

Contrôle de Gestion et performance des Organisations Non Gouvernementales (ONG) au Bénin

Management control and performance of Non-Governmental Organizations (NGO) in Benin

SYLLA DOUCOURE Karima

Professeur Titulaire en Sciences de Gestion

Ecole Doctorale des Sciences Economiques et de Gestion (ED-SEG)

Université d'Abomey-Calavi (UAC)

Laboratoire de Finance Entrepreneuriale et de Comptabilité (LaFEC)

BENIN

karimasylla@yahoo.fr

BAIMEY Dèwanou Claude

Doctorant en Sciences de Gestion

Ecole Doctorale des Sciences Economiques et de Gestion (ED-SEG)

Université d'Abomey-Calavi (UAC)

Laboratoire de Finance Entrepreneuriale et de Comptabilité (LaFEC)

BENIN

cdbaimey@gmail.com

Date de soumission : 11/09/2023

Date d'acceptation : 19/10/2023

Pour citer cet article :

SYLLA DOUCOURE K. & BAIMEY D. C. (2023) «Contrôle de Gestion et performance des Organisations Non
Gouvernementales (ONG) au Bénin», Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 6 : Numéro 4 »
pp : 402 - 424

Digital Object Identifier : <https://doi.org/10.5281/zenodo.10031429>

Résumé

Cette étude tente d'expliquer la relation entre la performance des ONG et leurs systèmes de contrôle de gestion. Pour atteindre cet objectif nous avons adapté une démarche méthodologique quantitative. Les données collectées viennent de 72 ONG installées au Bénin et de l'analyse de la documentation interne et publique. Les contrôles de gestion sont analysés sur la base de deux indicateurs : la nature du contrôle et le niveau de formalisation du système de contrôle. La méthode d'analyse de données retenue, suit deux étapes. La première a consisté à estimer les index de performance des ONG par la moyenne des scores des items de performance retenus. Les différences observées au niveau des scores de performance sont expliquées dans la deuxième étape de notre analyse à partir des systèmes de contrôle de gestion mis en place. Les résultats ont montré que la nature du contrôle de gestion détermine la performance des ONG. Il en est de même pour le niveau de formalisation du contrôle de gestion qui a un effet positif et significatif sur la performance des ONG.

Mots clés : ONG ; Contrôle de gestion ; performance ; formalisation ; nature du contrôle

Abstract

This study attempts to explain the relationship between the performance of NGOs and their management control systems. To achieve this objective we adapted a quantitative methodological approach. The data collected comes from 72 NGOs established in Benin and from the analysis of internal and public documentation. Management controls are analyzed on the basis of two indicators: the nature of the control and the level of formalization of the control system. The data analysis method adopted follows two stages. The first consisted of estimating the performance indexes of the NGOs by the average of the scores of the performance items retained. The differences observed in performance scores are explained in the second step of our analysis based on the management control systems put in place. The results showed that the nature of management control determines the performance of NGOs. The same goes for the level of formalization of management control which has a positive and significant effect on the performance of NGOs.

Keywords: NGOs; Management control; performance ; formalization; nature of control

Introduction

L'importance croissante des organisations non gouvernementales (ONG) dans le monde s'accompagne de changements politiques, institutionnels, démographiques, sociaux et économiques rapides, complexes et imprévisibles. La popularité des ONG repose sur l'argument selon lequel elles offrent un certain nombre d'avantages aux niveaux économique, politique et social. De nombreux chercheurs soutiennent les activités des ONG en raison de leur proximité avec les communautés éloignées et les pauvres (Bromideh, 2011 ; Devine, 2006) ; leur efficacité et leur faible coût de fonctionnement, par exemple les programmes de microcrédit (Hulme & Moore, 2007) ; leur promotion du développement de systèmes durables (Colin, 2003) ; et leur rôle potentiel en tant qu'organes d'organisation et de représentation dans les sociétés civiles (Lewis, 2004).

La crise financière mondiale a provoqué un réveil du désir de la communauté des donateurs de contrôler les activités des ONG opérant dans diverses parties du monde. Les recherches sur la gestion des ONG se sont largement focalisées sur la gestion financière (Goddard et Assad, 2006 ; Arthur et Appiah-Kubi, (2020) et ont analysé l'influence des bailleurs sur les pratiques de gestion. Mais O'Leary et al., (2016) montre que ce ne sont pas uniquement les pratiques comptables, mais aussi les dispositifs de contrôle de gestion et plus largement les pratiques de gestion qui sont impactés par les bailleurs. Zahir (2014) a analysé comment les facteurs de contexte comme la taille de l'ONG et le mode de financement ont un effet sur les systèmes de contrôle de gestion des organisations non gouvernementales.

Par ailleurs, selon Hassas et al. (2020), l'efficacité des ONG dépend des dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre les actions concrètes et quotidiennes. Cela fait partir de la stratégie et de la vision de l'organisation, laquelle est appréciée selon Sahib par la performance de l'ONG. La littérature sur la relation entre système de contrôle et la performance s'est focalisée sur des organisations à but lucratif où les techniques de contrôle de gestion ont été développées à l'origine. Bien que la manière dont les gestionnaires peuvent appliquer les concepts de contrôle de gestion peut différer à certains égards, les concepts de base du contrôle de gestion sont les mêmes pour les organisations à but lucratif et à but non lucratif (Anthony et Young, 1994). Ces auteurs ont documenté des preuves que la mise en place de système de contrôle de gestion améliore la performance en appréciant la performance par les indicateurs purement financiers. Par contre, Zarifah et Siti-Nabiha (2019) ont défendu que les systèmes de contrôle de gestion ne fournissent pas nécessairement une assurance absolue, en particulier lorsqu'ils sont caractérisés par des limites qui affectent la probabilité d'atteindre les objectifs.

Michino (2013) et Owiredo (2016) vont adopter une position beaucoup plus nuancée en estimant que le système de contrôle de gestion se révèle avoir un pouvoir significatif d'améliorer ou de faire dérailler la performance de l'organisation et cela dépend du contexte et des paramètres qui sont pris en compte par le chercheur au moment de la conduite de ses études. Dans ce sens Dufour (2017) affirme que cela dépend du degré de formalisation du système de contrôle et des niveaux organisationnels contrôlant les processus.

