



HAL
open science

Les manifestations des mécanismes de transparence dans les ONG humanitaires françaises – Le cas de Handicap International

Bruno Cazenave

► To cite this version:

Bruno Cazenave. Les manifestations des mécanismes de transparence dans les ONG humanitaires françaises – Le cas de Handicap International. Comptabilité et gouvernance, May 2016, Clermont-Ferrand, France. pp.cd-rom. hal-01901232

HAL Id: hal-01901232

<https://hal.science/hal-01901232v1>

Submitted on 25 Oct 2018

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Les manifestations des mécanismes de transparence dans les ONG humanitaires françaises – Le cas de Handicap International

Bruno CAZENAVE

Résumé : L'objectif de cette communication est d'étudier comment une organisation non-lucrative s'adapte quand elle est confrontée à l'accroissement d'exigences de transparence, d'auditabilité et de mesure de la performance. A travers le cas Handicap International, nous montrons que les gestionnaires de l'ONG vivent ces tentatives comme une volonté de surveillance constante, dans le détail et à distance. Nous analysons ensuite comment ces gestionnaires réagissent à ces pressions et nous examinons comment ces 'gestionnaires sophistiqués' jouent avec deux technologies d'*accountability* pour en tirer profit. Nous montrons que certaines tactiques de '*gaming*' ont paradoxalement des effets inattendus qui participent à accélérer l'internalisation des exigences de rendu de comptes.

Mots clefs : ONG, *accountability*, transparence, audit, Compte de l'Emploi des Ressources.

Abstract : The objective of this paper is to study the effects of several initiatives aiming at enhancing transparency, auditability and performance measurement in the humanitarian sector. Through the case of Handicap International, we find that these NGO managers envision such attempts as a will of constant, detailed and remote surveillance. We analyze then how these managers react to these pressures, and we examine how these "sophisticated managers" play and navigate between different *accountability* technologies and how they try to extract the best from these. We show that these buffering tactics do not prevent the members of Handicap from partially internalizing the underlying logic of these accountability demands.

Keywords: NGO, *accountability*, transparency, audit, Revenue and Expenditure Statement

1 Introduction

« Nous ne devons pas rester les bras croisés [...] Nous devons envoyer un signal fort pour mettre en confiance les donateurs. Le gouvernement haïtien doit entreprendre des actions judiciaires et légales pour exiger la reddition des comptes de la Croix-Rouge américaine. » (Jean Max Bellerive, 8/6/2015)¹

Cet appel fait suite à un article sur la Croix Rouge américaine qui aurait récolté près d'un demi milliard de dollars pour aider la population d'Haïti après le tremblement de terre de 2014. Cette Organisation Non Gouvernementale (ONG) se serait engagée à reconstruire 100 maisons, et à ce jour, seulement six le seraient. Au-delà de sa véhémence - justifiée ou pas -, cette citation et les chiffres qui la supportent révèlent plusieurs complexités d'une ONG. Sur le plan de la mesure de la performance d'abord. Dans l'article, cette performance est 'condensée' dans la comparaison entre *outputs* prévus et dénombrés (le nombre de maisons). Dans sa réponse, la Croix-Rouge regrettant toute contextualisation de l'analyse, explique que « [c]es fonds ont aidé à construire et exploiter huit hôpitaux et cliniques, endiguer une épidémie mortelle de choléra, fournir des structures d'assainissement pour avoir de l'eau potable et reloger dans des logements sûrs et améliorés plus de 100.000 personnes auparavant dans des tentes de fortune. »² La complexité vient ensuite de l'identité des différentes parties envers lesquelles l'ONG doit se justifier: il s'agit du 'gouvernement haïtien' endossant un rôle de gardien de la « confiance » au nom de sa population, mais il est probable que l'ONG devra également rendre des comptes à des milliers de donateurs individuels, à des financeurs publics, et de manière plus prosaïque au fisc américain: au final, l'*accountability* de la Croix-Rouge est multidirectionnelle et multithématiques.

1 <http://lenouvelliste.com> - Consulté le 5/8/2015. Jean-Max Bellerive est ancien Premier Ministre d'Haïti,

2 <http://redcross.org/news-events/news/press-release/American-Red-Cross-Responds-to-Recent-ProPublica-Report-on-Haiti> - Consulté le 6/8/2015. « These funds have helped build and operate eight hospitals and clinics, stem a deadly cholera outbreak, provide clean water and sanitation, and move more than 100,000 people out of make-shift tents into safe and improved housing » - American Red Cross Responds to Latest ProPublica and NPR Coverage, publié le 4/6/2015.

Restaurer la confiance d'une organisation est un thème souvent abordé dans la littérature comptable. Power (1997) suggère que des technologies comme les audits ne (re)créent pas la confiance sur les données auditées, mais engendrent la méfiance à l'encontre des données non auditées.

Mais que faut-il auditer pour matérialiser le niveau de 'performance' d'une organisation complexe? Par exemple, pour une ONG confrontée à l'absence d'une définition commune de la performance entre ses différentes parties prenantes, comment prétendre répondre à des formes *d'accountability* parfois conflictuelles ?

