avec la partie audit externe, si je comprends bien. D'accord, donc tout ce qui est sur la DPEF, si on peut-dire ?

Carine. – C'est Exactement ça.

Victor. – D'accord. Et ensuite, est ce que tu as une interaction avec l'audit interne ? Est-ce que t'as eu, je ne sais pas, un audit sur le reporting extra financier que vous avez, la remontée d'informations ?

Carine. – Oui, alors, je ne sais pas si Emmanuelle t'avait un peu expliqué, mais nous, chez Decathlon, il n'y a pas vraiment de système de management du risque. Il n'y a pas d'équipe risque dans l'entreprise, ce qui fait que nous notre audit doit reposer sur une cartographie des risques extra financiers. Et à l'heure actuelle, il n'y a pas d'instance dans Decathlon qui l'a fait. Donc, on utilise la cartographie de l'audit interne pour réaliser notre cartographie des risques extra financiers. On travaille beaucoup avec l'audit interne sur ce sujet-là, même si normalement, on ne devrait pas utiliser la cartographie de l'audit interne pour notre cartographie des risques. Mais pour l'instant, c'est la seule cartographie qui est faite dans l'entreprise.

Victor. – D'accord, donc tu as surtout une interaction sur les risques avec l'audit interne, je comprends bien. Et donc du coup, là, quand vous échangez sur ça, ça se passe comment ? Concrètement, vous faites quoi ? Tu reprends exactement la cartographie qu'ils ont fait en extra financier pour la remettre en DPFF ou il y a quand même un échange ? Vous essayez de le challenger ? Comment ça se passe ?

Carine. – Oui, c'est ça. Eux, ils s'occupent de coter les risques globaux. Et ensuite, on fait un comité avec des personnes de l'audit interne, des personnes du plan de vigilance et des personnes de la DPF pour mapper ces risques là en risques extra financiers. Quelles thématiques font partie des risques extra financiers ? Et voilà, on se met d'accord sur une liste. On n'a pas fait d'arbitrage des années précédentes, on a juste pris les thématiques extra financières dans la cartographie des risques global.

Victor. – Vous les reprenez comme ça, très clair. Et donc ensuite, ces risques-là, c'est les risques que vous adressez en daily avec les KPI extra financiers que vous faites remonter ?

Carine. – C'est ça. Après, grâce à cette cartographie-là, on fait notre cartographie d'audit. Chaque risque extra financier doit être couvert par un indicateur clé de performance. Du coup, on va auditer ces indicateurs. On doit faire auditer ces indicateurs par un organisme externe.

Victor. – D'accord. Et donc là, l'audit interne, après, il ne joue aucun rôle actuellement chez Decathlon dans la manière dont vous préparez les process pour la remontée d'informations, les KPI. Il n'apporte pas un regard externe. C'est vraiment l'audit externe qui va apporter ce regard-là ?

Carine. – Oui, exactement. On ne fait pas, par exemple, de pré-audit en amont ou des choses comme ça. Je sais que chez ADO, la maison mère de Leroy Merlin, il y avait un sujet que les

auditeurs internes venaient un peu faire le pré-audit des auditeurs externes pour la DPF. Mais nous, actuellement, ce n'est pas le cas.

Victor. – D'accord. Et toi, tu penses que tu y verrais un intérêt si l'audit interne venait en amont de ces audits tiers pour préparer ou c'est quelque chose dans lequel tu ne vois pas forcément d'intérêt ?

Carine. – Je pense qu'il y a un gros intérêt à avoir du contrôle interne pour nous le donner. Après, est ce que l'audit interne est la bonne instance pour le faire ? Je ne sais pas.

Victor. – Actuellement, tu dirais qu'il n'y a pas de contrôle interne sur ces sujets-là ?

Carine. – Non, il n'y a pas du tout de contrôle interne. Vraiment, notre contrôle, c'est nos auditeurs externes. C'est un sujet qui est en train d'être travaillé parce que forcément, ça met en risque la qualité de nos données de ne pas avoir de contrôle interne.

Victor. – D'accord. Donc toi, tu ne dirais que ce n'est pas forcément à l'audit interne d'avoir ce regarde là, mais plutôt mettre une instance au contrôle interne qui assure une bonne remontée de données en fiabilité ?

Carine. – Pour moi, l'audit interne devrait vérifier que notre contrôle interne fonctionne bien. Mais comme on n'a pas de contrôle interne, il manque une ligne.

Victor. – Il manque une couche, d'accord. Et ensuite, les auditeurs externes que vous avez, c'est un seul cabinet qui fait tout ? Ça se passe comment ?

Carine. – Oui, on travaille avec Mazars et c'est eux qui s'occupent de vérifier l'ensemble de nos informations.

Victor. – D'accord. Et ensuite, entre l'auditeur externe, donc Mazars, et l'audit interne, il n'y a vraiment aucune interaction ? C'est quelque chose qui est cloisonné de deux côtés ?

Carine. – Oui. Comme je te disais sur la cartographie des risques, comme c'est l'audit interne qui le fait, c'est Mazars vient auditer l'audit interne sur la cartographie des risques. Normalement, ça ne devrait pas se passer comme ça. Et autrement, non, il n'y a pas d'échange. Par contre, c'est quelque chose qui va être amené à évoluer avec la CSRD.

Victor. – D'accord. Et la CSRD, justement, vous préparez le sujet comment ? Ça va évoluer comment ?

Carine. – Oui. Après, il y a une personne dédiée dans notre équipe qui s'occupe de travailler sur la mise en conformité de la CSRD. Mais il y a une marche à franchir qui est quand même assez grande. Moi, je ne suis pas du tout spécialiste. J'en entends parler parce que c'est dans mon équipe et que je suis un peu le sujet, mais je ne suis pas spécialiste donc, du coup, je sais qu'on va devoir reporter dans notre rapport sur expliquer comment fonctionne le contrôle interne, quel est le rôle de l'audit interne dans le contrôle, etc. C'est des thématiques qui devront être abordées dans la CSRD.

Victor. – D'accord. Donc, tu penses qu'il y aura une évolution, peut-être plus de contrôle interne structurant du fait de la CSRD et peut être un impact à jouer, un rôle à jouer de l'audit interne sur ces sujets-là, du coup, avec l'évolution de la CSRD.

Carine. – Oui. Après, je ne sais pas comment ça va se structurer vu que...

Victor. – Oui, c'est nouveau.

Carine. – Il faut déjà qu'on mette en place un contrôle interne avant de vouloir expliquer ce qu'on fait, pour l'instant on ne fait pas grand-chose.

Victor. – Pour l'instant, c'est vraiment remonter les informations, vous essayez d'avoir les infos. Et après, il n'y a pas vraiment de contrôle. Je comprends bien….. C'est plutôt le rush, on va dire.

Carine. – Oui, ça dépend des thématiques, mais sur les 90% des thématiques, il n'y a pas vraiment de contrôle.

Victor. – D'accord. Et après, vous êtes outillés, vous avez un outil spécifique pour faire ça ou alors c'est plutôt des Excel, Google Sheets ?

Carine. – Tu parles du contrôle ?

Victor. – Non de la remontée des datas.

Carine. – Oui. Alors nous, pour remonter l'ensemble des données extra finies, on utilise un logiciel qui s'appelle PUR, mais c'est plus un logiciel de déclaratif. Chaque responsable des indicateurs vient mettre dans ce logiciel, par exemple, la consommation d'énergie, les émissions de CO_2, notre effectif total. C'est quand même du déclaratif. C'est une personne qui vient déclarer dans cet outil la performance.

Ce qui est pas mal avec l'outil, c'est qu'il y a des calculs qui se font automatiquement. Il y avait quand même des calculs de cohérence. Par exemple, si je dis n'importe quoi, si le total hommes plus femmes est bien égal l'effectif total, c'est des contrôles basiques, mais qui, du coup, quand même mettent en rouge les données, s'il y avait une incohérence d'ensemble.

