

Rapport projet ACAFRI – Interfaces entre comptabilité et développement

Titre du projet de recherche (long) :

**Vers une comptabilité pour le développement de l’Afrique : le rôle des
professionnels comptables et financiers**

Composition de l’équipe :

Mauricette Sonia HOUNGBO | Faculté des Sciences Economiques et de Gestion – Université de Parakou (UFR-SEG-UP) B.P 123 Parakou | BÉNIN | hounghbo.sonia@gmail.com | 00 229 97 32 07 18 (*Chercheure principale*)

Serge AGBODJO (Université Toulouse 3 Paul Sabatier – France), serge.agbodjo@iut-tlse3.fr (*Co-chercheur principal de la diaspora*)

Dagou Hermann-Wenceslas DAGOU (Université Félix Houphouët Boigny - Côte d’Ivoire),
ddhgeek@gmail.com

Alassane OUATTARA (Centre Africain d’Etudes Supérieures en Gestion – CESAG Sénégal),
alassane.ouattara@cesag.edu.sn

Konan A. SENY KAN (Grenoble Ecole de Management – France), konan.seny-kan@grenoble-em.com

Remerciements

Nous tenons à remercier tout d'abord la PAFA pour le financement de cette recherche qui témoigne de la confiance qu'elle nous accorde et de son intérêt pour les problématiques liées au développement de l'Afrique ainsi que l'AAFA qui porte l'Initiative de Recherche en Comptabilité et Finance en Afrique (ACAFRI).

Nos remerciements vont également à l'endroit des professionnels comptables et financiers africains (PCF) qui nous ont consacrés de leur temps dans la collecte de données primaires (entretiens).

Enfin, nous remercions les réviseurs de ce rapport pour le temps consacré à la lecture de ce rapport et pour leurs remarques.

Ce projet de recherche n'est qu'une étude préliminaire dans le vaste projet de construction d'une comptabilité pour le développement de l'Afrique.

Acronymes

Dans ce document :

- AAFA signifie *African Accounting and Finance Association* / Association Africaine de Comptabilité et de Finance
- APSA signifie *African Peace and Security Architecture* / Architecture Africaine de Paix et de Sécurité
- BAD signifie Banque Africaine de Développement
- NU signifie Nations Unies
- OHADA signifie Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires
- ODD signifie Objectifs de développement durable
- PAFA signifie *Pan African Federation of Accountants* / Fédération Panafricaine des Comptables
- UA signifie Union Africaine
- SDGs signifie *Sustainable Development Goals*

Table des matières

Résumé de l'étude	4
Introduction	8
1. Institutions et développement de l'Afrique	9
2. Comptabilité et développement	10
3. Contexte d'émergence des ODD	11
4. Cadre conceptuel pour une comptabilité pour le développement de l'Afrique	15
5. Méthodologie de la recherche	18
6. Analyse des données secondaires	26
6.1. Relation entre comptabilité et développement durable	26
6.2. Comptabilité au-delà de sa dimension financière	32
6.3. Alignement entre les ODD et les programmes continentaux de développement en Afrique	33
6.4. Analyse dialectique des prescriptions des ODD	35
7. Analyse des données primaires : perception des professionnels comptables et financiers	36
7.1. Perceptions des dimensions du développement	36
7.1.1. <i>Prééminence des institutions supranationales de gouvernance et importance des institutions traditionnelles</i>	37
7.1.2. <i>Manque de modélisation du développement humain par la comptabilité</i>	38
7.1.3. <i>Faut-il repenser le modèle économique pour atteindre le développement ?</i>	40
7.1.4. <i>Disjonction entre comptabilité et développement durable et environnemental</i>	42
7.2. Perceptions des objectifs de l'UA et des ODD	43
7.2.1. <i>Méconnaissance des objectifs africains de développement</i>	44
7.2.2. <i>Responsabilité et difficulté d'opérationnalisation de certains objectifs de développement</i>	45
7.2.3. <i>Rôle mitigé des PCF au regard de certains objectifs de développement</i>	47
7.2.4. <i>Objectifs de développement dans l'angle mort des PCF</i>	48
7.3. La normalisation comptable en Afrique et développement	49
7.3.1. <i>Etat actuel de la normalisation comptable au sein de l'espace OHADA</i>	49
7.3.2. <i>Regard des PCF interviewés pour une intégration des objectifs de l'UA dans le système comptable OHADA</i>	51
8. Conclusion	56
9. Recommandations	58
Bibliographie	60
Annexes	62

Résumé de l'étude

1. Constat : Les Objectifs du Développement Durable (ODD) des Nations Unies (NU) constituant l'Agenda 2030, en cohérence avec les objectifs de l'Union Africaine (UA) à travers l'agenda 2063, semblent poser plusieurs défis aux professionnels comptables et financiers notamment en Afrique. Ces défis sont liés à leurs capacités à créer une ingénierie technique et opérationnelle pour accompagner les organisations à intégrer des nouvelles logiques dans leurs modèles d'affaires actuels.

2. Préoccupation : Les ODD tels que conçus, présentés et divulgués pourraient être perçus comme un renouvellement de l'ingénierie de dépendance néo-libérale. Inspirés par les théories du développement qui sous-tendent les relations internationales « Nord-Sud », les ODD sont vus par certains acteurs comme essentiellement favorables au « Nord Global » et défavorables au « Sud Global ». Ce déséquilibre des rapports de force entre le Nord et le Sud conduirait à une situation où les agendas de développement successifs, ainsi que leurs modalités d'opérationnalisations conçus par le Nord Global, pour le Sud Global, ont tous une prééminence sur les initiatives locales de développement du Sud Global.

3. Situation : Dans le cas de l'Afrique, outre les débats sur les ODD des Nations Unies, il existe l'Agenda 2063 de l'Union Africaine (UA). La Fédération Panafricaine des Comptables (PAFA) fait références à ces deux agendas de développement dans ses objectifs stratégiques. Aussi, l'initiative stratégique de la Banque Africaine de Développement (BAD) connue sous le nom des cinq priorités principales ('The High 5s'), a été lancée pour accélérer la transformation du continent. Les critiques de l'Agenda 2030, ainsi que la mobilisation de la profession comptable internationale pour créer des outils d'opérationnalisation des ODD, mettent en lumière l'importance des programmes de développement continental tels que l'Agenda 2063 et les High 5s. Bien que ces derniers soient observés comme moins visibles, ils pourraient constituer une opportunité pour les professionnels de la PAFA et pour les organismes de normalisation en Afrique (tels que l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires - OHADA, l'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine - UEMOA, la Communauté Économique des États de l'Afrique de l'Ouest - CEDEAO, l'UA, etc.) de développer les instruments d'une expertise adéquate. Ceci permettrait à ces acteurs de se mettre au premier plan dans la définition des priorités de l'Afrique et dans la modélisation concrète du développement du continent.

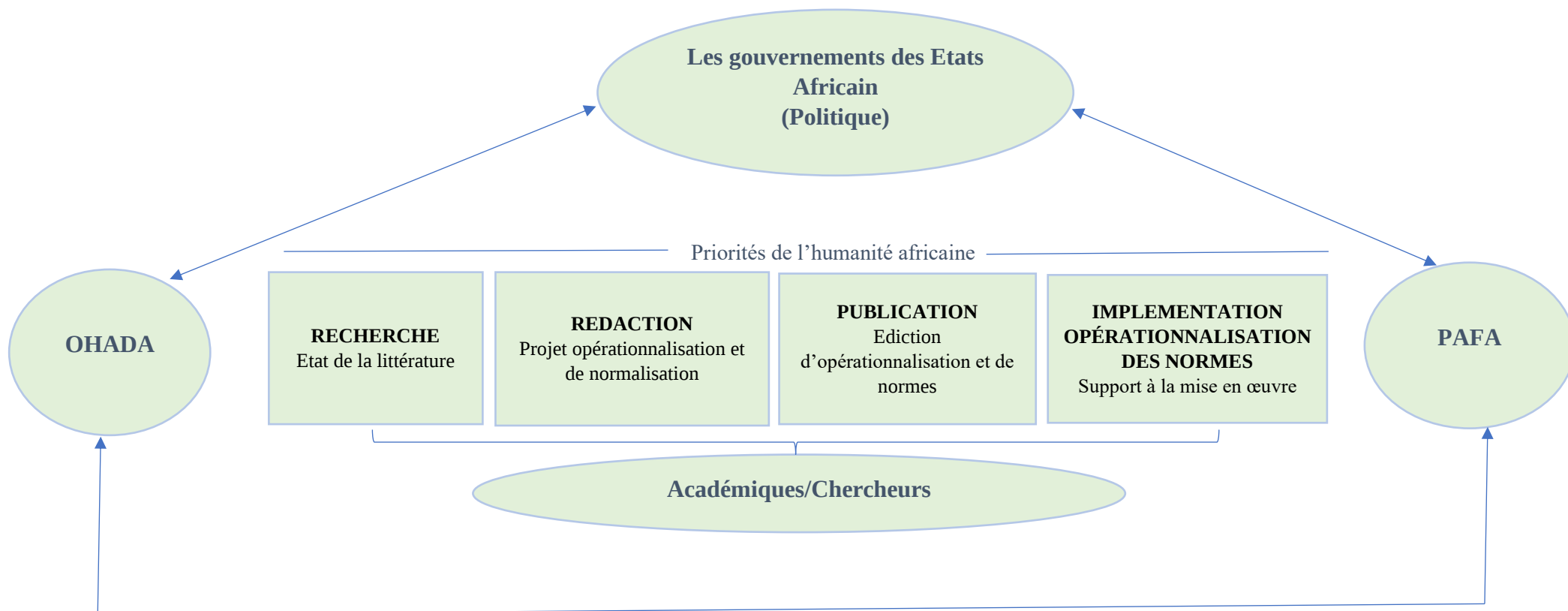
4. Plan d'action : Afin de soutenir la Fédération Panafricaine des Comptables (PAFA) dans le renforcement de ses capacités et son influence dans la modélisation plus concrète du développement de l'Afrique, nous conduisons une recherche visant à répondre aux questions suivantes : comment la comptabilité est-elle structurée en Afrique francophone subsaharienne en l'occurrence en Afrique de l'Ouest et qui sont les principaux acteurs impliqués ? Quel est le niveau de compréhension des acteurs de la comptabilité et de la finance en Afrique concernant les objectifs de développement tels que définis dans l'Agenda 2063 de l'Union Africaine et les Objectifs de Développement Durable (ODD) des Nations Unies ? Comment les professionnels africains de la comptabilité et de la finance peuvent-ils mettre en place des pratiques permettant à la comptabilité de jouer un rôle prépondérant dans le développement du continent africain pour un meilleur bien-être des africains ?

Pour ce faire, nous examinons, d'abord, l'état actuel de la réflexion au sein de la profession comptable internationale sur les ODD. Ensuite, nous conduisons une analyse comparée des ODD et des deux programmes continentaux de développement (l'Agenda 2063 et *The High 5s*). Enfin, nous menons des entretiens avec 26 professionnels comptables et financiers de l'Afrique de l'Ouest francophone subsaharienne (Bénin, Burkina Faso, Côte d'Ivoire, et Sénégal) pour avoir la perception des PCF de cet espace économique de la relation entre la comptabilité et les objectifs de développement.

5. Résultats : Plusieurs résultats se dégagent de cette étude. D'une part, nous montrons que l'émergence des ODD alimente les débats sur leurs opérationnalisations et évaluations et sur le développement d'autres formes de comptabilité dans le contexte africain. Il en va de même pour les 20 objectifs de l'UA (l'agenda 2063). D'autre part, pour la plupart des PCF de l'espace OHADA (Afrique de l'Ouest) de notre étude, la particularité de leur contexte, plaide en faveur d'une comptabilité reflétant les singularités africaines. En effet, nous observons une méconnaissance des objectifs de développement de l'UA comparativement aux ODD, par les PCF de l'espace OHADA, ainsi qu'une absence de retranscription à minima de ces objectifs dans le système comptable sous-régional (SYSCOHADA). Néanmoins, les PCF restent profondément sensibles à ces objectifs lorsqu'on le leur présente et ils militent pour une implication accrue des décideurs politiques africains à l'initiative de ces objectifs de développement. Ceci permettrait de favoriser la mise en œuvre d'une opérationnalisation, une normalisation et de véritables contrôles sur les questions liées aux objectifs de l'UA par le biais d'une implication des organismes comptables du continent africain (OHADA, PAFA, African Accounting and Finance Association-AAFA...).

6. Contributions et Conclusion : L'ultime contribution de notre recherche est de lancer les jalons d'une mutation de la pratique des professionnels comptables et financiers en Afrique pour atteindre les objectifs de développement. Cette mutation impliquerait quatre acteurs clés : La PAFA, l'OHADA, les gouvernements, la communauté académique/scientifique (par exemple l'AAFA). L'OHADA a commencé l'intégration des informations RSE (responsabilité sociale des entreprises), cependant, les objectifs de l'UA vont au-delà de la RSE. Les décisions concernant l'opérationnalisation et la normalisation incombent aux gouvernements des Etats africains. De façon plus concrète, nous suggérons que la PAFA essaie de mettre en place **un groupe consultatif** qui pourrait fournir un avis technique à l'OHADA (ou à l'Union Africaine) sous la forme de projets d'opérationnalisation et d'implémentation comptables des ODD et des objectifs de l'UA en Afrique. Ce groupe composé aussi bien de professionnels comptables africains et d'académiques pourrait réfléchir à comment articuler tout projet de normalisation comptable internationale aux réalités africaines (humanités africaines). A l'instar des mouvements internationaux (EFRAG pour l'Union Européenne ; ISSB pour la fondation IFRS), la PAFA et l'OHADA gagneraient donc à interagir avec les gouvernements des Etats africains et des groupements régionaux et continentaux (UEMOA, CEDEAO, Union Africaine, etc.) pour motiver/argumenter auprès de ces acteurs et tenter de les convaincre sur les enjeux liés à l'opérationnalisation des ODD et des objectifs de l'UA tenant compte des réalités africaines. Cela permettra d'éviter l'application en Afrique des techniques, opérationnalisations, normalisations conçues hors de l'Afrique pour un public non africain, mais implémenter en Afrique, souvent dans une dynamique de domination « Nord-Sud ». D'un point de vue économique, la PAFA pourrait devenir un acteur majeur voire incontournable d'accompagnement des Etats africains et des PCF dans la production des normes et de techniques d'évaluation et d'expertise de ces normes, ce qui constituera pour elle un nouveau marché.

La figure ci-dessous, illustre le cadre dans lequel nous nous proposons de travailler conjointement avec la PAFA pour entamer avec les différents acteurs une réflexion africaine commune autour de la mise en œuvre comptable des objectifs de développement durable tenant compte des réalités africaines et surtout des « humanités africaines ».



Processus d'opérationnalisation et d'implémentation comptables des ODD et des objectifs de l'UA en Afrique

Introduction

L'opérationnalisation des ODD et leurs déclinaisons dans les plans continentaux, régionaux et nationaux de développement posent plusieurs défis aux professionnels comptables et financiers qui tiennent à leurs capacités à créer une ingénierie technique et opérationnelle pour accompagner les organisations à intégrer des logiques nouvelles dans leurs modèles d'affaires actuels. L'objectif de ce projet est de construire une problématisation de la relation entre comptabilité et développement en Afrique afin de proposer à la profession comptable et financière (i.e., académiques et non-académiques) un cadre d'examen des implications comptables et financières des plans de développement de l'Afrique. Lassou et al. (2021) soulignent que la comptabilité est un important dispositif/mécanisme dans la réalisation des objectifs de développement, mais ce rôle est contraint et compromis par les politiques économiques sous-tendant les objectifs du développement. Charles Tilley, Président de l'IFAC indiquait en 2016 que la globalisation et l'industrialisation ont contribué aux dilemmes du développement durable qu'il qualifie de problèmes insolubles, incluant l'inégalité et l'extrême pauvreté, le changement climatique et d'autres défis éthiques et moraux. Ce projet vise d'une part à rendre compte de l'articulation entre la comptabilité et le développement sur le continent africain en particulier dans l'espace économique OHADA¹(Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires) au regard de son système comptable (SYSCOHADA) présidant à la pratique de la comptabilité dans le contexte africain de l'OHADA. D'autre part, cette étude essaie de mettre en évidence la mutation qui doit être opérée dans la pratique des professionnels comptables et financiers au sein de cet élan de développement. Plus particulièrement, ce projet répondra aux questions suivantes :

- Comment la comptabilité est-elle structurée en Afrique francophone subsaharienne en l'occurrence en Afrique de l'Ouest et qui sont les acteurs impliqués ?
- Quel est le niveau de compréhension des acteurs de la comptabilité et de la finance en Afrique concernant les objectifs de développement tels que définis dans l'Agenda 2063 de l'Union Africaine et les Objectifs de Développement Durable (ODD) des Nations Unies ?

¹ L'OHADA comporte 17 États membres : le Bénin, le Burkina-Faso, le Cameroun, la Centrafrique, la Côte d'Ivoire, le Congo, les Comores, le Gabon, la Guinée, la Guinée-Bissau, la Guinée-Equatoriale, le Mali, le Niger, la République Démocratique du Congo, le Sénégal, le Tchad et le Togo.

- Comment les professionnels africains de la comptabilité et de la finance peuvent-ils mettre en place des pratiques garantissant que la comptabilité soit au service du développement du continent Africain ?

Ce projet propose une contribution majeure qui est de développer les fondements d'une « comptabilité pour le développement » favorisant une pratique englobante de la comptabilité par les académiques et non-académiques de la profession comptable et financière africaine. Ce projet vise ainsi à articuler l'expansion du champ de la pratique comptable et financière en lien avec les enjeux de développement en contexte Africain.

Ce rapport présente le cadre institutionnel du contexte de l'étude (1), la relation comptabilité/développement (2), le contexte d'émergence des ODD (3), le cadre d'analyse mobilisé (4), la méthodologie de recherche (5) ainsi que les résultats issus de l'analyse des données secondaires (6) et primaires (7). Enfin, nous exposons la conclusion (8) de ce travail ainsi que les recommandations pour la PAFA (9).

1. Institutions et développement de l'Afrique

L'Union Africaine (UA) et la Banque Africaine de développement (BAD) portent deux plans directeurs visant la transformation structurelle du continent africain. L'UA a ainsi lancé depuis mai 2013 son schéma directeur de développement nommé « Agenda 2063 ». L'Agenda 2063, développé en partenariat avec la BAD, couvre un ensemble de programmes et plans de mise en œuvre associés, destinés à porter un développement inclusif et durable du continent Africain. La BAD a pour sa part lancé « *The High 5s* pour transformer l'Afrique » depuis 2013. *The High 5s* porte sur cinq domaines de priorité de développement que sont : l'énergie (*Light up & power Africa*), l'alimentation (*Feed Africa*), l'industrialisation (*Industrialize Africa*), l'intégration africaine (*Integrate Africa*) et l'amélioration de la qualité de vie des africains (*Improve the quality of life for the people of Africa*). Comme l'indique Akinwumi Adesina, Président actuel de la BAD, les priorités contenues dans *The High 5s* sont également considérées comme essentielles dans l'Agenda 2063 de l'UA. La signature le 21 mars 2018 de l'accord pour une zone de libre-échange continentale africaine (ZLECAF) avec une mise en œuvre effective le 1^{er} janvier 2022 est un des résultats de l'opérationnalisation de ces plans directeurs de développement de l'Afrique. Les négociations de la ZLECAF se déroulent en plusieurs phases : La phase I qui couvre le commerce des biens et des services et le règlement des différends ; La phase II qui couvre les droits de propriété intellectuelle, les investissements et la politique de

concurrence ; et enfin, la phase III qui couvre le commerce numérique et les femmes et les jeunes dans le commerce. Cependant, en décembre 2022, la mise en œuvre de l'accord ZLECAF est encore à la phase I avec des questions en suspens (les listes tarifaires, les règles d'origine, les directives sur les recours commerciaux et les engagements en matière de services pour les cinq secteurs prioritaires de la libéralisation : les transports, les communications, les services financiers, le tourisme et les services aux entreprises). En octobre 2022, le Secrétariat de l'ZLECAF a lancé l'Initiative commerciale guidée (GTI) pour un nombre limité de produits (impliquait huit pays).