Dans une perspective théorique, l'objectif de l'article est donc d'explorer comment émerge une forme dominante *d'accountability* au sein d'une organisation complexe, et la manière dont les gestionnaires font sens de, participent à ou subissent cette émergence. Plus empiriquement, notre recherche participe également à une meilleure compréhension d'un champ empirique, celui de *l'accountability* des ONG. La littérature relative à ce thème suggère que la résolution de cette absence de consensus sur la 'performance' passe souvent par l'émergence d'un régime *d'accountability* dominant. Qualifiée *d'accountability* ascendante, cette forme se traduit par une justification chiffrée et étroite au profit des financeurs, interprétée par les ONG comme une « *dynamique de méfiance* » (Roberts, 2003). Néanmoins, l'émergence d'un tel régime ne se fait pas sans tensions ni résistances au sein de l'ONG : nous étudions donc la manière dont les équipes réagissent à la multiplication de ces mécanismes. Notamment, nous explorons deux axes de recherche encore sous-exploités dans cette littérature, à savoir le rôle des donateurs privés dans ces processus d'émergence et les micro-pratiques de construction ou de contestation des gestionnaires au cœur du 'siège mondial' d'une ONG du Nord.

Le papier examine plus précisément comment les gestionnaires de Handicap International, notre cas emblématique, 'naviguent' entre plusieurs formes *d'accountability*. Historiquement financée grâce à la générosité publique, cette grande ONG française finance sa croissance grâce des bailleurs institutionnels, ce qui la place au centre de deux types *d'accountability*, celui historique, faiblement contraignant mais décroissant des donateurs individuels et celui émergent et plus strict des bailleurs de fonds.

Nous mobilisons les concepts de pratiques de surveillance de Sauder et Espeland (2009) pour faire sens de la superposition des mécanismes *d'accountability* chez Handicap. Pour analyser comment les gestionnaires d'Handicap s'approprient ou reconfigurent ceux-ci, nous

mobilisons les concepts d'angoisse, de résistance et de séduction (Sauder et Espeland, 2009). Nous utilisons ce cadre car il nous permet d'étudier comment ces différentes formes *d'accountability* s'incarnent chez Handicap, et de faire ensuite le lien avec les réactions émotionnelles et cognitives des contrôleurs de gestion de Handicap.

Notre recherche met premièrement en lumière les capacités d'action des gestionnaires d'Handicap vis-à-vis des outils d'*accountability ascendante*. Nous examinons les tactiques de '*gaming*' que ces 'gestionnaires sophistiqués' mobilisent pour tirer le meilleur parti de ces mécanismes. Deuxièmement, notre recherche fournit un éclairage complémentaire sur les conséquences, attendues et inattendues, de ce '*gaming*'. Spécifiquement, chez Handicap, nous identifions que le '*gaming*' conduit à une mise à distance très incomplète des pressions de rendu de compte. En même temps, ces jeux de renégociations aboutissent parfois à l'effet inverse, en donnant une plus grande prise aux auditeurs. Troisièmement, dans une optique plus empirique, le papier s'intéresse à la généalogie du Compte de l'Emploi des Ressources, outil de contrôle au service des donateurs privés et de l'Etat.

Le reste de l'article est structuré la façon suivante. Après avoir défini le type d'organisation que nous étudions, nous passons en revue la littérature sur la manière dont les ONG managent les tensions entre différentes formes *d'accountability*. Nous présentons les concepts de Sauder et Espeland (2009) que nous utilisons pour théoriser nos résultats empiriques. Nous présentons ensuite notre méthodologie de recherche, et, après avoir brièvement introduit le secteur humanitaire français pour contextualiser Handicap International, nous présentons les résultats qui émergent de notre étude de cas. Nous concluons par une discussion de ces résultats, en présentant les limites et les pistes de recherche du papier.

2 Revue de littérature

Dans cette section, nous nous intéressons à la littérature traitant de *l'accountability* des ONG. Nous revenons d'abord brièvement sur la complexité de définir l'objet 'ONG', avant d'examiner la littérature s'intéressant aux effets de cette complexité sur *l'accountability*. Nous étudions comment l'hétérogénéité des parties prenantes complexifie l'émergence d'un consensus sur la performance organisationnelle d'une ONG, ce qui amène l'ONG à être traversées par différentes formes *d'accountability* parfois conflictuelles.