C'est ça. Et ensuite, ça dépend des indicateurs. Il y a des indicateurs qui sont très manuels. À l'heure actuelle, on n'a pas de système d'information RH, donc l'ensemble des données RH sont capitalisées sur Excel. Par contre, on est en train de construire un SI RH, mais pour l'instant, à mon avis, ça ne verra pas le jour avant au moins trois ans. Je trouve ça assez dingue qu'une entreprise aussi grande que Decathlon. C'est un fichier Excel qui est envoyé une fois par an, qui est rempli par l'ensemble des pays sur toutes les données RH, donc les effectifs, le nombre d'hommes, le nombre de femmes, le taux de turn over, le taux de fréquence. Il y a une colonne par pays. Et après, il y a d'autres indicateurs qui sont plus automatisés, on va dire, mais qui quand même demandent un acte un peu déclaratif. Par exemple, on a un logiciel qui permet de calculer nos émissions de CO_2. Mais à la base, c'est bien quelqu'un qui vient dire tel site qui consomme tant d'énergie. Cette donnée est un peu manuelle parce que ça vient de la facture et c'est remonté. Après, il y a des gros pays comme la France, l'Espagne et l'Italie qui ont des compteurs automatiques.

Et donc, il y a un feu de données automatique entre la consommation des magasins et le logiciel.

Victor. – Donc, c'est assez hétérogène quand même le paysage SI sur chaque donnée, sur chaque process.

Carine. – Oui, c'est vrai. C'est bien, ça va être très hétérogène.

Victor. – Et c'est un interlocuteur plus unique, en local que vous avez qui remonte la data ou c'est chaque directeur de process du département qui fait sa remontée ?

Carine. – Nous, à l'échelle groupe, on a un contact par indicateur. Par exemple, on a un contact CO_2, un contact RH, un contact sur la qualité de nos produits. Et ensuite, ces personnes-là travaillent en réseau et donc ces personnes-là ont un contact par pays. Par exemple, la personne qui va se couper du CO_2, elle va avoir un contact par pays sur Energie qui va remonter l'information dans le logiciel. Ensuite, nous, chaque année, on audite trois pays et c'est les personnes contact groupes qui nous donnent le contact local pour faire l'audit. Après l'audit, on le gère en direct. Avec le contact local.

Victor. – Ensuite, sur les audits, est ce que tu dirais que tout le travail que vous avez effectué sur les indicateurs extra financiers, ça a permis quand même d'avancer positivement sur la culture aux enjeux extra financiers développement durable ou il y a encore une marche importante à franchir pour que toute cette culture se diffuse dans l'organisation ?

Carine. – Je pense que ça dépend des sujets, mais dans un ordre général, il y avait plein d'indicateurs qu'on ne validait pas il y a quelques années et qui maintenant sont validés. Je pense que les équipes commencent un peu à avoir cette culture du reporting,, etc. Et après, c'est hyper hétérogène entre le reporting RH et le reporting environnement. Parce que, au niveau environnement, il y a quand même une forte culture d'entreprises sur ce sujet qui a voulu mettre des objectifs quand même assez ambitieux. Et le système d'information qu'il y a autour, il faut forcément qu'il y en existe un pour qu'on puisse reporter sur la performance. Même si ce n'est pas parfait, parce que je pense que de toute façon, pour toutes les entreprises, c'est quand même un sujet assez nouveau. Il y a encore pas mal de problèmes de fiabilité, mais c'est quelque chose qui va se mettre en place. Ça avance positivement. Ça va évoluer, ça va progresser.

Victor. – D'accord.

Carine. – On reporte quand même sur notre scope 1, 2 et 3. Le scope 3 pour un retailer, c'est quand même assez conséquent. Donc, ça va quand même dans le bon sens.

Victor. – D'accord, vous avez quand même une approche assez exhaustive. Et ensuite, toi qui centralise, on va dire, tous ces indicateurs extra financiers, est ce qu'en interne, t'as un rôle un peu de sensibilisation aux autres fonctions corporate , à ces sujets là, sur le développement durable ou pas du tout ? C'est plutôt en silo et t'as pas trop d'échanges ensuite avec les autres directions du Corp ?

Carine. – Oui, c'est pour ça que je te disais, on va changer de rattachement. Jusque-là, on était dans les services développement durable, mais on va être rattachés aux services juridiques pour justement éviter qu'on ait un peu que la casquette développement durable, parce qu'en fait, c'est un sujet qui est vraiment cross. On a beaucoup de discussions avec les équipes RH, les équipes développement durable, les équipes financières. Et avec, en plus, la CSRD, le scope, il va s'élargir. Donc oui, on a beaucoup de discussions avec le comité exécutif, le board de l'entreprise, les RH.

Victor. – Ok, d'accord. Et toi, ton rôle dans l'organisation, tu penses qu'il va être amené à évoluer du fait de la CSRD ou ça va quand même rester les mêmes tâches que tu vas faire en daily ou tu penses que ça va vraiment évoluer ?

Carine. – Je pense que sur les tâches, ça ne va pas vraiment évoluer. C'est juste que le périmètre va un peu s'agrandir parce qu'on va être amené à auditer plus d'indicateurs et surtout avec une assurance qui est plus grande. D'accord. donc, jusque-là, nous, on audite tous nos indicateurs en assurance modérée.

Et dans la CSRD, il est demandé d'auditer en assurance raisonnable.

Victor. – La différence entre les deux, non, je ne saurais pas dire la différence : modéré / raisonnable ?

Carine. – Oui, en fait, du coup, l'assurance modérée, c'est on audite que 20% de nos données. Donc, en fait, pour nous, c'est assez facile parce que la France représente quand même un gros pourcentage des données. Donc, on audite tout le temps la France plus deux autres pays et on arrive à peu près à 20% dans tous les cas. Et donc, les 20% sont vraiment calculés en fonction de l'indicateur. Si on audite les effectifs, on doit auditer les 20% des effectifs. Si on audite le CO_2, 20% du CO2, etc. Et l'assurance raisonnable, en fait, c'est un audit qui est plus poussé dans les systèmes d'information. Par exemple, si on a des collectes qui passent par des systèmes informatiques, on a des audits IT qui sont menés et on doit a minima auditer 50% de la donnée.

Victor. – D'accord.

Carine. – Donc, par exemple, pour le CO_2, on passe de 3 à 12 pays.

Victor. – Oui, c'est un gap, c'est une évolution.

Carine. – Cette année, on a commencé à le tester sur deux indicateurs, mais sur la CSRD, c'est écrit que tous nos indicateurs audités doivent se faire auditer en assurance raisonnable.

Victor. – D'accord.

Carine. – Donc, ça va être plus conséquent. En fait, je pense qu'on va avoir plus de personnes comme moi, pour pouvoir répondre toutes les questions.

Victor. – Oui, et quand tu dis que vous choisissez le pays, donc la France en l'occurrence, c'est à dire que Mazars, ce n'est pas eux qui vont choisir les pays au hasard pour faire les 20 % ?

Carine. – Oui, en fait, c'est une discussion qu'on a entre eux et nous. Généralement, on a quand même une assez bonne relation de confiance avec eux. On est plutôt proactifs sur le sujet, mais on sait que l'audit, c'est pour nous améliorer. On est quand même dans une démarche d'amélioration continue et généralement ça se passe quand même hyper bien avec les équipes de Mazars et les équipes de Decathlon. La demande de Mazars, c'est que les pays tournent, donc, en fait, on garde la France parce que vraiment, ça représente beaucoup dans les pourcentages de données. C'est quand même assez important de l'auditer. Et ensuite, les deux autres pays changent à chaque fois.

Victor. – D'accord, donc vous avez la France en basse X.

Carine. – Oui, c'est ça. Et après, si on a des gros problèmes de fiabilité sur un pays, par exemple, cette année, on a eu des problèmes de fiabilité sur la Chine. Mazars peut nous demander, l'année prochaine, on veut réauditer la Chine parce qu'on a eu des problèmes de fiabilité. On veut vérifier qu'ils ont mis en place quelque chose pour contrôler si les plans d'action ont été mis en œuvre correctement.

Victor. – D'accord, très intéressant. Et après, tu n'as vraiment pas d'interaction avec l'audit interne pour savoir un peu si l'audit interne est passé dans un pays, s'il a l'air repéré des sujets ou c'est l'audit interne qui va te faire un feedback informel sur le sujet ?

Carine. – C'est un peu indirect. Si l'audit interne est passé dans un pays, on va peut-être éviter de le prendre la même année, parce que ça sollicite beaucoup les personnes locales, mais c'est plutôt les responsables d'indicateurs qui nous le disent. Tous les deux ans, on fait un comité avec les personnes qui gèrent les données sur les thématiques RH et environnementales. Et du coup, on cartographie un peu les risques sur les pays et en fonction de là où l'audit interne est déjà passé et les risques, on en choisit d'autres pour pas sursolliciter les pays. Ce n'est pas vraiment l'audit interne qui nous le dit.

