

Pratiques du contrôle interne et gestion des risques au sein des organisations non gouvernementales au Nord-Kivu

Internal control practices and risk management in non-governmental organizations in North Kivu

KUBUYA TSHOMBA Espoir

Master en Sciences de Gestion/ Gestion Financière
Chercheur à la Faculté des Sciences Économiques et de Gestion
Université de Goma (UNIGOM), République démocratique du Congo

MWISHA KASIWA Janvier

Professeur
Enseignant-Chercheur à la Faculté des Sciences Économiques et de Gestion
Université de Goma (UNIGOM), République démocratique du Congo.

Date de soumission : 11/02/2026

Date d'acceptation : 30/03/2026

Pour citer cet article :

KUBUYA TSHOMBA. E. & MWISHA KASIWA. J. (2026) « Pratiques du contrôle interne et gestion des risques au sein des organisations non gouvernementales au Nord-Kivu », Revue Française d'Économie et de Gestion « Volume 7 : Numéro 4 » pp : 109- 135.

Author(s) agree that this article remains permanently open access under the terms of the Creative Commons Attribution License 4.0 International License



Résumé

Ce papier s'intéresse à analyser l'influence des pratiques de contrôle interne sur la gestion des risques au sein des organisations non gouvernementales au Nord-Kivu. De manière spécifique, cette étude cherche à s'assurer que les pratiques de contrôle interne sont mises en place dans les ONG, à identifier les types de risques auxquels elles sont confrontées de manière régulière et enfin à analyser comment se fait la gestion de ces risques dans ces organisations.

La mise en place d'un système de contrôle interne efficace ou les pratiques du contrôle interne au sein des ONG influent significativement sur la gestion des risques et garantissent l'atteinte des objectifs organisationnels.

Toute organisation à la quête de la performance sous toutes ses formes doit veiller au système de contrôle interne en place tout en l'utilisant comme un outil de gestion efficace des risques. Ainsi, ce système de contrôle permettra de détecter les risques, de les prévenir et de les gérer.

Mots-clés : Contrôle interne ; Gestion des risques ; Pratiques du contrôle interne et ONG.

Abstract

This paper focuses on analyzing the influence of internal control practices on risk management within Non-Governmental Organizations (NGOs) in North Kivu. Specifically, this study aims to determine whether internal control practices are implemented in NGOs, identify the types of risks they regularly encounter, and analyze how these risks are managed within these organizations.

The implementation of an effective internal control system or internal control practices within NGOs has a significant influence on risk management and ensures the achievement of organizational objectives.

Any organization striving for performance in all its forms must monitor its internal control system and use it as an effective risk management tool. This control system will thus enable the detection, prevention, and management of risks.

Keywords: Internal control; risk management; internal control practices and NGOs.

Introduction

Le contrôle interne est reconnu en sciences de gestion comme un élément clé du pilotage et de la performance organisationnelle, permettant non seulement de protéger le patrimoine et d'assurer la qualité de l'information, mais aussi de soutenir la conformité aux instructions de la direction et de favoriser l'atteinte des objectifs stratégiques (Bernard F., et al., 2010 : 21). Si ce système n'offre jamais une garantie absolue contre les fraudes ou les dysfonctionnements, il fournit néanmoins une « assurance raisonnable » de limiter les irrégularités et d'en faciliter la détection rapide (Bernard F., et al., 2010 : 22). Un contrôle interne solide facilite alors la prise de décisions alignées sur la mission de l'organisation (Gendron, D., 2016 : 21).

La littérature abondante sur le contrôle interne et la gestion des risques concerne principalement les entreprises marchandes. En revanche, peu d'études se sont penchées sur les organisations non marchandes, et en particulier sur les ONG, alors même que leur rôle dans le développement socioéconomique des États fragiles est crucial (Castiaux, 2020 : 9). En RDC, et spécifiquement au Nord-Kivu, la concentration d'ONG est remarquable : le rapport du Fonds Humanitaire (2021) recense des dizaines d'organisations internationales, nationales et locales, une multitude d'acteurs non répertoriés opérant souvent dans un contexte informel et à haut risque. Pourtant, la gestion des fonds et la traçabilité des opérations restent sujettes à controverse.

Les ONG jouent un triple rôle : l'implémentation de projets pour des communautés vulnérables, le plaidoyer pour des changements durables, et la création de partenariats avec différents acteurs, publics ou privés (Lewis, 2007 : 88). Leur présence en RDC découle largement du retrait de l'État, incapable de garantir les droits fondamentaux (santé, éducation, sécurité, etc.), et conduit à l'émergence d'acteurs locaux insérés dans le système d'aide humanitaire. Cependant, cette dynamique soulève de nombreuses interrogations sur la gestion réelle de l'aide et sur la capacité des ONG à répondre efficacement aux besoins des bénéficiaires.

En effet, alors que les ONG mettent en avant la lutte contre la pauvreté et le soutien aux populations vulnérables, des critiques émergent sur le fossé entre les ambitions affichées et les réalisations concrètes. Les bénéficiaires dénoncent la lenteur des projets, la persistance de la pauvreté extrême (moins de 1,9 dollars par jour pour beaucoup), et la perception d'un « embourgeoisement » de certains responsables d'ONG qui semblent mieux profiter des financements que les populations visées. L'appropriation des projets par les bénéficiaires est souvent faible, certains se sentant exclus du processus décisionnel ou considérant les initiatives comme extérieures, ce qui nuit à la pérennité des actions et à la confiance envers les ONG.

Ce contexte a pour effet de complexifier l'action humanitaire : les ONG se retrouvent souvent confrontées à l'hostilité ou à la défiance des populations, leur personnel peut être pris pour cible et l'utilité de leurs programmes peut être questionnée. Ce climat souligne un manque de collaboration entre ONG et communautés locales, ainsi qu'un décalage entre les actions menées et les besoins réels du terrain. La question centrale qui se pose alors est de savoir comment les pratiques du contrôle interne permettent de garantir une gestion rigoureuse et efficace des risques au sein des ONG du Nord-Kivu.

La problématique de la présente étude porte donc sur la contribution des pratiques de contrôle interne à la gestion efficace des risques dans les ONG opérant au Nord-Kivu. Il s'agit d'analyser comment ces dispositifs, traditionnellement développés dans le secteur marchand, peuvent être adaptés au secteur non marchand, caractérisé par des ressources limitées, une forte dépendance aux bailleurs et une gouvernance parfois fragile. L'objectif principal est de comprendre si, et comment, la structuration d'un contrôle interne adapté peut améliorer la transparence, la redevabilité et la performance des ONG au profit des populations locales.

Plus précisément, l'étude vise à évaluer l'effectivité des pratiques de contrôle interne au sein des ONG du Nord-Kivu, à identifier les risques majeurs auxquels elles font face, et à analyser les réponses organisationnelles mises en place pour y faire face. L'article s'organise ainsi : une revue de la littérature sur le contrôle interne et la gestion des risques dans les ONG, une présentation de la méthodologie, puis une analyse des résultats et leur discussion, afin d'apporter des éléments de réponse à la question de recherche.

1. Revue de la littérature sur les pratiques du contrôle interne et gestion des risques

L'analyse du contrôle interne et de la gestion des risques au sein des organisations sans but lucratif s'avère parmi les études moins abordées en sciences de gestion, étant donné que plusieurs chercheurs se sont intéressés davantage aux entreprises marchandes tout en oubliant les entreprises non marchandes où figurent les organisations non gouvernementales. Ces types d'entreprises ont un grand rôle à jouer dans les économies modernes et exigent une attention soutenue des chercheurs en vue de décanter les différents problèmes des parties prenantes impliquées. Dans cette littérature, nous abordons les particularités du contrôle interne dans le secteur non marchand ainsi que les différentes théories y afférentes pour une meilleure compréhension de la thématique.