2.1 L'exercice délicat de définir une ONG

Définir ce qu'est une ONG est un exercice délicat tant la configuration de ces organisations est multiple (Ryfman, 2009). D'abord, parce que leurs missions diffèrent (développement humanitaire, urgence, droits de l'homme, environnement), ensuite parce leurs champs d'intervention vont du local à l'international, enfin, parce que leurs financements sont pluriels (fonds publics nationaux, financements européens et internationaux, fonds privés individuels, fonds privés d'entreprises). Certains chercheurs suggèrent d'ailleurs que ces organisations se définissent avant tout par ce qu'elles ne sont pas (Grey et al. 2006). Il existe cependant deux grands types de typologies. Les typologies de Salamon et Anheier (1992), Avina (1993), Uphoff (1995), Vakil (1997) ou Froelich (1999) s'appuient sur des dimensions opérationnelles ou organisationnelles des ONG : la typologie de Vakil (1997) combine le type d'activités de l'ONG et son champ d'intervention, alors que la typologie de Froelich (1999) raisonne en termes de profil de stratégie de financement. Ensuite, des typologies plus récentes proposent de dépasser ces attributs opérationnels pour s'intéresser aux systèmes de gestion de la performance (Myers et Sacks, 2003), aux stratégies d'influence utilisées dans la mise en œuvre des programmes (Simsa, 2003), ou sur la 'philosophie d'intervention' des ONG ('*Need Principle*', '*Harm Minimization principle*', '*Ethics of Refusal*') (Rubenstein, 2015, p.149). Dans cet article, nous nous intéressons aux ONG humanitaires transnationales (Ryfman, 2009, p.63) ou '*INGOs*' (International Non Governmental Organizations) définies comme étant des « [*organisations*] humanitaires de l'Ouest, à large rayon d'action et financées par des donateurs »³ (Rubenstein, 2015, p.3)

2.2 L'absence de consensus sur la performance organisationnelle

Au-delà de la spécificité de la gouvernance associative (Chemin et Gilbert, 2010⁴, Tandon, 1996), l'hétérogénéité des parties prenantes et de leurs attentes complexifient l'*accountability* des ONG (Edwards & Hulme, 1996 ; Kearns, 1994 ; Kim, 2005 ; Koppel, 2005). L'ONG se retrouve au centre d'un réseau 'd'injonctions' d'*accountability* de la part de ses financeurs institutionnels, de l'Etat, du public (Fowler, 1995 ; Kearns, 1994), de partenaires locaux, des bénéficiaires de ses aides (Najam, 1996 ; Quéinnec, 2004, p.63 ;

3 « [...] *large-scale, Western-based, donor-funded humanitarian [organizations]* ». Ces ONG sont également qualifiées « d'ONG du Nord » par opposition aux ONG locales, également appelées « ONG du Sud ».

4 Notamment de la séparation entre fonctions de direction occupées par des salariés et un Conseil d'Administration composé exclusivement de bénévoles.

O'Dwyer et Unerman, 2010) ou d'acteurs se réclamant des intérêts des donateurs privés, comme les *Non-Profit Watchdogs* anglo-saxons (Cnaan et al. 2011). Cette pluralité complique l'atteinte d'un consensus sur la performance organisationnelle (Kim, 2005). Torres et Pina (2003) suggèrent d'opérationnaliser cette 'performance' en la décomposant en efforts (*efforts*) et accomplissements (*accomplishments*) : les efforts se traduisent par la conformité financière de l'organisation, alors que les accomplissements se traduisent en *outputs*, et en *outcomes*. Les *outputs* correspondent au nombre d'abris construits, de puits creusés ou de vaccins distribués, les *outcomes* correspondant aux effets moyen-terme des activités de l'ONG sur le niveau de vie ou la scolarisation des populations aidées.

4.1.1 L'ONG est traversée par des formes d'*accountability* conflictuelles

Le cadre de Romzek et Dubnik (1987), présenté dans le Tableau 1 ci-dessous, inspire plusieurs cadres d'analyse de l'*accountability* des ONG. Cette matrice permet de polariser l'*accountability* d'une organisation non-lucrative à travers quatre idéaux-types. Les deux axes qui organisent ces quatre idéaux-types sont, d'un côté, l'origine interne ou externe des demandes et/ou contrôles qui sont fait(e)s et/ou exercé(e)s sur l'organisation, et, de l'autre, le degré d'autonomie (faible ou élevé) dont dispose l'organisation pour négocier ces demandes / contrôles.⁵ Les auteurs précisent que les types d'*accountability* ne sont pas exclusifs les uns par rapport aux autres, qu'ils peuvent même s'opposer ou se renforcer les uns aux / les autres.

Tableau 1 - Types d'*accountability* d'une organisation non-lucrative

		Origine des Demandes et/ou du Contrôle	
		Interne	Externe
Degré d'autonomie	Faible	1. Hiérarchique	2. Légale
	Elevé	3. Professionnelle	4. Politique

Source : Kim (2005). Le cadre d'origine est celui de Romzek et Dubnik (1987, p.229)

La dimension *légale* se matérialise lorsque des auditeurs externes viennent contrôler la conformité de l'organisation vis-à-vis d'obligations contractuelles ou d'un mandat légal à travers des *reportings* et des audits financiers. La dimension *politique* consiste à être en mesure de répondre de ses actes devant les parties prenantes les plus influentes de