Victor. – Et tu ne penses pas qu'il y aurait peut-être un intérêt à avoir un feedback plus formalisé de l'audit interne, qui vous dit « Sur ces sujets-là, il y a peut-être amélioration » ou tu penses que ce n'est pas forcément pertinent ?

Carine. – Oui, en fait, jusque-là, on était plutôt à dire « ratissement large » parce que c'est quand même assez récent que l'audit interne se préoccupe des sujets... Rh, c'est un peu plus historique, on va dire, mais les sujets environnement, pas avant qu'Emmanuelle soit là, c'était quand même très, très léger. C'est vrai.

Victor. – Oui, comme c'est nouveau, au final, qu'il n'y avait pas de process en place.

Carine. – Oui. Et donc, le but, ce n'était pas de retourner dans les mêmes pays qui avaient été déjà faits. Mais c'est vrai que ça pourrait être intéressant d'avoir ce genre de discussion avec eux.

Victor. – Oui, parce que si au final, ils passent dans les pays, que c'est sur ta zone, on va dire, sur les process que tu travailles toi, peut être qu'un échange et tout ça peut être pertinent pour améliorer et avoir des échanges. Et ensuite, j'ai parlé avec une personne de Decathlon qui me disait que c'était parfois difficile d'échanger avec des personnes qui avaient une forte sensibilité aux sujets environnementaux, parce qu'elles avaient peut-être une approche qui était différente d'une personne un peu plus business. Est-ce que toi, tu rends compte de ce cas de figure ? Est-ce que parfois, c'est difficile d'avoir une interaction ?

Carine. – Tu veux dire c'est une personne business qui t'a dit ça ?

Victor. – Oui, voilà, c'était une personne manager audit interne qui m'a expliqué que parfois, avec des personnes qui avaient une forte sensibilité environnementale, elle ne le percevait pas forcément autant que la personne. Du coup, quand elle manageait pour avancer dans la même direction, ça pouvait être parfois un peu délicat à gérer. Est-ce que c'était des améliorations, des montées en compétences presque à avoir pour avancer ensemble ?

Carine. – Je pense que oui, parce qu'avant qu'il y ait Emmanuelle sur le sujet, c'était un peu compliqué qu'il y ait quelqu'un qui n'ait pas des connaissances hyper développées sur le sujet, qu'ils viennent auditer des personnes pour plusieurs raisons. Le premier, c'est que ça prend du temps. Évidemment, quand tu as un échange avec une personne et que tu ne trouves pas ça pertinent, je pense que ça peut créer un peu une tension. Si déjà tu es surchargé, que l'audit interne vient et qu'en plus soit tu ne trouves pas les questions pertinentes, soit ensuite, les retours d'audit, c'est des choses que tu avais déjà décelées. Et donc, ça ne fait pas vraiment avancer les sujets. Je pense que ça peut être un peu...

Victor. – Oui, crispant.

Carine. – Oui, frustrant et même contre-productif. Je pense un peu ça. Je pense qu'il y a quelques années, j'ai déjà entendu dire « C'est moi qui ai écrit le rapport d'audit » parce que je voulais que ce soit... Je savais déjà ce qui n'allait pas et je voulais que ça se remontait, mais ils ne m'ont pas apporté plus de challenge que ça.

C'était dans ce sens-là.

Victor. – Oui, c'est dans ce sens-là, oui. Tout à fait. T'as ce ressenti des fois avec Mazars quand ça passe dans des business units, des fois que peut être c'est un manque en compétences ou les équipes ont plus envie d'aller dans un sens et Mazars dans un autre ?

Carine. – Non, je ne trouve pas parce que contrairement à l'audit interne, nos auditeurs, c'est des auditeurs extra financiers, donc ils auditent des données extra financières dans toutes les autres boîtes et ce n'est pas du tout des audits financiers. Donc non, au contraire, je trouve qu'ils sont hyper connaisseurs et compétents sur les sujets.

Victor. – Il n'y a pas de souci à ce niveau-là, c'est plutôt positif.

Carine. – C'est pour ça qu'on a répondu aussi à des consultations publiques parce qu'il y avait un sujet, que ce soit les auditeurs ou les CAC qui s'occupent aussi des données extra financières. Pour moi, c'est super bien qu'on ait les mêmes. Par exemple, nous, nos CAC, c'est Mazars et CAC, c'est nos commissaires aux comptes, c'est eux qui administrent la donnée financière. C'est aussi Mazars qui audite nos données extra financières. C'est bien parce qu'ils peuvent avoir un pont sur certaines données. Par exemple, nous, on audite notre chiffre d'affaires dit durable et donc du coup le dénominateur, c'est le chiffre d'affaires total. C'est bien.

Victor. – Oui, il y a une interaction entre les deux.

Carine. – Par contre, les auditeurs Decathlon ne sont pas du tout spécialistes sur nos sujets et donc, ce ne serait pas pertinent de se faire auditer par eux.

Victor. – Je vois, d'accord, je comprends le point, le sujet. Ok, très intéressant. Je pense que j'ai posé mes questions et je pense que j'ai fait le tour. C'est bon pour moi. Je te remercie en tout cas d'avoir échangé avec moi. C'était super sympa d'avoir pris ton temps. C'était très intéressant en plus, donc merci beaucoup.

Carine. – Pas de souci. Passe une bonne journée.

Victor. – Merci, toi aussi. Au revoir, Carine.

F. Entretien n°6 : Auditeur interne développement durable

Participants : Emmanuelle SOLA ; Victor DELPOUX

Poste et entreprise de l'interviewée : Auditrice Interne développement durable chez Decathlon

Date de l'entretien : 31 mai 2023

Retranscription :

Victor. – Entretien, pour confronter un les points de vue par rapport aux entretiens que j'ai pu avoir avec tes collègues. On peut voir ce que tu en penses par rapport à ça et ensuite, on peut conclure sur les conclusions que j'ai pu tirer dans mon mémoire, les partager avec toi, voir si tu es plutôt d'accord, ton point de vue sur ces réflexions-là.

Emmanuelle. – Oui.

Victor. – Par rapport à l'entretien que j'ai pu avoir avec Janine, on a discuté de l'approche de l'audit qu'elle avait. Et en même temps parlé d'une approche par les risques, mais plutôt prospectif pour tout ce qui était en choix environnemental, social, par exemple avec la rétention des talents. Donc toi, sur ce sujet de risque prospectif plutôt que les risques classiques passés dans le rétroviseur de l'audit. Toi, quelle approche as-tu ? Quelle analyse tu en ferais ?

Emmanuelle. – Oui, je suis tout à fait en phase. Je dirais qu'il y a un peu ces deux approches qui sont complémentaires. Il faut vraiment travailler sur les deux, passer entre guillemets qui sont les risques par rapport à l'ensemble des process qui sont mis en place et du coup, finalement, pour évaluer l'efficacité des contrôles mis en place par le niveau 2, donc plutôt l'approche classique de l'audit en tant que troisième ligne de défense. Et à côté de ça, une approche beaucoup plus prospective sur des risques qui sont en mouvement, qui évoluent très vite, notamment sur les sujets environnementaux, mais en effet aussi sur les sujets éthiques, sur les sujets sociaux. Sur les sujets de gouvernance aussi, on a une structuration forte et notamment poussée par la CSRD où il va y avoir beaucoup de faits, les zones de risque aujourd'hui ne sont pas forcément figées, ne sont pas forcément connues. Et comment l'audit interne peut accompagner et éclairer sur ces risques-là, qui sont plutôt des risques d'aujourd'hui et surtout de demain et d'après demain. On parle vraiment d'horizons temporels assez différents. Les risques de rétention des talents, par exemple, ça peut être des risques à très court terme, des risques liés au changement climatique.

Certains sont déjà visibles, d'autres seront plutôt visibles en 2030, en 2050. On est vraiment sur des horizons assez différents et ça aussi, ce n'est pas forcément simple de le prendre en compte. Mais c'est aussi le rôle de l'audit interne sur ces sujets ESG qui sont plutôt nouveaux en termes de prise en main par l'audit interne, d'avoir cette approche là et d'avoir ces deux approches qui sont hyper complémentaires.