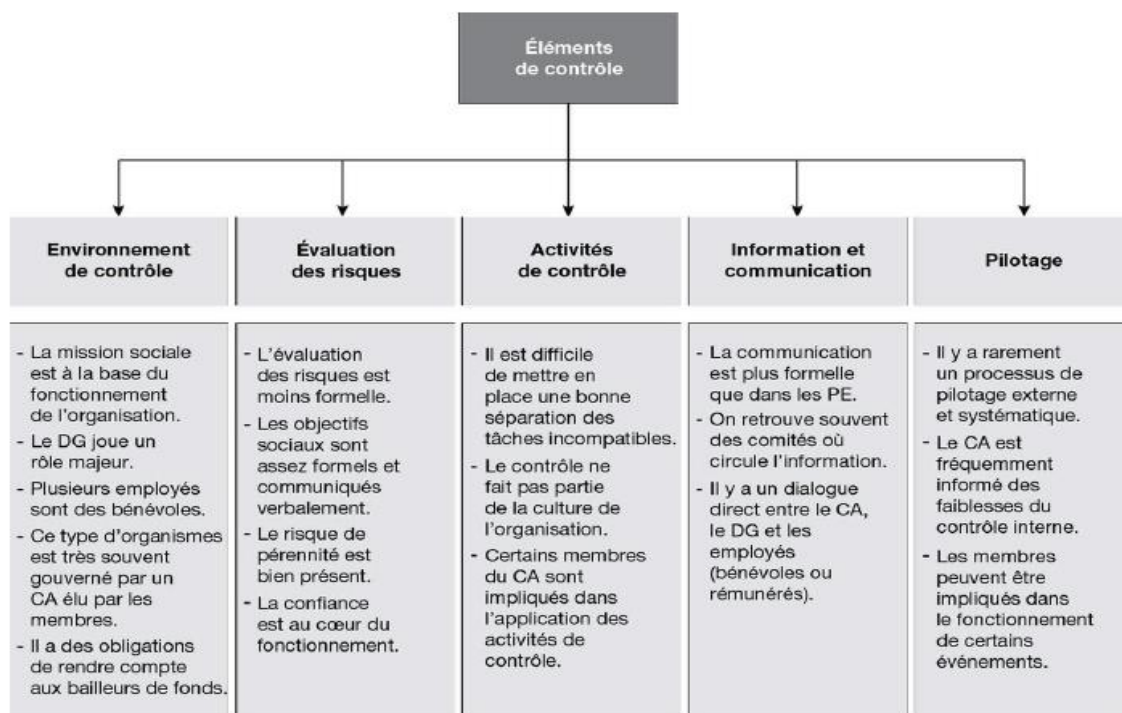
1.1. Contrôle interne dans le secteur non-marchand (ONG)

La notion de contrôle interne est plus traitée dans le secteur marchand (entreprise) que dans le secteur non-marchand (ONG). Le fonctionnement du secteur marchand repose sur la

proposition d'un bien ou d'un service concret et implique donc une transaction financière en échange de ce bien ou de ce service. Le secteur non-marchand, par contre, peut, dans certains cas, se caractériser par l'absence de « délivrable » au consommateur. On assiste donc dans ce cas à une transaction unilatérale où ces organisations aident une catégorie de personnes appelée « *population cible ou bénéficiaires* ». C'est en fait des appels à la générosité publique que réalisent les organisations non gouvernementales à cette population bénéficiaire. Il sied de noter que la mission d'une organisation non-gouvernementale consiste dans les grandes lignes à contribuer à la résolution d'une question d'ordre social, sociétal ou environnemental. Le financement des activités repose très souvent sur la générosité des donateurs que l'organisation s'emploie à sensibiliser. Dès lors, l'individu, l'institution ou même l'organisation donatrice n'est pas le bénéficiaire du service qu'il (elle) finance. Cette unilatéralité de la transaction est d'autant plus évidente que dans la plupart des cas, le donateur n'interagit jamais avec le bénéficiaire final. Cette singularité propre aux organisations caritatives doit non seulement être prise en compte dans le fonctionnement et les modes de communication de l'organisation, mais complexifie par ailleurs sa stratégie financière (Castiaux, 2020 : 21).

Les référentiels COSO 1 et COSO 2 permettent d'appréhender le contrôle interne dans le secteur marchand au travers d'un cube qui indique les composantes nécessaires pour son applicabilité. Dans notre cas, on va essayer de l'adapter d'une manière ou d'une autre au secteur non marchand, et plus précisément aux Organisations à But non Lucratif, un domaine moins abordé en sciences de gestion. Le cube COSO est composé de cinq composantes principales : environnement de contrôle, évaluation des risques, activités de contrôle, information et communication et pilotage. Ce sont ces éléments qui sont analysés dans cette section, mais adaptés, selon la littérature existante, au secteur non marchand qui est celui des ONG (*cfr. la figure n° 1*).

Figure n° 1 : Cube COSO pour les ONG



Source : Gendron, D. (2016 : 103).

Au regard de cette figure, nous retenons que le contrôle interne dans les organisations à but non lucratif (ONG) dépend fortement de leur mission sociale, du rôle central du directeur général (DG) et de la composition du conseil d'administration (CA), qui prend les décisions majeures et supervise la gestion financière (Gendron, 2016 : 104). La gestion des bénévoles, essentielle dans ces structures, pose des défis spécifiques car ils privilégient naturellement les tâches liées à la mission plutôt qu'aux contrôles internes. La qualité du contrôle interne est influencée par l'équilibre des compétences au sein du CA, même si celui-ci ne possède pas toujours une expertise spécifique en gestion financière, ce qui limite parfois l'efficacité des contrôles (Gendron, 2016 : 104-105). L'évaluation des risques reste souvent informelle, centrée principalement sur le renouvellement des subventions, tandis que la confiance règne entre membres, au détriment d'un recensement systématique des risques. Les mesures de contrôle interne existent mais leur efficacité dépend de la communication et de la compréhension partagée des règles, ainsi que de la documentation des procédures pour pallier la rotation des membres (Gendron, 2016 : 105). Enfin, le pilotage des contrôles repose sur des échanges informels au sein du CA, le renouvellement de ses membres pouvant apporter un regard neuf sur les pratiques, à condition que ces nouveaux administrateurs aient l'intérêt et les compétences nécessaires (Gendron, 2016 : 106).

La littérature empirique sur l'accountability des organisations non gouvernementales (ONG) met en exergue la complexité des mécanismes de reddition de comptes, qui s'articulent autour de la multiplicité des parties prenantes et de la prééminence des bailleurs de fonds dans la structure de redevabilité (Edwards & Hulme, 1996). Les ONG, souvent dépendantes financièrement de leurs donateurs, privilégient ainsi une accountability ascendante focalisée sur la justification de l'utilisation des ressources (Ebrahim, 2003). Les dispositifs de reddition de comptes s'appuient principalement sur des outils tels que les rapports financiers, audits et évaluations de projets. Toutefois, certains travaux montrent l'émergence d'une accountability participative, qui vise à impliquer davantage les bénéficiaires dans les processus décisionnels (O'Dwyer & Unerman, 2007 ; Awio, Northcott & Lawrence, 2011). Cette dynamique est soutenue par l'importance du capital social et l'engagement communautaire, notamment dans des contextes locaux comme l'Ouganda (Awio et al., 2011). Par ailleurs, les pratiques d'accountability sont conditionnées par les rapports de pouvoir et les exigences institutionnelles dictées par les bailleurs internationaux (Agyemang, Awumbila & Unerman, 2009). Enfin, la littérature récente insiste sur la nécessité pour les ONG d'équilibrer la reddition de comptes envers les donateurs, les bénéficiaires et en interne afin de garantir leur légitimité et leur efficacité (Schmitz, Raggio & Bruno-van Vijfeijken, 2012).

1.2. Théorie de l'agence : origine et applicabilité dans le secteur non lucratif

Cette théorie a dominé les recherches faites sur les structures de la gouvernance (Rouleau et al., 2007). Certains auteurs la situent dans le prolongement de la théorie sur la « nature de la firme » écrite par Ronald Coase (1937). D'autres soulignent que ces origines sont liées à la théorie de l'utilité économique de Ross, S. A. (1973), alors que d'autres affirment qu'elle a été initiée à la suite de la théorie d'Adam Smith lorsqu'il a montré l'inefficacité des sociétés par actions gérées par un agent non-actionnaire.

Dans tous les cas, c'est vers le milieu des années soixante-dix, avec les travaux d'Alchian, A. et Demsetz, H. (1972) et de Jensen, M.C. & Meckling, W.H. (1976), qu'elle prend une grande ampleur, devenant incontournable dans la compréhension de la gouvernance d'entreprise. Ces auteurs considèrent l'entreprise comme un nœud de contrats. À partir de cette dernière théorie, Jensen, M.C. & Meckling, W.H. (1976) sont allés plus loin et ont fait la séparation de la propriété, de la gestion et du contrôle. Ils ont alors défini la relation d'agence comme « un contrat par lequel une personne (le mandant) engage une autre personne (le mandataire) pour effectuer un service en son nom, ce qui implique une délégation d'une partie de son autorité à un agent pour décider à sa place » (Jensen, M.C & Meckling, W.H., 1976 : 308).