⁵ « [...] the source of control (whether it is internal or external to the agency) and the degree of control (whether it involves a high degree of control and close scrutiny or a low degree of control and minimal scrutiny) » (Radin et Romzeck, 1996, p .61)

l'organisation (l'Etat, les clients, des groupes de pression, la société au sens large) à travers des conférences, des tribunes ou des communiqués de presse. La dimension *professionnelle* consiste à répondre de sa performance vis-à-vis de normes ou de pratiques professionnelles. Enfin, la dimension *hiérarchique* implique que l'organisation rende compte à une autorité supérieure qui dispose d'une capacité de contrôle fondée sur des standards de performance ou des règlements. Cette matrice a l'avantage de faciliter l'opérationnalisation des différentes technologies de contrôle à travers lesquelles l'organisation rend des comptes. Cependant, elle focalise l'attention sur les types de réponses pour chaque demandeur de comptes et ne permet pas de faire ressortir les tensions liées à la multiplicité des demandes de comptes reçues par une organisation. Sur ce point, Najam (1996) propose de distinguer des formes *d'accountability* 'ascendantes', 'descendantes' ou 'internes', ce qui permet de mieux hiérarchiser les bénéficiaires des différentes formes de rendu de comptes. Ebrahim (2009), pour sa part, propose de distinguer une *accountability* imposée (*imposed*) d'une *accountability* ressentie ou perçue (*felt*). Ebrahim (2009) ajoute une troisième forme hybride aux deux précédentes, qu'il nomme *adaptive* (*adaptive*) : cette forme constitue une forme co-construite entre l'ONG et ses parties prenantes. Nous détaillons maintenant ces deux cadres d'analyse.

L'accountability ascendante consiste à rendre compte aux financeurs, bailleurs institutionnels ou donateurs individuels de l'ONG (Najam, 1996 ; Ebrahim, 2005). Cette forme de reddition des comptes est assez proche de la *l'accountability* hiérarchique de O'Dwyer et Unerman (2008) ou de *l'accountability* imposée d'Ebrahim (2009) et d'O'Dwyer et Boomsma (2015) ; il s'agit avant tout pour l'ONG de rendre des comptes sur la manière dont elle a dépensé les fonds qui lui ont été accordés. La dimension de conformité est primordiale et se traduit notamment par des audits visant à vérifier scrupuleusement la réalité des dépenses de l'ONG et la justesse des imputations comptables ou analytiques. Toute non-conformité peut être sanctionnée par le remboursement des dépenses non conformes, qualifiées de *dépenses non-éligibles*⁶. Dans d'autres papiers, ce régime *d'accountability* est également qualifié d'instrumental (O'Dwyer et Unerman, 2010) ou de financier (Najam, 1996).

⁶ La (non)-conformité peut concerner la nature de la charge ou sa période d'affectation ; pour certains bailleurs américains, elle peut concerner par exemple l'obligation de n'acheter que des véhicules américains.

L'*accountability* descendante consiste à mettre en place des dispositifs opérationnels auprès des bénéficiaires de l'aide (Ebrahim, 2005 ; O'Dwyer et Unerman, 2010). Enfin, le concept d'*accountability* interne, proche de celui de l'*accountability* ressentie de Fry (1995) et d'O'Dwyer et Boomsma (2015) reflète la manière dont les collaborateurs de l'ONG 'se sentent responsables' et justifient leurs actions vis-à-vis des missions long-terme, de la culture et de la philosophie d'intervention de leur organisation. Enfin, un régime d'*accountability* adaptative (Ebrahim, 2009 ; O'Dwyer et Boomsma, 2015) cherche à concilier l'approche instrumentale, court-terme et quantifiée de l'*accountability* imposée et la vision et des objectifs long-terme de l'ONG (*i.e.* l'*accountability* ressentie ou perçue)

De nombreux chercheurs suggèrent que les littératures sur l'*accountability* descendante et interne/ressentie sont moins développées que celle sur l'*accountability* ascendante car les ressources internes des ONG sont souvent 'capturées' au profit des mécanismes d'*accountability* ascendantes (Ebrahim, 2003 ; O'Dwyer, 2008) comme le détaille la section ci-dessous.

6.1.1 L'hypertrophie de la financial accountability

La multiplicité des dimensions de l'*accountability* des ONG suggère en théorie que ces organisations devraient rendre des comptes de manière élargie ou holistique (Grey et al. 2006 ; O'Dwyer et Unerman, 2008 ; O'Dwyer et Unerman, 2010) mais les résultats empiriques concluent au contraire : au final, les ONG privilégient une conception restreinte de leur *accountability*, focalisée sur le langage comptable. Plusieurs recherches suggèrent que ce sont les financeurs institutionnels qui orientent à leur profit les mécanismes d'*accountability* (Ebrahim, 2005 ; Gray et al. 2006 ; Edwards et Hulme, 1996) à travers des *reportings* financiers et des procédures comptables rigides (Ebrahim, 2002), l'adoption massive d'indicateurs quantifiés (Martinez et Cooper, 2013), la concentration de l'attention de l'ONG sur l'atteinte de résultats financiers (Duval et al. 2015). Même si, au-delà des *reportings* financiers, l'utilisation de *performance assessments* (Ebrahim, 2002) est une pratique courante dans le monde de l'humanitaire, ces 'narratifs', documents Word de 50 pages ne sont là que pour rassurer les bailleurs gouvernementaux en leur donnant une « *impression de précision* » (O'Dwyer et Unerman, 2008). Ces *performance assessments* ne sont donc que des compléments aux supports quantifiés (tableaux de bord, rapports financiers, indicateurs de volumétrie) et ne semblent pas constituer pas une réelle alternative.