Victor. – Oui, très clair. Et là, on parlait d'ESG avec les trois piliers. Toi, est ce que tu dirais qu'actuellement, l'audit interne, il intervient plus spécifiquement sur un des trois piliers, par exemple l'environnement, plus que sur les deux autres ? Ou est-ce que c'est plutôt à part égale?

Emmanuelle. – Je ne dirais pas à part égale. Nous, chez Decathlon aujourd'hui, je dirais qu'il y a vraiment les sujets sociaux et les sujets environnementaux qui sont traités en tant que tels par nos audits, avec des audits thématiques sur des sujets RH sociaux et des sujets environnementaux, voire des audits à la croisée de ces deux sujets, par exemple sur tout ce qui tourne autour du devoir de vigilance qui couvre bien les enjeux environnementaux et les enjeux human right, safety, etc. La gouvernance, je dirais que c'est plutôt traiter de manière transverse dans l'ensemble de nos audits où on a systématiquement une revue du process de gouvernance, d'organisation, de rôle et responsabilités, de cadre d'autonomie, ce qu'on appelle chez Decathlon, mais qui sont finalement les cadres de gouvernance d'un sujet. Et donc ça, je dirais que la gouvernance, est traitée de manière transverse pour l'ensemble de nos audits.

Victor. – D'accord. Et là, tu parlais d'audit thématique sur les sujets ESG environnemental, social. Janine m'a indiqué que maintenant, le développement durable va faire l'objet d'un process à part entière dans les audits. C'est une évolution que tu vois comment ? Toi, c'est sûr que tu le perçois positivement. Mais comment tu vois que ça évolue ? Ça prend une place tout autant importante que la finance ou c'est encore un peu moins ? Tu vois comment cette évolution ?

Emmanuelle. – Au sein de l'entreprise, clairement, les sujets environnementaux et sociaux prennent la même place que les sujets financiers. Et du coup, nous, on doit aussi accompagner ces transformations, donc audit interne. En effet, il y a vraiment ce double travail en termes d'approche d'audit dont on avait déjà parlé, mais le côté d'avoir des audits thématiques sur les sujets environnementaux ou sociaux et une approche où dans chaque programme de travail, notamment Finance, Safety, etc, on ajoute ce process environnemental et/ ou social en fonction des sujets pour qu'on puisse le traiter de manière transverse et en effet que ce soit bien systématiquement placé au même niveau sur l'ensemble de nos audits. Ça, ça fait complètement écho à nos stratégies d'entreprise, à la volonté qu'on a au niveau du Groupe de progresser dans

le pilotage global : Finance, environnementales et sociales. Je suis tout à fait en phase avec ça et au contraire, on co-construit beaucoup avec les équipes d'audit interne, avec chacune des spécialités et aussi avec le niveau 2, le contrôle interne pour bien comprendre, leurs organisations, leurs évolutions et comment on arrive nous à intégrer ça dans nos programmes de travail.

Victor. – Quand j'ai discuté avec Carine, qui est en charge de la DPEF, du reporting, là, elle me disait que pour elle, actuellement, sur la DPEF, il n'y avait pas ou très peu de contrôle interne. Ça, tu le perçois. Le contrôle interne sur le développement durable, tu le verrais... Ça s'organise comment ? Parce que quand on pense à tout ce qui est développement durable, on pense plutôt à une DPEF, parce que c'est quand même la compliance et ça va de fait avec l'entreprise. Mais aujourd'hui, quand tu parles ici de deuxième ligne de défense sur les enjeux de développement durable, ça se rapprocherait de quel sujet si ce n'est pas la DPEF ?

Emmanuelle. – La DPEF, on va dire que ça centralise toutes les actions et tous les indicateurs, donc tout le quali et le quanti liés au développement durable. Le point de Carine, mais que je partage aussi, c'est que forcément, quand on parle d'un contrôle interne, tout de suite, on pense à des contrôles internes du type financiers qui, eux, ont un recul de 30 ans de normes IFRS, de SOCT et de formation d'équipes dédiées à ces sujets-là, donc des équipes de contrôle de gestion, des équipes d'animation financière, etc. Tandis que les moyens RSE jusqu'à récemment étaient quand même très limités. Il n'y a pas du tout d'investissement au global pour toutes les entreprises sur ces sujets-là. C'est des sujets qui sont nouveaux. J'interprète vraiment cette structuration en cours et qui en est plutôt au début de ce contrôle interne côté ESG, lié à la nouveauté des sujets, le fait d'accélérer sur les moyens qui sont investis sur ces sujets, le fait de porter davantage et de l'ancrer davantage dans les stratégies et d'en faire un pilotage tout autant stratégique que le volet financier. C'est toutes ces transformations qui font qu'aujourd'hui, oui, on a besoin forcément de fiabilité de la data, d'atteindre les ambitions qu'on se fixe et de réellement s'adapter à des effets, notamment sur le changement climatique, mais sur plein d'autres sujets environnementaux comme la biodiversité, comme l'énergie, par exemple, avec les prix, mais aussi sur les sujets sociaux et les sujets de gouvernance.

C'est plus des risques à long terme qu'on met un petit peu dans les carto comme ça, parce que c'est pas mal de le prendre en compte. Mais là, on commence à vraiment se confronter à ces sujets. Et du coup, avec toutes ces transformations, le contrôle interne a forcément besoin de se structurer davantage.

Victor. – D'accord, très clair. Et ensuite, j'ai pu échanger avec Chloé, donc, si j'ai bien compris, c'était une audit sur le contrôle de gestion et la préparation à la CSRD, les indicateurs et comment les construire, la fiabilité, est ce que les moyens mis à disposition étaient fiables et à même de répondre aux attentes de cette nouvelle réglementation ? Donc, elle, elle a perçu l'audit vraiment dans un rôle de business partner. Elle m'a dit que vous lui avez donné beaucoup de conseils, que c'était top pour elle. Moi, j'avais une petite question par rapport à l'indépendance de l'auditeur. On dit toujours que l'auditeur doit être indépendant. Là, quand vous faites cet audit, c'est plutôt dans un rôle d'assurance pour dire « Est ce qu'on est capable de répondre aux attentes de la CSRD avec ce dispositif qu'on a mis en place ? Mais après, vous donnez quand même beaucoup de conseils. Est-ce que quand vous allez reauditer, je ne sais pas, dans l'avenir, dans quatre ou cinq ans, le dispositif, est ce que vous serez assez neutre pour exercer un jugement sur le dispositif que vous aurez conseillé initialement ?

Emmanuelle. – L'audit qu'on a fait, ce n'était pas exactement sur la CSRD en soi. C'était sur l'intégration des données environnementales dans l'outil de pilotage financier. Forcément, ça prépare en effet la CSRD parce qu'il y aura besoin d'avoir une mise en regard de l'ensemble des indicateurs de performance de l'entreprise, etc. Mais du coup, on ne l'avait pas lié directement à la CSRD, même si ça va venir à terme alimenter la CSRD. Le fait est qu'en effet, aujourd'hui, l'audit interne, dans tous les cas, garde son indépendance dans le sens où déjà, de par notre rattachement, non pas à la direction générale, mais au comité d'audit, qui est vraiment l'émanation des actionnaires. On a cette indépendance liée à notre rattachement. Et dans la façon dont on veut réaliser, en tout cas, je parle pour moi, les audits, c'est d'avoir ce regard indépendant, d'avoir un regard externe dans tous les cas qui n'est pas partie prenante du projet, qui n'a pas été impliqué, qui arrive à un instant pour donner une photo à l'instant du projet. En revanche, on est tous des Décathloniens. On veut tous à la fin arriver à la même chose. Et le fait qu'encore une fois, on est sur des sujets nouveaux en cours de structuration qui s'accélèrent fortement, sur lesquels il y a un regard de plus en plus important par les actionnaires, la direction et l'ensemble des départements de l'entreprise.

Nous, c'est vraiment important que, en tant qu'auditeurs internes, on ait ce rôle aussi de business partner et on peut poser une évaluation des risques et on formule des recommandations, mais qui ne sont pas des recommandations obligatoires. On ne dit pas :
« Vous devez faire comme ça.»
On porte un regard, sur les risques et ensuite, on formule des recommandations possibles. C'est bien la façon dont c'est formulé dans notre rapport. Je pourrais t'envoyer d'ailleurs un template

de fiche de risque comme ça, tu pourras le mettre en annexe de ton rapport. Comme ça, tu verras bien qu'il y a écrit « recommandations possibles ». C'est sous forme de suggestion. Nous, si tu veux, quand on va refaire l'audit, on va regarder la couverture des risques. On ne va pas regarder la mise en place de nos recommandations. Et ça, c'est vraiment ce qui est très crucial sur le point que tu évoques, c'est que n'importe quel plan d'action qui a été mis en place permet de couvrir le risque qu'on a identifié et c'est ça qui est vraiment notre rôle en tant qu'auditeur interne et regard externe. Pour nous, ce sera OK. Si ça ne correspond pas à la recommandation possible qui a été faite de la part de l'audit interne, ce n'est pas grave. À partir du moment où le risque est bien couvert.