Plusieurs études affirment que les ONG ne sont pas transparentes dans leurs opérations et leurs rapports. Il y a un manque d'informations indépendantes sur la façon dont les ONG travaillent réellement dans la pratique. Il se peut que la direction et/ou les promoteurs des ONG utilisent des structures organisationnelles pour détourner les ressources données dans leur propre intérêt. Ces arguments sont attestés par des scandales récents impliquant de grandes ONG. Le rapport de 2018 de l'atelier de renforcement des capacités des ONG sur les fondamentaux de la gestion révèle qu'au Bénin les ONG naissent et disparaissent faute d'une bonne gestion » expliquée par des cadres de contrôle institués qui ne fonctionnaient pas pleinement. Le secteur est assailli par le problème du « manque de transparence » dans leur fonctionnement pour gagner la confiance des donateurs pour les activités de collecte de fonds » ; de nombreux fonds ont été détournés pour servir d'autres préoccupations en dehors de la portée et des plans de travail et il y a eu des cas de dépenses surestimées, de documentation inadéquate et de pratiques de gestion des stocks inutiles qui étaient imputables à la nature et la formalisation des systèmes de contrôle institués. Plus loin, Les travaux de Bara et Magadji (2020) révèlent que 42% des ONG, de leur échantillon s'appuyaient sur des pratiques traditionnelles et informelles de contrôle pour soutenir leur programme social alors que les systèmes de contrôle traditionnels ont été critiqués par de nombreux chercheurs (Macintosh, 1994) qui soutiennent que les systèmes traditionnels ne sont pas adaptés pour aborder le contexte plus large du contrôle de gestion dans les ONG.

Fort de ces constats, il y a lieu de trouver, à travers cette étude, des éléments de réponses à la question suivante: *Quel est l'effet des systèmes de contrôle de gestion sur la performance des organisations non gouvernementales au Bénin ?* Pour répondre à cette question, cette étude est conduite suivant une approche méthodologique quantitative. Les données collectées proviennent d'un échantillon de 72 Organisations Non Gouvernementales installées au Bénin.

Ce document est structuré en trois parties. La première est consacrée à une synthèse de la littérature sur les systèmes de contrôle de gestion dans le contexte des ONG et leurs effets

possibles sur la performance de ces organisations, la deuxième porte sur la démarche méthodologique adoptée et la troisième présente les résultats et leur discussion.

1. Revue de littérature

Il est question dans cette partie de clarifier quelques concepts, de faire une brève recension de la littérature sur les relations entre le contrôle de gestion et la performance dans le contexte des organisations non gouvernementales et de formuler les hypothèses de recherche.

1.1. Organisations non gouvernementales (ONG)

La notion d'ONG est une notion complexe. Définir l'ONG peut donc sembler relatif. Les ONG ont été définies de différentes manières par les universitaires. Martens (2002), une ONG est une organisation sociétale formelle autorégulée dont le but principal est de promouvoir des objectifs collectifs aux niveaux national ou transnational. De la même manière, Chalmer (2002) décrit les ONG comme des organisations civiles qui sont largement ou totalement indépendantes du gouvernement et qui fonctionnent comme des associations caritatives ou religieuses, mobilisent des fonds privés pour des créativités et des programmes de développement, créent une prise de conscience et influencent les politiques dans la poursuite d'un leadership responsable et la bonne gouvernance ainsi que d'entreprendre une série de projets qui pourraient changer le niveau de vie des bénéficiaires ciblés. Jarvik (2004) a décrit les ONG comme des associations bénévoles, non étatiques, à but non lucratif, non religieuses et non militaires. Il s'agit d'une association volontaire autorégulée de personnes agissant ensemble sur une base continue pour certains objectifs collectifs autres que l'obtention d'un mandat gouvernemental, l'argent ou des activités illégales. Cependant, Konteh (1999) a soutenu qu'une ONG est une association ou un groupe de personnes travaillant indépendamment de tout contrôle externe avec des objectifs spécifiques et vise à accomplir des tâches qui visent à apporter des changements souhaitables dans une communauté, une zone ou une situation donnée. Selon lui, les ONG sont des organisations non liées aux partis politiques, généralement impliquées dans le travail d'aide, de développement et de bien-être des populations ciblées. Organisation engagée dans les causes profondes des problèmes en essayant d'améliorer la qualité de vie, en particulier pour les pauvres, les opprimés, les marginalisés dans les zones urbaines et rurales.

Aux fins du présent document, une ONG est définie comme une organisation sociétale indépendante formelle (professionnelle) dont l'objectif principal est de promouvoir des objectifs communs aux niveaux national ou international (Martens, 2002). Cette définition met l'accent

sur l'approche axée sur les valeurs pour atteindre la justice, l'équité et l'autonomisation des pauvres. Souvent, ces objectifs s'accompagnent de la transparence, de l'autonomie locale et de la durabilité à long terme (Power et al, 2002).

1.2. Systèmes de contrôle de gestion

Les systèmes de contrôle de gestion recherchés sont efficaces pour assurer l'efficacité et l'efficacités et conduisent à la responsabilité et à la transparence des activités. Le terme « contrôle de gestion » trouve son origine dans les travaux pionniers d'Anthony (1965). Sa définition classique du contrôle de gestion était "le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente dans l'accomplissement des objectifs de l'organisation" (Anthony, 1965). Selon lui, le contrôle de gestion est le sandwich entre le processus de planification stratégique et le contrôle opérationnel.

Cette définition a cependant été critiquée par les spécialistes de la comptabilité en raison de sa portée étroite. Selon Macintosh (1994), la définition étroite limite la compréhension de la façon dont les systèmes fonctionnent réellement dans la pratique, ce qui entraîne des difficultés dans la construction d'un cadre complet pour le contrôle de gestion. Les études du contexte, de la conception et de l'utilisation du SCG doivent donc intégrer des éléments de gestion des interdépendances internes et externes (EL Ouarzadi, 2023 ; Maggina, 2009 ; Rikhardsson, et al., 2012). Le contrôle de gestion implique non seulement de contrôler les facteurs internes (par exemple, la relation entre la direction et les travailleurs, et la division du travail entre les différents niveaux de gestion) mais aussi, dans une certaine mesure, d'influencer l'environnement externe, qui est crucial pour la viabilité de l'organisation (relations avec l'État, les clients et les fournisseurs). Ainsi, le concept de système de contrôle de gestion est passé d'informations financières formelles qui aident à la prise de décision managériale à une information qui englobe à la fois des informations financières et non financières liées aux processus de production ; informations prédictives ; informations internes et externes relatives aux marchés, clients et concurrents ; un large éventail de mécanismes d'aide à la décision; et des contrôles personnels et sociaux informels. Cette approche considère que le SCG est plus actif pour fournir aux individus le pouvoir d'atteindre leurs propres fins (Chenhall, 2003 ; Macintosh, 1994).