Il est essentiel de souligner que ces plans directeurs sont eux-mêmes en cohérence avec les Objectifs de Développement Durable (ODD) des Nations Unies (NU) qui sont parties intégrantes à l'Agenda 2030 des NU et font suite aux Objectifs du Millénaire pour le Développement (OMD).

2. Comptabilité et développement

Les interactions multilatérales et bilatérales entre les nations font des plans de développement internationaux et continentaux des éléments structurants des politiques nationales de développement. Alors que l'ensemble de la profession comptable et financière (i.e., académiques et non académiques) est perçu comme ayant un rôle de facilitateur des objectifs de développement (Bebbington et Unerman, 2018), il reste néanmoins encore peu engagé dans la compréhension de la relation entre comptabilité/finance et développement (Bebbington et Unerman, 2020). Certes, les analyses de Bebbington et Unerman (2018, 2020) portent sur les ODD des NU, néanmoins, elles demeurent instructives pour tout autre plan directeur de développement. Le questionnement du rapport entre la profession comptable et financière et le développement fait émerger une double interrogation relative à la participation de la profession comptable et financière dans la définition des plans de développement et également à l'importance de ces plans pour la régulation et la pratique comptable et financière dans les contextes nationaux. Pour faire un parallèle avec la notion de Hopper (2019, p. 88) de la « *comptabilité comme une boussole morale globale* », nous voyons en la « *comptabilité pour le développement* » une comptabilité comme l'épine dorsale du développement.

L'idée que les objectifs de développement entretiennent des interactions telles qu'elles renforcent leur incompatibilité et contraignent les uns envers les autres, interroge avec acuité, l'importance pour les professions comptables et financières de les comprendre en profondeur.

En effet, la mise en œuvre des plans de développement pose des questions comptables et financières de divers ordres : comptabilité en générale (Bebbington et Unerman, 2018, 2020; Bebbington et al., 2017; Sobkowiak et al., 2020; Terama et al., 2016), systèmes nationaux de comptabilité – comptabilité publique (Hoekstra, 2020), d’obligation de rendre compte (*accountability*) et de gouvernance (Abhayawansa et al., 2021). Pizzi et al. (2020) mettent en évidence une relation entre les problématiques de gestion/management et les objectifs de développement tels que les ODD des NU. Les plans de développement partagent une acception nouvelle et commune d’un développement multidimensionnel (humain, économique, gouvernance, environnementale et durabilité).

L’objectif de cette étude est de construire une problématisation de la relation entre comptabilité et développement en Afrique afin de proposer à la profession comptable et financière (i.e., académiques et non-académiques) un cadre d’examen des implications comptables et financières des plans de développement de l’Afrique. Cette recherche vise donc à comprendre l’articulation entre la comptabilité et le développement au regard du système comptable SYSCOHADA présidant à la pratique de la comptabilité dans le contexte de la zone OHADA (Organisation pour l’Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires) qui pourrait intégrer les enjeux liés aux ODD (en cohérence avec « Agenda 2063 » de l’UA). Ce système comptable de l’OHADA sera donc analysé d’une part à l’aune des pratiques d’autres organismes de normalisation telles que l’IASB (*International Accounting Standards Board*) ou l’EFRAG (*European Financial Reporting Advisory Group*) et d’autre part, au regard des acteurs de la profession comptable des pays africains de l’OHADA pour une meilleure intégration des objectifs d’ODD.

3. Contexte d’émergence des ODD

Les programmes internationaux de développement² ont un long historique dans les relations internationales³. Il importe donc de situer les ODD dans les relations internationales (Laroche et al., 2023). C’est un point de départ essentiel qui ouvre une perspective plus complète de ce qui est en jeu pour les professionnels, y compris comptables, de chaque pays. Ce point de départ permet de situer aussi les ODD dans le contexte des rapports de pouvoirs qu’incarnent les

² Source : <https://www.agenda-2030.fr/agenda-2030/presentation/article/presentation-origines-et-principes> (Accès le 26/04/2023)

³ D’un point de la recherche, il faut entendre les relations internationales comme l’étude des interactions entre des nations dans les domaines politique, économique, culturelle et sécuritaire.

relations internationales. Le Tableau 1 donne une chronologie des dates clés dans les relations internationales ayant abouti le 25 septembre 2015 à l'Agenda 2030 des Nations Unies relatif à l'adoption des 17 ODD.

Le site internet officiel du Gouvernement Français indique que : « L'Agenda 2030 consacre ainsi la convergence du « développement » et du « développement durable ». » (www.agenda-2030.fr). Il y est rappelé que le « développement » est un concept de l'après seconde guerre mondiale⁴, dans un contexte de décolonisation, ayant pour objectif le « « rattrapage » du « Sud » vis-à-vis du « Nord » » (www.agenda-2030.fr).

Tableau 1 : Dates clés dans les rapports internationaux aboutissant aux ODD

Date	Intitulé	Contenu
1972	1 ^{er} Sommet de la Terre	Rencontre décennales centrée sur le climat et l'environnement organisée par l'ONU depuis 1972 à Stockholm (Suède)
1982	2 ^{ème} Sommet de la Terre	Nairobi (Kenya)
1992	3 ^{ème} Sommet de la Terre	Rio de Janeiro (Brésil). Ce sommet donne lieu à une convention sur la diversité biologique, une convention-cadre des Nations Unies sur les changements climatiques et une convention sur la lutte contre la désertification.
2000	Sommet du Millénaire	New York (Etats-Unis). Ce sommet consacre la Déclaration du Millénaire énonçant les 8 Objectifs du Millénaire pour le développement à destination des pays du sud.
2002	4 ^{ème} Sommet de la Terre	Johannesburg (Afrique du Sud)
2012	5 ^{ème} Sommet de la Terre	Rio de Janeiro (Brésil). Décision d'élaboration des ODD
2015	3 ^{ème} Conférence internationales des Nations Unies sur le financement du développement	Addis-Ababa (Ethiopie). Adoption du plan d'action Addis-Abeba sur le financement du développement
25 septembre 2015	Agenda 2030 des Nations Unies	Adoption par les Nation Unies de 17 ODD avec 169 objectifs cibles à atteindre en 2030

Le « développement durable » quant à lui relève de l'idée de l'articulation entre la croissance économique, l'inclusion sociale et la protection environnementale (KPMG, 2015). La chronologie que souligne le Tableau 1 suggère que l'Agenda 2030 peut être aussi compris

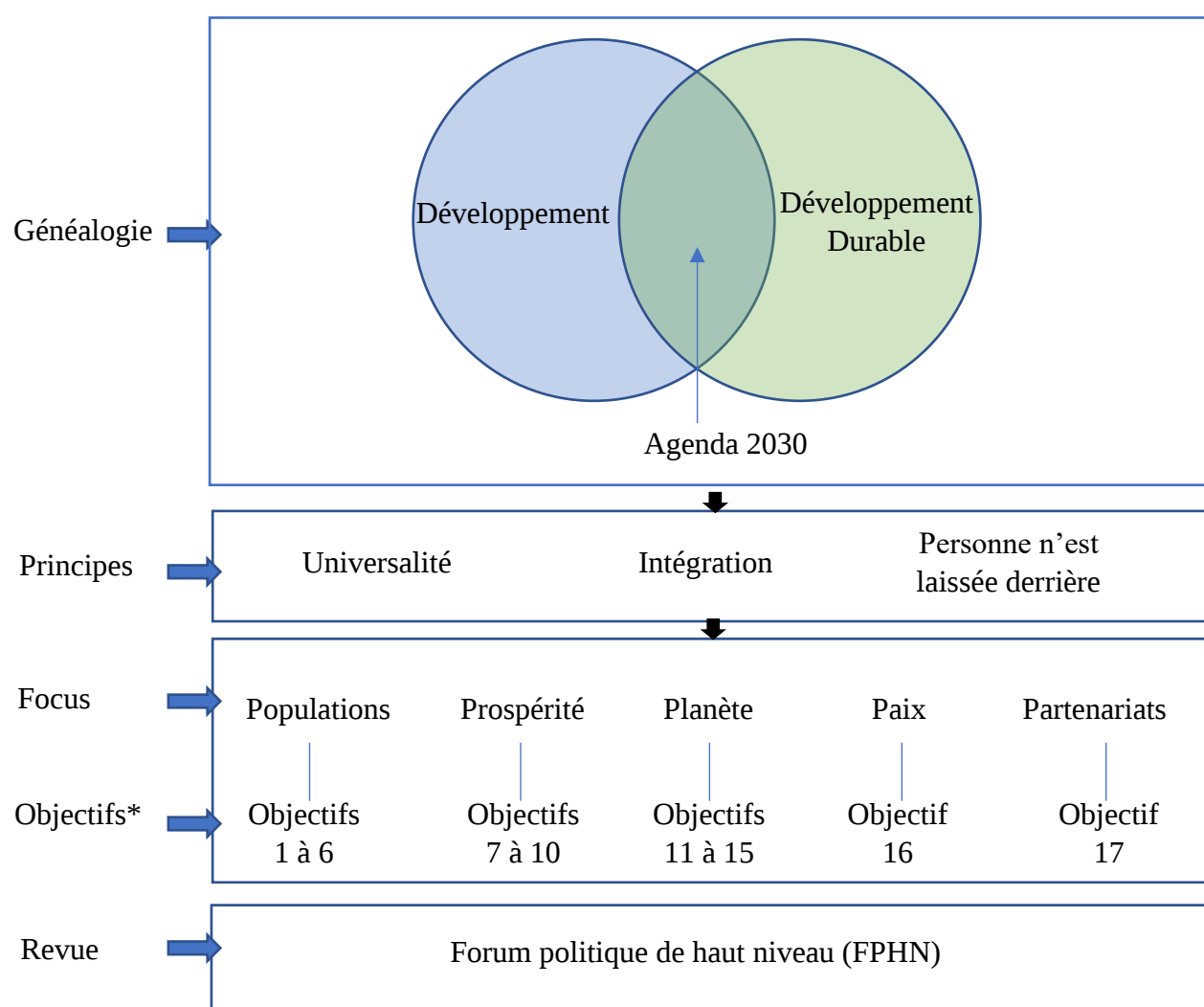
⁴ Il importe de noter qu'un an avant la fin de la seconde guerre mondiale les accords économiques de Bretton Woods dessinaient déjà le système financier international d'après-guerre duquel naît la Banque internationale pour la reconstruction et le développement (BIRD) ou Banque Mondiale et le Fonds monétaire international (FMI).

comme le résultat d'une ingénierie des relations internationales portée par le « Nord ». L'Agenda 2030 marque ainsi une transition de la notion de « rattrapage » vers une nouvelle notion, celle des « 5P », renvoyant à *Populations*⁵, *Prospérité*, *Planète*, *Paix* et *Partenariats*, qui organisent les 17 ODD en cinq grandes catégories avec trois principes/rationalités sous-jacents : Universalité (*Universality*), Intégration (*Integration*) et « Personne n'est laissée derrière » (*No one left behind*) (IFAC, 2016, p. 5). En 2016 est créé le Forum politique de haut niveau (FPHN)⁶, une rencontre annuelle pendant laquelle les pays rendent compte de leur progrès dans l'atteinte de objectifs cibles des ODD devant les Nations Unies. La Figure 1 présente l'articulation des ODD associée à leur contexte d'émergence que nous venons de présenter.

⁵ Dans certains écrits '*Populations*' est substitué par *Peuple*.

⁶ Source : <https://www.agenda-2030.fr/agenda-2030/dispositif-de-suivi/article/dispositif-de-suivi-international-les-forums-politiques-de-haut-niveau> (Accès le 26/04/2023).

Figure 1 : Articulation générale des ODD



* Objectif 1 - Pas de pauvreté, Objectif 2 - Faim « Zéro », Objectif 3 - Bonne santé et bien-être, Objectif 4 - Éducation de qualité, Objectif 5 - Égalité entre les sexes, Objectif 6 - Eau propre et assainissement, Objectif 7 - Énergie propre et d'un coût abordable, Objectif 8 - Travail décent et croissance économique, Objectif 9 - Industrie, innovation et infrastructure, Objectif 10 - Inégalités réduites, Objectif 11 - Villes et communautés durables, Objectif 12 - Consommation et production responsables, Objectif 13 - Lutte contre les changements climatiques, Objectif 14 - Vie aquatique, Objectif 15 - Vie terrestre, Objectif 16 - Paix, justice et institutions efficaces, Objectif 17 - Partenariats pour la réalisation des objectifs.

4. Cadre conceptuel pour une comptabilité pour le développement de l'Afrique

En cohérence avec le contexte et les objectifs de cette étude, nous mobilisons le cadre conceptuel de la polycentricité comptable (Seny Kan et al., 2021). Ce cadre permet de comprendre comment les activités des acteurs à différents niveaux avec des intérêts, des responsabilités et des capacités variées se chevauchent et interagissent (Seny Kan et al., 2021).

La polycentricité décrit des situations d'action « arène de choix ou action situation », dans lesquelles les acteurs de divers centres de décision interagissent (ou non) pour créer et imposer des règles, des principes et des normes avec des contraintes et des pouvoirs variables. Elle comporte trois perspectives : morphologique, fonctionnelle, et prescriptive et normative (Seny Kan et al., 2021, p. 5).

D'abord, la *perspective morphologique* étudie les situations, où de multiples acteurs ne sont pas concentrés dans un seul arrangement institutionnel/organisationnel et plus particulièrement la position occupée par ces acteurs. Ensuite, la *perspective fonctionnelle* examine les décisions des acteurs au sein de leurs institutions/organisations respectives et les relations entre elles ». Par conséquent, la première perspective (*morphologique*) se concentre sur l'identification des acteurs et l'emplacement de ces derniers et la seconde sur les relations/liens entre les décisions de ces acteurs (*fonctionnelle*) au sein de l'arène de choix. Enfin, la *perspective prescriptive et normative* cherche à atténuer les problèmes au sein de systèmes socio-économiques complexes : il s'agit d'une perspective plus politique et transformatrice (l'impact des actions sur la société).

Dans cette étude exploratoire, nous centrerons notre analyse sur les trois aspects de la polycentricité comptable :

- *Morphologique* : les acteurs (professionnels, académiques) de la comptabilité en Afrique et les situations (actions situation) en lien avec le développement (ODD) dans lesquelles ils évoluent,
- *Fonctionnelle* : la situation des différents acteurs (relations/liens entre les décisions de ces acteurs) : collective, constitutive, opérationnelle, intersection,
- *Prescriptive et normative* (perspective plus politique et transformatrice) : les solutions des acteurs pour que la comptabilité puisse être un vecteur de développement et aider à l'atteinte des ODD.

Dans le cadre de cette recherche « nous considérons la comptabilité comme étant associée à la *responsabilité de tous les constituants de la société et la fourniture d'informations* pour la *planification* et le *contrôle* axés sur des *objectifs de développement* plus larges. Ainsi, la comptabilité n'est pas seulement un outil économique, mais aussi un moyen social et politique pour *contribuer à améliorer la qualité de vie des pauvres* et leur permettre de *mieux participer aux démocraties*. En effet, elle est présente dans l'interaction sociale notamment dans les mots et pas seulement dans les rapports formels, ou dans les chiffres. *Elle doit aider à surveiller* non uniquement *des flux financiers* mais aussi *des facteurs sociaux et environnementaux*. » (Hopper et al., 2012a, p.2 –Notre traduction)

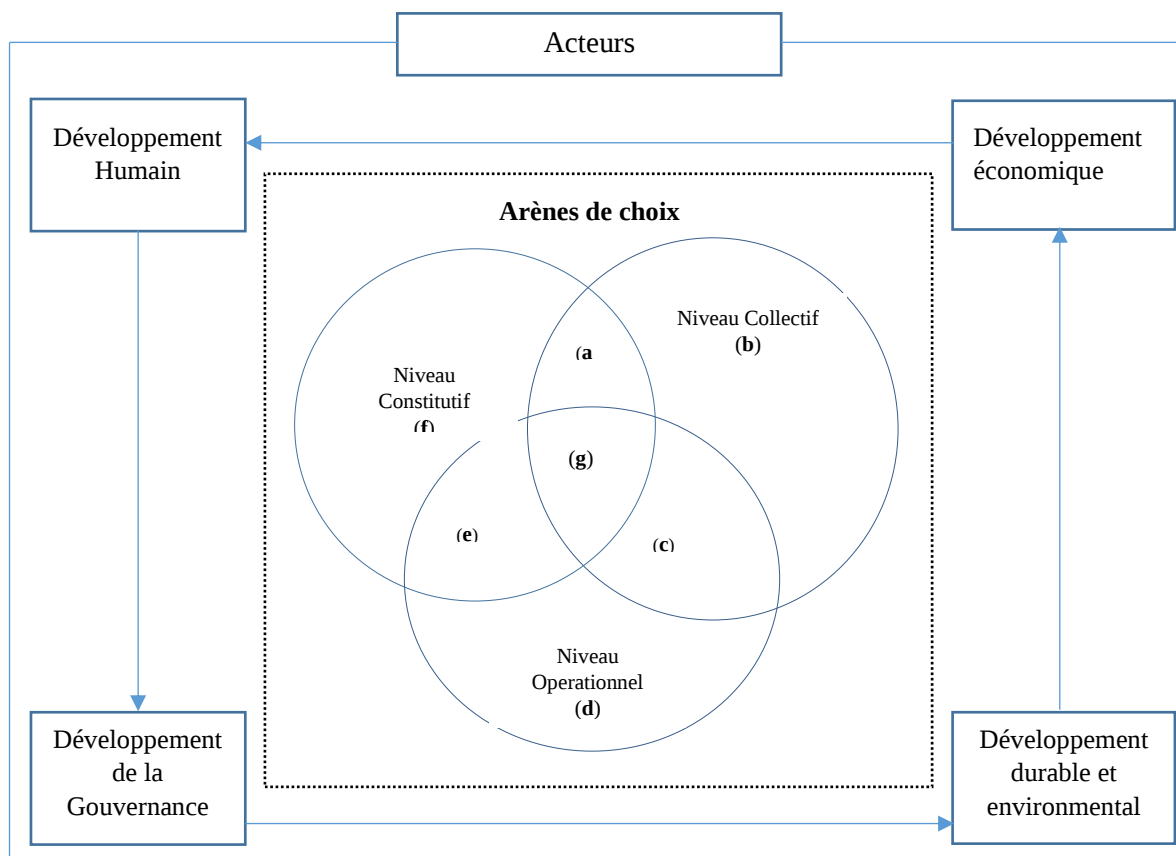
Dans le cadre de cette recherche, nous admettons une perspective multidimensionnelle du développement qui englobe le développement humain, la durabilité et l'environnement, l'amélioration de la gouvernance et le changement structurel (c'est-à-dire le développement économique). **La dimension du développement humain** intègre l'amélioration de la fourniture des produits de première nécessité (par exemple, la nourriture, la santé, l'éducation, l'égalité, l'eau potable). **La dimension de durabilité et environnementale**, « . . . concerne la capacité de la planète et de la biosphère à se renouveler, à maintenir sa « capacité de charge ». Une action durable est donc celle qui ne perturbe pas l'écologie essentielle. Cependant, toutes les actions de toutes les espèces pourraient être considérées comme perturbant une écologie, ce qui nous confronte à la problématique de décider quelles actions perturbent l'écologie et quelles actions font partie de l'écologie. » (Gray 1992, p.416, Notre traduction). **La dimension nationale (macro) de la gouvernance** porte sur, « . . . les traditions et les institutions par lesquelles l'autorité dans un pays est exercée. Cela inclut le processus par lequel les gouvernements sont sélectionnés, contrôlés et remplacés ; la capacité du gouvernement à formuler et mettre en œuvre efficacement des politiques judicieuses ; et le respect des citoyens et de l'État pour les institutions qui régissent les interactions économiques et sociales entre eux » (Worldwide Governance Indicators, Notre traduction). **La dimension structurelle (c'est-à-dire le développement économique)** fait référence aux changements dans les caractéristiques d'une économie, en particulier lors de sa transition de la production primaire à la production secondaire et/ou tertiaire, et sa dépendance à l'égard de l'efficacité économique, de l'innovation et du financement.