En synthèse, sous la pression de ces bailleurs institutionnels, l'*accountability* dominante dans les ONG est une *accountability* financière, 'étroite' car focalisée sur les « *nombres et la quantification* » (McKernan & MacLulich, 2004, p.448). Or, les faiblesses et les limites du seul langage comptable pour rendre compte de la performance organisationnelle ont déjà été largement identifiées dans la littérature comptable (Grey et al. 2006) : cette forme de justification privilégie la quantification de la vie organisationnelle en en proposant une vision quasi-unidimensionnelle (Messner, 2009, p.921). Néanmoins, le processus aboutissant à l'émergence d'une *accountability* ascendante comme forme dominante ne se fait pas sans tensions avec les autres formes d'*accountability*, comme le présente la section ci-dessous.

6.1.2 *Les tensions générées par les pressions d'accountability ascendante*

Quelques études de cas examinent le processus et les effets de l'émergence de cette *accountability* chiffrée et court-termiste. Dans ces papiers, les tensions sont provoquées par le déploiement de mécanismes d'*accountability* hiérarchique (données chiffrées vers le bailleur) au détriment d'initiatives adressant des formes d'*accountability* moins unidimensionnelle. Les tensions qui sont examinées sont celles *entre* l'ONG et ses financeurs, mais également les tensions *à l'intérieur* de l'ONG au long du processus.

Chez O'Dwyer et Unerman (2007), les vellétés du gouvernement et d'un groupe d'ONG irlandaises de s'ouvrir à des dispositifs d'*accountability* descendantes aboutissent à un double échec : non seulement les ONG ne procèdent qu'à des changements symboliques de leur fonctionnement, mais, de son côté, le gouvernement irlandais renforce ses technologies de contrôle. L'étude de O'Dwyer et Unerman (2008) chez *Amnesty Irlande* décrit comment, malgré une volonté affichée de l'ONG d'amplifier le rôle des dispositifs d'*accountability* plus transverses, le processus est freiné par une partie du management et échoue car les résultats sont potentiellement dommageables aux relations de Amnesty avec certains financeurs. Chez O'Dwyer et Boomsma (2015), *Oxfam*, grâce à l'adoption proactive d'un système de management de la qualité, parvient dans un premier temps à maintenir à distance les exigences du gouvernement hollandais, son principal bailleur et à l'influencer. Néanmoins, dès lors que le gouvernement hollandais se dote de ses propres outils et référents, *Oxfam* voit considérablement s'affaiblir sa capacité de négocier ces exigences du gouvernement hollandais. L'étude de Christensen et Ebrahim (2006) détaille comment les équipes de *Bright Star* mettent au point des stratégies latérales de 'navigation' et de 'contournement' pour éviter de se faire déborder par l'absurdité de certaines demandes d'*accountability ascendante* (par

exemple le comptage des cuillères remises dans un camp de réfugiés). Enfin, chez Arvidson et Lyon (2013), le développement des pratiques de mesure de la performance sociale permet d'ouvrir de nouveaux espaces permettant à l'ONG de renégocier les demandes de l'environnement, voire de devenir actifs vis-à-vis de ces demandes. Cette renégociation peut par exemple concerner le choix de l'indicateur, son mode de calcul et sa publication...ou pas.

2.3 Deux axes de recherche sous-exploités

Les mécanismes *d'accountability* des bailleurs institutionnels – audits et *reportings* financiers - sont souvent décrits comme les mécanismes privilégiés mettant l'ONG sous tension. Or, la majorité des papiers différencie assez peu les financeurs de l'ONG, alors qu'il est acquis que les INGOs sont en concurrence pour des financements publics aussi bien que privés (McCandless, 2012 ; Ridder et McCandless, 2010 ; Ryfman, 2009). Seul le papier de O'Dwyer et Unerman (2008) mentionne que les donateurs individuels, une fois acquis à la cause de *Amnesty Irlande*, émettent peu de demandes, sauf celles « *d'entendre une histoire* » sur les projets d'*Amnesty* (p. 813). Les technologies *d'accountability ascendante* sont donc réputées actionnées uniquement par - et pour - les financeurs gouvernementaux, comme les pressions *d'accountability* hiérarchique le sont pour « *un segment étroit de parties prenantes influentes* »⁷ (O'Dwyer et Unerman, 2008, p.803).