1.3. Le contrôle de gestion et la performance des organisations

1.3.1. Nature du contrôle de gestion et la performance des ONG

Des études antérieures ont montré que les entreprises dotées d'un contrôle de gestion de nature traditionnelle produisent des informations de moins bonne qualité (Doyle, et al., 2007 ; Ashbaugh-Skaife, et al., 2008). Dans la mesure où une information moins fiable accroît l'asymétrie de l'information entre les internes et les externes (Lambert et al. 2007), un contrôle de gestion qui ne prend en compte que des indicateurs financiers limite un suivi efficace des managers et exacerbe les problèmes d'agence. Nous comprenons avec Chesimo (2020) que la nature du contrôle de gestion mis en place au sein d'une organisation pourrait déterminer sa performance et que plus de la moitié des ONG mettent les clés sous la porte au bout de cinq ans d'activité, faute de système de contrôle de gestion efficace. Ainsi, l'efficacité de l'ONG est à l'image de la nature de gestion mise en place. Chapellier (1997) montre que les dirigeants doivent de plus en plus coupler à leur intuition à une analyse davantage formelle avec différents outils de gestion.

Cheng, et al., (2013) examinent la relation entre la divulgation des faiblesses du système de contrôle de gestion des entreprises et les décisions d'investissement qui pourraient affecter les opérations et les performances futures des entreprises. Cependant, ces deux études n'étudient pas directement l'impact des natures du système de contrôle de gestion sur la performance des ONG. Kuhn, et al., (2013) et Stoel & Muhanna (2011) examinent l'impact de la nature du système de contrôle de gestion sur l'efficacité et l'efficacité opérationnelles ; cependant, ces deux études classent uniquement les faiblesses du contrôle de gestion en faiblesses liées à sa nature traditionnelle ou renouvelée. Feng, et al., (2015) se concentrent principalement sur les ONG présentant des faiblesses matérielles liées aux stocks. Ils constatent que les ONG présentant des systèmes de contrôle traditionnel ont des taux de rotation des stocks plus faibles et sont plus susceptibles de signaler des dépréciations de stocks. Ojua (2016) déclare que le système de gestion des organisations non gouvernementales était basé sur la confiance, ce qui affaiblissait leur efficacité. Ceci nous conduit à formuler notre première hypothèse selon laquelle : *la nature du contrôle de gestion a un effet sur la performance de l'ONG*

1.3.2. Formalisation du contrôle de gestion et la performance des ONG

En ce qui concerne les relations entre la formalisation du contrôle de gestion et la performance, Les premières études débouchent, selon Van Caillie (2003), sur des constats empiriques peu homogènes. Ainsi, comme le souligne si bien Chapellier (1997), celles-ci donnent tantôt à

penser que les ONG doivent disposer d'un système de contrôle de gestion et de planification affiné et évolutif si elles veulent avoir une chance de survivre (Rahman, 2006 ; Vakil, 1997) et à l'opposé, donnent tantôt à penser qu'une ONG peut survivre et maîtriser les risques qui l'entourent avec un système de contrôle de gestion peu formalisé et centré sur le suivi et l'analyse régulière de quelques indicateurs pertinents judicieusement choisis par le dirigeant (Mintzberg, 1990). On peut donc s'attendre à ce que les dirigeants détournent les ressources de l'entreprise d'une manière plus importante dans les entreprises dotées d'un contrôle de gestion inefficace. Certaines données anecdotiques suggèrent également qu'un contrôle de gestion peu formalisé conduit à un environnement laxiste facilitant le détournement des ressources de l'entreprise par la haute direction par l'intermédiaire de parties liées. Un contrôle de gestion non formalisé peut donc augmenter la probabilité que les intrants disponibles pour la production soient détournés vers la consommation personnelle des dirigeants, réduisant les résultats générés pour une quantité initiale donnée d'intrants et conduisant à une efficacité moindre.

Dans le même ordre d'idée, Greenlee et al. (2007) affirme que les transactions frauduleuses sont particulièrement gênantes en raison des pertes causées dans le secteur des ONG, car elles réduisent directement les ressources disponibles pour mettre en œuvre les projets et contribuent à une mauvaise publicité qui peut facilement réduire les contributions et les subventions des donateurs pour les périodes suivantes. Les organisations perdent environ 6 % de leurs revenus à cause des fraudes (Holtfreter, 2008) et une formalisation élevée des contrôles de gestion est nécessaire afin de prévenir et de détecter les fraudes au sein des organisations. Plusieurs facteurs sont des prédictifs significatifs de pertes financières ou matérielles au sein des ONG, ce qui conduit finalement à des réductions de l'aide (Saleem & Oleimat, 2020). Hanafi & El-Marzouki (2021) ont trouvé qu'un système de contrôle de gestion formel adapté aux enjeux de l'organisation peut constituer un des leviers qui permettront aux ONG d'améliorer leur performance, dans la mesure où le contrôle de gestion cherche, par définition, à concilier la vision stratégique et les actions opérationnelles. Alawattage et al. (2007) constatent qu'un système formel de comptabilité et de contrôle de gestion intègre des éléments plus simples, ouverts et transparents et, parfois, informels développés localement pour éviter les problèmes. Leur étude rejoint donc Chenhall et al. (2010) qui conclut que des systèmes de gestion robustes et flexibles sont nécessaires pour les ONG car elles répondent aux tensions et aux changements dans la structure de la société civile.

Ce point de vue a été confirmé par la référence à la formalisation du système de contrôle en tant que technique de gestion contemporaine qui, en soi, serait susceptible de conduire à une efficacité et une efficience accrues (Cito, et al., 2020 ; Ouazzani Chahdi & Tathrouch, 2023). Ceci nous conduits donc à formuler notre deuxième hypothèse selon laquelle : *le degré de formalisation du contrôle de gestion influence positivement et significativement la performance de l'ONG*

2. Méthodologie de recherche

2.1. Collecte de données

Cette étude a adopté une enquête descriptive et des données transversales pour examiner les contrôles de gestion et la performance des ONG. Nos unités d'analyse sont les ONG enregistrées mettant en œuvre des projets au Bénin. Le Ministère des affaires sociales avait enregistré 699 ONG en mars 2020. Ce répertoire nous a servir de référence. Toutefois nous ne nous sommes pas focalisés que sur cette liste car selon le Ministère la plupart de ces ONG se retrouvent dans le secteur informel. Nous avons dû faire recours à un répertoire de la Maison de la Société Civile de. Un répertoire de 183 ONG ayant un accord-cadre avec le gouvernement béninois qui opèrent dans les douze départements que compte le Bénin. L'étude adopte des techniques d'échantillonnage à plusieurs degrés. Un échantillonnage aléatoire simple a été utilisé pour sélectionner 100 ONG qui mettent en œuvre des projets pour les bénéficiaires ciblés dans tout le Bénin. L'échantillonnage aléatoire stratifié a expliqué plus en détail la catégorie des répondants dans le personnel des finances, de l'audit interne, des opérations, des équipes de direction et d'autres parties prenantes qui ont une vaste connaissance du système de contrôle gestion dans les ONG. Par ailleurs, avons été aidé par l'administration de la maison de la Société civile pour faire parvenir les questionnaires aux dirigeants des ONG sélectionnées.