Selon ce cadre chaque dimension du développement (c'est-à-dire, transformation structurelle, durabilité et environnement, humaine, et gouvernance) devrait être considérée comme un réseau d'actions situations adjacentes avec des domaines de choix, des conditions et règles de

fonctionnement (c'est-à-dire des niveaux constitutionnels, collectifs et opérationnels). Il est important de noter que cette conceptualisation du développement recoupe, à hauteur d'un concept d'ordre supérieur, les « 5P » de l'Agenda 2030 des Nations Unies avec : *Populations* pouvant être associée au développement humain, *Prospérité* au développement économique, *Planète* au développement durable et environnemental, enfin *Paix* et *Partenariats* au développement de la gouvernance. Le concept de développement adopté dans cette recherche est plus englobant et contient un implicite endogène par opposition aux « 5P » plus restrictives et reposant explicitement sur une perspective de développement essentiellement prescriptive.

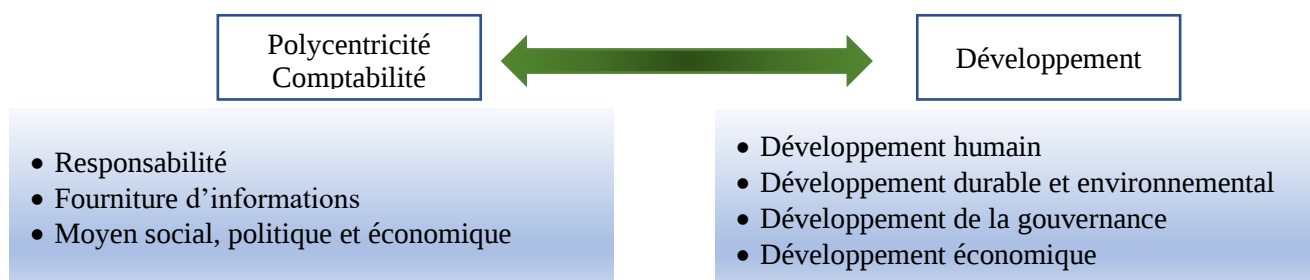
La Figure 2 résume le cadre conceptuel que nous construisons pour cette étude. La Figure 3, quant à elle, schématise la relation Comptabilité/Développement qui est au cœur de ce projet de recherche.

Figure 2 : La polycentricité comptable impliquée dans les actions situations de développement



Notes : Les énumérations (a) à (g) indiquent sept domaines de contribution potentielle de la recherche sur la comptabilité et le développement en Afrique.

Figure 3 : Cadre de la construction d'une comptabilité pour le développement



5. Méthodologie de la recherche

Conformément au cadre conceptuel mobilisé dans cette recherche, nous considérons le processus d'intégration des ODD dans les pratiques professionnelles des professionnels comptables et financiers (désormais PCF) comme deux actions situations analytiquement distinctives mais inextricable dans la pratique. McGinnis (2011) parle de réseaux d'actions situations adjacentes reflétant l'idée que les résultats dans une action situation influencent les règles dans une autre action situation. En effet, la promotion des ODD par les Nations Unies est une action situation à laquelle s'adjoint une deuxième action situation qui est le processus d'appropriation des ODD par les organisations. Cette analytique, couplée avec l'objectif central de ce projet de recherche, nous conduit à construire une démarche méthodologique à trois niveaux. D'abord nous examinons l'état actuel de la réflexion de la profession comptable⁷ internationale. Pour ce faire, nous avons collecté un corpus de rapports publiés par cette communauté (Tableau 2) et procédé à une analyse inductive de leurs contenus. Ensuite, nous procédons à une deuxième collecte de données secondaires (Tableau 2) visant à conduire une analyse comparée de la déclinaison des ODD dans les programmes de développement Africain. Nous distinguons deux programmes continentaux de développement : l'Agenda 2063 de l'UA et *The High 5s* de la Banque Africaine de développement (BAD).

Enfin, nous avons collecté des données primaires par des entretiens de 26 PCF du Bénin, Burkina Faso, Côte d'Ivoire, et Sénégal pour avoir la perception des PCF de cet espace économique de la relation entre la comptabilité et les objectifs de développement. Les 4 pays

⁷ Le rapport conjoint édicté par KPMG, Fauna & Flora International (FFI), et ACCA distingue cinq catégories de professionnels de la comptabilité : normalisateurs, organismes professionnels, cabinet professionnel (comptable), comptables qualifiés et les académiques de la comptabilité (KPMG, FFI et ACCA, 2014). Les quatre premières catégories correspondent à ceux que nous nommons dans ce rapport les professionnels non-académiques et cinquième catégorie professionnels académiques. La distinction que nous faisons entre professionnelle comptables et financiers et organisations comptable et financières correspond bien aux professionnels non-académiques et donc aux quatre premières catégories de KPMG, FFI et ACCA (2014).

retenus comme terrain d'étude sont les 4 plus important de Union Economique et Monétaire Ouest-Africaine (UEMOA). Cet espace est composé aujourd'hui de huit (8) pays francophones de l'Afrique de l'ouest (Bénin, Burkina Faso, Côte d'Ivoire, Guinée Bissau, Mali, Niger, Sénégal, Togo). Compte tenu de la crise politique et militaire actuelle au Mali, nous avons fait le choix d'exclure ce pays de notre champ d'étude pour le remplacer par le Bénin.

Pour la réalisation des entretiens, nous développons le protocole suivant pour l'élaboration de guide d'entretien. D'abord, nous avons procédé à une analyse de contenu des objectifs de développement de l'UA tels qu'ils apparaissent dans l'Agenda 2063. Cette première analyse nous permet de catégoriser l'Agenda 2063 entre chacune des quatre dimensions du développement définies dans le cadre conceptuel de cette étude.

Nous avons par la suite dégagé les thèmes du guide d'entretien en référence à la polycentricité comptable, au développement, définis dans notre revue de la littérature ainsi que nos questions de recherche. Nous avons dans un deuxième temps analysé la composition de l'architecture comptable de l'espace OHADA. Cette deuxième analyse nous permet de distinguer deux catégories d'acteurs à interviewer. Une première catégorie est centrée sur les professionnels académiques et non-académiques de la comptabilité et de la finance n'intervenant pas directement dans la normalisation comptable de l'espace OHADA. Ces acteurs se situent au niveau opérationnel de la polycentricité comptable de l'espace OHADA (voir Figure 2). La deuxième catégorie d'acteurs recense les professionnels académiques et non-académiques de la comptabilité et de la finance impliqués directement dans la normalisation comptable dans l'espace OHADA. Ce protocole nous a conduit à créer deux guides d'entretien administrés de la manière suivante : le premier guide s'adresse à la première catégorie d'acteurs (ceux non-impliqués dans la normalisation comptable). Mais à la deuxième catégorie d'acteurs (ceux impliqués dans la normalisation comptable) s'applique les deux guides d'entretien (Annexes 1).

Les entretiens ont eu lieu en face-à-face, ou en mode virtuel (Teams et Zoom) (Tableau 3). Ces entretiens ont été tous retranscrits. Le codage des entretiens a été réalisé à l'aide du logiciel NVIVO 12.

Tableau 2 : Corpus de données secondaires

Année	Reports/sites Internet	Organisations	Lien de la source
2011	Competent and Versatile: How Professional Accountants in Business Drive Sustainable Success	IFAC	https://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals/publications/competent-and-versatile-how-professional-accountants-business-drive-sustainable-success
2013	Measuring and managing total impact: a new language for business decisions	PwC	www.pwc.com/gx/en/sustainability/publications/total-impact-measurementmanagement/assets/pwc-timm-report.pdf
2014	Natural Capital and the accountancy profession: applying traditional skills to new Thinking and practice.	KPMG, FFI, ACCA	https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/sus/NC_and_the_Accounting_Profession.pdf
2015	Accounting for Sustainability: From Sustainability to Business Resilience	IFAC	https://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals/publications/accounting-sustainability-sustainability-business-resilience
2015	Delivering on the Sustainable Development Goals: The inclusive business approach.	World Business Council for Sustainable Development	https://www.wbcsd.org/
2015	SDG Compass. The guide for business action on the SDGs	SDG Compass	https://sdgcompass.org/
2015	Make It Your Business: Engaging with the Sustainable Development Goals	PwC	https://www.pwc.com/sdg
2016	UN Global Compact and Accenture Strategy	UN Global Compact et Accenture	https://unglobalcompact.org/library/4331
2016	2016 CEO Study	UN Global Compact et KPMG	https://unglobalcompact.org/library/3111
2016	SDG Industry Matrix - Financial Services	UN Global Compact et KPMG	https://unglobalcompact.org/library/3112
2016	SDG Industry Matrix - Food, Beverage and Consumer Goods	UN Global Compact et KPMG	https://unglobalcompact.org/library/3112
2016	SDG Industry Matrix - Healthcare & Life Sciences	UN Global Compact et KPMG	https://unglobalcompact.org/library/3113
2016	SDG Industry Matrix - Industrial Manufacturing	UN Global Compact et KPMG	https://unglobalcompact.org/library/3114
2016	SDG Industry Matrix - Transportation	UN Global Compact et KPMG	https://unglobalcompact.org/library/3115
2016	SDG Industry Matrix - Energy, Natural resources & Chemicals	UN Global Compact et KPMG	https://unglobalcompact.org/library/3116

	The 2030 Agenda for Sustainable Development: A Snapshot of the Accountancy Profession's Contribution	2016	IFAC Institute of Chartered Accountants of England et Wales (ICAEW) UN Department of Economic and Social Affairs - Statistics	https://www.ifac.org/system/files/publications/files/The-2030-Agenda-for-Sustainable-Development-A-Snapshot-of-the-Accountancy-Professions-Contribution-2016_0.pdf https://www.icaew.com/technical/sustainability/supporting-the-un-sustainable-development-goals
NA	Global Goals hub			
NA	SDG Indicators Database			https://unstats.un.org/sdgs/dataportal
NA	Sustainability Accounting Standards Board		Sustainability Accounting Standards Board	https://www.sasb.org/
2013	Organisation Internationale de la Francophonie (OIF)		La Francophonie et les Objectifs de Développement Durable : pour une mondialisation solidaire et maîtrisée dans le respect de la diversité culturelle des peuples et des nations	https://www.ifdd.francophonie.org/publications/la-francophonie-et-les-objectifs-de-developpement-durable-pour-une-mondialisation-solidaire-et-maitrisee-dans-le-respect-de-la-diversite-culturelle-des-peuples-et-des-nations/
2023	Organisation Internationale de la Francophonie (OIF)- Institut de la Francophonie pour le Développement Durable (IFDD)		Rapport sur l'état de la mise en œuvre des ODD dans l'espace francophone	https://www.ifdd.francophonie.org/publications/rapport-sur-letat-de-la-mise-en-oeuvre-des-odd/
2018	Expertise France		Projet d'Appui au Suivi des Objectifs de Développement Durable en Afrique (SODDA)	https://www.expertisefrance.fr/documents/20182/720398/Newsletter+SODDA+n%C2%B01+%28FR%29.pdf/bb167ba7-595a-4062-bfc7-9d72f000b721
2023	Nations Unies (NU)		Rapport sur les objectifs de développement durable (Édition spéciale)	https://www.un.org/sustainabledevelopment/fr/rapports-sur-les-objectifs-de-developpement-durable/

26 interviews ont été réalisés au Bénin (13 entretiens), en Côte d'Ivoire (9 entretiens), au Burkina Faso (2 entretiens) et au Sénégal (2 entretiens). Le Tableau 3 résume le profil des interviewés et des décisions inclusion et exclusion dans la constitution de cette population d'interviewées. Notre procédé pour ce faire consiste d'abord en une caractérisation de l'architecture comptable de l'espace OHADA couvrant le Bénin, le Burkina Faso, la Côte d'Ivoire, et le Sénégal, les quatre pays d'Afrique Francophone à partir desquels nous avons collecté nos données primaires. Cette caractérisation préalable correspond à une analyse morphologique du cadre comptable composant notre contexte d'étude. Le Tableau 4 suggère que l'architecture comptable de l'espace OHADA repose sur quatre strates institutionnelles : Normalisation comptable (1), Assurance qualité – Déontologie (2), Marché Financier régional (3) et Formation du capital humain (4). Nous avons sélectionné les professionnels interviewés en veillant à une répartition sur ces quatre strates de l'architecture comptable de l'espace l'OHADA. La colonne « Strate dans l'architecture comptable » du Tableau 3 correspond à cette répartition.

Ensuite, nous développons le protocole suivant pour l'élaboration de notre guide d'entretien. D'abord, nous avons procédé à une analyse de contenu des objectifs de développement de l'UA tels qu'ils apparaissent dans l'Agenda 2063. Cette première analyse nous permet de catégoriser l'Agenda 2063 en chacune des quatre dimensions du développement définies dans le cadre conceptuel de cette étude (Annexe 2). Nous avons par la suite dégagé les thèmes du guide d'entretien en référence à la notion de polycentricité comptable définie dans le cadre conceptuel de l'étude. La caractérisation préalablement réalisée de l'architecture comptable de l'espace OHADA (Tableau 4) nous permet de distinguer deux catégories d'acteurs à interviewer. Une première catégorie regroupe les professionnels académiques et non-académiques de la comptabilité et de la finance n'intervenant pas directement dans la normalisation comptable de l'espace OHADA. Ces acteurs se situent au niveau opérationnel de la polycentricité comptable de l'espace OHADA (voir Figure 2). La deuxième catégorie d'acteurs recense les professionnels académiques et non-académiques de la comptabilité et de la finance impliqués directement dans la normalisation comptable dans l'espace OHADA. Ces acteurs se situent aux niveaux constitutif et collectif de la polycentricité comptable de l'espace OHADA (voir Figure

Tableau 3 : Professionnels comptables et financiers interviewés au Bénin, Burkina Faso, Côte d'Ivoire, et Sénégal

	Code entretien	Fonction	Activités	Strate dans l'architecture comptable	Mode entretien	Durée entretien
1	F.1	Expert-comptable	Expertise comptable, commissariat aux comptes, enseignement de vacation	2	Virtuel	1h29mn28s
2	F.2	Vice-président de l'Ordre des experts comptables	Expertise comptable	1	Virtuel	1h15mn
3	S.1	Expert-comptable	Expertise comptable, commissariat aux comptes, enseignement de vacation	2	Virtuel	2h01mn41s
4	S.2	Secrétaire Permanent du DECOFI	Enseignement, Recherche, Appui-conseil	4	Face à face	2h13mn12s
5	C.1	CNC/OHADA/ONECCA /	Comptabilité, Audit et Conseil	4	Virtuel	48mn
6	C.2	Gérant Associé	Comptabilité, Audit et Conseil		Virtuel	49mn
7	C.3	Gérant	Audit, Etude de projets et Formation	2	Face à face	1h
8	C.4	Gérant Associé	Audit, Etude de projets et Formation	2	Virtuel	54mn
9	C.5	Gérant Associé	Comptabilité, Audit et Conseil	2	Virtuel	51mn
10	C.6	Secrétariat Permanent DECOFI	Comptabilité, Audit et Conseil	4	Face à face	1h 24
11	C.7	Diligence et Déontologie	Comptabilité, Audit et Conseil	1	Virtuel	30mn2s
12	C.8	Secrétariat Permanent DECOFI/Inspecteur de l'enseignement	Formation et Conseil	4	Face à face	30mn
13	C.9	Enseignant - Gérant	Formation et Conseil	1	Virtuel	30mn
14	B.1	Responsable Cabinet de Conseil Comptable et financier	Conseiller financier, Comptable	2	Face à face	52mn20s
15	B.2	Comptable	Comptable	2	Face à face	1h01mn19s
16	B.3	Comptable Projet de développement	Comptable	2	Face à face	45mn56s
17	B.4	Chef d'agence banque	Financier	3	Virtuel	1h14mn30s
18	B.5	Comptable	Comptable	2	Face à face	19mn52s

19	B.6	Expert-comptable - Enseignant CREFECF – UEMOA	Enseignant, Expertise comptable	1 et 2 et 4	Face à face	38mn31S
20	B.7	Expert-comptable -	Expertise, Audit	2	Face à face	1h8mn44S
21	B.8	Expert-comptable	Expertise, Audit	2	Face à face	1h47mn39s
22	B.9	Comptable	Comptable	2	Face à face	20mn21s
23	B.10	Comptable	Comptable	2	Face à face	24mn54s
24	B.11	Comptable	Comptable	2	Face à face	20mn2s
25	B.12	Comptable	Comptable	2	Face à face	18mn58s
26	B.13	CNC/OHADA/ UEMOA/ secrétaire général ministère de l'économie	Comptable, Audit	1 et 2 et 4	Face à face	29mn34s

CNC : Commission de Normalisation Comptable de l'OHADA ; CREFECF : Commission Régionale pour la Formation des Experts Comptables et Financiers DECOFI : Diplôme d'Expertise Comptable et Financière ; OHADA : Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires ONECCA : Ordre national des experts comptables et comptables agréés du Sénégal ; UEMOA : Union Economique et Monétaire Ouest Africaine.

Tableau 4 : Caractéristiques des institutions composant l'architecture de l'espace OHADA

Institutions	Niveau
Normalisation comptable (1)	
Conseil des ministres de l’OHADA	Régional
Secrétariat Permanent de l’OHADA	Régional
Commission de Normalisation Comptable (CNC – OHADA)	Régional
Conseil Comptable Ouest Africain (CCOA)	Sous-régional
Conseil National de la Comptabilité (CNC) de chaque pays	National
Assurance qualité – Déontologie (2)	
Ordre National des Experts Comptables et des Comptables Agréés (ONECCA) de chaque pays	National
Ordre National des Experts Comptables et des Comptables Agréés (ONECCA) de chaque pays	National
Experts Comptables indépendants,	
Sociétés d’Expertise Comptable	
Comptables agréés indépendants	
Sociétés de Comptabilité	
Experts Comptables stagiaires	
Comptable agréé	
Expert-comptable libéral	
Expert-comptable salarié	
Marché Financier régional (3)	
BCEAO	Sous-Régional
UMOA Titre	Sous-Régional
Autorité des Marchés Financier de l’UEMOA	Sous-Régional
Bourse Régionale des Valeurs Mobilières (BRVM)	Sous-Régional
Dépositaire Central/Banque de Règlement (DC/BR)	Sous-Régional
Sociétés de Gestion et d’Intermédiation (SGI)	National
Teneurs de compte et Conservateurs (TCC)	National
Sociétés de Gestion de Patrimoine (SGP)	National
Sociétés de gestion d’Organismes de Placement Collectif en Valeurs Mobilières (OPCVM)	National
Conseils en Investissements Boursiers (CIB)	National
Agence de notation	Sous-Régional
Formation du capital humain (4)	
Commission Régionale pour la Formation des Experts Comptables et Financiers de l’UEMOA (CREFECF – UEMOA)	Sous-Régional
Secrétariat Permanent DECOFI	Sous-Régional
Centres de Formation Agréés	National ou Sous-Régional

6. Analyse des données secondaires

Dans ce rapport, nous présentons de manière substantielle les résultats de l'analyse de nos données secondaires (voir Tableau 2). Premièrement, nos résultats préliminaires relèvent que le foisonnement des débats de la part de la profession comptable internationale renvoie à deux préoccupations majeures : l'influence des ODD sur l'évolution des pratiques professionnelles, les catégories d'ODD pouvant faire l'objet d'une opérationnalisation. Deuxièmement, nos résultats pointent aussi une redéfinition de la comptabilité dans sa dimension technique et son rapport à la société. Troisièmement, nous montrons également comment les ODD sont déclinés en Afrique notamment dans deux programmes continentaux de développement que sont l'Agenda 2063 de l'UA et *The High 5s* de la BAD. Enfin, nous notons une adhésion sans questionnement de la profession comptable internationale aux ODD alors qu'il existe des critiques à l'encontre de l'Agenda 2030 des NU. Ce constat nous conduit à mener un dernier travail empirique sur nos données secondaires en procédant à une analyse dialectique des prescriptions des ODD.