Cependant, comme Froelich (1999) le suggère dans le Tableau 2 ci-dessous, le choix d'une stratégie de financement a des effets spécifiques sur l'organisation. La manifestation la plus évidente réside par exemple que se financer uniquement grâce à la générosité publique⁸ expose l'ONG à une volatilité accrue de son budget, tout en lui donnant une plus grande autonomie que si elle était financée, mais de manière moins volatile, par des contrats gouvernementaux. Un des apports de Froelich (1999) est d'identifier que la nature des financements affecte les processus et les structures de l'ONG. Se financer auprès de donateurs privés ou de bailleurs institutionnels se manifeste globalement par une formalisation commune des processus, pour justifier des allocations des dons, gérer la trésorerie et globalement mettre en place les outils justifiant de l'efficacité/efficience de l'organisation.

7 « *a narrow range of influential stakeholders* » (O'Dwyer et Unerman, 2008, p. 803)

8 Nous prenons bien en compte la remarque de Quéinnec (2004) qui mentionne que pour des INGOs la fragmentation de la base donateur empêche de considérer les donateurs individuels comme constitutifs d'un 'patron', *i.e.* d'un financeur pesant sur la mission, les processus et les structures. Il s'agit ici de réintroduire néanmoins certains mécanismes comme les *rankings* promus par des *Non-Profit Watchdogs*. Certaines études montrent qu'ils ont des effets parfois significatifs sur les décisions de dons (Bhattacharya *et al.*, 2009 ; Cnaan, 2011 ; Sloan, 2009 ; Tinkelman *et al.*, 2007)

Tableau 2 – Profils des stratégies de financement

		<i>Types de financements</i>		
		Ressources privées	Financements gouvernementaux	Activité commerciale (1)
<i>Effets sur l'organisation</i>	Volatilité des financements	Elevée	Faible	Modérée
	Effets sur la mission	Elevés	Modéré	Faible
	Effets sur les processus	Formalisation	Formalisation (et standardisation)	Rationalisation
	Effets sur les structures	Administration professionnelle	Bureaucratie professionnelle	' <i>Professionalized business forms</i> '

Source : adapté de Froelich (1999), p.265

(1) L'étude de Froelich (1999) s'intéresse également aux organisations non-lucratives comme les musées ou les théâtres, qui ont la possibilité de réaliser du chiffre d'affaires grâce à des activités annexes comme la vente de goodies, de livres etc. Ce type de revenu est très marginal dans les ONG et concerne par exemple des ventes de produits du commerce équitable.

La différence la plus significative porte sur le type de professionnalisation induit par le recours, d'un côté aux donateurs privés et de l'autre aux fonds publics. Pour Froelich (1999), le recours aux financements publics se manifeste par une professionnalisation bureaucratique : les gestionnaires de l'organisation doivent être capables de gérer les calendriers des renouvellements des agréments des bailleurs, s'accommoder des formats de *reporting* de chaque financeur, connaître les arcanes de leurs circuits administratifs ou jongler avec les périodes fiscales de remboursement.

Dans le cas de financements privés, la bureaucratie professionnelle fait place à une administration professionnelle. La structure se professionnalise en important des organisations, des outils et des méthodes plus '*business-like*' importées du secteur privé. Froelich (1999) illustre donc l'importance, quand on s'intéresse à *l'accountability* hiérarchique, montante ou imposée, de différencier les technologies *d'accountability* des financeurs privés de celles des bailleurs institutionnels. Si l'organisation fait face à une 'basculer' de ses financements, alors la distinction entre ces différentes technologies permet de mieux identifier les effets spécifiques de ces différents bailleurs sur les structures et les processus de l'ONG.

Cette distinction suppose d'avoir accès à certaines micro-pratiques de l'organisation, ou en tout cas, aux pratiques des utilisateurs de ces technologies *d'accountability*, ce qui est le second axe de recherche auquel nous contribuons dans cet article. A l'exception des papiers de Goddard et Assad (2006), Christensen et Ebrahim (2006) et dans une moindre mesure O'Dwyer et Boomsma (2015), on entend peu parler les utilisateurs des technologies

d'accountability. Goddard et Assad (2006) mènent une série d'entretiens dans plusieurs *grass root organisations* (GRO)⁹ tanzaniennes. Les auteurs retracent comment des gestionnaires, afin de restaurer la légitimité de leur organisation, s'approprient, 'naviguent' et jouent avec les contraintes et les outils qui leur sont imposés. Chez *Bright Star*, Christensen et Ebrahim (2006) interviewent des *managers* et des membres d'une équipe d'un camp de réfugiés : les chercheurs mettent à jour les tactiques d'évitement de ces utilisateurs, parfois aux prises avec des demandes d'*accountability ascendante* souvent surprenantes. Enfin, chez Oxfam, O'Dwyer et Boomsma (2015) donnent la parole à des techniciens de *l'accountability* (*Financial Manager, Controller, Quality Manager*), en charge de la mise en place d'un système interne de qualité.