Les hypothèses de base de la théorie de l'agence reposent sur l'opportunisme des individus poursuivant leurs propres intérêts en maximisant leur propre utilité, devenant par conséquent égoïstes (Baiman, S., 1990 ; Sundaramurthy, C. et Lewis, M., 2003). Les objectifs et les intérêts entre les propriétaires et les managers deviennent alors contradictoires ou incongrus (Caers, R. *et al.*, 2006), ce qui crée une source potentielle de coûts d'agence définis par Jensen, M.C. & Meckling, W.H. (1976 : 308-309) comme la somme des coûts de surveillance, de liaison et de perte résiduelle.

On peut se poser la question de l'applicabilité de cette théorie dans les organisations sans but lucratif puisqu'elle évoque l'opportunisme des acteurs qui est supposé être absent au sein de ces organisations. Labie, M. (2005) affirme de façon positive à cette question et justifie cela par l'existence, dans ces organisations, d'une séparation entre la propriété et la gestion lors de l'accomplissement des missions qu'elles se sont assignées. D'autres auteurs, cependant, nuancent son application en évoquant des difficultés y relatives. La première difficulté est liée à la motivation des bénéficiaires financiers des différents acteurs (Labie, M., 2005 ; Mertens, S., 2010). La deuxième difficulté est liée aux objectifs complexes avec des missions multidimensionnelles qui sont difficiles à définir (Brass, J., 2012 ; Van Puyvelde, S. *et al.*, 2012), ce qui conduit à la difficulté d'évaluer les résultats avec une mesure précise de la performance surtout que ces organisations transforment leurs financements en valeurs sociales (Caers, R. *et al.*, 2006). Enfin, comme il n'y a pas de propriétaire dans le sens des actionnaires (Jegers, M., 2008), la difficulté d'identifier clairement un seul mandant dans ces organisations se pose puisqu'elles ont plusieurs parties prenantes (Cornforth, C. 2003 ; Miller, J.L., 2002) et on peut considérer chaque partie prenante comme un mandant (Borzaga, C. et Solari, L., 2001 ; Steinberg, R., 2010 ; Van Puyvelde, S. *et al.*, 2012).

1.3. Théorie de la dépendance aux ressources

Cette théorie, enracinée dans l'économie et la sociologie, a été développée par les auteurs Pfeffer, J. (1972) et Pfeffer, J. & Salancik, G. (1978). Selon ces auteurs, les organisations ne suffisent pas et elles s'ouvrent alors à leur environnement pour acquérir diverses ressources nécessaires à leur survie (ressources humaines, physiques, financières, accès à l'information et la légitimité sociale). Cette dépendance aux ressources extérieures est une source de pouvoir pour les organisations qui en détiennent. Pour ce faire, elles exigent des actions ou émettent des contraintes et des revendications qui influent beaucoup sur le fonctionnement interne de l'organisation (Verbruggen, S. *et al.*, 2011 ; Huybrechts, B. *et al.*, 2013). Ces organisations doivent répondre à ces exigences pour survivre (Pfeffer, J. & Salancik, G., 1978) ou trouver

des moyens de gérer les dépendances en les réduisant (Huyberts, B. *et al.*, 2013). Pour cela, ces organisations peuvent diversifier les ressources efficaces (Froelich, K. A., 1999) ou adopter d'autres mécanismes tels que des « stratégies de coalition » favorisant les liens inter-organisationnelle, ainsi que la coordination du contrôle des ressources et des mécanismes de « stratégies de cooptation », en nommant des représentants des groupes externes importants à des postes de l'organisation (Pfeffer, J. & Salancik, G., 1978) tel que la participation au CA (Middleton, 1987). Ce qui donne une apparence de transparence et permet aussi d'avoir des informations auprès des groupes importants (Pfeffer, J. & Salancik, G., 1978). Et donc, cette théorie est très importante dans notre relation en chaîne puisque les ONG locales sont dépendantes des ressources des bailleurs étrangers, ce qui leur donne plus de pouvoir et cela renforce le problème d'agence. Mais dans d'autres situations, les ONG locales peuvent montrer aux bailleurs via les ONG internationales que, sans elles leurs activités ne peuvent pas aboutir et vont rendre aussi dépendante l'ONG internationale, le pouvoir se rééquilibre et le problème d'agence va diminuer. Il n'est pas aussi à écarter que les deux peuvent faire une espèce de collusion tacite pour capter le financement des bailleurs en entrant dans de mauvaises pratiques, ce qui renforce alors le problème d'agence.

1.4. Théorie des parties prenantes

Cette théorie des parties prenantes est dans la perspective des théories contractuelles à l'instar de la théorie de l'agence (Lapie, M., 2005). Il existe deux approches pour définir les parties prenantes. Steirnberg, R. (1990), d'une façon restrictive, en définit comme des acteurs sans qui l'organisation ne peut pas vivre alors que Freeman, R. E. & Reed, D. L. (1983) en élargissent et précisent que c'est tout groupe ou individu qui peut affecter ou être affecté par la réalisation des objectifs d'une organisation. Huybrechts, B., *et al.* (2013) ont récemment défini les parties prenantes comme des « propriétaires non investisseurs poursuivant des objectifs sociaux à travers leur activité économique ». Cela est en contraste avec les parties prenantes des autres organisations car d'abord ils impliquent une diversité d'acteurs qui ont chacun un enjeu dans la poursuite d'un ou plusieurs missions d'organisations (Defourny, J. et Nyssens, M., 2006) et d'autre part, elles donnent une place aux autres acteurs en faisant participer par exemple les bénéficiaires, les bailleurs de fonds et les autres partenaires au sein de leur structure de gouvernance (Campi, S. *et al.*, 2006). Donc, tout individu qui a intérêt dans l'organisation doit être intégré dans la prise de décision au-delà des seuls actionnaires ou propriétaires (Donaldson & Preston, 1995) surtout que ces organisations peuvent être

considérées comme des entreprises sans propriétaires. Comment alors intégrer les intérêts souvent divergents des parties prenantes ?

Labie, M. (2005) souligne que d'une part, le CA doit représenter les intérêts des parties prenantes ; et d'autre part, doit assumer son rôle politique en négociant, pour trouver des compromis afin de mettre en place une stratégie globale qui prend en compte leurs intérêts. Cette théorie trouve écho dans les thèmes actuels traités par certaines entreprises sociales tels que le comportement environnemental durable et sociétal mais aussi parce que ces organisations attirent beaucoup d'intervenants devenant des acteurs internes qui participent à la vie de l'organisation (Campi, S. et *al.*, 2006). Cette théorie stipule que les parties prenantes tiendront un certain pouvoir au sein des organisations du moment où elles jouent un rôle essentiel pour assurer la survie de l'organisation en réduisant l'incertitude, en gérant les dépendances environnementales importantes et en mobilisant des ressources au profit de l'organisation (Cornforth, C., 2004 ; Labie, M., 2005).

Et donc, cette théorie est pertinente pour nous, dans la relation en chaîne, puisque les organisations en relation que nous étudions sont dans le secteur sans but lucratif qui suppose ne pas avoir d'actionnaires. Cela rend pauvre la théorie d'agence que nous utilisons puisque cette dernière suppose un actionnaire qui contrôle un manager alors qu'ici ce sont les gens qui représentent les intérêts défendus par l'organisation, ce qui, de fait, élargit le cadre d'analyse.

1.5. Théorie de la légitimité des ONG

Dans le contexte des organisations non gouvernementales (ONG), la théorie de la légitimité constitue un cadre d'analyse pertinent pour comprendre l'importance du contrôle interne et de la gestion des risques dans la gouvernance organisationnelle. En effet, les ONG évoluent dans un environnement marqué par de fortes attentes de transparence et de responsabilité de la part des bailleurs de fonds, des bénéficiaires et de la société civile. Selon Suchman (1995), la légitimité correspond à la perception selon laquelle les actions d'une organisation sont appropriées et conformes aux normes et valeurs socialement établies. Dans cette perspective, les ONG mettent en place des mécanismes de contrôle interne et des dispositifs de gestion des risques afin de démontrer leur capacité à utiliser efficacement les ressources qui leur sont confiées et à prévenir les risques de mauvaise gestion ou de fraude. Comme le soulignent Dowling et Pfeffer (1975), les organisations cherchent à aligner leurs pratiques et leurs structures de gouvernance sur les attentes de leur environnement institutionnel afin de préserver leur légitimité. Ainsi, dans le secteur non lucratif, l'adoption de systèmes de contrôle interne, d'audits et de procédures de gestion des risques peut être interprétée comme une

stratégie visant à renforcer la confiance des parties prenantes et à assurer la crédibilité organisationnelle (Deegan, 2002). Par conséquent, l'intégration du contrôle interne et de la gestion des risques dans les ONG contribue non seulement à améliorer la performance organisationnelle, mais également à consolider leur légitimité et leur pérennité auprès des acteurs du développement.