6.1. Relation entre comptabilité et développement durable

L'angle essentiel de discussion de la relation comptabilité/développement durable tient en ce que la rationalité sous-jacente aux ODD implique une transformation de la conduite du processus de travail au sein des organisations (publiques et privées). Les professionnels comptables et financiers (PCF) jouent un rôle central dans cet avatar tout en étant eux-mêmes concernés par leur propre besoin d'évolution. Une analyse approfondie des données aide à discuter les archétypes de rôles que pourraient assumer les PCF, leurs fonctions et compétences au regard des nouvelles conditions du processus de travail induites⁸ par les ODD (IFAC, 2016). La modification du processus de production dans les organisations a des implications sur la pratique des PCF qui doit effectivement reposer sur la capacité d'innovation de ces derniers (Schaltegger et al., 2017).

L'Institut des comptables agréés d'Angleterre et du Pays de Galles (ICAEW) pointe des caractéristiques centrales qui font des organisations comptables et financières (désormais OCF) des acteurs majeurs dans la réalisation des ODD : parce que les OCF ont historiquement, par vocation, en charge, la création de biens publics sous la forme de bases communes de mesure,

⁸ Les ODD suggèrent implicitement de nouveaux rapports sociaux dans la production des biens et services et donc au processus de travail.

de reporting et d'assurance dans des contextes locaux, elles comprennent les problématiques liées aux données dont les comptables et financiers ont besoin pour donner un sens aux ODD et instaurer la confiance. Les OCF doivent elles-mêmes s'interroger sur comment concevoir leurs rôles dans le débat sur les ODD. L'IFAC met en avant trois rôles clés que les OCF pourraient jouer à cet effet : intégrer, mettre en œuvre et suivre les ODD (IFAC, 2016).

Le Tableau 5 détaille une façon d'apprécier la prise en charge de ces trois rôles. Toutefois, tous les ODD ne présentent pas nécessairement des opportunités directes d'implication pour les OCF. L'IFAC (2016) identifie huit ODD⁹ pour lesquels le rôle des PCF travaillant dans les entreprises publiques et privées est le plus important (Tableau 6).

Le débat sur les ODD accentue les questionnements relatifs à la durabilité¹⁰ des processus de travail des organisations. L'IFAC considère à ce titre que les OCF et PCF peuvent être des acteurs « d'influence¹¹ », dans leur mission de création de biens publics sous la forme de bases communes de mesure, de reporting et d'assurance dans des contextes locaux, auprès des organisations (IFAC, 2011a, p. 6). Trois points d'entraînement peuvent être discernés. Le premier aborde la capacité à questionner (c'est-à-dire remettre en cause) les présupposés traditionnels/conventionnels guidant les modèles d'affaires (dans le public comme dans le privé), d'en identifier les risques tout en distinguant les opportunités. Nous nommons ce premier point d'entraînement '*contra-convention*'. Le deuxième point relève de la capacité à intégrer des enjeux sociétaux (c'est-à-dire la durabilité) dans la stratégie, les opérations et reporting dans le fonctionnement des organisations, y compris les OCF, tout en s'assurant d'une compréhension commune de ce qui devrait être entendu comme création de valeur sociétale durable. Nous nommons ce deuxième point d'entraînement, '*régénération*'. Le dernier point d'entraînement que nous nommons '*appui décisionnel*' est relatif à la définition de cibles en matière de création de valeur, de systèmes d'incitation (c'est-à-dire récompense/pénalité) et de disponibilité d'information nécessaire à l'analyse et la pro-action organisationnelle.

L'action des OCF et PCF dans la dynamique des trois points d'entraînement repose sur leur capacité à structurer leurs actions autour de rôles de concepteurs de stratégies, de création de

⁹ Objectif 4 : Education de qualité ; Objectif 5 : Egalité entre les sexes ; Objectif 8 : Travail décent et croissance économique ; Objectif 9 : Industrie, innovation, infrastructure ; Objectif 12 : Consommation et production responsables ; Objectif 13 : Action climatique ; Objectif 16 : Paix et justice et des institutions fortes ; Objectif 17 : Partenariats pour les objectifs

¹⁰ Comme l'IFAC (2011a), nous entendons la durabilité comme la conjonction (a) d'une viabilité économique, (b) d'une responsabilité sociale et (c) d'une responsabilité environnementale dans le modèle d'affaires des organisations.

¹¹ Nous préférons le terme 'entraînement' à celui d''influence'. Le premier porte en lui idée d'édification que le deuxième pourrait avoir une connotation négative liée à dynamique hégémonique.

valeur sociétale, catalyseurs de l'implémentation de ces stratégies, maintien et divulgateur de la durabilité de la valeur qui en résultent (IFAC, 2011b)¹².

¹² IFAC (2015, p. 20-33) discutent de rôles similaires avec des suggestions de ressources.

Tableau 5 : Questionnements sur les rôles clés des OCF dans les débats sur les ODD

Rôles clés		Questions directrices		
1. Intégration des objectifs	Quel est le rôle que jouent les OCF dans la planification et la préparation des Plans Nationaux de Développement reflétant peu ou prou les ODD?	Une fois les cibles hiérarchisées et intégrées dans les plans et budgets nationaux ou locaux, comment les entités publiques collaboreront-elles pour atteindre les ODD ?	Comment la profession aidera-t-elle les gouvernements à améliorer les systèmes budgétaires existants pour atteindre les ODD ?	Comment de tels objectifs peuvent-ils être intégrés dans les stratégies et les plans des organisations publiques et privées?
2. Mise en œuvre des ODD	Quel rôle jouent les OCF dans la mise en œuvre des interventions liées aux cibles des ODD ?	Comment les OCF contribueront-elles à renforcer la responsabilisation (obligation de rendre compte) pendant le processus de mise en œuvre et pas seulement après coup ?		
3. Suivi des ODD	Quels indicateurs spécifiques peuvent être utiles pour mesurer et rendre compte de la contribution des OCF aux ODD ?	Comment les OCF peuvent-ils aider à soutenir la collecte et l'analyse des données nécessaires à la mise en œuvre et le suivi des ODD ?		

Source : D'après IFAC (2016, p. 7 – notre traduction)

Tableau 6 : Implications pour les OCF d’au moins 8 des 17 ODD avec des exemples de points de contribution et d’indicateurs

Développement humain		Développement économique		Développement durable et environnemental		Développement de la gouvernance	
Populations		Prosperité		Planète		Paix	Partenariats
Objectif 4 : Education de qualité	Objectif 5 : Egalité entre les sexes	Objectif 8 : Travail décent et croissance économique	Objectif 9 : Industrie, innovation, infrastructure	Objectif 12 : Consommation et production responsables	Objectif 13 : Action climatique	Objectif 16 : Paix et justice et des institutions fortes	Objectif 17 : Partenariats pour les objectifs
<i>Cibles* pertinentes</i>	<i>Cibles pertinentes</i>	<i>Cibles pertinentes</i>	<i>Cibles pertinentes</i>	<i>Cibles pertinentes</i>	<i>Cibles pertinentes</i>	<i>Cibles pertinentes</i>	<i>Cibles pertinentes</i>
4.3; 4.6	5.5	8.1; 8.3	9.4; 9.5a	12.6	13.1; 13.2; 13.3	16.5; 16.6	17.1; 17.3; 17.9; 17.13; 17.14; 17.16
<i>Points de contributions</i>	<i>Points de contributions</i>	<i>Points de contributions</i>	<i>Points de contributions</i>	<i>Points de contributions</i>	<i>Points de contributions</i>	<i>Points de contributions</i>	<i>Points de contributions</i>
Mettre des initiatives visant à accroître les talents de la profession, la culture financière de la société.	Promouvoir la diversité à la fois pour la profession elle-même aussi dans la société.	Sensibiliser la profession et la société aux ODD. Promouvoir les métiers de la profession. Accompagner le développement et l’adoption des normes internationales.	Développer une logique de création de valeur à long terme en adoptant une approche multi-capitaux de création de valeur à travers un reporting intégré	Prioriser des livrables de production et de consommation responsables. Répondre à une nouvelle demande de divulgation d’information et d’assurance (c’est-à-dire audit)	Encourager et soutenir la cohérence, l’accessibilité, et l’utilité de la divulgation d’information liée au climat et rapport.	Renforcer la capacité de la profession à apporter son expertise à la mise en œuvre et au suivi des dispositifs de gouvernance	Bâtir collectivement une capacité d’action auprès de tous les autres acteurs du développement.
<i>Exemple d'indicateurs</i>	<i>Exemple d'indicateurs</i>	<i>Exemple d'indicateurs</i>	<i>Exemple d'indicateurs</i>	<i>Exemple d'indicateurs</i>	<i>Exemple d'indicateurs</i>	<i>Exemple d'indicateurs</i>	<i>Exemple d'indicateurs</i>

Croissance du taux de formation des jeunes	Croissance du taux de femmes au niveau des postes de décision dans la fonction publique	Croissance PIB réel par habitant	Réduction d'émission de CO2 par unité de valeur ajoutée	Croissance du nombre d'organisation publiant des rapports de développement durable	Réduction du nombre de personnes affectées disparues et/ou décédées des suites de catastrophes (pour 100,000)	Diminution des pots-de-vin par les individus et organisations	Croissance Recettes publiques/PIB
Croissance du taux d'acquisition de compétence minimum en lecture et écriture et calculs		Croissance du taux de conversion des emplois précaires en emploi décents	Diminution d'aides publiques internationales/financement national des infrastructures		Mise en place de stratégies nationales de réduction des catastrophes Développement de curricula intégrant le développement durable	Augmentation du taux de satisfaction des usagers des services publics	Croissance des impôts dans budget national Multiplication des sources de ressources financières Amélioration des tableaux de bords macroéconomiques Création et suivi de tableaux de bord ODD

Source : D'après IFAC (2016, p. 9-26) et UN – *SGD Indicators Database* (2023) (notre traduction) | *Le détail des cibles pertinentes figure dans l'Annexe 3.

6.2. Comptabilité au-delà de sa dimension financière

L'adoption des ODD par les OCF et PCF semble accélérer le développement de nouvelles formes de comptabilité. Ceci pose la question de la normalisation de ces nouvelles formes de comptabilité et du développement de technologies comptables associées. Le *System of Environmental-Economic Accounting--Ecosystem Accounting (SEEA EA) framework*¹³ des Nations Unies soutenu par l'Union Européenne est un exemple de nouvelle forme de comptabilité. Le SEEA propose la Comptabilité Ecosystème (*Ecosystem Accounting*) et aussi la comptabilité de la biodiversité (*Biodiversity Accounting*). Ce cadre a été adopté par la Commission Statistique des Nations Unies en 2012 et constitue le cadre international officiel de la Comptabilité du Capital Naturel (*Natural Capital Accounting*). La Comptabilité du Capital Naturel fait déjà l'objet d'une production de connaissance académique par les chercheurs de la profession comptable (Obst, 2015 ; Ruijs et al. 2019 ; Turner et al. 2019) et la Comptabilité de la Biodiversité (Haque et Jones, 2020 ; Jones et Solomon, 2013, Jones, 2014, 2003, 1996, Siddiqui, 2013). Nous identifions aussi la comptabilité dite multi-capitaux (*Multicapital Accounting*) qui distille déjà un certain niveau de connaissance (Lord et Ingram, 2021 ; McElroy, et Thomas, 2015 ; Stroehle et al., 2019 ; Thomas et al., 2016).

Tous ces développements sont soutenus par des efforts de standardisation eux-aussi foisonnant. Par exemple, EFRAG annonçait le 23 novembre 2022 le premier document de travail du *l'European Sustainability Reporting Standards (ESRS)*¹⁴. Nous identifions également le travail de standardisation opéré par *Sustainability Accounting Standards Board (SASB)*¹⁵ qui fait désormais partie de la fondation IFRS. Aussi, la fondation IFRS a créé en 2021 l'ISSB (International Sustainability Standards Board) qui élabore, dans l'intérêt du public, des normes qui aboutiront à un référentiel mondial en matière d'informations sur le développement durable. Du point de vue des technologies comptables par exemple, le Département Statistiques des Nations Unies a quant à lui développé des indicateurs d'ODD¹⁶. L'Union Européenne à travers son plan d'action pour la finance durable est aussi pourvoyeuse de standardisation. Le 10 mars 2021, l'UE rendait obligatoire la divulgation d'information ESG¹⁷ par les gérants d'actifs et

¹³ <https://seea.un.org/Introduction-to-Ecosystem-Accounting> (Accès le 26/04/2023).

¹⁴ In Avril 2021, la Commission Européenne a adopté une proposition législative dite *Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)* encadrant la divulgation d'information en conformité avec les ESRS dont l'EFRAG avait été désignée comme conseiller technique (voir <https://efrag.org/lab6> - Accès le 26/04/2023).

¹⁵ SASB est une entité de *Value Reporting Foundation* qui elle-même est désormais intégrée à *IFRS Foundation*.

¹⁶ <https://unstats.un.org/sdgs/dataportal> (Accès le 26/04/2023).

¹⁷ Environmental, social, and corporate governance.

autres participants du marché financier à travers la *Sustainable Finance Disclosure Regulation (SFDR)*. Les méthodes de mesures des ODD foisonnent également. Nous évoquons quelques exemples à titre illustratif. Les Nations Unies ont développé des indicateurs d'ODD. PwC a conçu *Total Impact Measurement and Management (TIMM)* comme un outil de mesure de l'impact des organisations sur la société, l'économie et l'environnement. L'UN Global Impact et KPMG ont développé les *SDG Industry Matrix* qui discutent les ODD dans une perspective sectorielle.

6.3. Alignement entre les ODD et les programmes continentaux de développement en Afrique

L'agenda 2063 de l'Union Africaine (UA) a été l'objet d'une déclaration signée par les chefs d'Etat Africains en mai 2013, soit un an après le 5^{ème} Sommet de la Terre (Tableau 1), portant une vision du développement du continent Africain sur 50 ans. Cet agenda est structuré autour de sept aspirations et vingt objectifs. L'UA communique elle-même sur l'alignement de son Agenda 2063 sur l'Agenda 2030 des NU. Le Tableau 7a illustre cette correspondance entre les objectifs de l'Agenda 2063 de l'UA et les ODD de l'Agenda 2030 des NU. Toutefois, nos résultats indiquent que cinq des objectifs de l'UA n'ont aucune correspondance avec ceux des NU : UA8 - Une Afrique unie (fédérale ou confédérée) ; UA9 - Institutions financières et monétaires continentales établies et fonctionnelles ; UA14 - Une Afrique stable et pacifique ; UA15 - Une APSA (Architecture africaine de paix et de sécurité) entièrement fonctionnelle et opérationnelle ; UA16 - La renaissance culturelle africaine est prééminente. Or ceux-ci caractérisent les problématiques contextuelles endémiques du continent Africain.

Tableau 7a : Association entre les objectifs de UA et ceux de 2030 des NU

	Développement humain	Développement économique	Développement durable et environnemental	Développement de la gouvernance	
UN* Agenda 2030	Populations	Prosperité	Planète	Paix	Partenariats
	Objectifs 1 à 6	Objectifs 7 à 10	Objectifs 11 à 15	Objectif 16	Objectif 17
UA** Agenda 2063	UA 1 à 3; UA 12; 17 à 18	UA 4 à 5; UA 10; UA 20	UA 6 à 7	UA 11 à 13	UA 19

Si l'Agenda 2063 de l'UA est plus englobant, *The High 5s* de la BAD ont une teneur infrastructurelle plus forte. *The High 5s* avaient été introduits le 1^{er} septembre 2015, c'est-à-dire 25 jours avant l'adoption des 17 ODD des NU, soit le 25 septembre 2015 (Tableau 1), comme un ensemble d'objectifs dans la stratégie 2013-2022 de la BAD. Tout comme l'UA, la BAD affiche l'alignement¹⁸ des *The High 5s* avec l'Agenda 2030 des NU. Le Tableau 7b résume cette correspondance.

Tableau 7b : Association entre *The High 5s* de la BAD et l'Agenda 2030 des NU

High 5s BAD	Energie (<i>Light up & power Africa</i>)	Intégration africaine (<i>Integrate Africa</i>)	Industrialisation (<i>Industrialize Africa</i>)	Alimentation (<i>Feed Africa</i>)	Améliorer la qualité de vie des africains (<i>Improve the quality of life for the people of Africa</i>)
UN* Agenda 2030	Objectifs 3 à 5, Objectif 7, Objectif 9	Objectif 6, Objectif 9, Objectif 17	Objectif 5, Objectifs 7 à 9	Objectif 2, Objectif 5	Objectifs 3 à 6, Objectif 8, Objectifs 10 à 11

Le dernier rapport de l'OIF (2023) sur l'état de la mise en œuvre des ODD dans l'espace francophone montre que la moyenne des cibles¹⁹ touchées augmente en fonction du niveau de revenu des pays membres de l'OIF²⁰. Cette étude s'appuie sur les rapports nationaux volontaires (RNV) déposés sur le site internet du Forum politique de haut-niveau sur le développement durable des Nations Unies par les États membres de la Francophonie. Selon cette étude, les membres de l'OIF ayant un faible niveau de revenu sont ceux qui, en moyenne, abordent le moins de cibles tandis que ceux ayant un niveau de revenu élevé sont ceux dont les moyennes de cibles touchées sont les plus élevées. Cette observation s'applique à l'ensemble des cibles, tant aux cibles opérationnelles qu'aux cibles de mise en œuvre. La couverture des cibles en fonction des cinq (5P) piliers du programme 2030 révèle une répartition inégale qui peut également varier en fonction du niveau de revenu des États membres de l'OIF : les cibles du pilier « *Population* » sont les plus couvertes pour les trois niveaux de revenu ; le pilier « *Partenariat* », sont les moins couvertes, indépendamment du niveau de revenu ; à l'exception des piliers « *Population* » et « *Paix* », le pourcentage de couverture des cibles augmente en fonction du niveau de revenu ; pour le pilier « *Planète* », un écart de 26 % sépare la couverture

¹⁸ <https://www.afdb.org/en/high5s> (Accès le 26/04/2023).

¹⁹ Le programme 2030 compte 107 cibles opérationnelles réparties dans les ODD 1 à 16. Le Programme 2030 compte 62 cibles de mise en œuvre.

²⁰ OIF (Organisation Internationale de la Francophonie) : est composée de 88 Etats et gouvernements (54 Etats et gouvernements membres ; 7 Etats et gouvernements associés ; 27 Etats et gouvernements observateurs)

des pays à faible revenu de celle des pays à revenu élevé. Par ailleurs le rapport de l'OIF souligne quelques bonnes pratiques dans certains pays francophones en l'occurrence au Bénin par la mise en place d'Eurobond ODD. En effet, le projet Eurobond ODD du Bénin consiste à accélérer la mise en œuvre du Programme 2030 par le recours à des instruments de financement innovants tels que les émissions d'obligations afin d'attirer des investisseurs (ODD 17 - Ministère de l'Économie et des Finances du Bénin -MEF, juillet 2022). La pratique du Bénin vise à financer des actions en faveur des ODD (ODD 2, 3, 4, 7, 8, 9, 11, 12, 14 et 15).

6.4. Analyse dialectique des prescriptions des ODD

Nous notons une adhésion sans questionnement de la profession comptable internationale aux ODD alors qu'il existe des critiques à l'encontre de l'Agenda 2030 des NU. Nous développons une dialectique consistant à discuter les contradictions soulignées dans les critiques courantes de l'Agenda 2030 des NU²¹. Les critiques récurrentes de l'Agenda 2030 comportent trois aspects : les objectifs inavoués des ODD, la nature notionnelle de certaines des prescriptions des ODD, et les antagonismes que peuvent receler les ODD. Laroche et al. (2023) soulignent que l'avènement de l'Agenda 2030 des NU est en réalité la résultante de deux faits : montée du développement durable comme paradigme dominant du développement et les critiques des 8 Objectifs du Millénaire pour le Développement (OMD) édictés à l'occasion du sommet du millénaire en 2000 (Tableau 1). Il était reproché aux OMD, prédécesseurs des ODD, d'être trop ambitieux ou simplistes, ancrés dans une philosophie néolibérale, et pas assez inclusif (Laroche et al., 2023). Ainsi, bien qu'il soit reconnu à l'Agenda 2030 un progrès majeur par comparaison avec les OMD, il n'est que le prolongement des OMD et à ce titre demeure un instrument au service des relations « Nord-Sud » qui restent pour l'essentiel favorable au « Nord Global » et défavorable au « Sud Global ».