Victor. – D'accord. L'approche par les risques.

Emmanuelle. – Exactement. Souvent, les recommandations possibles font écho à ce qui va être mis en place, parce que c'est aussi des choses dont on échange pendant l'audit avec les personnes qu'on audite, qui nous disent « Voilà aussi, nous, notre projet. Voilà comment on voit les choses. » Encore une fois, c'est émouvant, etc. Mais en général, nos recommandations ne sortent pas de nulle part. Je ne dirais pas du tout que c'est co construit, mais nous, en tout cas, on pose un regard indépendant sur le risque. Et après, les recommandations, ça vient aussi des échanges. On ne va pas faire une recommandation, par exemple, je ne sais pas, sur un outil alors que pendant l'audit, on a vu que dans six mois, il n'y aura pas le même outil. Évidemment, on va essayer d'éviter de faire une recommandation possible qui ne serait pas du tout cohérente avec la réalité du terrain. Je dirais que c'est comme ça qu'on garantit notre indépendance et en même temps, en jouant ce rôle de business partner, parce que je pense que les deux sont vraiment importants. Et après, la question va vraiment se poser avec les risques prospectifs, où là, du coup, on éclaire des risques sur des choses qui sont plutôt à venir.

Là, l'approche, elle est vraiment différente, dans le sens où on ne pose pas un regard sur un niveau de maîtrise qui est déjà établi ou pas. Mais en tout cas, on ne pose pas un regard sur un niveau 2. Donc là, forcément, l'approche, elle est un peu différente et elle va plutôt avoir ce côté prospectif, donner de la vision sur les risques et pas forcément poser un niveau de risque sur un process déjà en place.

Victor. – Est ce qu'on pourrait dire que le fait de se positionner en business partner et de prendre en compte les risques prospectifs, ça floute un peu la limite entre conseil et assurance ?

Emmanuelle. – Je dirais que c'est deux exercices qui coexistent et que c'est OK, comment tu pourrais dire, je ne sais pas, en langage normal, mais on peut avoir cette double posture. Je dirai

même à 99% pas au sein d'un même audit. Soit on fait un audit assurance, soit on fait un audit prospectif conseil, advisory.

Donc, pas mélanger les deux. Encore, je suis un peu à la place d'avoir cette double casquette, au même titre que... Je dirais qu'un cabinet externe peut avoir aussi cette double casquette, même client, etc. Mais il peut y avoir cette double approche. Et en fait, l'idée, c'est bien à la fin de couvrir l'ensemble des risques pour l'entreprise, que ce soit à travers poser un regard d'assurance sur des process existants ou poser un regard d'advisory sur des process et des risques futurs.

Victor. – C'est ça. Ensuite, à la fin de mon mémoire, le but est de conclure un peu sur des recommandations managériales qui visent à dire comment, dans une organisation, mettre en place et élargir le périmètre de l'audit interne au sujet de développement durable. J'ai distingué quatre grandes phases. Pour voir si tu es d'accord avec les définitions. Tout d'abord, la première étape, c'est plutôt de dire qu'il faut choisir le bon moment, dans le sens où il faut quand même avoir une organisation qui est assez mature en développement durable, puisque j'ai compris qu'il y avait une forte interaction avec la deuxième ligne de défense, avec la DDD. Je pense qu'il faut quand même une stratégie RSE ambitieuse pour que vous, vous puissiez accompagner la transformation. Pour moi, c'était vraiment le premier point, être accompagné par sa direction pour le mettre en place.

Emmanuelle. – Oui, 100% en phase, intervenir au bon moment, avoir des échanges réguliers avec la deuxième ligne de défense, pour aussi identifier les zones à risque. Parce qu'au global, la deuxième ligne, la troisième ligne de défense, on veut la même chose, on veut la maîtrise des risques de l'entreprise.

Victor. – Ok, donc le premier point, c'est avoir un environnement mature, on va dire, pour se lancer dans le sujet.

Ensuite.

Emmanuelle. – Mature euh…

Victor. – Plus ou moins, mais quand même qui a pris conscience, qui a une vraie stratégie RSE.

Emmanuelle. – Oui, c'est ça. Parce qu' on peut intervenir avant que ce soit 100% mature pour accompagner plus ce côté business partner et en tout cas apporter un regard à un moment où même si la stratégie, elle n'est pas complètement déployée, complètement mise en œuvre et qu'on a une maturité à 100% par rapport aux ambitions, qu'on peut, même si on est à la maturité

50% , mais qu' on se dit que c'est intéressant d'avoir un regard, même intermédiaire, pour les portes de passage, se dire « Est ce qu'on est quand même sur la bonne trajectoire par rapport à notre ambition ? » Il faut que ce soit mature, mais dans le sens où il ne faut pas que ce soit forcément 100% mature, mais on peut dire que ça arrive au bon moment et que ce soit bien...

Victor. – D'accord, il faut que l'organisation ait commencé à travailler le sujet pour que vous, vous l'accompagnez. Pas totalement mature, mais qu'il y ait un début de prise de conscience.

Emmanuelle. – Oui, je pense que ce sera intéressant de le tourner comme ça.

Victor. – Ok. Quand l'organisation a pris conscience et que le comité d'audit s'est saisi de ces sujets-là, la deuxième grande étape, c'est saisir un profil qui impulsera cette nouvelle dynamique. En l'occurrence on va dire c'est toi ici, auditrice du développement durable, qui avait une réelle expertise, qui peut comprendre les sujets, faire le lien avec le business et tous ces sujets RSE que les auditeurs business n'ont pas forcément, eux.

Emmanuelle. – Je suis complètement OK. Tu as dit un très bon point avant, il y a aussi le côté prise de conscience par le comité d'audit qui est important. Je pense qu'il y a prise de conscience, gain de maturité dans les équipes, mais aussi au niveau des organes de gouvernance.

Victor. – Des organes de direction.

Emmanuelle. – Oui, en effet.

Victor. – Je l'avais plutôt mis dans l'étape 1 du comité d'audit avec la prise de conscience de l'organisation.

Ensuite. Derrière, plutôt

Emmanuelle. – Ça permet.

En général d'impliquer les budgets. Ça, on le fait tout à fait.

Victor. – Et après, quand le directeur a les budgets, recruter une personne pour vraiment impulser cette nouvelle dimension à l'audit interne. Ensuite, la troisième dimension, ça serait de diffuser cette nouvelle dimension, le développement durable, à l'ensemble de l'audit interne. C'était vraiment de le faire de manière transverse dans tous les process : finance, safety, RH, pour que l'ensemble des auditeurs puisse traiter des sujets de développement durable et que ce ne soit pas un sujet très spécifique, mais que ça puisse accompagner, se diffuser dans l'ensemble de l'organisation.

Emmanuelle. – Oui, parfait. Et avec le côté que les stratégies RSE sont de plus en plus intégrées au business, qu'on place les KPI extra financiers au même niveau que les KPI financiers. Donc, il faut que, finalement, ce soit transverse de la même manière que d'autres sujets.

Victor. – Oui. Et ensuite, j'avais terminé en disant que c'est un accompagnement de l'organisation dans sa transition. C'est à dire, il faut que ça se passe petit à petit et au fur et à mesure que la stratégie évolue. Donc là, par exemple, on parlait de finances, je pense que c'est Janine qui m'a dit que la finance allait s'appeler « value » maintenant, il faut passer à « CEO ». Donc que petit à petit, ça va qu'on puisse les accompagner avec la CCRD, que ça puisse évoluer et que c'est un apprentissage continu pour tous les auditeurs qui montent en compétence progressivement pour être des experts et bien accompagner de bout en bout cette transition. Donc, c'est les quatre grandes étapes que je décide.