Nous pouvons retenir que les organisations font partie d'un système ouvert. De par la nature de leurs actions, elles sont influencées, parfois même dépendantes, de certaines parties prenantes (bénéficiaires des prestations sociales, employés rémunérés ou bénévoles, donateurs privés et bailleurs de fonds institutionnels, médias et opinion publique, partenaires, État et collectivité publique, ...). La bonne gestion de ces relations est donc primordiale pour la survie de l'ONG. Vu que l'État n'est plus en mesure d'assumer ses fonctions régaliennes, il a donné place aux ONG ; malheureusement, ces dernières sont incontrôlées par l'État et commencent aussi à dévier de leurs missions. Aussi, ces ONG sont confrontées de jour en jour à différents risques qui mettent en péril l'atteinte de leurs objectifs ultimes. Ainsi, le contrôle interne n'offre pas de garantie absolue car il ne permet pas de réaliser complètement les objectifs fixés par les responsables d'une organisation, mais fournit uniquement « une assurance raisonnable » quant à l'atteinte de ces objectifs.

On peut alors dire que le contrôle interne ne rend pas la fraude impossible, mais c'est juste un moyen préventif de la limiter au maximum ou de la découvrir aussitôt que possible dans une organisation (Bernard, F., et al., 2010 : 22). Un contrôle interne bien défini et bien assis permet d'encadrer le processus décisionnel et de faciliter le travail de la personne qui l'applique dans l'organisation dans la poursuite de l'atteinte des objectifs. Il s'avère plus aisé de prendre des décisions conformes aux objectifs d'une organisation lorsque les balises sont claires, et c'est grâce à un bon système de contrôle interne efficace mis en place (Gendron, D., 2016 : 21).

La bonne gestion des risques est donc une assurance de pérennité de l'organisation. La mise en place d'un dispositif efficace de contrôle interne permet une meilleure maîtrise des risques et fournit une assurance raisonnable de la réalisation des objectifs organisationnels.

La mise en place d'un système de contrôle interne rigoureux permet de se prémunir contre tout un ensemble de risques et d'atteindre les objectifs qui ont été préalablement fixés.

2. Approche méthodologique

Cet article a pour objectif d'analyser l'influence du système de contrôle interne sur la gestion des risques au sein des ONG. Pour ce faire, nous avons contacté sept (07) ONG afin qu'elles nous livrent leur témoignage, leur expérience et leur avis personnel sur le sujet traité.

2.1. Type de l'étude

Vu l'objectif recherché par cette étude à travers sa question de recherche, elle adopte une approche qualitative exploratoire en mettant l'accent sur le paradigme interprétativiste. Dans le cas présent, plusieurs motivations nous amènent à considérer une approche qualitative exploratoire. De prime abord, si la littérature apparaît relativement riche en ce qui concerne la notion d'organisation caritative ainsi que celle de contrôle interne, peu de recherches se sont intéressées à la seconde dans le contexte de la première. En d'autres termes, il apparaît évident qu'il n'existe que très peu de recherches sur une application adaptée du contrôle interne dans le contexte non-marchand et ce, malgré tous les risques qu'encourent les organisations évoluant dans ce type de secteur. Glaser et Strauss (1965, 2017) indiquent que l'approche qualitative est généralement recommandée lorsque peu de données relatives au problème traitées sont disponibles. Les connaissances récoltées au cours de la phase exploratoire permettent, à terme, de fixer les bases d'une connaissance solide sur le sujet. Aussi, le but de cet article repose sur la volonté de mieux comprendre les enjeux du contrôle interne et de la gestion des risques dans le cas des organisations caritatives.

2.2. Population d'étude, échantillonnage et détermination de la taille de l'échantillon

Pour cette étude, la population cible est constituée des organisations non gouvernementales locales, nationales et internationales ayant des bases à Goma et œuvrant de manière régulière et permanente en province du Nord-Kivu en République démocratique du Congo.

Pour ce qui est de l'échantillonnage et de la taille de l'échantillon, cette étude fait recours à une approche qualitative qui ne nécessite pas de recourir à une méthode d'échantillonnage appropriée ou d'avoir un échantillon représentatif, mais plutôt et surtout de tenir compte du taux de saturation, c'est-à-dire qu'on arrête l'enquête lorsque les sujets interviewés ne parviennent plus à fournir une information nouvelle sur le sujet traité. Ainsi, pour cette étude, nous avons ciblé sept ONG ayant des bases à Goma avec des actions sur le terrain dont une (01) ONG internationale, trois (03) ONG nationales et trois (03) ONG locales. Ces organisations interviennent dans l'aide humanitaire et le développement.

2.3. Méthodes et techniques utilisées

Cette recherche est qualitative exploratoire car elle est descriptive et se concentre sur les interprétations. Les résultats de cette recherche sont exprimés avec des mots et proviennent d'observations et d'entretiens avec les responsables des organisations non gouvernementales. La décision d'adopter une approche qualitative pose également la question de la méthodologie adéquate. Bradley *et al.*, (2007) dénombrent généralement trois grandes approches qualitatives

: l'entretien semi-directif, le focus group et l'observation (participative ou non). Dans notre cas, l'entretien semi-directif apparaît comme la meilleure manière de procéder. En effet, il s'agit d'une discussion ouverte qui se construit au fur et à mesure de la conversation. Elle a l'avantage d'être souple car elle laisse la possibilité à l'intervieweur de rebondir sur un sujet ou d'approfondir certains points (Imbert, 2010). L'interview s'est basée sur un guide d'entretien construit autour de trois grandes thématiques dont deux principales, à savoir : pratiques du contrôle interne dans les ONG à travers les composantes du contrôle interne proposées par COSO, d'une part, et, d'autre part gestion des risques.

Afin de compléter la récolte d'informations nécessaires pour répondre à notre question, une revue des documents (principalement les sites Internet, rapports et autres documents pertinents) sur le contrôle interne, la gestion des risques et les organisations non-gouvernementales.

Des informations supplémentaires ont permis de mieux connaître les ONG étudiées, leurs missions et également d'établir un lien avec les entretiens qualitatifs. Elles ont été mises sur une fiche de lecture avec des synthèses par rapport aux lectures faites par le chercheur.

Pour collecter les données par le biais d'interviews semi-directives, Glaser & Strauss (2017) estiment que le choix de l'analyse peut se faire parmi trois méthodes principales : l'analyse thématique, l'analyse de contenu et le résumé. Point et Voynnet-Fourboul (2006) estiment que l'analyse qualitative commence dès le début de la collecte de données car cela permet d'orienter la suite de la collecte en fonction des éléments qui émergent des premiers entretiens.

Pour cette étude, l'analyse thématique et de contenu semble les plus appropriées pour exploiter au mieux la richesse de nos interviews, car elle se base sur l'analyse thématique qui, par l'entremise des thèmes, arrive à dégager un portrait d'ensemble du corpus. Ces méthodes nous ont permis d'analyser la contribution des pratiques du contrôle interne à la gestion des risques dans les ONG au travers des déclarations nous fournies par les responsables de ces organisations via les entrevues.

Ainsi, sept (07) entretiens individuels ont été réalisés par le chercheur pour une période allant du 14 juin au 19 juillet 2024 à Goma, Nord-Kivu en RDC. Ces sept (07) entretiens ont porté sur une (01) organisation internationale, trois (03) organisations nationales et trois (03) organisations locales. L'entrevue durait entre 30 et 45 minutes.

Il sied de noter que plusieurs ONG, surtout internationales, nous ont refusé l'accès aux données, bien qu'on ait une autorisation de recherche. Pour certaines, il fallait que la demande aille au siège pour approbation et d'autres ne veulent pas seulement recevoir les chercheurs, cela a fait

que la taille de l'échantillon soit faible et que la durée de collecte est un peu longue. Toutefois, cette taille nous a amené à la saturation.

S'agissant des outils de collecte, nous avons utilisé le stylo, le bloc-notes, le guide d'entretien et le téléphone comme enregistreur. Avant chaque enregistrement, on sollicitait toujours le consentement éclairé du répondant, en cas de refus on prenait note. Le traitement des verbatim a été fait de manière manuelle.