L'Agenda 2030 n'est donc pas exempt de reproches (Laroche et al., 2023). Belda-Miquel et al. (2019) considèrent qu'une de ses limites est qu'il porte sur des objectifs cibles à atteindre et non sur les droits à garantir pour les personnes. Un autre point important de critique est l'Agenda 2030 occulte les causes des problèmes qu'il tente de juguler alors qu'elles tiennent d'un jeu de pouvoir favorable à ses promoteurs (Clements et Sweetman, 2020). Les alternatives suggérées par les critiques de l'Agenda 2030 peuvent se résumer en conjonction de la valorisation des savoirs et schémas de pensée locaux, la décolonisation des paradigmes de

²¹ Notre démarche est proche de celle de Hopper et al. (1987) qui développent une perspective dialectique propre à la recherche comptable.

développement international et le respect des peuples (Laroche et al., 2023). Laroche et al. (2023) proposent de considérer trois approches analytiques aux critiques de l'Agenda 2030 : l'impératif de concevoir de nouvelles relations, représentations et règles « Nord-Sud » ; la nécessité d'élaborer de nouveaux modèles économiques, sociaux et environnementaux²² ; et la nécessité de traiter les chaînons manquants, les lacunes et les invisibilités dans les ODD. Les critiques de l'Agenda 2030, la mobilisation de la profession comptable internationale, l'existence de programmes de développement continentaux (l'Agenda 2063 de l'UA et *The High 5s* de la BAD) ouvrent une opportunité pour la Fédération Panafricaine des Experts-comptables (PAFA) pour bâtir des instruments adéquats, pour devenir des acteurs importants qui porteraient les priorités de l'Afrique dans la modélisation du développement de l'Afrique.

7. Analyse des données primaires : perception des professionnels comptables et financiers

Nos données primaires ont été obtenues par des entretiens semi-directifs auprès de 26 PCF (Bénin, Burkina Faso, Côte d'Ivoire, et Sénégal).

Tout d'abord, nous présentons nos résultats en mettant en évidence la perception des PCF africains des dimensions du développement ainsi que la compréhension et l'appropriation des plans internationaux et continentaux par ces derniers. Ensuite, nous mettons en exergue ce que devrait être la normalisation comptable en Afrique pour atteindre les objectifs de développement.

7.1. Perceptions des dimensions du développement

Le développement s'entend dans un sens plus large, au-delà de l'aspect uniquement économique. Il renferme les aspects : humain, gouvernance, environnement et durabilité et économique. Nos résultats indiquent que les institutions supranationales de gouvernance sont perçues comme d'une efficacité supérieure aux institutions de gouvernance nationales.

²² Ce point est en cohérence avec les propos récents rapportés par le *Irish Times* Michael Daniel Higgins, Président de l'Irlande, condamnant le « néo-libéralisme » et exhorté le son pays à « rééquilibrer économie, écologie et éthique » (<https://www.irishtimes.com/politics/2023/04/28/president-condemns-obsession-with-economic-growth/>) (Accès le 26/04/2023).

Toutefois, à l'intérieur d'un pays donné, la gouvernance décentralisée s'appuyant sur les institutions traditionnelles apparaît plus efficace.

7.1.1. Prééminence des institutions supranationales de gouvernance et importance des institutions traditionnelles

En effet, la gouvernance pour les PCF, renvoie aux institutions en place dans les différents états africains. Un des interviewés indique ce qui suit :

« Je suppose aujourd'hui que quand on parle de gouvernance, on parle de gouvernance au sommet de l'Etat. Donc moi, je prends par exemple le cas de la BCEAO qui est une institution assez forte, qui rassemble les 8 pays de l'UEMOA » (F1).

La gouvernance est également appréhendée par les conséquences que son absence ou dysfonctionnement peut avoir sur la population :

« Chez nous, on a certains villages qui n'ont plus d'école, n'ont plus de dispensaires, n'ont plus de commissariats par exemple. Donc, je dirais que dans ces villages si vous demandez l'état de la gouvernance, ils vous diront pratiquement qu'ils ne sont même pas en lien avec l'Etat » (F1).

« La personne lambda, elle n'est pas tout à fait forcément satisfaite de la gouvernance. Comme je disais, on voit toujours que les ressources sont gaspillées, les ressources sont mal distribuées » (F3).

Pour les PCF, les acteurs majeurs de la gouvernance sont les institutions nationales ou continentales qui sont souvent en tension avec le gouvernement en place.

« Tous les éléments sont là, mais est-ce qu'ils sont respectés ? Ça c'est une autre paire de manche » (C2).

On assiste donc à une inefficacité de la gouvernance au niveau national du fait d'une paralysie des systèmes nationaux et d'un certain blocage de la part des gouvernants nationaux des décisions supranationales émanant des institutions continentales ou sous-régionales. Par contre, la gouvernance au niveau des territoires/localités (décentralisés) qui s'appuie sur la « chefferie » locale, semble être plus efficace.

« Une certaine bonne décentralisation a été propulsée et les structures de gouvernance ont été bien mise en œuvre. Et ça fonctionne d'une manière ou d'une autre, mais c'est un peu le manque de moyens qui fait que ça ne donne pas ce qu'on voudrait » (F3).

Les PCF africains militent pour une gouvernance au niveau des Etats africains qui s'appuierait sur les acteurs de terrain, qui sont au fait du quotidien de la population.

« Comme dispositif à mettre en place..., je préfère qu'ils misent beaucoup plus sur le fait de descendre sur le terrain pour collecter les informations que de se contenter de demander aux gouvernants, aux premiers responsables d'envoyer des informations qu'elles vont analyser pour pouvoir apprécier le respect ou non de la bonne gouvernance » (F3).

La gouvernance dans les Etats africains pourrait être une co-construction avec la population/organisations de ces Etats. Ceci rejoint, les résultats mitigés, voire, les échecs de toutes les stratégies internationales d'amélioration de la gouvernance en Afrique qui ne s'appuient pas véritablement sur les réalités africaines et qui sont donc mal comprises et considérées comme du néocolonialisme. Notons que les PCF font très peu état de la gouvernance au niveau des entreprises. Il existe soit une méconnaissance des systèmes de gouvernance au sein des entreprises aussi bien publiques que privés ou bien, la gouvernance au niveau des Etats est tellement fragilisée/faible que les questions liées à la gouvernance des entreprises sont secondaires.

7.1.2. Manque de modélisation du développement humain par la comptabilité

En ce qui concerne le développement humain en Afrique, la situation des entreprises est souvent considérée comme un marqueur du niveau social des populations.

« C'est le niveau de vie des entreprises qui définit le niveau de vie des nations » (B1).

Face à la déliquescence des Etats et des services publics, les PCF s'en remettent aux entreprises et institutions privées pour l'amélioration des besoins fondamentaux de la population. Ainsi un interviewé précise :

« La comptabilité comme on le dit, c'est d'abord social. Donc le lien entre la comptabilité et le bien-être, c'est peut-être cet aspect-là qu'on peut essayer de voir, mais ça peut se faire sentir beaucoup plus dans le secteur privé que dans le secteur public » (B2).

Toutefois, afin que ces entreprises puissent pleinement assumer le développement humain, il est nécessaire d'avoir des informations comptables et financières de qualité.

« Il faut la fiabilité donc des informations comptables pour que les associés puissent vraiment ressentir l'impact de chaque opération que nous menons dans le domaine social » (B2).

Ces perceptions des PCF demeurent une aspiration car dans les faits, la pratique comptable en Afrique n'a pas encore vraiment intégré l'impact qu'il peut avoir sur la vie des populations.

« Les questions de revenu et de pauvreté ne sont pas encore vraiment prises en compte par les entreprises, mais c'est important » (C4).

Au niveau des acteurs impliqués dans cette action situation, le gouvernement est l'acteur clé.

« Je dirais dans un premier temps, le gouvernement, qui est chargé d'orienter, de définir la politique, en termes de besoin de la société. C'est l'État d'abord qui doit définir » (F1).

Néanmoins, selon les PCF, plusieurs acteurs avec des niveaux de pouvoir de décision différents de celui de l'Etat sont également en cause dans l'amélioration de la situation humaine dans les Etats d'Afrique.

« C'est notamment le cas des acteurs locaux issus de la centralisation. Les premiers responsables quand on prend tout le plan local, je pense que le premier responsable, c'est le responsable de la commune, du département, de la région. On appelle souvent le maire, le haut-commissaire, le gouverneur » (S1).

En ce qui concerne l'émancipation des jeunes et l'amélioration du droit des enfants ou encore l'autonomisation des jeunes filles, les PCF ne voient pas concrètement comment leur pratique peut y contribuer :

« Non pas du tout, il n'y a pas d'éléments de protection de la femme ou de la jeune fille qui sortent un peu dans notre métier. Non ça c'est du droit. Parce que là on peut parler de droit civil. Nous c'est tout ce qui touche l'entreprise » (C4).

La perception des PCF dans le contexte de l'Afrique de l'ouest francophone de l'absence de corrélation entre leur métier et les problématiques liées aux personnes fragiles (émancipation des jeunes, du droit des enfants, autonomisation des jeunes) posent plusieurs questions

notamment celle liée à la formation des PCF et du cadre législatif régissant l'exercice de leur activité.

7.1.3. Faut-il repenser le modèle économique pour atteindre le développement ?

Au-delà du cadre de la normalisation comptable, les enjeux de développement économique sont inextricablement liés à la situation des entreprises et aux différents sauts entre secteur d'activités que font les économies africaines par choix ou par obligation.

« C'est la santé des entreprises qui définit la santé économique d'une nation ou d'un Etat... On dit qu'il faut partir du secteur primaire, au secteur secondaire et ensuite du secteur tertiaire... Mais la plupart des pays africains, ont quitté le secteur primaire pour directement le secteur tertiaire sans passer par le secteur secondaire. Donc les gens ne connaissent pas le niveau de développement auquel la nation est située » (B1).

Les PCF pointent donc l'absence de véritable structure industrielle capable de soutenir la production issue du secteur primaire.

Cependant, l'étiollement du secteur primaire (agricole) crée un déséquilibre réel dans les fondamentaux (piliers) du développement économique des pays africains.

« De plus en plus, les ivoiriens quittent les villages pour venir en ville par ce qu'ils ne veulent pas travailler la terre. Après on nous dit qu'on veut industrialiser le secteur agricole... C'est parce que simplement le coton qui était la matière première est laissé au profit des autres cultures. Il faut donc créer un écosystème qui permet à ces agriculteurs-là d'être content de faire ce travail » (C1).

L'appropriation des ressources économiques notamment minières de certains Etats africains par les pays du Nord est un handicap important dans leur développement économique.

« Actuellement notre pays est producteur d'or, mais je vous assure qu'on n'a même pas un seul lingot d'or au trésor, pendant ce temps, l'or se conserve ailleurs. L'or c'est une valeur sûre et ils cherchent, ils stockent pour s'en servir en temps de crise. Mais actuellement chez nous la production de l'or est un débat qu'un politicien ne peut pas poser » (F2).

Les PCF africains s'ils se constituent en société civile apolitique peuvent exposer cet état de fait et ainsi contribuer à la réduction de cette forme de néocolonialisme en fournissant des éléments factuels aux acteurs en charge des politiques économiques.

« ... Mais nous la société civile, on peut se regrouper. On fait une analyse, puis nous exposons. Au moins ceux qui vont à la table de discussion comprendront qu'il y a un problème parce que ce sont souvent ceux qui vont aux tables de discussion qui n'ont même pas d'arguments » (F2).

Un autre problème du développement économique est lié à la prépondérance du secteur informel dans les pays africains. Selon l'un des PCF interviewé, l'avantage de la formalisation du secteur informel serait une meilleure collecte de l'impôt de la part des Etats. Cette perception ne tient pas compte des causes structurelles, contextuelles et contingentes conduisant au développement et au maintien des activités informelles en Afrique et plus précisément à la responsabilité des acteurs politiques dans l'amélioration des conditions de vie de leur population tant par l'éducation, le développement des emplois, que dans la répartition des richesses.

« Il y a aussi un facteur qui est important surtout dans nos économies... il y a une certaine corrélation entre le secteur dit informel qui est prépondérant dans notre économie avec le niveau comptable... En gros, la corrélation est que plus la comptabilité est répandue, ça veut dire si tous les acteurs mettent en place une comptabilité, moins le secteur informel est développé. Moins le secteur informel est développé, mieux l'économie s'emporte parce que la proportion des entités sujets à l'impôt est plus élargie. Il n'y a pas une minorité qui supporte le poids de l'impôt, sachant que c'est l'impôt qui va financer en grande partie le développement économique » (C7).

Pour les Etats africains, la problématique liée à la collecte de l'impôt est fondamentale pour leur développement économique. Les PCF suggèrent une éducation de la population aussi bien pour sortir certains acteurs du secteur informel afin d'améliorer l'assiette fiscale des Etats mais également pour que ces derniers acceptent l'imposition. Cette perception semble occulter les raisons pour lesquelles les populations africaines sont réticentes face à l'impôt. Selon Oberholzer (2005), le gouvernement devrait être transparent dans l'utilisation de l'argent des contribuables (imposition) en fournissant au public un résumé de manière régulière des

dépenses publiques. Il s'agirait d'habiliter les populations africaines, en leur proposant des séances d'information sur la fiscalité par exemple.

« Ce contribuable sait qu'il utilise les routes pour faire son activité professionnelle. Il sait qu'il va à l'hôpital quand il est malade. Il sait qu'il envoie ses enfants à l'école. Mais toutes ces infrastructures, ces investissements sont financés par qui ? C'est grâce aux impôts qui sont collectés par ci et par là qu'on paye tous ces investissements. Maintenant, il faut l'éduquer pour lui faire comprendre qu'il paye le juste impôt, qu'il ne paye pas excessivement l'impôt. C'est là qu'on revient sur la question de l'agrandissement de l'assiette de ceux qui payent l'impôt, parce qu'effectivement c'est juste une minorité qui paye pour tout le monde. Donc, l'éducation d'abord, mais il faut que chacun sache à quoi sert l'impôt » (C7).

7.1.4. Disjonction entre comptabilité et développement durable et environnemental

Les questions et les enjeux relatifs à l'intégration du développement durable et environnemental (DDE) en comptabilité au sein de l'espace OHADA sont au stade de balbutiement.

« Il y a beaucoup de normes qui sont en train de s'écrire dans ce sens » (C2).

Les PCF reconnaissent que les normes comptables en leur disposition ne se focalisent pas sur le développement durable et les questions environnementales. Ils sont donc très peu confrontés à ces problématiques à enjeux majeurs pour les Etats africains.

« Ça apporte du sens nouveau, je crois savoir. Mais personnellement je n'ai pas encore eu la chance d'accompagner une entreprise. Je crois savoir qu'il y a une note de l'annexe fiscale en ce sens qui est associée à d'autre type d'entreprise dans ce cadre... Je ne suis pas encore confronté à cela » (C2).

« Les éléments de développement durable, je les connais plus ou moins, mais bon ici non ; c'était des questions de cultures générales » (C3).

En effet, seules des notes ou remarques dans les normes comptables des Etats de l'espace OHADA font référence au DDE.

« Je réfléchissais parce que dans les états financiers il y a une note qui fait référence à la RSE » (C3).

Cependant, pour certaines activités spécifiques notamment celles relatives au secteur minier, les PCF interviennent à posteriori mais sans véritable cadre réglementaire.

« Vous savez une entreprise industrielle aujourd'hui avant de s'implanter il y a un organisme qui fait les études avant que l'entreprise ne s'implante. Maintenant si on constate que c'est une entreprise à forte production de pollution, il y a des mesures nécessaires à prendre. De toute façon, avant de s'implanter, l'expert-comptable ne peut pas venir. C'est-à-dire nous on intervient lorsque l'entreprise est déjà en marche. Maintenant, dans nos méthodes d'audit, on va voir ces aspects. Comment est-ce que l'entreprise prend en compte cela ? Par exemple dans le secteur minier, est-ce que l'impact sur l'environnement est assez pris en compte par la société ? » (C4).

« Au fait, le code minier a effectivement mis en place cela, mais il faut dire qu'il y a un certain nombre de choses, tout n'est pas encore circonscrit. Aujourd'hui, au niveau du code minier ils ont fait des choses pour qu'au moins, il y est la réhabilitation des sites » (C6).

Le questionnement du rapport entre la profession comptable et le développement fait émerger une double interrogation relative à la participation de la profession comptable et financière dans la définition des plans de développement et également à l'importance de ces plans pour la régulation et la pratique comptable et financière dans les contextes nationaux.

7.2. Perceptions des objectifs de l'UA et des ODD

Nos résultats montrent que la surexposition des ODD des NU fait oublier que l'Afrique a elle-même un agenda de développement contenu dans l'agenda 2063 de l'UA. Par ailleurs, l'architecture comptable de l'espace OHADA est telle que la pratique comptable est prise en tension entre un cadre sous-régional et cadre national ; le premier ayant une prééminence sur le second.

7.2.1. Méconnaissance des objectifs africains de développement

Les objectifs de l'UA visent la transformation structurelle du continent africain. L'Agenda 2063 de l'UA, développé en partenariat avec la BAD, couvre un ensemble de programmes et plans de mise en œuvre associés, destinés à porter un développement inclusif et durable du continent africain. Cependant, les objectifs de l'UA sont méconnus par la majorité des PCF africains. Les extraits d'entretiens ci-dessous à la question « 1. Avez-vous connaissance de l'Agenda 2063 de l'Union Africaine (UA) ? » (Annexe 1) en sont une illustration.

« J'ai entendu parler ; mais je ne me suis pas approprié l'outil pour aller dans le fond » (B1). « Non, je n'ai pas une connaissance de l'agenda de l'Union Africaine » (C2). « Je n'en sais pas grande chose » (B3). « Non je n'ai pas connaissance de cela » (C4). « Je suis vraiment désolé mais je dirais non » (F2). « Moi particulièrement, je n'ai jamais entendu parler » (F1). « Bon pour dire la vérité, non ! Je n'ai pas pris connaissance de ce document là pour l'instant » (S1).

Les objectifs de l'UA ont donc été défini sans véritable consultation des PCF, sans diffusion auprès des PCF et sans formation de ces derniers pourtant au cœur du processus de développement des pays africains. Si sur le plan international, les PCF (i.e., académiques et non académiques) sont perçus comme ayant un rôle de facilitateur des objectifs de développement (Bebbington et Unerman, 2018), ils sont apparemment exclus du processus de mise en œuvre des plans de développement sur le continent africain. Dans le fonctionnement de l'UA, le Conseil Exécutif assiste la Conférence de l'Union africaine (UA) dans ses missions et assure la coordination, décide des politiques dans les domaines d'intérêt commun pour les États membres, examine les questions dont il est saisi et suit la mise en œuvre des politiques arrêtées par la Conférence. Un représentant de chacun des 55 États membres de l'UA siège au Conseil exécutif (ministre des Affaires étrangères ou d'un autre ministre désigné par le gouvernement). Le conseil exécutif est composé de différents conseil exécutif. Les comités techniques spécialisés (CTS) relèvent du Conseil exécutif. Le CTS a pour missions de préparer les projets et programmes de l'Union et de les soumettre au Conseil exécutif pour approbation, de présenter des rapports et des recommandations au Conseil exécutif, de sa propre initiative ou à la demande de ce dernier, sur la mise en œuvre des dispositions de l'Acte constitutif. Les comités techniques spécialisés sont composés des ministres et hauts fonctionnaires des États membres chargés des secteurs relevant de leurs domaines de compétence respectifs. On peut voir dans le fonctionnement de l'UA que même si plusieurs acteurs notamment spécialistes

interviennent dans la prise de décision au sein de l'UA, l'essentiel des membres est constitué d'acteurs politiques. Aussi, à notre connaissance, les PCF n'apparaissent pas dans les acteurs mobilisés dans les différentes instances de l'UA.

Ce constat est illustré par les propos ci-dessous :

« Pour moi c'est toute une erreur qui est commise de considérer que la comptabilité vient à postériori. C'est le problème avec les économistes. Ils s'assailent, ils font des plans de développement. Ils n'intègrent pas la comptabilité des acteurs, des professionnels comptables ; c'est après coup qu'on se rend compte d'un certain nombre de disposition. Donc clairement ça peut poser un problème » (C7).