En synthèse, les ONG doivent répondre à différentes formes d'*accountability*. Pourtant, la littérature détaille comment ces organisations sont de plus en plus orientées vers la remise de comptes chiffrés et destinés principalement aux financeurs, au détriment des autres bénéficiaires potentiels. Les autres formes d'*accountability* sont ainsi mises sous silence. Nous suggérons que ce processus de mise au silence qui passe par le déploiement de plusieurs technologies de contrôles ne se fait pas sans tensions ni résistances au sein de l'ONG. Nous suggérons qu'une prise en compte des micro-pratiques des utilisateurs de ces technologies permet de contribuer à notre connaissance des phénomènes d'*accountability* d'une ONG.

S'inspirant des travaux de Michel Foucault, un courant de littérature a montré que de tels mécanismes rendaient les organisations et les individus gouvernables, disciplinés et normalisés. Néanmoins, cette même littérature suggère qu'il y a toujours des possibilités de résistance à la mise en place et aux manifestations de ces mécanismes : notre question de recherche est donc la suivante : comment les gestionnaires d'une organisation négocient-ils (ou pas) des changements de mécanismes d'*accountability* ? Et quels sont les effets sur la manière dont l'organisation rend compte ?

Après avoir resitué la littérature sur *l'accountability* des ONG, la section suivante présente notre cadre d'analyse.

9 Il s'agit d'organisations locales, situées en Tanzanie, encore qualifiées dans la littérature du développement 'd'ONG du Sud', par opposition aux 'ONG du Nord' qui les financent. Les 'ONG du Nord' répondent à la définition de Rubenstein (2015 p.3). Goddard et Assad mènent une série de 31 entretiens, dont 3 aides-comptables, 3 comptables et 1 trésorier.

3 Cadre d'analyse

Sauder et Espeland (2009) cherchent à comprendre les raisons qui ont amené les écoles de droit américaines à se plier aux *rankings* (classements). Selon la littérature néo-institutionnelle, ces universités auraient dû réussir à rejeter ces classements. D'abord, parce que les organisations dont la performance est difficile à observer et mesurer¹⁰ échappent plus facilement à des mécanismes externes de contrôles (Rowan et Miskel, 1999), ensuite, car le contexte était défavorable à une telle adoption. Les deux auteurs soulignent les controverses autour des *rankings*, plébiscités d'un côté (les candidats et les employeurs) et dénigrés de l'autre (les professeurs et les doyens) ou le coût de mise en place de ces mécanismes. Pour comprendre les raisons de cette adoption, Sauder et Espeland s'appuient sur deux concepts foucauldien, présentés dans les deux sections suivantes. D'abord, à travers les *rankings*, les universités font l'objet d'une surveillance continue, scrupuleuse et à distance. L'interprétation de ces classements par les équipes se manifeste dans trois types de réactions, que Sauder et Espeland qualifient d'angoisse, de résistance ou de séduction vis-à-vis du classement. Chaque comportement facilite l'acceptation plus ou moins explicite des *rankings*.

3.1 Les formes de la surveillance liées à la création de mécanismes de contrôle

Sauder et Espeland expliquent que la surveillance des écoles de droit a pris plusieurs formes: il s'agit d'abord d'une surveillance continue, qui magnifie le détail, et qui amplifie une surveillance à distance.

La surveillance continue se formalise par le fait que l'école est mise 'sous le regard' de plusieurs publics. Elle l'est d'abord à travers les informations qui lui sont demandées par le *ranker* : avant d'être fournie, cette information va exiger de longs mois de préparation et de vérifications entre les divers organes de l'école (admissions, professeurs, doyens, services administratifs). Cette surveillance est routinière dans la mesure où le travail méticuleux de constitution des profils des étudiants, des postes et des salaires qu'ils obtiennent, est quotidien.

Cette surveillance est une surveillance magnifiant le détail. Elle se manifeste par la mise en place d'un archivage méticuleux au-delà des contraintes légales, de création de règles

10 "[...] *decoupling occurs more often in organizations, like schools, where information about productivity is difficult to observe and measure* " (p.65)

compliquées pour s'adapter aux critères des *rankers*. La mise en place d'un appareillage statistique complexe est également symptomatique de cette « *éminence du détail* » (p.70). Enfin, cette attention au détail entraîne toutes les composantes de l'organisation à être impliquées dans la constitution de ces informations pour répondre aux *rankers* mais également aux éventuelles questions en cas de baisse dans le classement. Comme le souligne un doyen « *[La préparation des audits] est extrêmement chronophage mais, à l'issue, la sanction de ne pas se plier à l'exercice est très élevée* »¹¹ (p.71).

Enfin, il s'agit d'une surveillance à distance, car descendre dans un classement peut amener des candidats ou professeurs prometteurs mais lointains à ne pas candidater ; ce phénomène fait des rankings un outil de contrôle « à distance géographique ».