3. Présentation, analyse et discussion des résultats

Cette section présente la contribution de la mise en place du système de contrôle interne à la gestion des risques au sein des ONG au Nord-Kivu en RDC. Il est donc question pour ce chapitre de procéder à l'analyse des données obtenues issues des différentes interviews réalisées avec les responsables des ONG puis de faire l'interprétation et la discussion des résultats avant de conclure le travail.

À travers sept entretiens réalisés, trois grands thèmes ont été mis en exergues avec des sous-thèmes. Le premier thème identifié porte sur les pratiques du contrôle interne au sein des ONG avec quatre sous-thèmes dont l'environnement de contrôle des ONG, les activités de contrôle dans l'organisation, l'information et la communication et le pilotage dans l'organisation. Le deuxième thème développe la gestion des risques au sein des ONG en commençant par l'identification de la nature des risques puis des mécanismes de leurs évaluations dans ces organisations. En dernier lieu, le troisième thème fait référence à la notion de concurrence entre les organisations ainsi qu'aux enjeux et défis auxquels les ONG seront confrontées dans l'avenir. Ce dernier n'a pas été suffisamment développé.

La mise en place d'un système de contrôle interne efficace permet de se prémunir contre tout un tas de risques et d'atteindre les objectifs préalablement fixés par l'organisation. Cela étant, les organisations non gouvernementales ont intérêt à mettre en place des garde-fous en définissant à l'avance certaines règles et principes afin de garantir le bon fonctionnement compte tenu du contexte fragile dans lequel elles émergent. Cependant, cet article cherche à analyser l'influence des pratiques du contrôle interne sur la gestion des risques au sein de ces organisations.

Avant d'entrer dans le vif du sujet, nous avons fait un constat précédemment selon lequel beaucoup de recherches sur le contrôle interne sont faites dans le secteur marchand alors que trouver les outils théoriques propres au secteur non marchand causerait un petit souci.

Par ailleurs, il serait tentant de justifier la quasi-absence de recherche sur le contrôle interne au sein des ONG par le fait qu'il suffit d'appliquer et d'adapter les normes existantes aux ONG

tout en restant sur leurs objectifs. Ainsi, pour contourner cette difficulté, nous nous sommes référés au référentiel COSO 1 disposant des composantes pouvant permettre de mieux appréhender le contrôle interne dans le secteur marchand au travers d'un cube qui indique les composantes nécessaires pour son applicabilité, mais l'accent particulier est mis sur le référentiel COSO adapté au secteur non marchand proposé par Gendron, D. (2016).

Nous allons à présent confronter la littérature évoquée dans la première section de ce travail à l'analyse des résultats qui ressortent des interviews afin d'établir un lien entre la théorie et la réalité.

Comme initialement présenté, le cube COSO est composé de cinq composantes principales : environnement de contrôle, évaluation des risques, activités de contrôle, information et communication et pilotage. Ce sont ces éléments, regroupés en deux : pratique du contrôle interne et gestion des risques, qui sont analysés dans cette partie du travail mais adaptés, selon la littérature existante, au secteur non marchand des ONG.

3.1. Thématique première : Pratique du contrôle interne au sein des ONG au Nord-Kivu

Par rapport à la pratique du contrôle interne au sein des ONG, nos résultats montrent que l'environnement dans lequel évoluent les ONG est influencé par la mission sociale de l'organisme étant donné que toutes ont presque la même structuration, la présence d'un Conseil d'Administration, d'une Assemblée Générale et de la Direction Exécutive. Chaque responsable a un rôle spécifique à jouer dans l'organisation. Pour ce qui est du rôle du Coordonnateur ou Directeur dans ces organisations, tout dépend du type d'organisation et des textes qui les régissent avec l'AG et le CA. Pour les ONG Internationales, le Directeur Pays est celui qui représente l'organisation au niveau du pays, exécute les ordres du siège, met en œuvre les activités sur le terrain sous la supervision du siège et ne s'occupe pas beaucoup de la recherche de financement ; c'est un travail qui se fait au siège. Par contre, pour les ONG locales et nationales, le Coordonnateur est le moteur de l'organisation et c'est parfois lui qui s'occupe beaucoup de la recherche des financements avec l'appui du CA. Il est également responsable du contrôle interne de l'organisation et son style de leadership influe sur le système de contrôle mis en place. Ces résultats corroborent ceux trouvés par Gendron, D. (2016) où il montre que le Conseil d'Administration (CA) joue souvent un rôle actif dans plusieurs ONG. C'est généralement lui qui prend la majorité des décisions qui influencent le fonctionnement de l'organisme. Ce conseil embauche le Coordonnateur et/ou le DG, autorise les demandes

d'ouverture de compte bancaire, d'émission de cartes de crédit, de subventions et d'autres documents officiels.

Pour ce qui concerne le statut des employés, les résultats montrent qu'ils sont tous salariés dans les ONG internationales et cela fait que le contrôle est fait de manière rigoureuse. Par contre, dans les ONG nationales et locales, ils ont parfois les deux catégories à la fois : salariés avec des contrats à durée déterminée (surtout lorsqu'on a le financement) et non-salariés ou volontaires bénévoles. Cette posture d'avoir les deux catégories rend moins efficace le système de contrôle interne, ce qui fait que certaines ONG locales utilisent le mécanisme de coup d'accordéon qui consiste à réduire le membre du staff lorsqu'on n'a pas le financement et à l'augmenter en cas de financement. Gendron, D. (2016) par rapport à ce point souligne que l'organisation doit composer avec un nombre restreint d'employés, ce qui rend la séparation des tâches incompatibles plus difficile. Toutefois, elle peut compter sur un certain nombre de bénévoles pour compenser ce manque de personnel. Cependant, la gestion de bénévoles exige des qualités de gestionnaire singulières, puisque l'on n'a pas le même contrôle sur des employés rémunérés que sur des bénévoles qui acceptent de consacrer du temps à une cause donnée. Ces derniers préfèrent tout naturellement effectuer des tâches liées à la mission de l'organisme plutôt que des fonctions associées au contrôle interne. En somme, il peut s'agir à la fois d'un avantage et d'un inconvénient, tout dépendant du type de bénévoles et des qualités de gestion du top manager (DG ou Coordonnateur). C'est cette réalité que l'on a observée au sein des ONG interviewées où il a été remarqué que l'inefficacité du système de contrôle interne est liée à une mauvaise gestion des bénévoles par certains DG ou Coordonnateurs. Aussi Quéinnec et al. (2004) montrent également la différence qui existe lorsqu'une organisation utilise les volontaires et les salariés. Pour ces auteurs, les bénévoles passent avec l'ONG non pas un contrat de travail mais un engagement. Ils ne perçoivent donc pas de salaire mais une indemnité leur permettant de couvrir les frais matériels de l'exploitation de leur activité. Par contre, les salariés, quant à eux, signent un contrat de travail et sont rémunérés comme tous les collaborateurs. Ils présentent, par rapport aux volontaires, des avantages au niveau de la formation, de la qualification, de la spécialisation des tâches et d'une plus grande neutralité. Ils n'éprouvent souvent pas le même intérêt que les bénévoles étant donné qu'ils sont à la recherche d'un bien-être propre et d'une satisfaction professionnelle (objectifs de carrière, niveau de rétribution, etc.).

Par rapport au rôle joué par le CA et à sa redevabilité auprès des bailleurs et autres parties prenantes, les résultats montrent que le CA se charge des contacts pour nouer des relations avec

les bailleurs, de la représentation de l'organisation, de la recherche de financement (fundraising) mais s'occupe aussi de la surveillance du système de contrôle interne mis en place dans l'organisation. Ces résultats rencontrent les exigences de la composante COSO adaptée aux ONG. Après notre observation, il sied de signaler que, pour certaines ONG locales, le CA existe de manière théorique mais concrètement il n'existe pas et que l'organisation est juste gérée par le Coordonnateur seul et qui représente ce CA ou avec quelques personnes sous son obédience. Pour ce qui concerne l'activité de contrôle au sein des ONG, nos résultats montrent qu'il existe un système de contrôle mais l'implémentation et le mode opératoire diffèrent d'une organisation à une autre. Pour les ONG internationales, on a remarqué que ce système de contrôle est scrupuleusement suivi, mais cela n'empêche pas qu'il y ait certains dérapages. Les ONG nationales et locales disposent d'un système de contrôle mais son mode opératoire est dicté en grande partie par les bailleurs (ONGI et/ou agences des Nations Unies) même s'elles ont des textes qui le régissent. Il sied de noter que toutes ces organisations disposent des documents pour justifier l'existence d'un système de contrôle au sein de leurs structures et brandissent le manuel des procédures administratives, comptables, financières et logistiques comme le document par excellence qui garantit le système de contrôle interne au sein de l'organisation.