En effet, la plupart des PCF interviewés n'a aucune connaissance des objectifs de développement portés par l'UA. Aussi, même si les objectifs de l'UA sont relatifs à tout le continent africain, la plupart des PCF africains ont très peu de connaissances des plans de développement nationaux en l'occurrence ceux de leur pays d'origine ou de résidence. Des extraits ci-après de réponses à la question (4. Avez-vous connaissances des plans nationaux du votre pays (ou à défaut du pays dans lequel vous exercez votre activité professionnelle) ?) (Annexe 2) en attestent.

« Pour le pays je n'ai pas pris en compte cela » (B4). « Pas vraiment » (C2). « Je n'ai pas connaissance » (C4).

Toutefois, les PCF sont conscients des enjeux liés aux 20 objectifs de développement de l'UA et de la place qu'ils peuvent occuper dans la mise en œuvre de ces objectifs.

7.2.2. Responsabilité et difficulté d'opérationnalisation de certains objectifs de développement

Pour les PCF, l'amélioration de la vie des populations africaines (UA1, 2, 3 12, 17 et 18) est la prérogative des pouvoirs publics.

« Dans nos pays, je retiens en tant qu'africain et béninois, d'abord c'est les pouvoirs publics qui définissent les politiques générales donc les pouvoirs publics font partie des acteurs sinon l'acteur primordial » (B1).

Cependant, on assiste à une absence de prise de responsabilité concrète des politiques dans l'amélioration de la vie de leur population. En effet, le bien-être des populations, leur bonne santé ou encore leur éducation sont quelques fois laissés à la charge des organisations non gouvernementales.

« Le domaine de la santé voilà on a actuellement reçu un financement du fonds GALVIE pour nous accompagner dans l'amélioration de la santé de façon générale. GALVIE, c'est un partenaire financier. C'est un bailleur de fonds qui intervient dans plusieurs pays c'est connu. Donc il y a déjà ce projet-là qu'on a entrepris dans le domaine de la santé pour l'améliorer » (F2).

Plusieurs PCF indiquent ne pas être compétents sur les questions relatives à la pauvreté, à la faim et que ces dernières ne sont pas vraiment intégrées dans les entreprises.

« Les questions de revenus, de pauvreté, ne sont pas encore vraiment prises en compte mais elles sont importantes... Sur les questions de l'éradication de la faim, sécurité alimentaire etc., ça c'est l'Etat qui peut faire. Nous on ne le fait pas. C'est de la culture générale » (C4).

« En entreprise l'aspect droit de l'homme, droit des travailleurs globalement sont respectés. Mais peut être au niveau rémunération, il y a des choses à revoir ; ça ce n'est pas du droit humain » (C5).

Les UA17 et 18 prônent une égalité de traitement des femmes à l'égard des hommes et pour une émancipation des enfants. Cette égalité des droits, passe par la protection des femmes. Cependant, même si des lois protègent les femmes, la population a souvent peur de témoigner. Ceci pose une question générale relative à l'opérationnalisation de certains des objectifs de développement.

« Tout le monde a peur de parler. C'est pour cela avec les personnes de mauvaise foi, les gens n'arrivent pas à témoigner parce que si tu les dénonces, tôt ou tard le monsieur sait que c'est toi qui l'a fait, l'information sort ; En ce qui concerne l'information financière si ça se passe il faut donner l'information, mais les gens ont peur de le faire » (B4).

Cette situation est caractéristique des traditions de subordination des femmes dans certaine population africaine.

« La protection des femmes... entre temps, les femmes sont marginalisées dans notre société » (B3). « Il nous arrive d'en parler mais ce n'est pas le cœur » (C1). « On n'en tient pas compte dans les conseils d'administration. Il y a une prédominance d'homme même

« dans les postes de direction d'entreprise on observe plus une prédominance d'homme que de femme » (C5).

En ce qui concerne les jeunes, certains PCF y sont déjà sensibles.

« Moi ma vision c'est de promouvoir les jeunes. Moi mon équipe est très jeune » (C3).

Cependant, une majorité de PCF que nous avons interviewée ne voit pas le lien entre leur métier et l'émancipation des jeunes.

« Non ça c'est du droit. Parce que là on peut parler de droit civil. Nous c'est tout ce qui touche l'entreprise » (C5). « ça c'est beaucoup plus dans les projets de développement mais pas dans les entreprises » (C4).

7.2.3. Rôle mitigé des PCF au regard de certains objectifs de développement

En ce qui concerne le focus relatif à la prospérité (UA 4, 5, 10 et 20), les PCF sont partagés. En effet, pour certains PCF, la prospérité de l'Afrique par la transformation de son économie ou encore la modernisation de son agriculture n'est pas de leur domaine.

« ça c'est beaucoup plus dans les projets de développement mais pas dans les entreprises » (C5).

Par contre, d'autres reconnaissent les éléments clés de cette prospérité (formation et développement des filières agricoles embryonnaires).

« Faire de telle sorte à donner le maximum de formation ou le maximum de compétences aux burkinabés pour leur permettre d'être employables ou même de pouvoir créer leurs propres entreprises ou leurs propres structures » (S1).

« Le projet avait pour objectif de valoriser la filière karité (beurre de karité). Donc j'ai fait 2 ans là-bas. J'étais parmi ceux qui animaient les équipes du projet. Il s'agissait de faire comprendre aux différentes parties prenantes l'intérêt qu'il y a à développer cette filière du fait que ça peut être un marché assez porteur pour notre pays » (F2).

Toutefois, la prospérité en Afrique peut être compromise par les infrastructures en mauvaises conditions voire inexistantes et l'incapacité de l'Afrique à assumer cette prospérité.

« Ce projet avait beaucoup de difficultés puisqu'il est financé dans une zone d'insécurité, donc c'est un peu délicat quand même, l'exécution de ce projet. On ne pouvait pas faire de sorties de terrain pour vérifier l'exécution physique des choses. Donc c'est un peu plus ou moins une limite, ce genre de mission dans notre environnement » (B2). « Donc les financements eux même de façon générale, de là-bas, c'est-à-dire des bailleurs vers chaque pays également, il doit y avoir une traçabilité de ces informations. Quel est l'accompagnement financier qui est fait aujourd'hui à l'endroit de chaque pays ? Il doit y avoir une possibilité de retracer tout ça » (F1).

7.2.4. Objectifs de développement dans l'angle mort des PCF

Les questions relatives à la Planète (UA 6 et 7) ne semblent pas être véritablement appréhendées par les PCF.

« Lier la comptabilité aux ressources naturelles ? Je ne sais pas quelle réponse donner » (B1).

« Dans l'exploration en mer, on tient compte de la biodiversité, des poissons. Dans le SYSCOHADA aujourd'hui c'est prévu. Mais on ne prend pas en compte suffisamment la biodiversité. Ce sont des choses sur lesquelles, on ne peut pas mettre l'accent. Généralement, les gens prennent des assurances pour ça. Généralement en Europe il y a ce qu'on appelle la pollution. Il y a une taxation de la pollution. Dans la formation industrielle, c'est prévu mais dans la réalité, dans les faits ce n'est pas prévu. Par ce qu'on se dit en Afrique, il y a des trucs, on ne peut pas mesurer or c'est bien mesurable. Par exemple les COP (les conférences sur le climat), en IFRS, c'est comptabilisé » (C4).

Les PCF reconnaissent des difficultés de plusieurs pays africains en matière de maintien de la paix. Aussi, selon les PCF, l'Union Africaine ne joue pas pleinement son rôle et protège très peu les pays.

« Je pense que sur le plan continental, l'Union Africaine, déjà, ne joue pas pleinement son rôle en matière de maintien de la paix. Mais je pense qu'on aurait pu avoir une forte collaboration à l'échelle africaine pour aider d'une manière ou d'une autre les pays en difficulté » (S1).

Les normes comptables sont souvent imposées à certain pays sans tenir compte de leur situation (paix, insécurité).

« Aujourd'hui, parler d'objectifs de développement à un pays qui est sous une emprise djihadiste peut ne pas les intéresser... Pendant ce temps, les autres pays progressent sur les normes. Donc quand on va finir avec notre affaire de sécurité, on va se lever un bon matin et on va nous imposer quelque chose » (F2).

Le focus relatif aux partenariats fait référence à l'ODD 17 et UA 19. Les PCF ne savent pas comment répondre à la question relative à l'Afrique en tant que partenaire majeur dans les affaires mondiales et la coexistence pacifique. Cette absence de réponse témoigne encore une fois de l'ampleur du manque de connaissance sur les enjeux liés aux objectifs de développement par les PCF.

7.3. La normalisation comptable en Afrique et développement

La normalisation comptable dans l'espace OHADA semble principalement centrée sur la codification des transactions financières. Les PCF pointent en conséquence la nécessité d'élargir le spectre des informations à diffuser pour une prise en compte des objectifs de développement.

7.3.1. Etat actuel de la normalisation comptable au sein de l'espace OHADA

La comptabilité se retrouve au centre des problématiques liées au développement économique à travers le cadre des normes comptables proposées.

« On le dit et on le répète, la comptabilité est la base ou la source de toutes les informations » (S1).

« Justement je disais que le SYCOHADA révisé est un outil qui impacte positivement la vie des entreprises et on ne peut pas parler du développement en Afrique ou dans une nation sans parler de l'entrepreneuriat ou des entreprises » (B1).

L'acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière définit le système comptable (SYSCOHADA) au sein de l'espace OHADA (Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires). Le dernier acte uniforme a été signé le 26 janvier 2017 à Brazzaville par le conseil des ministres des pays membres de l'OHADA. Le cadre conceptuel du SYSCOHADA précise qu'il a pour objectifs d'aider :

- À élaborer des normes cohérentes pouvant faciliter la production de données et d'états financiers,
- À faciliter l'interprétation des normes comptables et l'appréhension d'opérations ou d'événements non explicitement prévus par la réglementation comptable,
- Les auditeurs à se faire une opinion sur la conformité des états financiers avec les normes d'information financière du Système comptable OHADA.

Sont astreintes à la tenue d'une comptabilité financière selon le Système comptable OHADA :

- Les entités soumises aux dispositions de l'Acte uniforme relatif au droit commercial général et de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE,
- Les entités soumises aux dispositions de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés coopératives,
- Les entités publiques, parapubliques ou d'économie mixte,
- Et, plus généralement, les entités produisant des biens et des services marchands ou non marchands, dans la mesure où elles exercent, dans un but lucratif ou non, des activités économiques à titre principal ou accessoire qui se fondent sur des actes répétitifs, à l'exception de celles soumises aux règles de la comptabilité publique.

Les entités à but non lucratif n'étaient pas soumises au SYSCOHADA jusqu'au 1^{er} janvier 2024. Les entités dont les titres sont inscrits à une bourse de valeurs et les entités qui sollicitent un financement dans le cadre d'un appel public à l'épargne, doivent déposer en sus des états financiers de synthèse SYSCOHADA, leurs états financiers établis selon les normes IFRS. Les Entités d'Intérêt Public (EIP)²³ désignées par les Etats parties comme entités d'intérêt public peuvent, si elles ne sont pas cotées en bourse, ou si elles ne sollicitent pas des financements dans le cadre d'un appel public à l'épargne, établir et présenter sur option, des états financiers selon les normes IFRS en sus de ceux établis et présentés selon le système comptable OHADA.

Pour les besoins de la prise de décision, les états financiers doivent garantir la transparence sur la réalité de l'entité en présentant une information complète et utile. Cette information doit répondre aux caractéristiques qualitatives classées en deux catégories : les caractéristiques essentielles (qualitatives : la pertinence et la fidélité ; auxiliaires : utilité de l'information financière, vérifiable, rapidement accessible aux décideurs et compréhensible).

²³ Sont considérées d'une manière générale comme des entités d'intérêt public (ETI) : les sociétés cotées, les établissements de crédit, les compagnies d'assurance et de réassurance, les organismes de prévoyance sociale, les entités désignées par les Etats parties comme entités d'intérêt public, par exemple certaines sociétés d'Etat et concessionnaires de service public (secteurs de distribution d'eau, de l'énergie, des mines, des postes et télécommunications, du transport public, port autonome etc...).

La description du cadre conceptuel du système comptable OHADA révèle une absence de contextualisation de la comptabilité dans cet espace. Elle souligne plus encore l'absence de lien entre la comptabilité et les plans de développement en l'occurrence l'agenda de l'UA et ses 20 objectifs qui plutôt que de voir le système comptable dans cet espace africain être le reflet des objectifs de l'UA tend à l'assimiler à terme aux normes internationales (IFRS).

« Au fait ce que je veux dire, c'est vrai que lorsqu'on parle de norme, il faut que ça soit adaptée à l'environnement donné » (C7). « On a notre tradition, nos spécificités. Sinon on allait s'inscrire dans les normes internationales. Mais on dit bien-sûr, on a besoin des normes internationales mais on a nos réalités, et ça on combat ça » (C9). « Mais ici tout ce qui est IFRS est forcément mis en application alors que cela ne tient pas toujours compte de nos réalités » (C6).

Certains PCF sont donc septiques quant à l'indépendance des organismes nationaux et régionaux comptables. *« Maintenant la question : est-ce que ces organes de normalisation sont indépendants ou dépendant du pouvoir publique ? » (C7).*

7.3.2. Regard des PCF interviewés pour une intégration des objectifs de l'UA dans le système comptable OHADA

Les PCF interviewés reconnaissent l'intérêt d'avoir un cadre législatif comptable commun (SYSCOHADA) pour la crédibilité de l'information comptable. *« Le travail que l'OHADA a fait c'est d'abord pour affiner l'information comptable, ça permet d'avoir de façon crédible les informations nécessaires pour le développement de notre continent » (B2).* Cependant, ces derniers déplorent le manque d'implication du gouvernement de leur Etat dans la mise en place de bonnes pratiques pouvant aider au développement.

« Il contribuera certainement au développement, si les autorités compétentes exercent les contrôles nécessaires pour s'assurer que tous les acteurs font les choses comme il se doit. Aussi le développement doit se faire avec les investissements corrects pour dire qu'on a un historique assez parlant sur une telle activité » (C2).

« L'OHADA fait l'effort en mettant en place les outils nécessaires pour avoir une information fiable au niveau de la comptabilité. Quant aux décideurs de savoir l'utiliser pour la prise de décision. L'OHADA a déjà fait son travail » (B2).

Les PCF pointent le manque de véritable contrôle dans le système comptable. Afin de tendre à minima vers les objectifs de l'UA, les PCF insistent sur le contrôle, la mise en place de rapports de gestion et environnementaux qui comporteraient des éléments liés aux objectifs de l'UA. « *Je pense qu'on peut avoir des rapports de gestion, rapport sur la gouvernance, les rapports sur la gestion de l'environnement. Tout ça c'est possible. Peut-être que s'il y avait au niveau de l'OHADA un début de réflexion, un certain nombre de choses sur le sujet* » (C3). Des obligations en termes d'informations extra-financières initiées par l'OHADA pourraient être une contribution dans l'atteinte des objectifs de l'UA. « *Aujourd'hui on parle de reporting extra financier. Donc, il faut que le dispositif de la normalisation en place puisse être également dynamique de sorte à capturer tous ces changements pour les adapter aux règles comptables* » (C7). Certains PCF proposent en lien avec les objectifs de l'UA, d'introduire des normes relatives aux opérations entre pays de l'espace OHADA afin d'améliorer l'unité et la cohésion entre les Etats.

« Pour améliorer l'unité africaine aussi, moi j'aimerais que par exemple dans les comptes à un moment donné, les subdiviser de tel sorte qu'on puisse déjà identifier les opérations que nous avons réalisées avec les pays frères africains ; ça c'est déjà très important, même les comptes de charges, on peut les appeler charges pays africains, charges pays hors africains » (F1).

Dans la protection de la biodiversité et de l'environnement, les PCF proposent d'introduire dans les normes SYSCOHADA, des opérations spécifiques, au-delà de celles relatives, au secteur agricole, par exemple, à l'extraction minière.

« Définir quelques opérations spécifiques, ou quelques spécificités par rapport à l'exploitation des ressources minières... Quand on prend effectivement le cadre comptable aujourd'hui en fait, ça reste un cadre général... C'est-à-dire qu'il faut aller au-delà, pour aller vers l'exploitation de ressources naturelles telles que les mines, l'exploitation de la terre ainsi de suite... » (F1).

Les PCF militent pour plus de volonté politique dans la mise en place d'obligations légales et de contrôle sur les questions liées aux objectifs de l'UA. Cependant, les pays africains sont le plus souvent dans l'obligation d'appliquer des standards de reporting imposés par les bailleurs de fonds, les structures d'aide au développement et les investisseurs étrangers.

« L'information financière doit être présentée de façon similaire, de façon identique pour permettre la comparabilité ; ça fait donc qu'il y a un certain nombre d'utilisateur qui ont

besoin pour pouvoir faire cette confrontation. Le nouveau référentiel de l'OHADA prend en compte ces besoins et tend vers les normes internationales or ces normes internationales sont exigées par les investisseurs et comme ce sont eux qui apportent les capitaux, ça fait que chacun est obligé de faire ses présentations d'une manière similaire et identique qui permette la comparabilité » (C9).

La perspective morphologique et fonctionnelle de la polycentricité comptable (Seny Kan et al. 2021) nous permet de caractériser l'architecture comptable dans l'espace OHADA. Elle met en œuvre différents acteurs : Normalisateurs Comptables (OHADA, Conseils Nationaux de la Comptabilité-CNC, ...) ; Assurance qualité – Déontologie (Ordres d'experts-comptables, Experts Comptables, Comptables agréés...), Marché Financier régional, Organismes de formation ... (cf. Tableau 4).

L'acteur majeur qui se situe à un niveau « *constitutif* » de la polycentricité comptable pouvant infléchir ou non la mise en œuvre des objectifs de l'UA est le gouvernement des Etats (pouvoirs politiques).

« Les premiers acteurs, c'est les pouvoirs publics, parce que dans notre environnement le premier normalisateur c'est l'Etat... L'acte qui forme nos contrats résulte d'un acte uniforme, et un acte uniforme est engagé et signé par les pouvoirs publiques » (C7).

« Dans le cadre comptable, je dirais déjà que ce sont les gouvernements de chaque Etat » (F1).

Cependant, dans la zone UEMOA, la Banque Mondiale (BM) occupe une place substantielle. En effet, la BM accompagne financièrement certains pays ou organisations africains telle que l'OHADA à la mise en application de normes. En conséquence, ce financement permet à cette institution internationale d'orienter les politiques de normalisation des organisations ou pays financés.

« Ce sont les Etats africains qui participent en principe au financement des activités de l'OHADA. Mais aujourd'hui, il y a beaucoup d'organismes internationaux tels que la Banque Mondiale et autres structures qui financent les activités spécifiques. Donc, j'ai appris qu'au niveau de la commission des normes comptables (CNC) de l'OHADA, il y a une institution qui les finance et qui a même dépêché quelqu'un sur place pour assister le secrétariat permanent de Yaoundé au Cameroun. Ils ont eu un financement de manière à

convoquer les personnes concernées sur ce fonds. Avant dans l'OHADA, chaque pays devait financer le déplacement de ses membres aux réunions de l'OHADA. Certain pays (exemple : le Comores) n'était jamais représenté pour des raisons économiques, ce qui est déjà un handicap car on n'a pas la chance d'avoir tous les pays. Avec l'arrivée de la BM qui finance les déplacements, tous les pays sont dorénavant représentés. Il y a donc eu à un moment donné de la part de la BM une demande à l'OHADA visant à faire supprimer le SYSCOHA. Toutefois, les pays où le SYSCOHA existait, se sont battus au dixième anniversaire de l'OHADA pour garder le SYSCOHA » (B13).

Toutefois, l'OHADA à un niveau « collectif » de la polycentricité comptable joue un rôle important par la définition des normes et pratiques comptables au sein de l'espace OHADA. Cependant, cet organisme de normalisation doit s'imprégner davantage des évolutions de son environnement, notamment des objectifs de l'UA et être plus proactive.

« Quel est le problème que nous voulons résoudre ? Sur cette base, je pense que le cadre comptable OHADA n'est pas dans la planification mais c'est dans la valorisation des actions que nous voulons mener » (B2).

« Elle essaie vraiment de s'adapter à l'évolution mondiale sur tout ce qu'il y a comme finance, sur tout ce qu'il y a comme responsabilité sociale et sociétale des entreprises mais en termes de développement économique non » (C5).