Emmanuelle. – Super intéressant. Je pense que sur le dernier point, il y a aussi le côté pour que les auditeurs continuent à apprendre aussi, que tu puisses monter en compétences, que nous, on puisse accompagner le niveau 2, que tout le monde, que le niveau 2 monte en compétences, mais que nous aussi. Et que du coup, c'est vraiment un process continu. Et qu'est-ce que je voulais dire d'autre ? Oui, dans le troisième point, je dirais qu'il y a la double approche. Comme on avait parlé aussi, que je le disais tout à l'heure, et faire des audits spécifiques sur des sujets spécifiques environnement, social, voire gouvernance, et l'approche transverse sur les sujets environnement et sociaux, et gouvernance qui sont aussi traités de manière transverse partout. Ça, je pense que c'est intéressant d'avoir cette double approche et peut être aussi que tu peux rajouter, je ne sais pas si c'est 3A et 3B avec les risques prospectifs ou si tu fais carrément un quatrième point et du coup, tu en as un cinquième qui est... ?

Victor. – Oui.

Emmanuelle. – En fait, je pense qu'il manque un pilier risque, identification des risques. Je dirais qu'après le recrutement, en trois, ce serait travail sur les risques, à la fois sur les risques liés avec la casquette assurance, donc les risques existants, entre guillemets, ou sur les risques associés au niveau 2, au système de management, au niveau de contrôle. Et là, derrière, ta quatrième étape qui existe déjà, c'est des audits thématiques et des audits transferts pour découvrir l'ensemble. Et ta troisième étape, c'est les risques. Tu as donc risque existant et risque prospectif, là où tu racontes plus anticipation, les différentes timeline, les différents horizons. Et là, ta quatrième étape, face à cette partie de risque prospectif, c'est plutôt des audits, casquette advisory.

Victor. – D'accord.

Emmanuelle. – Et du coup, tout ça, cinquième étape, se rassemble et donc monter en concurrence, meilleure mise en perspective des risques de demain, donc monter en compétence du niveau 2 pour davantage les intégrer et monter en compétence de l'audit parce que meilleure visibilité, meilleure compréhension de l'organisation, meilleure intégration au fur et à mesure des audits et meilleure couverture des risques de développement, parce que tout le monde l'aura traité au fur et à mesure. Donc davantage de remontées d'un point de vue safety, d'un point de vue IT, d'un point de vue finance. Et ta boucle taf 5, elle est bien. Amélioration continue de tout ça.

Victor. – Ok, très clair. C'est bien cinq étapes.

Emmanuelle. – Je pense que c'est pas mal comme ça. Et comme ça, t'as quand même le truc « risque » parce que j'ai peur que sinon on te dise « Tu parles d'audit interne et tu ne parles jamais de risque ».

Victor. – C'est vrai. Et surtout qu'il y a un apport avec les risques prospectifs qu'on n'a pas forcément dans les autres demarque, qu'on n'avait pas forcément en parlant. C'est quand même très intéressant à aborder.

Emmanuelle. – Et je pense que c'est pas mal si tu le fais sous forme de schéma, de montrer un peu les boucles de rétroaction. Tu vois, le côté où tout le monde... Genre l'étape cinq, elle alimente carrément.

Victor. – Je ne sais pas si tu vois mon écran, je te le partage. Je t'avais fait des schémas.

Emmanuelle. – Le petit logo de Dauphine !

Victor. – Sur le développement des compétences RSE, j'avais dit que les cross audits, ça faisait remonter des compétences, des connaissances métiers et que ça alimentait. C'était une boucle. J'avais fait acquisition de compétences et diffusion. J'avais fait cette boucle-là, c'est un peu dans ce sens-là, dire que les audits qu'on fait, au final, ça nous apporte des connaissances. Peut-être rajouter la dimension de risque, mais que c'est une boucle continue d'apprentissage.

Emmanuelle. – Oui, exactement. Et en sachant que chaque étape, là, si on fait un cinq, le cinq alimente, en effet, comme tu l'as fait là, les connaissances métiers, etc. Le fait aussi qu'il y a un recrutement, donc le deux, pour moi, ça alimente aussi le un, parce que, du coup, un profil d'expert, il pourra davantage éclairer le conseil d'administration sur les risques, montrer que l'audit interne se saisit réellement du sujet avec l'arrivée d'une personne et donc davantage faire

prendre conscience de l'importance pour l'entreprise à tout le monde. Mais peut être que tu peux faire... Peut-être que je te raconte n'importe quoi, mais peut être que tu fais cinq étapes linéaires et après, tu montres les boucles de rétroaction.

Victor. – Non, je pense que ça peut être bien. Parce que pour l'instant, je l'avais juste fait sur les conclusions. Je ne sais pas où c'est. Je ne sais pas. J'avais fait juste du linéaire, du ligne à ligne, faire les cinq étapes, après rajouter enfin un schéma qui montre les boucles de rétroaction. Ça peut être bien en plus.

Emmanuelle. – À ta place, dans la conclusion, je commencerais par, en synthèse, tu fais les cinq flèches qui s'imbriquent les unes aux autres, les boucles de rétroaction et après, tu as tes 1, 2, 3, 4, 5 et dans le texte, tu fais aussi tes boucles de rétroaction. Comme ça, tu as ton schéma synthèse qui fait que c'est pas mal si au fur et à mesure, tu as d'autres schémas où justement, tu vois en effet acquisition, diffusion, etc. Et dans ton schéma final, tu pourras reprendre...

Victor. – Agréger un peu tout.

Emmanuelle. – Oui, agréger. Est-ce que les deux premières étapes, c'est l'acquisition ? Les trois dernières, c'est la diffusion ? Et du coup, avec tes boucles de rétroaction, on voit bien ce que tu montrais plus haut de manière plus détaillée. Ça peut être carrément cool.

Victor. – Non, c'est vraiment très bonne idée. Merci beaucoup Emmanuelle.

Emmanuelle. – Pas de souci.

Victor. – C'est super bien. Ok, top. Je pense que j'ai tout vu.

Emmanuelle. – Je pense qu'en effet, si tu arrives à avoir un support, je me dis cinq étapes, c'est pas mal. Tu as les mots clés, je pense, de risque, d'audit, prospectif ou advisory assurance, monter en compétence. Tu as les mots clés et après, toute ton argumentation, elle pourra être facile à dérouler rapidement.

Victor. – Très clair. Et peut-être un dernier point que j'ai oublié d'aborder avec l'entretien de Janine, c'était par rapport au fait qu'elle reprenait le pôle sustainability et finances. Donc sur ça, toi, tu le perçois comment ? De rapprocher la finance et la sustainability, d'avoir un manager alors qu'auparavant, tu étais plutôt... Je ne sais pas si tu avais un manager auparavant ou si tu étais directement rattachée à un directeur. Cette évolution, tu la perçois comment ?

Emmanuelle. – Je pense que le rapprochement sustainability et finance, il vient du fait que l'intérêt, vraiment, c'est de pouvoir s'appuyer sur les méthodos de contrôle interne et de maîtrise de la data financière pour pas forcément dupliquer, mais en tout cas, s'inspirer sur les data extra

financières. Ça, c'est une belle force de frappe dans le sens où aujourd'hui, la finance, ce n'est pas ceux qui font, c'est plutôt ceux qui comptent et qui arrivent à démontrer à la fin la performance d'une entreprise. On a un peu la même logique sur la partie extra financière, de se dire qu'il y a forcément tous les gens qui font, et c'est un peu toute l'entreprise, et qu'il y aura une équipe qui n'est pas en audit, mais au global, qui consolidera l'ensemble de ses actions et qui les chiffrera en termes de KPI, de stratégie de réduction, d'empreintes carbone, de stratégie de rétention des talents, de stratégie de formation des talents, etc. Je vois ce mouvement-là plutôt pour l'apport de la finance vers la sustainability et inversement aussi, je dirais qu'on demande aussi à des financiers, comme Janine a expliqué, CFO, CEO, Chief Financial Officer, Chief Value Officer. On demande aujourd'hui à des financiers de prendre du pilotage d'indicateurs extra financiers. On a aussi besoin de former, d'accompagner ces populations financières qui vont s'ouvrir à des sujets qu'ils ne maîtrisent pas forcément. Il y a vraiment une pertinence à avoir ce lien. Mais mon point d'attention, c'est que le reporting extra financier, c'est qu'il y a un tout petit bout de la sustainability et c'est celle qui compte réellement. Ce n'est pas tant de bien compter, évidemment, que c'est crucial, mais à la fin, ce qui compte d'abord, c'est de décarboner, de retenir les talents et de former par exemple. Parce que compter 2 %, c'est dommage. Même si à la fin des efforts, il faut aussi les mettre dans les actions. Il faut trouver ce juste milieu. L'idée, c'est bien de ne pas isoler la partie finance extra financière dans l'audit interne versus le reste des activités et qu'on continuera bien à communiquer, à faire des audits cross, etc. En termes d'organisation, nous, en tout cas chez Decathlon, je ne sais pas du tout si c'est propre à Decathlon. Je ne saurais pas dire à quel point ce constat là il serait biaisé par l'orga Decat ou si c'est un truc qui est généralisable. Mais en tout cas, en termes de REX Decat, champ d'applications, terrains, machin. Cette partie là je pense qu'elle est vraiment intéressante.