Pour ce qui était de savoir les personnes impliquées dans le contrôle au sein de l'organisation et à quel moment, on a soulevé le CA, le Coordonnateur/Directeur et les auditeurs internes et externes comme les personnes qui réalisent le contrôle au sein de ces organisations. Mais pour les ONGI, le siège intervient également avec un personnel affecté pour cette fin. Les résultats révèlent également que ce contrôle n'est pas régulier vu qu'il engage des moyens et il est souvent réalisé lorsqu'on dispose des moyens financiers. Gendron, D. (2016) sur cette composante affirme que la qualité du contrôle interne est fortement influencée par la composition du CA. Les gens qui y adhèrent ont à cœur la réalisation des objectifs de l'organisation, mais ne possèdent pas toujours les connaissances suffisantes pour exercer un contrôle interne efficace. Dans les faits, c'est souvent le DG et/ou le Coordonnateur qui s'occupe du recrutement des membres du CA. Or, cela constitue une source de problèmes potentiels, puisque le CA a entre autres pour fonction de surveiller le DG ou le Coordonnateur. On a constaté que le contrôle interne, bien qu'il soit appliqué dans les ONG, ne fait pas partie de la culture des organisations locales surtout.

Les résultats obtenus par rapport aux sources de financement nous renseignent sur le fait que les ONGI dépendent totalement de leurs sièges bien que certaines ONG nationales et locales

elles accusent de compétrer ensemble au niveau du pays. Tout ce qui est recherche de financement se fait au niveau du siège avec la participation du Directeur-pays. Pour les ONGN et ONGL, elles disposent de plusieurs sources de financements mais regroupées en deux catégories : sources internes (les cotisations de membres, production à l'interne) et sources externes (dons, legs, financements des bailleurs, ...). Ces résultats rencontrent ceux de Pfeffer J. et Salancik (1978) qui soulignent dans la théorie de dépendance aux ressources que les organisations locales ne suffisent pas d'elles-mêmes, pour ce faire elles s'ouvrent à leur environnement pour acquérir diverses ressources nécessaires à leur survie. Verbruggen S. et *al.*, 2011 ; Huy Brechts B. et *al.*, 2013 ajoutent en disant que cette dépendance aux ressources extérieures est une source de pouvoir pour les organisations qui en détiennent. C'est sur la base de cela que ces organisations exigent des actions ou émettent des contraintes et des revendications qui influent beaucoup sur le fonctionnement interne des organisations parasites voire sur les actions menées auprès des bénéficiaires. Ils rencontrent également les résultats d'une étude menée au Burundi sur les Facteurs de la relation d'agence en niveaux dans la longue chaîne : Bailleurs de fonds étrangers-ONG internationale-ONG locales-associations endogènes-Bénéficiaires où il a été constaté que les sources de financement des ONG locales en Afrique mettent en exergue leur dépendance aux bailleurs de fonds étrangers alors que dans les pays développés ces organisations disposent de ressources multiples. Cette étude ajoute que la majorité des ressources des ONG locales proviennent des bailleurs de fonds étrangers et que la plupart d'entre elles sont mort-nées suite au manque de financement. Avant de parvenir aux bénéficiaires, ce financement passe par plusieurs acteurs qui sont en relation : bailleurs de fonds étrangers-ONG internationale-ONG locales-associations endogènes-Bénéficiaires. Cet article montre également que la réussite d'un projet soit d'urgence soit de développement dépend du niveau de sérieux et de la détermination que toutes les parties prenantes vont manifester.

Pour ce qui concerne la composante information et communication au sein de l'organisation, nos résultats prouvent que pour obtenir et gérer les informations, les ONG utilisent plusieurs canaux. Il s'agit des réseaux sociaux (Facebook, Twitter, WhatsApp), de la messagerie (E-mail), du site web, du numéro vert et des boîtes à suggestions. Au-delà de ces canaux, elles font également des réunions de services, participent à différentes réunions de Clusters et d'autres tiennent même des réunions d'Assemblée Générale et/ou du Conseil d'Administration afin de tableur sur des questions pertinentes de l'organisation. Ce résultat est proche de la littérature évoquée par Gendron, D. (2016) sur l'adaptation des composantes COSO aux ONG disant que, dans une ONG, la communication est plus formelle que dans les petites entreprises, on retrouve

des comités où circulent les informations et qu'il y a un dialogue direct entre le CA, le Coordonnateur/Directeur Général et les employés (salariés ou bénévoles).

La dernière composante pour le premier groupe est le pilotage dans l'organisation. La littérature montre que les activités de pilotage dans une ONG n'y sont pas systématiques et elles portent rarement le nom de « pilotage ». C'est souvent par le bouche-à-oreille que les membres du CA sont informés des problèmes et des faiblesses du contrôle au sein de leur organisation. Ces lacunes font l'objet de discussions au CA, et des mesures correctives sont ensuite mises en place. Il revient au DG ou au Coordonnateur d'implanter des mesures de contrôle pour éviter la répétition d'une telle situation. En quelque sorte, le manque de structure de l'ONG est une faiblesse en termes de pilotage, mais elle est en partie compensée par l'implication périodique des membres du CA dans le fonctionnement de l'organisme. Toutefois, le renouvellement du CA peut avoir des effets positifs sur les activités de pilotage. En effet, les nouveaux membres qui se joignent au CA peuvent porter un regard différent sur les activités de l'organisme en général et sur le contrôle interne du même coup. À force d'occuper un poste depuis longtemps, il arrive que l'on perde le recul nécessaire pour évaluer les systèmes en place. Pour que ce nouveau point de vue soit bénéfique en termes de contrôle interne, il faut cependant que les nouveaux administrateurs disposent d'un intérêt et d'une certaine compétence en la matière (Gendron, D., 2016 : 106). Nos résultats convergent avec la littérature sur certains points et sur d'autres ils divergent. Pour ce qui concerne la convergence, on note que l'activité de pilotage n'est pas systématique et que la culture d'évaluation et de communication des faiblesses du contrôle interne pour la prise des mesures correctives est faite surtout aux organisations travaillant avec des partenaires qui exigent que les rapports des projets soient certifiés ; d'où elles ont recours à des cabinets d'audit externes. Aussi, le manque d'une bonne structuration des ONG avec tous les organes nécessaires est une faiblesse en termes de pilotage. Ce manquement devrait être compensé en partie par l'implication périodique des membres du CA dans le fonctionnement de l'organisme, malheureusement pour certaines organisations (locales surtout) le CA n'existe pas dans le réel. Pour le point de divergence, la littérature souligne que le renouvellement du CA peut avoir un impact positif sur les activités de pilotage, chose qui ne se fait pas dans les ONG du Nord-Kivu, mais ce renouvellement est plutôt fait à l'organe de mise en œuvre des activités sur le terrain qui est la Coordination. C'est pour cette raison que, pour ces organisations, l'efficacité du système de contrôle interne mis en place au sein de l'organisation dépend de la capacité managériale du DG ou du Coordonnateur de l'ONG. Il a été observé dans les résultats que le système de contrôle interne s'avère peu développé au sein

des ONG bien que les répondants ne soient pas véritablement conscients de leur manque de dispositifs pour un contrôle interne efficace et une gestion des risques optimale.

3.2. Deuxième thématique : Gestion des risques au sein des ONG au Nord-Kivu

Par rapport à la gestion des risques, une composante du cube a été développée ; il s'agit de l'évaluation des risques. Mais avant de les évaluer, nous les avons identifiés et suivis pour les regrouper selon leurs natures. Nos résultats ont identifié onze (11) risques confrontés par les ONG du Nord-Kivu qui sont regroupés en quatre. Il s'agit des risques conjoncturels (braquage, tuerie, pillage et kidnapping), risques financiers (sous-financement, détournement, corruption et gestion des frais bancaires), risques humains (non-stabilité des membres et utilisation d'une main-d'œuvre locale non compétente) et risque lié à la distribution de l'aide humanitaire. Ces résultats rencontrent et complètent ceux trouvés par Castiaux C. (2020) qui a pu identifier trois types de risques dont les risques financiers (sous-financement et détournement des fonds), risques humains (mauvaise communication et le scandale) et le risque conjoncturel.