Au final, 100 questionnaires ont été administrés et nous avons enregistré le retour de 86. Après dépouillement, 72 questionnaires, soit 72%, ont été intégralement renseignés et constituent l'échantillon de notre étude. Par ailleurs, la population concernée par notre étude correspond aux ONG qui disposent d'un système de contrôle, ce qui exclut les petites ONG et celles de l'informel.

2.2. Mesure des variables

Les contrôles de gestion sont analysés sur la base deux indicateurs soit la nature du contrôle de gestion et la formalisation du contrôle de gestion.

2.2.1. Nature du contrôle de gestion

Pour mesurer la nature du contrôle de gestion, nous avons retenu les deux natures que distinguent Simon (1995) et Boisvert (1996) : un contrôle de gestion qui prend en compte uniquement les indicateurs financiers (contrôle de gestion traditionnel) et un contrôle de gestion qui prend en compte les indicateurs financiers et non financiers (contrôle de gestion renouvelé).

2.2.2. Formalisation du système de contrôle

Selon Cheng et al (2015), le degré de formalisation est évalué à l'aide de trois éléments : un niveau de formalisation faible, moyen ou élevé.

2.2.3. Performance des Organisations Non Gouvernementales (ONG)

Nous avons utilisé l'échelle de Godener et Fornerino (2017) pour estimer la performance des ONG en suivant la démarche de construction d'index proposée par Diamantopoulos et Winklhofer (2001) pour calculer l'index de performance par la moyenne des scores des dix items de performance retenus.

2.3. Analyse statistique

Les échelles de mesures des variables de notre étude sont épurées et validées par la méthode traditionnelle. En premier lieu, les échelles ont été soumises à un contrôle de leur fiabilité par l'alpha (α) de Cronbach (1951) et par le rho (ρ) de Joreskog (1971). Une phase confirmatoire a permis de vérifier la structure de l'échelle. En second lieu, la significativité des coefficients de corrélation ou des tests statistiques des liens de causalité est donnée par la valeur du t de Student (significatif si sa valeur est supérieure à 1,96). Les P-values sont aussi calculés. Ils sont donc significatifs si $p \leq 0,05$. Le coefficient de convergence est déterminé pour évaluer l'intensité de la relation entre les variables

3. Présentation des résultats

Cette étude a pour objectif d'analyser l'influence du système de contrôle de gestion sur la performance des organisations non gouvernementales. Nous évaluons d'abord la performance des ONG et ensuite nous analysons la relation entre le système de contrôle de gestion et la performance des ONG.

3.1. Caractéristiques de l'échantillon

Ce tableau met en évidence les caractéristiques de l'échantillon

Tableau 1 : Caractéristiques de l'échantillon

		<i>Eff</i>	<i>% sur 72</i>
Application du contrôle de gestion dans l'organisation	Oui	72	100,0
	Non	00	00,0
	Total	72	100
Existence de Service de contrôle de Gestion dans l'organisation	Oui	43	59,7
	Non	29	40,3
	Total	72	100,0
Effectif du personnel du service de contrôle	$0 \leq \text{effectif} \leq 2$	55	76,4
	$02 < \text{effectif} \leq 5$	17	23,6
	Plus de 05	00	00
	Total	72	100,0

Source : Nos enquêtes

Il ressort du tableau ci-dessus que toutes les ONG appliquent le contrôle de gestion, soit un pourcentage de 100 %. De plus, 59,7 % des ONG disposent d'un service contrôle de gestion contre 40,3 % qui n'en disposent pas. Enfin, l'effectif du service contrôle de gestion est majoritairement de 0 à 2 personnes.

3.2. Examen des performances des ONG

Pour évaluer la performance des ONG, les répondants ont été présentés avec dix (10) clés d'organisation à but non lucratif: indicateurs de performance des ONG utilisant une échelle de Likert à 5 points interprétée comme suit : 1- tout à fait d'accord, 2- d'accord, 3- neutre, 4- pas d'accord, et 5- fortement en désaccord. Les tableaux 2 et 3 présentent respectivement la fiabilité de l'échelle de mesure et les résultats des scores de performance.

3.2.1. Analyse de l'échelle mesurant de la performance des ONG

Les résultats de l'analyse en composantes principales et du test de fiabilité de l'échelle de mesure de la performance sont présentés dans le tableau ci-dessous.

Tableau 2 : Analyse en composantes principales et du test de fiabilité de l'échelle de mesure de performance

	Items	Facteur 1	Qualité de la représentation
1	Les contrôles de gestion existants sont capables d'accroître l'efficacité de la collecte de fonds et la croissance des fonds	0,653	0,895
2	Les contrôles de gestion existants ont la capacité d'assurer la transparence financière Parties prenantes	0,625	0,863
3	Les contrôles de gestion actuels auraient pu conduire à une augmentation de la qualité des services fournis	0,853	0,892
4	Les règlements de gestion ont influencé positivement le niveau de satisfaction des bénéficiaires et parties prenantes des projets/programmes de l'ONG	0,798	0,785
5	Les contrôles de gestion ont assuré une augmentation du financement des projets/programmes efficacité (les ressources financières sont mieux utilisées pour atteindre les résultats prévus requis)	0,856	0,689
6	Les règles de gestion ont assuré l'efficacité non financière des projets/programmes (les ressources non financières telles que le temps, le personnel et l'expertise sont mieux utilisées pour atteindre les sorties)	0,695	0,798
7	Il y a eu une augmentation du réseautage, de la pertinence et de la satisfaction des partenaires Gouvernement, organisations bilatérales, etc.) en raison des contrôles de gestion actuels exercés	0,698	0,796
8	Les contrôles de gestion actuels garantissent que les informations financières nécessaires la prise de décision de la direction et la lecture des parties prenantes sont de qualité	0,781	0,769
9	Les contrôles de gestion existants sont capables d'assurer la prévention, sinon, diminution des systèmes de rapports financiers frauduleux	0,810	0,842
10	Les contrôles de gestion ont contribué à l'amélioration de la performance d'Impact (Le Effets/conséquences positifs à long terme des programmes/activités	0,698	0,790
Nombre d'items		10	
Indice de KMO		0,832	
Signification de Bartlett		0,000	
Variance totale expliquée		71,438	
Valeur propre		3,867	
rho (ρ)		0,853	
Alpha de Cronbach		0,896	