Victor. – Ok, très intéressant. Vous allez avoir ce pôle sustainability finance, mais vous allez garder des auditeurs à la fois avec toi, la casquette développement durable, plus des auditeurs financiers, c'est ça ?

Emmanuelle. – Oui. Après, même si l'idée, c'est bien qu'on ait des profils …

Victor. – … Un peu hybride.

Emmanuelle. – Possible. Mais comme moi, par exemple, là, je traite beaucoup de sujets de production en ce moment avec quelqu'un expert de la production. Je vais traiter des sujets des sports avec quelqu'un qui est expert en sport. Il n'y a pas forcément de...

Victor. – Oui, au début, peut être que la personne est spécialisée, mais après, les CROSS audits font qu'ils montent en compétences et ils deviennent un peu hybrides dans les processus.

Emmanuelle. – L'idée, ce n'est pas d'avoir forcément un super profil finance, extra financiers, c'est très intéressant. Après, si on a un super profil production et extra financiers, on est content, il ne faut pas que l'organisation biaise nos axes et nos angles d'attaque des sujets sustainability ? Il ne faut pas en faire un sujet uniquement reporting parce qu'on est rattaché à la finance**.**

Victor. – Ok, très clair. En tout cas, merci pour tes réponses. C'est très clair.

Emmanuelle. –Top. Merci beaucoup.

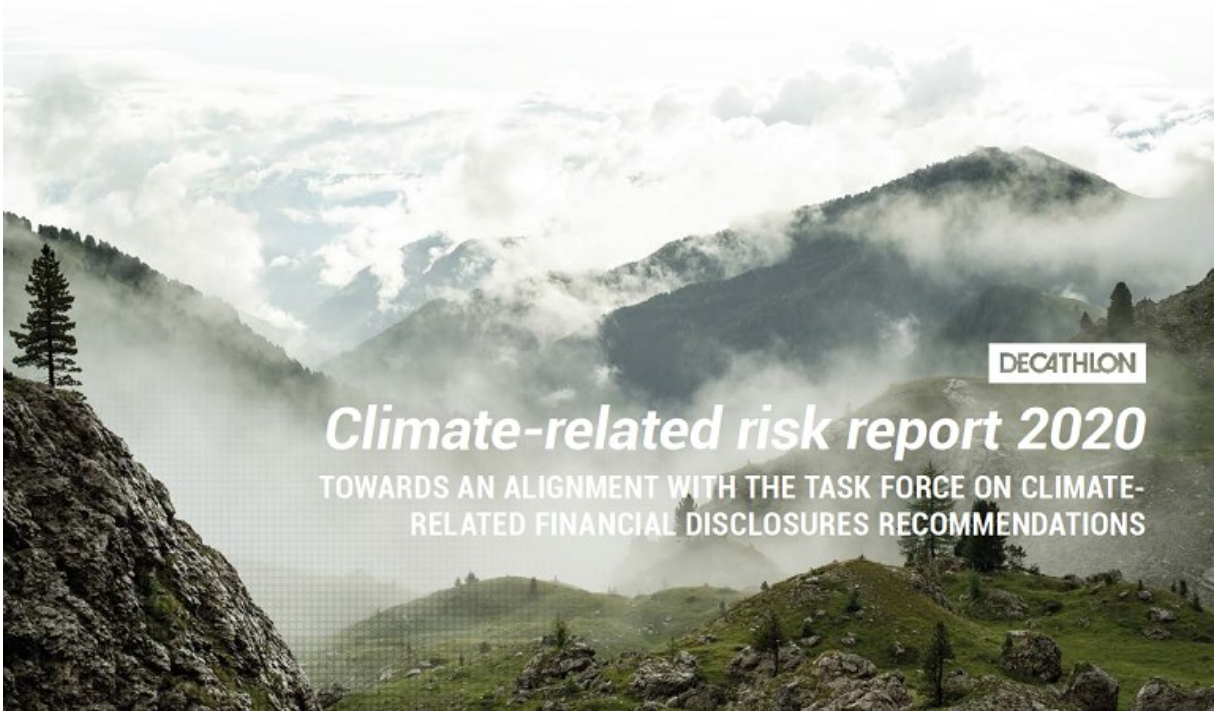
Victor. – Merci à toi, Emmanuelle. Bonne fin de journée.

Emmanuelle. – A toi aussi. Salut.