Si on se focalise sur la composante de l'évaluation des risques proposée par le référentiel COSO, on constate que l'identification des risques propres à chacune de nos sept (07) ONG n'est pas structurée, ni explicite et certaines ignorent qu'il y a des risques. Cet aspect est parfaitement illustré dans les principes 6 et 7 du COSO 2013 comme suit : « *l'organisation spécifie les objectifs de façon suffisamment claire pour permettre l'identification et l'évaluation des risques associés aux objectifs* » et « *identifie les risques associés à la réalisation de ses objectifs dans l'ensemble de son paramètre de responsabilité [...]* ». Connaître et anticiper les risques potentiels pouvant compromettre la réalisation des objectifs de l'organisation est essentiel. Malheureusement les réponses de nos intervenants étaient vagues lors de l'énumération des risques auxquels ils sont régulièrement confrontés. Pour les risques identifiés, les répondants ont pu expliquer les mécanismes en place qui facilitent leurs détections, préventions et leurs gestions. C'est à ce point que cette étude complète celle réalisée par Castiaux C. (2020). Nos résultats rencontrent la littérature développée par Gendron, D. (2016) pour décrire cette composante au sein de l'ONG. L'auteur souligne que l'évaluation des risques au sein des ONG est moins formelle, les objectifs sociaux sont assez formels et communiqués verbalement, et que la confiance entre membres est au cœur du fonctionnement de l'organisation sauf le risque de pérennité qui n'est pas garanti pour les ONG surtout nationales et locales suite à cette dépendance aux ressources extérieures.

Cela étant dit, nous espérons avoir répondu aux questions formulées à la problématique en montrant de quelle manière les pratiques du contrôle interne contribuent à la gestion des risques

au sein des Organisations Non-Gouvernementales tout en vérifiant si les ONG mettent en place les pratiques du contrôle interne, identifiant les risques auxquels elles sont régulièrement confrontées et la manière dont elles arrivent à les gérer.

3.3. Implications des résultats aux politiques publiques

Pour ce qui concerne les implications et importances des résultats trouvés du point de vue de l'avancement de la recherche, cette étude a mis en exergue la contribution des pratiques du contrôle interne à la gestion des risques au sein des Organisations Non Gouvernementales. Il a été remarqué, dans la littérature en sciences de gestion, une facilité à trouver des études sur le contrôle interne dans le secteur marchand (entreprises) en utilisant les référentiels existants, mais très rares sont les travaux orientés dans le secteur non marchand suite à l'absence d'un référentiel propre à ces organisations. Certains travaux, comme celui de Castiaux (2020), s'étaient servi des normes existantes (référentiels COSO) pour les adapter aux Organisations Non Gouvernementales à travers une approche transversale. Bien que Castiaux (2020) ait abordé la question de contrôle interne et gestion des risques des ONG en s'emparant des cubes COSO sans adapter les composantes aux secteurs non marchands, Gendron, D. (2016), quant à lui, a fait l'effort d'adapter chaque composante du cube COSO 1 aux réalités observées au sein des ONG. C'est dans cette base théorique que les résultats de cette étude se sont appuyés non seulement pour alimenter la littérature sur le contrôle interne et la gestion des risques dans le secteur non marchand jugée moins abondante en science de gestion mais aussi pour compléter le travail de Castiaux (2020) tout en montrant les réalités vécues des ONG en Afrique et en RDC en général et plus spécifiquement au Nord-Kivu.

En termes de politiques publiques, les résultats de cette recherche donnent un portrait des ONG du Nord-Kivu sur leurs compréhensions du contrôle interne et de la gestion des risques. Bien que ces ONG se soient fixé des objectifs à atteindre en accord avec le gouvernement, s'elles ne sont pas en mesure de mettre en place un système de contrôle interne efficace pouvant faciliter la détection, la prévention et la gestion des risques, on ne peut pas espérer le changement ou le développement. L'autorité publique peut s'en servir pour orienter sa politique publique en matière d'orientation des allocations des Fonds Humanitaires et de développement en fonction des objectifs assignés par ces organisations qui doivent être en adéquation avec les priorités sectorielles du pays. Ces objectifs doivent être évalués de manière périodique et le pouvoir public peut prendre des mesures contraignantes contre les organisations qui n'y arrivent pas. Cela aussi peut faciliter à l'autorité publique de savoir si les ressources allouées par ces ONG sont utilisées de manière optimale car l'absence d'un système de contrôle interne efficace dans

une ONG peut occasionner plusieurs dégâts pouvant compromettre l'atteinte des objectifs et par ricochet le développement de la région en particulier et du pays en général.

Ce travail présente des limites et leur prise en compte dans une précédente recherche peut permettre de le parfaire. Ainsi, la première limite est liée à la taille de l'échantillon, quasiment faible, suite à une difficulté d'accès aux données, surtout auprès des responsables des ONG internationales, où, pour autoriser une recherche, il faut que la demande aille au siège, et parfois la réponse traîne, bien qu'elle soit négative pour la plupart. D'autres n'arrivent même pas à recevoir les chercheurs. Une taille de l'échantillon plus grande que celle-ci pourra permettre d'avoir le plus d'informations possible et d'enrichir les résultats trouvés par la présente recherche. Une autre limite est d'ordre méthodologique. Le recours à l'approche qualitative est meilleur pour comprendre le phénomène, mais ses résultats ne sont pas généralisables.

C'est dans cette optique que la recherche mixte (approche qualitative et quantitative) tout en utilisant une méthode comparative entre les trois catégories d'organisation (internationales, nationales et locales voire les agences des Nations Unies) pourra donner plus de poids aux résultats de cette étude.

Conclusion, apports scientifiques et recommandations

Cette étude révèle que l'atteinte des objectifs organisationnels des ONG du Nord-Kivu dépend fortement de la mise en place d'un système de contrôle interne robuste et adapté. Malgré des pratiques hétérogènes selon qu'il s'agisse d'ONG internationales, nationales ou locales, il apparaît que l'efficacité du contrôle interne demeure perfectible, en particulier dans les structures locales où la culture du contrôle reste peu ancrée et la gestion des risques est surtout dictée par les exigences des bailleurs. L'analyse met en évidence la diversité des risques auxquels ces organisations sont confrontées qu'ils soient conjoncturels, financiers, humains ou opérationnels et la variété des réponses apportées, allant de l'intégration du risque dans la planification des projets à la mise en œuvre de procédures sécurisées pour la distribution de l'aide.

Par ailleurs, cette recherche souligne l'importance d'adapter les dispositifs de contrôle interne aux spécificités du contexte du Nord-Kivu, caractérisé par une instabilité sécuritaire chronique et la précarité des ressources humaines. Les recommandations invitent à renforcer la structuration et la formalisation des procédures de contrôle, à professionnaliser la gestion des risques et à instaurer une véritable culture organisationnelle du contrôle interne. Ces préconisations apparaissent comme des conditions essentielles pour garantir la pérennité et

l'efficacité des interventions humanitaires, tout en assurant la transparence et la crédibilité des ONG opérant dans cette région à haut risque.

Cette étude apporte des contributions théoriques, méthodologiques et managériales à l'analyse du contrôle interne dans les ONG. Sur le plan théorique, elle enrichit la littérature en adaptant le référentiel COSO aux spécificités du secteur non marchand, marqué par la mission sociale et la dépendance aux bailleurs. Méthodologiquement, elle s'appuie sur une approche qualitative basée sur des entretiens avec des responsables d'ONG au Nord-Kivu, permettant de comprendre les pratiques réelles de contrôle interne. Sur le plan managérial, elle propose des recommandations visant à renforcer la gouvernance, la gestion des risques et la professionnalisation des pratiques afin d'assurer la crédibilité et la pérennité des ONG.

En termes de suggestions et recommandations, elles sont formulées en deux catégories, aux organisations non gouvernementales et au gouvernement congolais.

Les recommandations de l'étude soulignent la nécessité pour les ONG de renforcer leur système de contrôle interne grâce à des outils adaptés, à l'implication de personnes compétentes et à la mise en place de Conseils d'Administration véritablement opérationnels. Elles insistent aussi sur l'importance de développer des modèles économiques propres aux ONG nationales et locales pour réduire la dépendance financière, de collaborer et coordonner les efforts entre ONG plutôt que de se concurrencer, et d'établir des synergies avec les entreprises pour générer de la valeur ajoutée.