Source : Nos enquêtes, SPSS 22

La vérification des conditions préalables à l'analyse factorielle présente des valeurs acceptables (indice de KMO = 0,832 ; variance propre = 71,438 ; $p < 0,05$). L'analyse factorielle affiche une valeur propre supérieure à 1 et la variance expliquée qui présente une valeur

satisfaisante. Ces différents indices usuels confirment l'unidimensionnalité de cette échelle de mesure. De plus, la cohérence interne entre les items est aussi satisfaisante car le test de fiabilité de l'échelle affiche une valeur de alpha de Cronbach (α) et de rhô de Joreskôg toutes supérieures à 0,7.

3.2.2. Statistique descriptive des scores de performance des ONG

L'index formatif est calculé par la moyenne des scores des items de performance retenus. Cette moyenne est de 0,61. Les résultats issus des différents traitements ont livrés les informations relatives aux scores de performance dans le tableau présenté comme suit :

Tableau 3 : Statistique descriptive des scores de performance

Items	N	Moy	Ecart-type	Std.Dev	Min	Max	VIF
Score de performance	72	0,61	0,231	0,628	0,32	1	27,165

Source : Nos enquêtes

La distribution à l'intérieur de l'échantillon nous a permis de présenter les moyennes des scores de performance suivant les caractéristiques des contrôles de gestion retenues dans le cadre de notre étude.

3.3. Nature du contrôle de gestion et la performance des ONG

En examinant, les moyennes des scores de performance selon le groupe (contrôle traditionnel ou renouvelé), nous obtenons le tableau ci-après.

Tableau 4 : Score de performance selon la nature de contrôle de gestion

Score de performance	Contrôle traditionnel		Contrôle renouvelé		Total	
	Eff	%	Eff	%	Eff	%
yi < Msp	28	66,7	11	36,7	39	54,2
yi > Msp	14	33,3	19	63,3	33	45,8
Total	42	100,0	30	100,0	72	100,0

Msp : Moyenne des scores de performance opérationnelle = 0,61 ; yi : score de performance opérationnelle

Source : Nos enquêtes

Ce tableau fait constater que 66,7% de la première catégorie représentée par les organisations non gouvernementales qui exercent un contrôle traditionnel dans la gestion de leur structure ont enregistré des scores de performance en dessous de la moyenne. C'est-à-dire compris entre 0,32 et 0,61, avec une moyenne de 0,46. Quant à la seconde catégorie constituée des organisations

non gouvernementales qui ont mis en place un système de contrôle renouvelé, 63,3% ont des scores de performance qui sont compris entre 0,61 et 1; avec un score moyen de 0,72. Il ressort qu'en moyenne 54,2% des organisations non gouvernementales enquêtées ont réalisé une sous-performance parce que leur score de performance est en dessous de la moyenne qui est de 0,61. Par contre, 45,8% des organisations de l'échantillon sont performantes du moment où elles enregistrent des scores de performance qui sont au-dessus à la moyenne.

3.4. Formalisation du contrôle de gestion et la performance des ONG

Les moyennes des scores de performance selon le degré de formalisation (faible, moyen ou élevé) du système de contrôle de gestion des ONG nous obtenons le résultat ci-après :

Tableau 5 : Score de performance selon la formalisation du contrôle de gestion

Score de performance	Faible		Moyen		Elevé		Total	
	Eff	%	Eff	%	Eff	%	Eff	%
yi < Msp	20	69,0	11	64,7	08	30,7	39	54,2
yi > Msp	9	31,0	6	35,3	18	69,3	33	45,8
Total	29	100,0	17	100,0	26	100,0	72	100,0

Msp : Moyenne des scores de performance opérationnelle = 0,61 ; yi : score de performance opérationnelle

Source : Nos enquêtes

Il ressort de ce tableau que 69% des organisations non gouvernementales qui ont un faible niveau de formalisation de leur système de contrôle de gestion ont des scores de performance compris entre 0,32 et 0,61, avec une moyenne de 0,39. Seulement 35% du groupe représenté par les organisations non gouvernementales qui ont un niveau moyen de formalisation de système de contrôle ont enregistré des scores de performance compris entre 0,61 et 1; avec un score moyen de 0,51. Quant à la catégorie des ONG qui ont un niveau élevé de formalisation du système de contrôle de gestion la moyenne du score de performance est de 0,68, et 69,3% ont enregistré un score qui est au-dessus de la moyenne qui est de 0,61.

3.5. Relation entre le contrôle de gestion et la performance des ONG

L'analyse économétrique nous a permis d'expliquer les scores de performance sur la base des déterminants que sont les caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion. L'analyse des paramètres du modèle donne une probabilité associée au test de khi2 = 0.000 ; soit P-value < 1%. Ainsi, le modèle est globalement significatif. L'influence des caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion sur la performance est analysée à partir des signes des coefficients Bêta

et la significativité des paramètres individuels est appréciée aux seuils de 1%, 5% et 10%. Les résultats ont révélé que les caractéristiques du contrôle de gestion telles que : la nature du contrôle de gestion, le niveau de formalisation du système de contrôle ont un effet positif sur la performance des organisations non gouvernementales respectivement au seuil de 5% et 1%. Le tableau ci-après illustre cette situation :

Tableau 6 : Résultats de l'estimation des déterminants de la performance des ONG

Liens de causalité	Std. Beta	Std Error	CR	Valeurs-p	C
NATCG -> PERF	1,062**	0,095	5,356	0,026	0,352
FORMCG → PERF	1,752***	0,085	6,527	0,000	0,569

Significativité : (*) au seuil de 10% ; (**) au seuil de 5% ; (***) au seuil de 1% ; (ns) non significatif