Sur un plan « prescriptif et normatif » de la polycentricité comptable, les PCF sont souvent pris en étau entre le cadre législatif institué par le politique de leur Etat et le cadre de l'OHADA. Une forme « d'ambidextrie » est mise en œuvre par les PCF dans la réalisation de leur mission.

« Voilà parce que malheureusement les règles sont dictées par ces instances-là donc c'est chacun qui s'adapte en fonction de ces règles sans tenir compte de la réalité et ça fait que nos Etats sont obligés de changer leurs réglementations pour tendre vers la réglementation internationale » (C9). « Et il te sorte le code général des impôts qui est la loi de l'Etat, en même temps l'OHADA c'est la zone africaine, alors c'est la primauté du droit internationale sur le droit national. Mais les Etats ils te disent que oui nous ça c'est le droit comptable qui n'a pas d'impact sur la fiscalité du pays » (C9).

Les PCF proposent plus d'implication des organismes nationaux comptables afin de tenir compte des contextes nationaux. Aussi, les PCF insistent sur le fait que la comptabilité doit être

vue au-delà de l'aspect économique et financier par les différents acteurs pour se diriger davantage vers les objectifs de l'UA.

« Mais la comptabilité, je pense qu'au-delà des finances et autres, ça permet de retracer les ressources naturelles même si ce n'est pas encore convertir en argent mais ces ressources sont à comptabiliser, et quel est le système qui peut nous permettre de bien retracer ça ? » (B2).

« Donc aujourd'hui il faut pouvoir repenser notre manière de faire » (C6).

Les PCF proposent d'aller plus loin notamment en intégrant des éléments des objectifs de l'UA dans la formation des experts-comptables. La formation de ces professionnels pourrait être confiée à l'OHADA afin de mettre en place un diplôme d'expertise comptable régional distinct de celui inspiré du système français. En effet, certaines critiques sont formulées à l'égard du SYSCOHADA et plus particulièrement sur la capacité des acteurs à appliquer ces normes. Le SYSCOHADA proposé par l'OHADA sous impulsion de la BCEAO n'est pas suivi d'un processus d'accompagnement/formation des acteurs afin que ses derniers s'approprient les normes et prennent des initiatives.

« Vous allez voir que le SYSCOHA est parti de l'initiative de la BCEAO. C'est la BCEAO qui a piloté ce chantier qui lui a coûté environ près de 5 milliards de francs CFA. Dès que le SYSCOHADA a été mis en place, le système et les documents appropriés, chaque État devait s'occuper de la formation et de la diffusion de ses nouvelles normes. Les pays ayant les moyens ont commencé à le faire mais d'autres n'ont pas pu le faire. Voilà une des difficultés connues dans la mise en œuvre du système comptable qui est le SYSCOHADA ou le système comptable ouest africain francophone ». (B13).

« Le DECOFI²⁴ qui est un peu africain aujourd'hui c'est inspiré carrément du programme français. C'est seulement les éléments qu'on a remplacé en franc CFA c'est tout... On n'est pas assez fort pour décider pour nous même ». « F2 : L'opportunité pour l'OHADA d'encourager le développement d'un diplôme d'expertise comptable à l'échelle continentale... Le fait d'avoir un diplôme d'expertise comptable commun permettra d'harmoniser les pratiques comptables, d'être beaucoup plus fort de sorte à impacter l'économie de façon plus générale » (C9).

²⁴ DECOFI : Diplôme d'Expertise Comptable et Financière de l'espace UEMOA (Union économique et monétaire ouest africain: Bénin, Burkina Faso, Côte d'Ivoire, Guinée-Bissau, Mali, Niger, Sénégal, Togo).

8. Conclusion

Les objectifs de ce projet sont d'une part de rendre compte de l'articulation entre la comptabilité et le développement sur le continent africain (objectifs de l'UA et ODD) en particulier dans l'espace économique OHADA (Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires) au regard de son système comptable (SYSCOHADA) et d'autre part de mettre en évidence la mutation qui pourrait être opérée dans la pratique des professionnels comptables et financiers pour tendre vers les objectifs de développement.

C'est ainsi que nous examinons l'état actuel de la réflexion de la profession comptable internationale en collectant un corpus de rapports publiés par la communauté internationale. Une analyse comparée de la déclinaison des ODD dans les programmes de développement Africain est également effectuée (Agenda 2063 de l'UA et *The High 5s* de la Banque Africaine de développement). Enfin, la collecte des données primaires par des entretiens de 26 PCF du Bénin, Burkina Faso, Côte d'Ivoire, et Sénégal, nous permet de mettre en exergue d'une part, le niveau de connaissance des plans de développement par les acteurs de la comptabilité et de la finance dans l'espace OHADA et d'autre part, les contributions des pratiques de ces derniers pour la mise en place d'une comptabilité au service du développement de l'Afrique.

Nos analyses mettent en évidence l'accentuation du débat sur les ODD notamment sur les questionnements relatifs à la durabilité des processus de travail des organisations. Les OCF et PCF peuvent être des acteurs « d'entraînement », dans leur mission de création de biens publics sous la forme de bases communes de mesure, de reporting et d'assurance dans des contextes locaux, auprès des organisations. L'adoption des ODD par les OCF et PCF sur le plan international semble accélérer le développement de nouvelles formes de comptabilité. Ceci pose la question de la normalisation de ces nouvelles formes de comptabilité et du développement de technologies comptables associées (Comptabilité Ecosystème (*Ecosystem Accounting*), la Comptabilité de la Biodiversité (*Biodiversity Accounting*), la Comptabilité du Capital Naturel (*Natural Capital Accounting*), la Comptabilité dite Multi-Capitaux (*Multicapital Accounting*)). Ces différentes formes de comptabilité ne sont pas étrangères à l'Afrique qui au-delà de ces dernières qui émergent sur le plan international, compte tenu de son contexte très singulier peut/doit faire émerger d'autres formes de comptabilité telles que : la Comptabilité de l'Environnement (Terre)²⁵ en Afrique, la Comptabilité des Opérations Spécifiques en Afrique,

²⁵ Par exemple dans certaines sociétés africaines la terre est inappropriable (Liberski-Bagnoud, 2019, 2023)

la Comptabilité Minière, la Comptabilité en Temps de Crise (crise politique, instabilité politique, guerre...) ... Pour les PCF de l'espace OHADA, la particularité de leur contexte, milite en faveur d'une comptabilité empreinte des singularités de l'OHADA qui ne sont pas pour le moment perceptibles dans le SYSCOHADA (traditions africaines : relation avec la terre qui est un capital spécifique, religion, culture...) qui tend plutôt vers les normes internationales (IFRS) qui sont produites dans et pour un environnement éloigné des réalités africaines.

L'espace OHADA regroupe 17 pays africains qui appliquent un système comptable commun le SYSCOHADA. L'architecture comptable de cet espace OHADA repose sur quatre strates institutionnelles : Normalisateurs Comptables (OHADA, Conseils Nationaux de la Comptabilité-CNC, ...) ; Assurance qualité – Déontologie (Ordres d'experts-comptables, Experts-Comptables, Comptables agréés...), Marché Financier régional, Organismes de formation ... Cependant, malgré l'existence de ce cadre sous-régional considéré comme supérieur à la législation nationale, la pratique comptable se retrouve être en proie à des systèmes législatifs nationaux souvent opposés aux textes sous-régionaux (OHADA) et plus spécifiquement à l'influence d'un acteur local majeur « le politique ». Les PCF sont donc contraints à faire preuve d'ambidextrie dans la réalisation de leurs missions.

On assiste à une méconnaissance des objectifs de développement de l'UA ainsi que des ODD par les professionnels comptables de l'espace OHADA et logiquement à une absence de la retranscription à minima de ces objectifs dans le système comptable sous-régional (SYSCOHADA). Cet état de fait est dû à plusieurs facteurs dont l'absence de consultation des PCF dans la réalisation des objectifs de l'UA par les responsables politiques africains. Ces objectifs ne font pas l'objet de diffusion ou de sensibilisation auprès des PCF pourtant au cœur du processus de développement des pays africains. Si sur le plan international les PCF (i.e., académiques et non académiques) sont perçus comme ayant un rôle de facilitateur des objectifs de développement (Bebbington & Unerman, 2018), les PCF que nous avons interviewés dans cette étude n'ont pour la plupart aucune idée du processus définition et de mise en œuvre des plans de développement sur le continent africain. Si nous assistons sur le plan international à une adhésion sans questionnement de la profession comptable internationale aux ODD alors qu'il existe des critiques à l'encontre de l'Agenda 2030 des NU (outils au service de la domination sud globale sur le nord global), la situation des acteurs comptables de l'espace OHADA est problématique. En effet, ces derniers sont très éloignés voire même absents des discussions, des débats ou encore même des réflexions sur les techniques de mises en œuvre et

d'évaluation des objectifs de développement aussi bien des ODD que des objectifs de l'UA pourtant porteuses de grandes ambitions destinées à porter un développement inclusif et durable du continent Africain duquel les acteurs de la comptabilité en Afrique ne sont pas pour l'instant conviés.

Les PCF de l'espace OHADA malgré la méconnaissance des ODD et des objectifs de l'UA restent profondément sensibles à ces objectifs et militent pour une implication des décideurs politiques africains à l'initiative même de ces objectifs de développement pour la mise en place d'obligations légales (normalisations) et de véritable contrôle sur les questions liées aux objectifs de l'UA par le biais d'une implication des organismes comptables du continent africain en l'occurrence la PAFA pour faire comprendre aux décideurs politiques africains l'importance de la comptabilité dans les différentes initiatives liées au développement et plus particulièrement celles liées aux objectifs de l'UA.

9. Recommandations

Ce projet vise à répondre à comment la comptabilité est-elle structurée en Afrique francophone subsaharienne, en l'occurrence en Afrique de l'ouest et qui sont les principaux acteurs impliqués ? Quel est le niveau de compréhension des acteurs de la comptabilité et de la finance en Afrique concernant les objectifs de développement tels que définis dans l'Agenda 2063 de l'Union Africaine et les Objectifs de Développement Durable (ODD) des Nations Unies ? Comment les professionnels Africains de la comptabilité et de la finance peuvent-ils mettre en place des pratiques garantissant que la comptabilité soit au service du développement du continent Africain ?

L'objectif de la recherche est de proposer une contribution majeure qui est de développer les fondements d'une « comptabilité pour le développement » favorisant une pratique englobante de la comptabilité par les académiques et non-académiques de la profession comptable et financière africaine. Ce projet vise ainsi à articuler l'expansion du champ de la pratique comptable et financière en lien avec les enjeux de développement en contexte Africain.

Au titre de la première question, la normalisation comptable dans l'espace OHADA semble principalement centrée sur la codification des transactions financières. Les PCF que nous avons interrogés pointent en conséquence la nécessité d'élargir le spectre des informations à diffuser

pour une prise en compte des objectifs de développement. Par ailleurs, les PCF pointent une absence de contextualisation de la comptabilité dans l'espace OHADA.

Au titre de la deuxième question, les PCF soulignent une absence de lien entre la comptabilité et les plans de développement en l'occurrence l'agenda de l'UA et ses 20 objectifs. De plus, ils entendent plus parler des ODD des Nations Unies mais ont une méconnaissance des plans de développement nationaux et continental.

Au titre de la troisième question, certains PCF interviewés suggèrent, en lien avec les objectifs de l'UA, d'introduire des normes relatives aux opérations entre pays de l'espace OHADA afin d'améliorer l'unité et la cohésion entre les Etats. Ils sont toutefois partagés sur leur responsabilité quant à certains objectifs de développement. Ils pointent l'implication insuffisante des gouvernements des Etats et les interférences des institutions internationales dans la normalisation comptable dans l'espace OHADA. Les PCF se sentent souvent pris en étau entre le cadre législatif institué par le politique de leur Etat et le cadre de l'OHADA. Certains suggèrent que la comptabilité soit vue au-delà de l'aspect économique et financier par les différents acteurs pour se diriger davantage vers les objectifs de l'UA.

Au regard des résultats résumés ci-dessus, nous proposons en guise de recommandation de travailler conjointement avec la PAFA pour entamer avec les différents acteurs une réflexion africaine commune autour de la mise en œuvre comptable des objectifs de développement, nationaux, continental et international qui centre une attention particulière sur les préoccupations africaines. En lien avec les résultats de notre première question, nous proposons la mise en place d'un système qui permet une meilleure sensibilisation des PCF et des gouvernements des Etats de l'espace OHADA sur le lien entre comptabilité et développement. Dans une démarche de type « connaissance basée sur les preuves probantes » (*evidence-based knowledge*), nous proposons la mise en place d'une veille permanente sur l'évolution de la comptabilité et les débats associés qui ont lieu hors du continent africain. Ce type de connaissance permettrait d'ouvrir à la Fédération Panafricaine des Experts-comptables des opportunités de bâtir des instruments adéquats pour devenir des acteurs importants qui porteraient les priorités de l'Afrique dans la modélisation du développement de l'Afrique vis-à-vis des gouvernements nationaux et des injonctions venant d'acteurs hors de l'Afrique.

Ceci permettrait à la PAFA de profiter, d'un point de vue économique, du marché relatif aux ODD et aux objectifs de l'UA en étant un acteur majeur voire incontournable d'accompagnement des Etats africains et des PCF dans la production des normes et de techniques d'évaluation et d'expertise de ces normes.

Bibliographie

- Abhayawansa, S., Adams, C. A., & Neesham, C. (2021). Accountability and governance in pursuit of Sustainable Development Goals: conceptualising how governments create value. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 34 No. 4, pp. 923-945. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-07-2020-4667>
- Bebbington, J., Russell, S., & Thomson, I. (2017). Accounting and sustainable development: Reflections and propositions. *Critical Perspectives on Accounting*, 48, 21-34.
- Bebbington, J., & Unerman, J. (2018). Achieving the United Nations Sustainable Development Goals: an enabling role for accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 31 No. 1, pp. 2-24. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-05-2017-2929>
- Bebbington, J., & Unerman, J. (2020). Advancing research into accounting and the UN sustainable development goals. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 33 No. 7, pp. 1657-1670. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-05-2020-4556>
- Clements, M. A., & Sweetman, C. (2020). Introduction: reimagining international development. *Gender & Development*, 28(1), 1-9. <https://doi.org/10.1080/13552074.2020.1735800>
- Gaia, S., & Jones, M. J. (2017). UK local councils reporting of biodiversity values: a stakeholder perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 30 No. 7, pp. 1614-1638. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-12-2015-2367>
- Haque, F., & Jones, M. J. (2020). European firms' corporate biodiversity disclosures and board gender diversity from 2002 to 2016. *The British Accounting Review*, 52(2), <https://doi.org/10.1016/j.bar.2020.100893>.
- Hoekstra, R. (2020). SNA and beyond: Towards a broader accounting framework that links the SNA, SDGs and other global initiatives. *Statistical Journal of the IAOS*, 36(3), 657-675.
- Hopper, T., Storey, J., & Willmott, H. (1987). Accounting for accounting: towards the development of a dialectical view. *Accounting, Organizations and Society*, 12(5), 437-456
- IFAC. (2011a). Sustainability Framework 2.0. Professional Accountants as Integrators.
- IFAC (2011b). Competent and Versatile: How Professional Accountants in Business Drive Sustainable Organizational Success.
- IFAC. (2016). The 2030 Agenda for sustainable development: a snapshot of the accountancy profession contribution, 31 p. ISBN: 978-1-60815-314-5
- Jones, M. J. (2003). Accounting for biodiversity: operationalising environmental accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 16 No. 5, pp. 762-789. <https://doi.org/10.1108/09513570310505961>
- Jones, M. J. (1996). Accounting for biodiversity: a pilot study. *The British Accounting Review*, 28(4), 281-303.
- Jones, M. (Ed.). (2014). *Accounting for biodiversity*. Routledge.
- Jones, M. J., & Solomon, J. F. (2013). Problematising accounting for biodiversity. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26(5), 668-687.
- Lassou, P. J., Hopper, T., & Ntim, C. (2021). Accounting and development in Africa. *Critical Perspectives on Accounting*, 78, <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2020.102280/>.
- Laroche, G., Maltais, S., St-Georges, J., & Doumbouya, M. L. (2023). Appel à contributions. *Revue internationale des études du développement* n, 253, 3.
- Liberski-Bagnoud, D. (2019). La face inappropriable de la terre. Une autre façon d'instituer le rapport au sol et aux choses (Afrique de l'Ouest). *Revue juridique de l'environnement*, (0), 43-54.
- Liberski-Bagnoud, D. (2023). *La Souveraineté de la Terre: Une leçon africaine sur l'habiter*. Seuil.
- Lord, S., & Ingram, J. S. (2021). Measures of equity for multi-capital accounting. *Nature Food*, 2(9), 646-654.
- McElroy, M. W., & Thomas, M. P. (2015). The multicapital scorecard. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*. Vol. 6 No. 3, pp. 425-438. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-04-2015-0025>
- McGinnis, M. D. (2011). Networks of adjacent action situations in polycentric governance. *Policy Studies Journal*, 39(1), 51-78.
- KMPG, FFI, & ACCA (2014). Natural Capital and the accountancy profession: applying traditional skills to new thinking and practice.
- Obst, C. G. (2015). Reflections on natural capital accounting at the national level: Advances in the system of environmental-economic accounting. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*. Vol. 6 No. 3, pp. 315-339. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-04-2014-0020>
- UN (2023). Global indicator framework for the Sustainable Development Goals and targets of the 2030 Agenda for Sustainable Development – SDGs Indicators Database
- Ruijs, A., Vardon, M., Bass, S., & Ahlroth, S. (2019). Natural capital accounting for better policy. *Ambio*, 48(7), 714-725.
- Schaltegger, S., Etzeberria, I. Á., & Ortas, E. (2017). Innovating corporate accounting and reporting for sustainability—attributes and challenges. *Sustainable Development*, 25(2), 113-122.

- Seny Kan, K. A., Agbodjo, S., & Gandja, S. V. (2021). Accounting polycentricity in Africa: framing an 'accounting and development' research agenda. *Critical Perspectives on Accounting*, 78, <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2020.102234>–.
- Sobkowiak, M., Cuckston, T., & Thomson, I. (2020). Framing sustainable development challenges: accounting for SDG-15 in the UK. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 33 No. 7, pp. 1671-1703. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-01-2019-3810>
- Stroehle, J. C., & Rama Murthy, S. (2019). Integrating frameworks for multi-capital accounting, reporting and valuation. *Integrating Frameworks for Multi-Capital Accounting, Reporting and Valuation* (August 6, 2019).
- Taïbi, S., Antheaume, N., & Gibassier, D. (2020). Accounting for strong sustainability: an intervention-research based approach. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*. Vol. 11 No. 7, pp. 1213-1243. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-09-2017-0105>
- Terama, E., Milligan, B., Jiménez-Aybar, R., Mace, G. M., & Ekins, P. (2016). Accounting for the environment as an economic asset: global progress and realizing the 2030 Agenda for Sustainable Development. *Sustainability science*, 11(6), 945-950.
- Thomas, M. P., & McElroy, M. W. (2016). *The MultiCapital scorecard: Rethinking organizational performance*. Chelsea Green Publishing
- Turner, K., Badura, T., & Ferrini, S. (2019). Natural capital accounting perspectives: a pragmatic way forward. *Ecosystem Health and Sustainability*, 5(1), 237-241.
- Pizzi, S., Caputo, A., Corvino, A., & Venturelli, A. (2020). Management research and the UN sustainable development goals (SDGs): A bibliometric investigation and systematic review. *Journal of Cleaner Production*, 276, 124033.

Annexes

Annexe 1 : Guide d'entretien

Encadré 1 : Guide entretien 1 (Général pour les professionnels académiques et non-académiques de la comptabilité et de la finance)

Les données recueillies dans le cadre de cet entretien seront traitées de manière anonyme tout comme les résultats et le rapport final qui en ressortiront.

A. Profil démographique

1. Quel est votre parcours de formation (avez-vous étudié dans votre pays ou à l'étranger) ?
2. Depuis combien d'années travaillez-vous dans la comptabilité/finance ?
3. Quels sont vos différents domaines d'expertise, métiers, activités ?
4. Dans quel type d'entreprise avez-vous travaillé (entreprise locale/internationale et/ou cabinet local/international) ?