Au niveau institutionnel, il est recommandé que le gouvernement congolais joue un rôle central dans la coordination et la supervision de l'aide humanitaire, en orientant les partenaires selon les priorités nationales et en limitant la concurrence entre ONG. Le rapport invite également à promouvoir la décolonisation de l'aide par une responsabilisation accrue des acteurs locaux et à encourager l'approche triple NEXIS, intégrant humanitaire, paix et développement. Enfin, il préconise la mise en place de mesures contraignantes pour écarter les ONG opportunistes et garantir ainsi l'efficacité et la probité des interventions

Enfin, en mettant un accent particulier sur la contribution du contrôle interne à la gestion des risques dans le secteur non marchand et en se basant sur les limites évoquées précédemment ainsi que les mécanismes à adopter pour le combler et parfaire cette œuvre scientifique, cet article ouvre la voie à tout un ensemble de pistes de recherche.

Bibliographie

- Agyemang, G., Awumbila, M., Unerman, J., O'Dwyer, B., & Holloway, R. (2009). *NGO accountability and the sharing of knowledge*. Research Report 110 ACCA.
- Alchian, A. A., & Demsetz, H. (1972). Production, information costs, and economic organization. *The American economic review*, 62(5), 777-795.
- Awio, G., Northcott, D., & Lawrence, S. (2011). Social capital and accountability in grass-roots NGOs: The case of the Ugandan community-led HIV/AIDS initiative. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(1), 63-92.
- Baiman, S. (1990). Agency research in managerial accounting: A second look. *Accounting, organizations and society*, 15(4), 341-371.
- BERNARD Frédéric et al. (2010), *Contrôle interne : concepts, aspects réglementaires, gestion des risques, guide d'audit de la fraude, mise en place d'un dispositif de contrôle permanent, référentiels, questionnaires, bonnes pratiques*, Maxima, Paris ;
- Borzaga, C., & Solari, L. (2001). Management challenges for social enterprises C. BORZAG A AND L. SOLARI. In *The emergence of social enterprise* (pp. 345-361). Routledge.
- Bradley, E. H., Curry, L. A., & Devers, K. J. (2007). Qualitative data analysis for health services research: developing taxonomy, themes, and theory. *Health services research*, 42(4), 1758-1772.
- Brass, J. N. (2012). Why do NGOs go where they go? Evidence from Kenya. *World Development*, 40(2), 387-401.
- Caers, R., Bois, C. D., Jegers, M., Gieter, S. D., Schepers, C., & Pepermans, R. (2006). Principal-agent relationships on the stewardship-agency axis. *Nonprofit Management and Leadership*, 17(1), 25-47.
- Campi, S., Defourny, J., & Grégoire, O. (2006). Work integration social enterprises: are they multiple-goal and multi-stakeholder organizations. *Social enterprise: At the crossroads of market, public policies and civil society*, 29-49.
- Castiaux, Coralie (2020), *Contrôle interne et gestion des risques : le cas des organisations non gouvernementales*, Louvain School of Management, Université Catholique de Louvain, Prom. : Vésié Bénédicte. <http://hdl.handle.net/2078.1/thesis:24595> ;
- Coase, R. H. (1937). *The nature of the firm*. **Economica**, 4(16), 386-405. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0335.1937.tb00002.x>
- Cornforth, C. (2003). What do boards do when things go wrong?.

- Deegan, C. (2002). *Introduction: The legitimising effect of social and environmental disclosures – A theoretical foundation*. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, **15**(3), 282–311.
- Defourny, J., & Nyssens, M. (2006). Defining social enterprise. *Social enterprise: At the crossroads of market, public policies and civil society*, *7*, 3-27.
- Donaldson, T., & Preston, L. E. (1995). *The stakeholder theory of the corporation: Concepts, evidence, and implications*. *Academy of Management Review*, *20*(1), 65–91.
<https://doi.org/10.5465/amr.1995.9503271992>
- Dowling, J., & Pfeffer, J. (1975). Organizational legitimacy: Social values and organizational behavior. *Pacific sociological review*, *18*(1), 122-136.
- Ebrahim, A. (2003). Accountability in practice: Mechanisms for NGOs. *World development*, *31*(5), 813-829.
- Edwards, M., & Hulme, D. (1996). Too close for comfort? The impact of official aid on nongovernmental organizations. *World development*, *24*(6), 961-973.
- FHRDC, Liste des ONG éligibles, 2021 ;
- Freeman, R. E., & Reed, D. L. (1983). Stockholders and stakeholders: A new perspective on corporate governance. *California management review*, *25*(3), 88-106.
- Froelich, K. A. (1999). Diversification of revenue strategies: Evolving resource dependence in nonprofit organizations. *Nonprofit and voluntary sector quarterly*, *28*(3), 246-268.
- Gendron, Denis, (2016), *Contrôle interne : une approche gestionnaire*, éd. CHENELIERE EDUCATION, Québec ;
- Glaser, B.G., & Strauss, A. L. (1965). Discovery of substantive theory: A basic strategy underlying qualitative research. *American Behavioral Scientist*, *8*(6), 5-12.
- HILMI, Y. (2013). L'audit interne au Maroc: Degré d'intégration et spécificités de l'entreprise. *Revue marocaine de recherche en management et marketing*, (8).
- HILMI, Y., ZOUINE, A., & FATINE, F. E. (2020). La mise en place d'un manuel de procédure d'application des IAS/IFRS, comme outil du contrôle interne. *International Journal of Management Sciences*, *3*(2).
- Huybrechts, B., & Nicholls, A. (2013). The role of legitimacy in social enterprise-corporate collaboration. *Social enterprise journal*, *9*(2), 130-146.
- Imbert, G. (2010). L'entretien semi-directif: à la frontière de la santé publique et de l'anthropologie. *Recherche en soins infirmiers*, *102*(3), 23-34.
- Jegers, M. (2008). *Managerial economics of non-profit organizations*. Routledge.

- Labie, M. (2005). Comprendre et améliorer la gouvernance des organisations à but non lucratif : vers un apport des tableaux de bord 1?. *Gestion*, 30(1), 78-86.
- Meckling, W. H., & Jensen, M. C. (1976). Theory of the Firm. *Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure*.
- Mertens, S. (2010). *La gestion des entreprises sociales*. Edipro.
- Middleton, M. (1987). *Nonprofit boards of directors: Beyond the governance function*. In W. W. Powell (Ed.), *The nonprofit sector: A research handbook* (pp. 141–153). Yale University Press.
- Miller, J. L. (2002). The board as a monitor of organizational activity: The applicability of agency theory to nonprofit boards. *Nonprofit management and leadership*, 12(4), 429-450.
- O'Dwyer, B., & Unerman, J. (2007). From functional to social accountability: Transforming the accountability relationship between funders and non-governmental development organisations. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(3), 446-471.
- Pfeffer, J. (1972). Merger as a response to organizational interdependence. *Administrative science quarterly*, 382-394.
- Pfeffer, J., & Salancik, G. R. (1978). *The external control*. New York.
- Point, S., & Fourboul, C. V. (2006). Le codage à visée théorique. *Recherche et Applications en Marketing (French Edition)*, 21(4), 61-78.
- Quéinnec, E., & Igalens, J. (2004). *Les ONG et filemanagement*. Paris, Vuibert.
- Renard, Jacques (2012), *Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne*, Eyrolles, Paris ;
- Ross, S. A. (1973). The economic theory of agency: The principal's problem. *The American economic review*, 63(2), 134-139.
- Rouleau, L., Allard-Poesi, F., & Warnier, V. (2007). Le management stratégique en pratiques. *Revue française de gestion*, (5), 15-24.
- Schmitz, H. P., Raggio, P., & Bruno-van Vijfeijken, T. (2012). Accountability of transnational NGOs: Aspirations vs. practice. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 41(6), 1175-1194.
- Steinberg, R. (1990). *Profit distribution and the theory of the nonprofit organization*. In D. O. Renz & R. D. Herman (Eds.), *The nonprofit sector: A research handbook* (pp. 243–263). Yale University Press
- Steinberg, R. (2010). *Principal–agent theory and nonprofit accountability*. In D. O. Renz (Ed.), *The Jossey-Bass handbook of nonprofit leadership and management* (3rd ed., pp. 102–118). Jossey-Bass.

Suchman, M. C. (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of management review*, 20(3), 571-610.

Sundaramurthy, C., & Lewis, M. (2003). Control and collaboration: Paradoxes of governance. *Academy of management review*, 28(3), 397-415.

Van Puyvelde, S., Caers, R., Du Bois, C., & Jegers, M. (2012). The governance of nonprofit organizations: Integrating agency theory with stakeholder and stewardship theories. *Nonprofit and voluntary sector quarterly*, 41(3), 431-451.

Verbruggen, S., Christiaens, J., & Milis, K. (2011). Can resource dependence and coercive isomorphism explain nonprofit organizations' compliance with reporting standards ?. *Nonprofit and voluntary sector quarterly*, 40(1), 5-32.