Source : Nos enquêtes

3.5.1. Relation entre la nature du contrôle de gestion et la performance des ONG

Les tests de liens de causalité révèlent une valeur t de Student (CR) de 5,356 ($t > 1,96$), un coefficient de régression $\beta_1 = 1,062$ avec une probabilité associée $p = 0,026$ ($p < 0,05$). D'où, l'existence d'un lien significatif entre les deux variables au seuil de significativité de 5%. Quant au coefficient de contingence, sa valeur est de 0,352, qui est bien comprise entre 0 et 1. Ceci traduit une bonne intensité de liaison entre les deux variables. Alors, nous pouvons retenir qu'en moyenne les « ONG qui ont un système de contrôle renouvelé » sont plus performantes que les « ONG qui ont un système de contrôle traditionnel ». Ce résultat s'expliquerait par le fait que la prise en compte des indicateurs financiers et non financiers (la GRH, le temps...) dans le contrôle de gestion limite les pratiques frauduleuses et permet à l'ONG de prendre les bonnes décisions et d'anticiper sur les risques de vulnérabilités qui se présenteraient. Elle améliore la réactivité de l'ONG face aux risques encourus et aux actions à mettre en œuvre pour les contrer. Dans le même ordre d'idées, Dzomira (2014) propose une autre explication à ce résultat. Selon lui, la prise en compte des indicateurs non financiers dans le contrôle de gestion est motivée par l'insuffisance des fonds propres à supporter les pertes potentielles et aléatoires liées à l'activité exercée. Ainsi, la première méthode pour gérer les risques consisterait à disposer d'un système de contrôle efficace afin de faire face aux mauvais résultats. Ces contrôles portent sur, non seulement la gestion financière mais aussi la gestion des ressources humaines et du temps. C'est pourquoi on les désigne par contrôle de renouvelé d'avance. Toutefois l'importance de la prise en compte des indicateurs non financiers dans le contrôle limite la mauvaise gestion des ressources non financières et contribue à maintenir un niveau suffisant de performance. Au

regard de ces résultats nous pouvons conclure que notre hypothèse H1 selon laquelle « la nature du contrôle de gestion a un effet sur la performance des organisations non gouvernementales » est confirmée.

3.5.2. Relation entre la formalisation du contrôle de gestion et la performance des organisations non gouvernementales.

Le résultat issu des traitements des données a permis d'observer un t de Student de comparaison de scores égale à 6,527 ($t > 1,96$), un coefficient de régression $\beta_2 = 1,756$ avec une probabilité associée $p = 0,000$ ($p < 0,01$). Ainsi, un lien significatif se dégage entre les variables mises en jeu, au seuil de significativité de 1%. Quant à la valeur du coefficient de contingence, elle est de 0,569, et est comprise entre 0 et 1. Ce qui implique l'existence d'une bonne intensité de la liaison entre la formalisation du contrôle de gestion et la performance. L'effet positif de la formalisation du contrôle de gestion sur les scores de performance pourrait s'expliquer par le fait qu'un système de contrôle formalisé permet de produire des rapports de gestion en temps opportun, garantit le caractère confidentiel, l'intégrité et la disponibilité des données. Il permet aux contrôleurs de gestion de gagner en temps dans la collecte d'information et rendre disponibles les rapports de contrôle en temps réel. La disponibilité en temps réel des rapports de gestion favorise également une bonne gestion de l'organisation parce qu'elle permet à l'organisation de prendre plus rapidement les décisions opérationnelles et de les mettre en œuvre. Au vu de ces considérations nous pouvons confirmer l'hypothèse H2 et d'affirmer que le « le degré de formalisation du système de contrôle influence positivement et significativement la performance des organisations non gouvernementales ».

Comparés à la revue de littérature, nos résultats convergent avec de nombreuses conclusions antérieures. En effet, Ces résultats rejoignent Ojua (2016) qui affirme que le système de gestion des organisations non gouvernementales était basé sur la confiance, ce qui affaiblissait leur efficacité. Chenhall et al. (2010) qui conclut que des systèmes de gestion robustes et flexibles sont nécessaires pour les ONG car elles répondent aux tensions et aux changements dans la structure de la société civile. Alawattage et al. (2007) constatent qu'un système formel de comptabilité et de contrôle de gestion intègre des éléments plus simples, ouverts et transparents et, parfois, informels développés localement pour éviter les problèmes. Les résultats impliquent qu'une fois que les donateurs actuels et futurs auront été informés de l'existence de système informel de gestion qui pourrait favoriser les fraudes au sein des Organisations mettant en

œuvre leurs projets, ils retirent leurs subventions et investir dans des organisations plus dignes de confiance.

Conclusion

Cette recherche a pour objectif d'analyser l'effet du contrôle de gestion sur la performance des ONG dans le contexte béninois. Les résultats livrés par les traitements statistiques nous ont permis de constater que toutes les entreprises appliquent le contrôle de gestion. Aussi, 59,7 % des organisations non gouvernementales de notre échantillon ont un service de contrôle de gestion. Un contrôle de gestion de nature traditionnelle est mis en place par 58,3% des organisations non gouvernementales, 41,7% ont un contrôle renouvelé. Les résultats ont montré que 40,3% des ONG ont un niveau de formalisation faible, 23,6% avec un niveau de formalisation moyen et 36,1% ont un niveau de formalisation élevé. Ces différentes dimensions du système de contrôle de gestion ont servi de base à l'émission des hypothèses de recherche qui ont constitué le socle de l'analyse, et dont la finalité est de révéler les effets de ces différentes caractéristiques sur la performance des organisations non gouvernementales. La première hypothèse est confirmée. Ce qui implique que la performance des ONG est influencée par la nature du contrôle de gestion. Cela implique que les ONG qui prennent en compte des indicateurs financiers et non financiers dans les processus de contrôle ont une performance plus améliorée que celles qui ont instauré un contrôle de gestion qui ne prend en compte que des indicateurs financiers.

En accord avec notre revue de la littérature, nos résultats confirment notre deuxième hypothèse qui stipulait que la formalisation du système de contrôle de gestion influence positivement et significativement la performance des ONG car nous avons constaté que 69,3% des ONG ayant un niveau de élevé ont des scores de performance supérieurs à la moyenne, 35,3% des ONG qui disposant d'un niveau de formalisation moyen ont des scores de performance supérieurs à la moyenne. Par contre, 31% des ONG ayant un niveau faible de formalisation de contrôle ont des scores de performance supérieurs à la moyenne.