B. Plans de développement continentaux et nationaux

1. Avez-vous connaissance de l'Agenda 2063 de l'Union Africaine (UA) ?
2. Avez-vous connaissance des cinq (5) domaines de priorité de développement de la Banque Africaine de Développement (BAD) ?
3. Avez-vous connaissance des objectifs de développement durable des Nations Unies ?
4. Avez-vous connaissances des plans nationaux de votre pays (ou à défaut du pays dans lequel vous exercez votre activité professionnelle) ?
5. Avez-vous connaissance du SYSCOHADA révisé ? Pouvez-vous nous entretenir sur le sujet ? Comment ce cadre comptable a-t-il évolué ?
6. Quelle est, selon vous, l'importance que le cadre comptable de l'OHADA accorde aux questions de développement de l'Afrique ? Comment se reflète-t-il dans la pratique de votre métier ?

C. Comptabilité et développement humain : cette partie de l'entretien porte sur la comptabilité – c'est-à-dire 'responsabilité de tous les constituants de la société et la fourniture d'informations pour la planification et le contrôle' et l'amélioration des besoins fondamentaux – c'est-à-dire 'nourriture, santé, éducation, bien-être' (UA1, UA2, UA3, UA16, UA17, et UA18) | Il faudra penser à introduire chacune de vos questions : « par rapport à votre métier », « dans votre pratique »

1. Comment la planification et le contrôle de l'amélioration des besoins fondamentaux des personnes peuvent-ils être assurés ?
2. Quelles informations peuvent être fournies pour assurer cette planification et son contrôle ? Quelles informations devraient être fournies pour s'assurer de la planification et du contrôle de l'amélioration de besoins fondamentaux des personnes ?
3. Quels sont les acteurs (individus ou organisations) qui peuvent être responsables de l'amélioration des besoins fondamentaux des personnes ?
4. Que vous évoquent les thèmes revenus, emplois travail décent, pauvreté, inégalités ?
5. Que vous évoquent les thèmes sécurité sociale et protection, personnes en situation de handicap ?

6. Que pensez-vous de la prééminence de la renaissance culturelle africaine prônée par l'union africaine (UA) ? Quelle est l'importance de la renaissance culturelle africaine dans le développement humain ? Quel type d'information peut aider à en assurer la planification et le contrôle ?
7. Comment percevez-vous la protection des femmes et jeunes filles dans le développement humain africain ? Quel type d'information pourrait en assurer la planification et le contrôle ?
8. Que pensez-vous de l'autonomisation des jeunes et du droit des enfants dans le développement humain africain ? Quel type d'information pourrait en assurer la planification et le contrôle ?

D. Comptabilité et développement de la gouvernance : cette partie de l'entretien porte sur la comptabilité – c'est-à-dire 'responsabilité de tous les constituants de la société et la fourniture d'informations pour la planification et le contrôle' et l'amélioration des traditions et des institutions par lesquels l'autorité est exercée dans un pays) | (UA8, UA9, UA11, UA12, UA13, UA14, et UA15) | Il faudra penser à introduire chacune de vos questions : « par rapport à votre métier », « dans votre pratique »

1. Quelle est votre perception de l'état de l'unité Africaine (fédérale ou confédérée) ? Quel système d'information pourrait en assurer la planification et le contrôle ?
2. Quelle est votre appréciation du rôle des institutions financières et monétaires dans l'amélioration de la gouvernance en Afrique ? Quel est l'état des systèmes d'information qui en assure la planification et le contrôle ?
3. Quels aspects du droit des citoyens devraient être améliorés dans votre pays ? Quels sont les acteurs impliqués ?
4. Comment percevez-vous l'état de la gouvernance dans l'espace OHADA, UEMOA ? Et plus particulièrement des droits des citoyens ? Quels sont les acteurs impliqués ?
5. Quel est, selon vous, l'état des institutions et de la gouvernance au niveau local (village, région, département, ville) ? Quels sont les acteurs impliqués ?
6. Comment situez-vous les responsabilités (au niveau continental et national) de maintien de la paix et de l'état général de la stabilité africaine ? Quels systèmes d'information pourraient aider à assurer la planification et le contrôle de la stabilité africaine ?
7. Avez-vous déjà entendu parler de l'APSA (Architecture africaine de paix et de sécurité) ?

E. Comptabilité et développement durable et environnemental : cette partie de l'entretien porte sur la comptabilité – c'est-à-dire 'responsabilité de tous les constituants de la société et la fourniture d'informations pour la planification et le contrôle' et l'amélioration de la capacité de la planète et de la biosphère à se renouveler et se maintenir) | (UA6 et UA7) | Il faudra penser à introduire chacune de vos questions : « par rapport à votre métier », « dans votre pratique »

1. Selon vous, comment votre pratique actuelle de la comptabilité aide à situer les responsabilités quant à l'exploitation des ressources naturelles (c'est-à-dire, terre, eau, faune, et flore) nationales et continentales ?

2. Selon vous, comment votre pratique actuelle de la comptabilité aide à fournir les informations nécessaires pour la planification et le contrôle des ressources naturelles (c'est-à-dire, terre, eau, faune, et flore) nationales et continentales ?
3. Selon vous, dans quelle mesure le cadre comptable de l'OHADA aide à situer les responsabilités ? Et à fournir les informations nécessaires pour la planification et le contrôle des ressources naturelles (c'est-à-dire, terre, eau, faune, et flore) nationales et continentales ?

F. Comptabilité et développement économique : cette partie de l'entretien porte sur la comptabilité – c'est-à-dire 'responsabilité de tous les constituants de la société et la fourniture d'informations pour la planification et le contrôle' et l'amélioration de la transition d'un mode de production centré sur le secteur primaire vers des secteurs secondaire et tertiaire) | (UA4, UA5, UA10, UA19, UA20) | Il faudra penser à introduire chacune de vos questions : « par rapport à votre métier », « dans votre pratique »

1. Quelles informations existent ou devraient être fournies pour s'assurer de la planification et du contrôle d'une transformation/croissance économique (durable, inclusive, industrialisation, diversification, etc.) continentale et nationale ?
2. Quelles informations existent ou devraient être fournies pour s'assurer de la planification et du contrôle d'une agriculture durable (éradiquer la faim, assurer la sécurité alimentaire, améliorer la nutrition) continentale et nationale ?
3. Quelles informations existent ou devraient être fournies pour s'assurer de la planification et du contrôle du financement (c'est-à-dire marché des capitaux, fiscalité, tontine, micro-crédit, transferts d'argent par les diasporas, etc.) par l'Afrique de ses objectifs de développement ?
4. Selon vous, dans quelle mesure le cadre comptable de l'OHADA aide à situer les responsabilités et à fournir les informations nécessaires pour la planification et le contrôle d'une transformation économique durable, d'une agriculture de responsabilité financière (c'est-à-dire, terre, eau, faune, et flore) nationales et continentales ?
5. Selon vous, dans quelle mesure le cadre comptable de l'OHADA aide à situer les responsabilités et à fournir les informations nécessaires pour la planification et le contrôle des partenariats entre les pays africains, d'une part, et entre les pays africains et leurs partenaires extérieurs, d'autre part.

G. Actualité sur les débats comptables actuels

1. Avez-vous déjà été sensibilisé (formé) sur les notions de comptabilité multi-capitaux ? Aimerez-vous en savoir plus ?
2. Avez-vous déjà été sensibilisé (formé) sur les notions de comptabilité de la biodiversité ? Aimerez-vous en savoir plus ?
3. Avez-vous déjà été sensibilisé (formé) sur les notions de comptabilité du capital naturel ? Aimerez-vous en savoir plus ?
4. Selon vous quels intérêts la profession comptable et financière aurait à étendre son expertise à l'ensemble des enjeux de développement (c'est-à-dire développement humain, développement de la gouvernance, développement durable et environnemental, développement économique) ?

Encadré 2 : Guide entretien 2 (Spécifique pour les acteurs de la normalisation comptable dans l'espace OHADA)

1. Selon vous quelles ressources sont nécessaires à la production des normes comptables par l'OHADA ? Et qui les fournit ?
2. Selon vous quelle importance les acteurs attachent aux normes comptables ?
3. Selon vous, comment les acteurs acquièrent, traitent, retiennent et utilisent les contingences de connaissances et informations ?
4. Quelle est votre appréciation de la façon dont tous les acteurs participants à la normalisation comptable, interviennent dans le processus ?

De manière plus spécifique :

- a. *Les acteurs* : qui et combien d'individus bénéficient de l'état actuel de la pratique comptable dans l'espace OHADA ?
- b. *Les positions* : quel est le processus de production des règles comptables dans l'espace OHADA ? Quels sont les acteurs impliqués (par exemple, régulateurs, normalisateurs, ministères des finances, associations de professionnels comptables et financiers, etc.) ?
- c. *Les actions autorisées* : quels acteurs sont en droit de proposer et/ou réviser les normes comptables dans l'espace OHADA ?
- d. *Résultats potentiels* : quels aspects du développement des pays de l'espace OHADA sont affectés par les pratiques comptables actuelles ?
- e. *Niveau de contrôle sur les choix* : les acteurs s'approprient-ils les actions ci-dessus de leurs propres initiatives ou en interaction avec d'autres (par exemple, normalisateurs non-africains, associations de professionnels comptables et financiers non-africains, etc.)
- f. *Information disponible* : de quelles informations disposent les acteurs de la normalisation comptable OHADA sur les effets de la comptabilité sur le développement des pays de l'OHADA ?
- g. *Les coûts et les avantages du processus de normalisation et des résultats de la normalisation* : selon vous comment pourrait-on envisager le coût des normes comptables OHADA (coûts de mise en œuvre, coûts liés aux conséquences négatives sur le développement, coûts liés à leur non prise en compte de certains aspects essentiels du développement, etc.), et quels types d'avantages pour le développement peuvent être mis en avant ?

Annexe 2 : Classification Objectifs UA, ODD et les dimensions du développement

DVE : Développement Economique ; DVH : Développement Humain ; DDE : Développement durable et environnemental ; DGV : Développement de la gouvernance

	Code	Objectifs UA	Domaines prioritaires UA	Développement/Dimensions	ODD des Nations Unies	
1.	UA1	Niveau de vie élevé, qualité de vie et bien-être pour tous les citoyens.	Revenus, emplois et travail décent La pauvreté, les inégalités et la faim Sécurité sociale et protection, y compris les personnes handicapées Habitats modernes, abordables et habitables et services de base de qualité	DVH	1. 2. 8. 11.	Éliminer la pauvreté sous toutes ses formes partout dans le monde Éradiquer la faim, assurer la sécurité alimentaire, améliorer la nutrition et promouvoir l'agriculture durable. Promouvoir une croissance économique durable, inclusive et soutenue, le plein emploi productif et un travail décent pour tous Faire en sorte que les villes et les établissements humains soient ouverts à tous, sûrs, résilients et durables
2.	UA2	Citoyens bien éduqués et révolution des compétences reposant sur la science, la technologie et l'innovation.	La révolution des compétences fondée sur l'éducation, la science, la technologie et l'innovation (STI)	DVH	4.	Veiller à ce que tous puissent suivre une éducation de qualité dans des conditions d'équité et promouvoir les possibilités d'apprentissage tout au long de la vie
3.	UA3	Citoyens en bonne santé et bien nourris.	Santé et nutrition	DVH	3.	Permettre à tous de vivre en bonne santé et promouvoir le bien-être de tous à tout âge
4.	UA4	Économies transformées.	Croissance économique durable et inclusive ; Fabrication, industrialisation et valeur ajoutée pilotées par STI Diversification économique et résilience	DVE	8.	Promouvoir une croissance économique durable, inclusive et soutenue, le plein emploi productif et un travail décent pour tous Mettre en place une infrastructure résiliente, promouvoir une industrialisation durable qui profite à tous et encourager l'innovation
5.	UA5	Agriculture moderne pour une productivité et une production accrue.	Productivité et production agricoles	DVE	2.	Éradiquer la faim, assurer la sécurité alimentaire, améliorer la nutrition et promouvoir l'agriculture durable.
6.	UA6	Économie bleue / océanique pour une croissance économique accélérée.	Ressources marines et énergie Opérations portuaires et transport maritime	DDE	14.	Conserver et exploiter de manière durable les océans, les mers et les ressources marines aux fins du développement durable
7.	UA7		Bio-diversité, conservation et gestion durable des ressources naturelles.	DDE	6.	Garantir l'accès de tous à des services d'alimentation en eau et d'assainissement gérés de façon durable

		Économies et communautés durables sur le plan environnemental et résilientes au climat.	Sécurité de l'approvisionnement en eau Résilience climatique et préparation face aux catastrophes naturelles		7. 13. 15.	Garantir l'accès de tous à des services énergétiques fiables, durables et modernes, à un coût abordable Prendre d'urgence des mesures pour lutter contre les changements climatiques et leurs répercussions. Préserver et restaurer les écosystèmes terrestres, en veillant à les exploiter de façon durable, gérer durablement les forêts, lutter contre la désertification, enrayer et inverser le processus de dégradation des terres et mettre fin à l'appauvrissement de la biodiversité
8.	UA8	Une Afrique unie (fédérale ou confédérée).	Cadres et institutions pour une Afrique unie	DVG		
9.	UA9	Institutions financières et monétaires continentales établies et fonctionnelles.	Institutions financières et monétaires	DVG		
10.	UA10	Une infrastructure de classe mondiale sur tout le continent.	Connectivité des communications et des infrastructures.	DVE	9.	Mettre en place une infrastructure résiliente, promouvoir une industrialisation durable qui profite à tous et encourager l'innovation
11.	UA11	Les valeurs démocratiques, les pratiques, les principes universels des droits de l'homme, de la justice et de l'état de droit sont solidement ancrés.	Démocratie et bonne gouvernance Les droits de l'homme et l'état de droit	DVG	16.	Promouvoir l'avènement de sociétés pacifiques et ouvertes à tous aux fins du développement durable, assurer l'accès de tous à la justice et mettre en place, à tous les niveaux, des institutions efficaces, responsables et ouvertes à tous
12.	UA12	Des institutions compétentes et un leadership transformateur à tous les niveaux	Institutions et leadership Développement participatif et gouvernance locale.	DVG	16.	Promouvoir l'avènement de sociétés pacifiques et ouvertes à tous aux fins du développement durable, assurer l'accès de tous à la justice et mettre en place, à tous les niveaux, des institutions efficaces, responsables et ouvertes à tous
13.	UA13	La paix, la sécurité et la stabilité sont préservées.	Maintien et préservation de la paix et de la sécurité	DVG	16.	Promouvoir l'avènement de sociétés pacifiques et ouvertes à tous aux fins du développement durable, assurer l'accès de tous à la justice et mettre en place, à tous les niveaux, des institutions efficaces, responsables et ouvertes à tous
14.	UA14	Une Afrique stable et pacifique.	Structure institutionnelle pour les instruments de l'UA sur la paix et la sécurité Défense, sécurité et paix	DVG		
15.	UA15	Une APSA (Architecture africaine de paix et de sécurité) entièrement fonctionnelle et opérationnelle	Tous les piliers de APSA entièrement opérationnels et fonctionnels	DVG		
16.	UA16	La renaissance culturelle africaine est prééminente.	Valeurs et idéaux du panafricanisme Valeurs culturelles et renaissance africaine Patrimoine culturel, arts créatifs et entreprises	DVH		
17.	UA17		Autonomisation des femmes	DVH	5.	

		Égalité complète hommes femmes dans toutes les sphères de la vie.	Violence faite aux femmes et aux filles			Parvenir à l'égalité des genres et autonomiser toutes les femmes et les filles.
18.	UA18	Jeunes et enfants engagés et responsabilisés.	Autonomisation des jeunes et droits des enfants	DVH	4. 5.	Veiller à ce que tous puissent suivre une éducation de qualité dans des conditions d'équité et promouvoir les possibilités d'apprentissage tout au long de la vie Parvenir à l'égalité des genres et autonomiser toutes les femmes et les filles.
19.	UA19	L'Afrique en tant que partenaire majeur dans les affaires mondiales et la coexistence pacifique.	La place de l'Afrique dans les affaires mondiales Partenariats	DVE	17.	Renforcer les moyens de mettre en œuvre le Partenariat mondial pour le développement durable et le revitaliser
20.	UA20	L'Afrique assume l'entière responsabilité du financement de ses objectifs de développement.	Marchés des capitaux africains Systèmes fiscaux et recettes du secteur public Aide au développement	DVE	10. 17.	Réduire les inégalités dans les pays et d'un pays à l'autre Renforcer les moyens de mettre en œuvre le Partenariat mondial pour le développement durable et le revitaliser

Annexe 3 : Détails des cibles des 8 ODD présentées dans le Tableau 6

- 4.3 : Garantir l'égalité d'accès pour toutes les femmes et tous les hommes à un enseignement technique, professionnel et supérieur abordable et de qualité, y compris l'université.
- 4.6 : Veiller à ce que tous les jeunes et une proportion substantielle d'adultes, hommes et femmes, sachent lire et compter.
- 5.5 : Garantir la participation pleine et effective des femmes et l'égalité des chances en matière de leadership à tous les niveaux de prise de décision dans la vie politique, économique et publique.
- 8.1 : Soutenir la croissance économique par habitant en fonction des circonstances nationales et, en particulier, une croissance du PIB d'au moins 7 % par an dans les pays les moins avancés.
- 8.3 : Promouvoir des politiques axées sur le développement qui soutiennent les activités productives, la création d'emplois décents, l'entrepreneuriat, la créativité et l'innovation, et encouragent la formalisation et la croissance des micros, petites et moyennes entreprises, notamment par l'accès aux services financiers.
- 9.4 : Améliorer les infrastructures et moderniser les industries pour les rendre durables, avec une utilisation plus efficace des ressources et une plus grande adoption de technologies et de processus industriels propres et respectueux de l'environnement, tous les pays prenant des mesures en fonction de leurs capacités respectives.
- 9.5a : Faciliter le développement d'infrastructures durables et résilientes dans les pays en développement grâce à un soutien financier, technologique et technique accru aux pays africains, aux pays les moins avancés, aux pays en développement sans littoral et aux petits États insulaires en développement.
- 12.6 : Encourager les entreprises, en particulier les grandes entreprises et les entreprises transnationales, à adopter des pratiques durables et à intégrer des informations sur la durabilité dans leur cycle de reporting.
- 13.1 : Renforcer la résilience et la capacité d'adaptation aux aléas climatiques et aux catastrophes naturelles dans tous les pays.
- 13.2 : Intégrer les mesures relatives au changement climatique dans les politiques, stratégies et planifications nationales.
- 13.3 : Améliorer l'éducation, la sensibilisation et les capacités humaines et institutionnelles sur l'atténuation du changement climatique, l'adaptation, la réduction des impacts et l'alerte précoce.
- 16.5 : Réduire substantiellement la corruption et les pots-de-vin sous toutes leurs formes.
- 16.6 : Développer des institutions efficaces, responsables et transparentes à tous les niveaux.
- 17.1 : Renforcer la mobilisation des ressources nationales, y compris par le biais d'un soutien international aux pays en développement, afin d'améliorer la capacité nationale de collecte des impôts et autres recettes.
- 17.3 : Mobiliser des ressources financières supplémentaires pour les pays en développement auprès de sources multiples.
- 17.9 : Accroître le soutien international pour la mise en œuvre d'un renforcement des capacités efficace et ciblé dans les pays en développement afin de soutenir les plans nationaux de mise en œuvre de tous les objectifs de développement durable, notamment par le biais de la coopération Nord-Sud, Sud-Sud et triangulaire.
- 17.13 : Améliorer la stabilité macroéconomique mondiale, notamment par la coordination et la cohérence des politiques.
- 17.14 : Renforcer la cohérence des politiques pour le développement durable.
- 17.16 : Renforcer le Partenariat mondial pour le développement durable, complété par des partenariats multipartites qui mobilisent et partagent les connaissances, l'expertise, la technologie et

les ressources financières, pour soutenir la réalisation des objectifs de développement durable dans tous les pays, en particulier les pays en développement.

Source : Nation Unies – Base de données des indicateurs pour les ODD - *Global Indicator Framework* (2023)
(notre traduction)