G. Plan de transition 2020 – 2026 Decathlon

Cliquer sur la première page pour ouvrir le document

H. Rapport sur les risques et opportunités liés au climat (TCFD) 2020 Decathlon

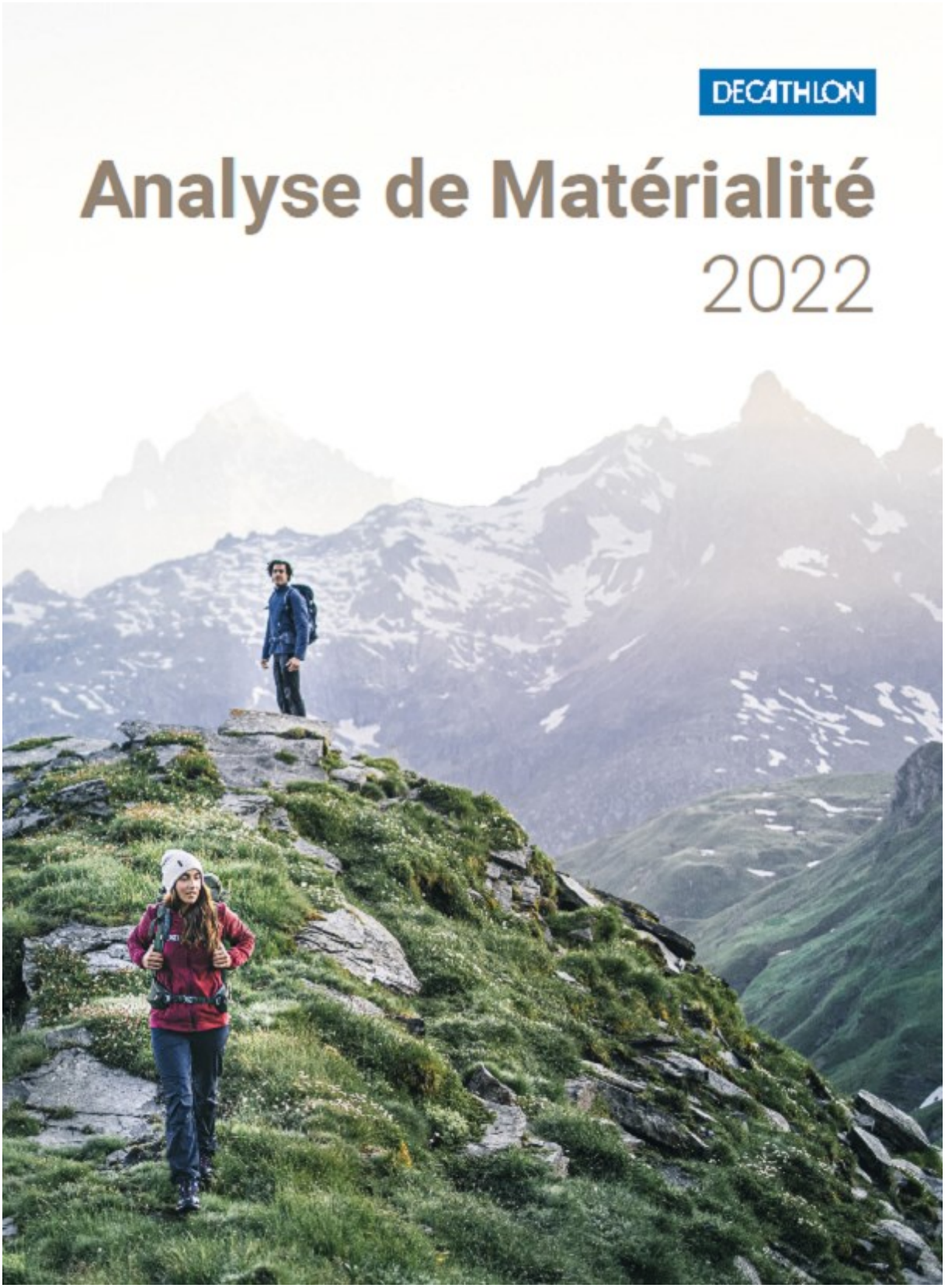


Cliquer sur la première page pour ouvrir le document

I. Déclaration de Performance Extra-financière 2021 Decathlon

Cliquer sur la première page pour ouvrir le document

J. Analyse de Matérialité 2022 Decathlon



Cliquer sur la première page pour ouvrir le document

Bibliographie

Achmad, Y. (2019). The Role of Internal Audit in Corporate Governance and Contribution to Determine Audit Fees for External Audits. *Journal of Finance and Accounting*.

Adams, C. A., & Frost, G. R. (2008). Integrating sustainability reporting into management practices. *Accounting Forum*, 288-302.

Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Perceptions of managers and internal auditors as to factors affecting the effectiveness of internal audit in the public sector context. *Managerial Auditing Journal*.

AMF. (2023, Janvier 17). *La nouvelle directive CSRD sur le reporting de durabilité des sociétés*. Récupéré sur AMF: https://www.amf-france.org/fr/actualites-publications/actualites/la-nouvelle-directive-csrd-sur-le-reporting-de-durabilite-des-societes

Arens, A. A., Elder, R. J., Beasley, M. S., & Hogan, C. E. (2016). *Auditing and assurance services.* Pearson.

Arif, M., Sajjad, A., Farooq, S., Abrar, M., & Joyo, S. (2021). The impact of audit committee attributes on the quality and quantity of environmental, social and governance (ESG) disclosures. *Emerald Publishing Limited*, 497-514.

Bouquin, H. (2010). Le Contrôle de gestion. *Paris, PUF*.

Bubilek, O. (2017). *Importance of Internal Audit and Internal Control in an organization – Case Study.*

Carroll, A. (2016). Carroll's pyramid of CSR: taking another look. *International Journal of Corporate Social Responsibility*.

Carroll, A. B. (1979). A three-dimensional conceptual model of corporate social performance. *Academy of Management Review*, 497–505.

Cho, C., & Patten, D. (2007). The Role of Environmental Disclosure as Tools of Legitimacy: A Research Note. *Accounting, Organizations and Society*.

Cormier, D., & Magnan, M. (2013). The Economic Relevance of Environmental Disclosure and its Impact on Corporate Legitimacy: An Empirical Investigation. *Business Strategy and the Environment*.

Delubac, A. (2022, Septembre 29). *GRI (Global Reporting Initiative), comment le mettre en place ?* Récupéré sur Greenly: https://greenly.earth/fr-fr/blog/guide-entreprise/gri-global-reporting-initiative

DeSimone, S., D'Onza, G., & Sarens, G. (2020). Correlates of internal audit function involvement in sustainability audits. *Springer Science+Business Media, LLC*.

Eulerich, M., Bonrath, A., & Lopez Kasper, V. I. (2022). Internal auditor's role in ESG disclosure and assurance: an analysis of pratical insights. *Corporate Ownership & Control*.

Fedele, S., & Schor, M. (2021, Septembre 22). *ESG and the Role of Internal Audit*. Récupéré sur Deloitte : The CFO Program: https://cfolens.deloitte.com/s/article/esg-and-the-role-of-internal-audit-MCL5SZRAI44RFIZAPPCTILH4XKZA?language=en_US

François, M., & Nils, P. (2023). *Impact(s), responsabilité et performance globale.* France Stratégie.

Fraser, J. R., Quail, R., & Simkins, B. J. (2022). Environmental, Social and Governance (ESG) and the Roles of Management, Internal Audit, and Enterprise Risk Management.

Freeman, R., & Velamuri, S. (2006). A New Approach to CSR: Company Stakeholder Responsibility. *Palgrave Macmillan, London*.

Gond, J.-P., El Akremi, A., Swaen, V., & Babu, N. (2017). The psychological microfoundations of corporate social responsibility: A person-centric systematic review. *Journal of Organizational Behavior*.

Gramling, A. A., Rittenberg, L. E., & Johnstone, K. M. (2009). *Auditing: A business risk approach.* Cengage Learning.

Guemas, J. (2022, Janvier 31). *AUDIT INTERNE*. Récupéré sur Aix-Marseille Université : Explorer pour faire société: https://www.univ-amu.fr/fr/public/audit-interne

Hillson, D., & Murray-Webster, R. (2017). Understanding and managing risk attitude. *Gower Publishing*.

Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne. (s.d.). *Méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne.*

Kolk, A., & Perego, P. (2008). Determinants of the adoption of sustainability assurance statements: an international investigation. *John Wiley & Sons, Ltd and ERP Environment*.

La loi sur les Nouvelles Régulations Economiques. (s.d.). Récupéré sur RSE News: http://www.rsenews.com/public/dossier_eco/loi-nre.php

Le système de management et d'audit environnemental (Emas). (2022, Décembre 12). Récupéré sur Ecologie.Gouv: https://www.ecologie.gouv.fr/systeme-management-et-daudit-environnemental-emas

Ma Petite Planète. (2023). *https://mapetiteplanete.org/mpp-en-entreprise/*. Récupéré sur Ma Petite Planète.

Ogoun, S., & Atagboro, E. (2020). Internal Audit and Creative Accounting Practices in Ministries, Departments and Agencies (MDAs): An Empirical Analysis. *Open Journal of Business and Management*, 552-568.

Orlitzky, M., Schmidt, F., & Rynes, S. (2003). Corporate Social and Financial Performance: A Meta-Analysis. *Organization Studies*.

Otto-Mentz, V., De Leeuw, R., Debrichy-Hesselberg, M., Hall, N., & Tewary, S. (2022). Transforming Internal Audit: How to become a Sustainability Business Partner. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 243-252.

Pickett, S. K. (2010). *The internal auditing.* British Library.

Pitt, S.-A., & Pitt, M. (2014). *Internal Audit Quality.* John Wiley & Sons, Incorporated.

Porter, M. E., & Kramer, M. R. (2006). The link between competitive advantage and corporate social responsability. *Harvard Business Review*.

Prawitt, D. F. (2013). *MANAGING THE INTERNAL.* The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

PWC. (s.d.). *Performance globale : cinq manières d'accroître la confiance dans le reporting de durabilité*. Récupéré sur PWC: https://letsgofrance.pwc.fr/fr/publications/2023/cinq-maniere-d-accroitre-la-confiance-dans-le-reporting-de-durabilite.html

Reding, K. (2013). Internal auditing. *Altomonte Springs : Institute of Internal Auditors*.

Renard, J. (2017). *Théorie et pratique de l'audit interne.* Editions Eyrolles.

Riverin-Simard, D., Spain, A., & Michaud, C. (1997). Positions paradigmatiques et recherches sur le développement vocationnel adulte. *Cahiers de la recherche en éducation*, 59-91.

Sallé, H. (2021, Novembre 16). *RSE et réglementation*. Récupéré sur Goodwill Management: https://goodwill-management.com/rse-reglementation/

Schick, P., Vera, J., & Bourrouilh-Parège, O. (2021). *Audit interne et référentiels de risques.* Paris: Dunod, « Hors collection ».

The Institute of Internal Auditors. (2017). Défintion de l'audit interne. *Cadre de référence internationale des pratiques professionnelles*.

Thieffry, P. (2001, Juin 28). *Le nouveau système communautaire de management et d'audit*. Récupéré sur Les Echos: https://www.lesechos.fr/2001/06/le-nouveau-systeme-communautaire-de-management-et-daudit-721478

Tricker, R. I. (2015). Corporate governance: Principles, policies, and practices. *Oxford University Press*.

World Commission on Environment and Development. (1987). *Rapport Brundtland - Notre avenir à tous.*