Nos résultats ne concordent pas avec les perspectives de Greenlee et al, (2007), dont l'étude a observé que malgré la présence de contrôle de gestion, des pratiques frauduleuses étaient perpétrées par ceux qui étaient à la tête de la gestion. Dans ce sens, Björling & Norling (2017) aborde les limites des pratiques de contrôle de gestion en soulignant qu'elles doivent être renforcées par l'audit externe qui semble avoir un impact significatif dans la lutte contre les pratiques frauduleuses dans les organisations non gouvernementales

Comme toute étude scientifique, cette étude apporte des contributions au plan théorique et managérial. Au plan théorique, cette recherche apporte un éclairage sur les systèmes de contrôle de gestion des organisations non gouvernementales au Bénin. En dissociant cette variable, la nature et le niveau de formalisation du contrôle de gestion, nous avons pu formuler leur lien avec la performance des ONG. Un apport théorique additionnel est l'enrichissement de la littérature pour la recherche empirique en contrôle des ONG. Au plan managérial, notre étude confirme l'intérêt pour l'ONG de favoriser la mise en place d'un système de contrôle de gestion efficace, un argument important susceptible d'être utilisé par les responsables d'ONG pour convaincre leurs partenaires pour les accords de financement des activités de l'organisation. Cette recherche n'est pas restée sans limites. Comme dans toute recherche quantitative, le choix des variables a été fait sur la base théorique, ce qui peut conduire à des biais liés aux variables omises et de possibles problèmes d'endogénéité. Ainsi une voie de recherche importante serait l'enrichissement du modèle par d'autres variables de contrôle de gestion. En particulier, des variables utilisées dans le cadre du courant comportementaliste mériteraient d'être transposées pour améliorer le pouvoir explicatif de notre modèle. Bien qu'il ait fallu plusieurs procédures pour garantir la qualité des données, les réponses subjectives peuvent être sujettes à des biais. Des recherches futures pourraient envisager d'utiliser l'évaluation réalisée par des institutions indépendantes, telles que les rapports des cabinets d'audit, comme mesure de la mise en œuvre du contrôle de gestion dans les ONG.

BIBLIOGRAPHIE

- Alawattage, C., Hopper, T. and Wickramasinghe, D. (2007), « Introduction to management accounting in less developed countries », *Journal of Accounting and Organizational Change*, Vol. 3, No. 3, pp.183–191
- Anthony R. et Young D. (1994), « Management Control in Nonprofit Organizations », Fourth Edition Published by The Crimson Press, a division of The Crimson Group, Inc., 1770 Massachusetts Avenue, Suite 323, Cambridge, Massachusetts 02140
- Anthony R.N. (1965), « Planning and Control Systems: A framework for Analysis », Harvard University Press, Cambridge, MA
- Arthur B. and Appiah-Kubi R. (2020), « Performance improvement of non-governmental organisations through financial management. a casestudy of young men's christian association of ghana » , *International Journal of Commerce and Finance*, Vol. 6, Issue 2, p1-17
- Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D.W. and Kinney W. R. (2008), « The Effect of SOX Internal Control Deficiencies and Their Remediation on Accrual Quality », *The Accounting Review*, 83, 217-250. <http://dx.doi.org/10.2308/accr.2008.83.1.217>
- Bara K. B. & MagadjI M. (2020), « Analyse de l'organisation Comptable d'une structure à but non lucratif : cas de l'ABDH-ONG
- Björling A. and Norling A. (2017), “The role of management control: A minor field study in a non-governmental organization (NGO), Örebro University School of Business and Economics, Business and administration, Master thesis
- Boisvert H. (1996), « Le contrôle de gestion vers une pratique renouvelée », *Contemporary Accounting Research*, vol 12, no 4 ; pp. 223-228
- Bromideh, A.A. (2011), « The widespread challenges of NGOs in developing countries: Case studies from Iran. *International NGO » Journal*, 6(9), 197-202.
- Chalmers I., Hedges, L.V. & Cooper, H. (2002), « A brief history of research synthesis. *Evaluation & the Health Professions »*, 25, 12-37.
- Chapellier P. (1997). « Profils de dirigeants et données comptables de gestion », *Revue Internationale des PME*, vol. 10, n° 1, pp. 9-43.
- Cheng M., Dhaliwal, D. and Zhang Y. (2013), « Does Investment Efficiency Improve after the Disclosure of Material Weaknesses in Internal Control over Financial Reporting », *Journal of Accounting and Economics*, 56, 1-18. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jacceco.2013.03.001>

Cheng Q. ; Goh, B.; and Kim, J. (2015), « Internal control and operational efficiency », European Accounting Association Annual Congress 2015, April 28-30. Research Collection School Of Accountancy

Chenhall R.H. (2003), « Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, Nos. 2–3, pp.127–168

Chenhall, R.H., Hall, M. and Smith, D. (2010), « Social capital and management control systems: a study of a non-government organization », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 35, No. 8, pp.737–756.

Chesimo C. C. (2020), « Influence of fraud on operational performance in non-governmental organizations within Nairobi », County, Thesis, Strathmore University

Cito M.E., Ahadi B.S., Haguma M.B, Massimango T.H & Issalimya, M.A. (2020) « Contrôle de gestion et performance des PME dans un Etat fragile », *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit* « Volume 4 : numéro 2 » pp : 815 – 840

Colin, A., (2003), La performance opérationnelle des ONG humanitaires : une analyse en termes d'enjeux institutionnels, « *Revue Tiers Monde* » 2003/3 n° 175, pages 657 à 681

Cronbach L.J. (1951), « Coefficient alpha and the internal structure of tests ». *Psychometrika* 16 (3) : 297-334.

Devine J. (2006), « NGOs, politics and grassroots mobilisation: evidence from Bangladesh », *Journal of South Asian Development*, Vol. 1, No. 1, pp.77–99.

Diamantopoulos A. and Winklhofer H.M. (2001), « Index construction with formative indicators: An alternative to scale development ». *Journal of Marketing Research* 38 (2) : 269-277.

Doyle J., Ge, W. and Mcvay, S. (2007), « Determinants of Weaknesses in Internal Control Over Financial Reporting *Journal of Accounting and Economics* 44(1-2):193-223 ; DOI:10.1016/j.jacceco.2006.10.003

EL Ouarzadi A. (2023), « Mise en place d'un tableau de bord basé sur le Business intelligence : pilotage et indicateurs de performance », *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit* « volume 7 ; numéro 3 » pp : 194-217

Dufour M. (2017), « Performance des ONG d'urgence : gouvernance et contrôle de gestion », Université du Québec en Outaouais

- Dzomira S. (2014), « Digital forensic technologies as e-fraud risk mitigation tools in the banking industry: Evidence from Zimbabwe. *Risk governance & control » financial markets & institutions*, 4(2-1), 116-124. <https://doi.org/10.22495/rgcv4i2c1art4>
- Feng, M., Li, C., McVay, S. and Skaife, H. (2015), « Does Internal Control over Financial Reporting Affect a Firm's Operations? Evidence from Firm's Inventory Management », *The Accounting Review*, 90, 529-557. <https://doi.org/10.2308/accr-50909>
- Goddard A. & Assad M. J. (2006), « Accounting and navigating legitimacy in Tanzanian NGOs » (In special issue: NGO accountability). *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19 (3), 377-404. (doi:10.1108/09513570610670343).
- Godener A. and Fornerino M. (2017), « Participation du manager au contrôle de gestion et performance managériale, une nouvelle approche », *Association Francophone de Comptabilité |« Comptabilité Contrôle Audit » 2017/2 Tome 23*, pages 85 à 110
- Greenlee J., Fischer M., Gordon T. and Keating, E. (2007), « An investigation of fraud in nonprofit organizations: Occurrences and deterrents ». *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 36(4), 676–694.
- Hanafi A. and EL-Marzouki S. (2021), « Importance de la démarche contrôle de gestion dans les universités publiques ». *Revue Internationale des Sciences de Gestion*. 4, 2 (May 2021).
- Hassan, F. A; Suliman, M. A.; El-Gabbry, H.; Mobarz, S. M.; Amin, H. F. (2020), « Effect of substituting lentil screening by-product for soybean meal on growth performance, nutrients digestibility and carcass parameters of growing rabbits », *Egypt. Poult. Sci. J.*, 40 (2): 463-480
- Holtfreter K. (2008), « Determinants of fraud losses in nonprofit organizations ». *Nonprofit Management and Leadership*, 19(1), 45–63. <https://doi.org/10.1002/nml.204>
- Hulme D. & Moore, K. (2007), « Assisting the poorest in Bangladesh: Learning from BRAC's 'Targeting the Ultra Poor Programme » University of Manchester, BWPI Working Paper 1
- Jarvik L. (2007), « NGOs: a “new class” in international relations », *Orbis*, Vol. 51, No. 2, pp.217–238
- Joreskog K.G. (1971), « Simultaneous factor analysis in several populations ». *Psychometrika* 36 (4) : 409-426
- Konteh G. (1999)), « Confronting the classification problem: toward a taxonomy of NGOs », *World Development*, Vol. 25, No. 11, pp.325–349
- Kuhn, R., Ahuja, M., & Mueller, J. M. (2013), « An examination of the relationship of IT control weakness to company financial performance and health ». *International Journal of Accounting and Information Management*, 21, 227-240

Maggina A.G. (2009), « Management control: a review », *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, Vol. 1, No. 3, pp.225–234

Martens I. (2002), « Mission Impossible? Defining Nongovernmental Organizations, *Voluntas* »: *International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations* Vol. 13, No. 3 pp. 271-285

Lewis D. (2004), « On the difficulty of studying “civil society”: NGOs, state and democracy in Bangladesh », *Contributions to Indian Sociology*, Vol. 38, No. 3, pp.299–322.

Macintosh N.B. (1994) *Management Accounting and Control Systems: A Behavioural Approach*, John Wiley, New York

Michino A. (2011), « Impact of the internal controls on positional efficiency of non-governmental organizations (NGOs) in Nairobi ». *Journal of Finance and Economics*, 37(3), 512-536.

Mintzberg H. (1990), « Le manager au quotidien - les dix rôles du cadre », Paris, Éditions d'Organisation et Montréal, Agence d'Arc, 220 pages (3e impression)

O'Leary B. C., Bainbridge J. M., Aitken J., Hawkins J. P., Roberts C. M. (2016), « Effective Coverage Targets for Ocean Protection » First published: 21 March 2016, <https://doi.org/10.1111/conl.12247>

Ojua M.O. (2016), « The Importance of Budget and Budgetary Process among Non-Publicly Accountable Entities (NPAEs) : A Survey of Micro Sized Firms in Nigeria » *International Journal of Business and Management* 4(7):305-312

Ouazzani Chahdi T. & Tathrouch M. (2023), « Contrôle de gestion et performance dans le contexte PME : une approche contingente », *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit* « volume 7 ; numéro 2 » pp : 435-470

Owiredu, A., Oppong, M., Abedana, V., & Asante, E. (2016), « The Impact of Internal Control on the Performance of Faith-Based NGOs in Accra », *Research Journal of Finance and Accounting*, 7, 110-125.

Power, G., Maury, M. and Maury, S. (2002), « Operationalising bottom-up learning in international NGOs: barriers and alternatives », *Development in Practice*, Vol. 12, Nos. 3–4, pp.272–284.

Rahman S. (2006), « Development, democracy and the NGO sector: theory and evidence from Bangladesh », *Journal of Developing Societies*, Vol. 22, No. 4, pp.451-473.

Rikhardsson P., Karlsson T., Sigurjonsdottir T.A. and Hilmarsson S.T. (2012), « Rear-view mirror navigation: pre-crisis management accounting and control practices in Iceland », *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, Vol. 4, No. 4, pp.402–422

Saleem K. and Oleimat I. (2020), “The Role of Internal Control in Fraud Prevention and Detection in Non- Governmental Organisations (NGOs)” in Jordan” *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, Volume 14, Issue 8.

Simons R. (1995), « Levers of control », Harvard Business School Press, Boston

Stoel M. and Muhanna W. A. (2011), « IT internal control weaknesses and firm performance: An organizational liability lens » *International Journal of Accounting Information Systems*, 2011, vol. 12, issue 4, 280-304, DOI: 10.1016/j.accinf.2011.06.001

Van Caillie D. (2003), « L’exercice du contrôle de gestion en contexte PME : étude comparée des cas français, canadiens et belge », Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l’audit, la comptabilité et le contrôle de gestion, Belgique, pp CD-Rom (halshs-00582820)

Zack G. M. (2003), « Fraud and abuse in nonprofit organizations »: A guide to prevention and detection. Wiley

Zahir U. (2014), « Management control issues in Non-Governmental Organisations (NGOs): an evaluation of contingency factors and potential for future research» *J. Managerial and Financial Accounting*, Vol. 6, No. 3.

Zarifah A. & Siti-Nabiha A. K. (2012). « Analysing accounting and organisational change: the theoretical development » *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, Inderscience Enterprises Ltd, vol. 4(1), pages 29-46.