3.2 Les rankings comme mécanismes de contrôle

La création de catégories est centrale au fonctionnement du classement. La constitution du *ranking* fonctionne alors comme un processus de raffinement pendant lequel l'information fournie par les écoles est homogénéisée et normalisée à travers des formules de calcul. A ce titre, « *[...] les dimensions qualitatives [de chaque école] sont transformées en quantités, de telle sorte que la différence est dorénavant exprimée sous la forme d'un écart par rapport à la norme* »¹² (p.73). Le *ranking* rend visible la 'performance' de l'organisation et permet la comparaison et la hiérarchisation des écoles.

Comme le classement établit des indicateurs (comme le nombre d'élèves de sexe féminin, le pourcentage de diplômés trouvant un travail au bout d'un certain délai, le ratio de professeurs par élèves), les classements proposent une vision normée, largement unidimensionnelle de la performance organisationnelle, ce qui amène deux conséquences. D'abord, si une école a choisi une stratégie particulière de recrutement (comme celle de privilégier une communauté), cette spécificité ne sera pas nécessairement reflétée par ces indicateurs. Le processus de catégorisation obscurcit les spécificités de l'école et rend les comparaisons difficiles. Ensuite, à partir du moment où cette norme est communiquée et devient publique, elle acquiert une certaine légitimité ; dès lors, proposer des définitions de la performance alternatives ou même complémentaire devient très compliqué.

11 “[The preparation is] time consuming, and the punishment for not doing it is really high” (p.72)

12 “[...] qualities are turned into quantities and difference is expressed as an interval” (p.73)

3.3 L'internalisation comme condition de permanence des mécanismes de contrôle

Néanmoins, les seules pressions externes ne suffisent pas à maintenir ces mécanismes de contrôle. Les équipes internes réagissent cognitivement et émotionnellement à ces classements, et interprètent les éventuelles conséquences de la montée ou de la descente de leur école dans le classement. Ces interprétations amènent à des réactions d'angoisse, de résistance, ou de séduction vis-à-vis du classement.

Dans le cas d'une réaction d'angoisse, le résultat du classement est interprété comme un élément incontrôlable. Les doyens soulignent qu'ils n'ont qu'une capacité limitée d'action sur leur rang. En effet, comme l'école ne contrôle pas les actions engagées par les autres universités, la baisse dans le classement peut intervenir malgré une préparation minutieuse ou des efforts engagés pour gagner des places dans le classement. La seconde réaction est celle de résister. Pour Sauder et Espeland, résister, c'est néanmoins reconnaître la contrainte du classement : en ce sens, refuser de se soumettre, c'est aussi se construire subjectivement par rapport à ce dernier, et se construire. Enfin, certains doyens peuvent considérer le *ranking* comme une opportunité séduisante à saisir afin de se différencier. Sauder et Espeland y voient une réponse « *ambivalente* » (p.76), une stratégie de « *jeu* » (« *gaming* ») caractérisée « [...] *par des efforts pour manipuler les données des rankings mais sans la volonté d'adresser le problème de fond, qui est celui de l'objectif sous-jacent de la mesure elle-même* »¹³ (p.76). Ce dernier comportement manifeste que le classement est internalisé comme une exigence de changement à laquelle l'organisation doit répondre. Pour Sauder et Espeland, le '*gaming*' est « *la marque d'un doyen sophistiqué* » (« *sophisticated dean* », p.75), c'est à dire d'un doyen capable de repérer les leviers sur lesquels il a prise et les actionner pour espérer en tirer un avantage par rapport à son environnement.

Les écoles de droit américaines ont donc connu une véritable 'bascule' *d'accountability*: l'instauration d'une surveillance continue, dans le détail et à distance s'est matérialisée dans des *rankings* qui ont rendu ces organisations plus visibles. Mais les seules pressions externes ne suffisent pas à pérenniser ces mécanismes : les réactions cognitives et émotionnelles des équipes universitaires entraînent l'internalisation du classement, facilite son acceptation et la reconnaissance de son importance.

¹³ "We define gaming as cynical efforts to manipulate the rankings data without addressing the underlying condition that is the target of measurement" (p.76)

Or, l'enjeu de mesurer la performance revient inlassablement comme un enjeu des ONG. Les concepts mobilisés par Sauder et Espeland nous semblent pertinents pour éclairer comment ces organisations naviguent entre des mécanismes de contrôle externes, lorsqu'elles sont confrontées à des changements de formes *d'accountability*.

Après avoir détaillé les éléments théoriques que nous utilisons pour théoriser nos résultats, la section suivante présente notre méthodologie de recherche.

4 Méthodologie de recherche

4.1 Collecte des données

Nous cherchons à comprendre comment une ONG 'navigue' au milieu de plusieurs formes *d'accountability* ascendante. Pour répondre à cette question, une approche qualitative est utilisée. Neuf entretiens exploratoires (cf. Annexe 2) ont été menés entre Avril et Septembre 2014 avec des gestionnaires (directeurs financiers, responsables du contrôle de gestion) de 'grandes' ONG humanitaires. Ces entretiens, tous enregistrés et retranscrits ont été menés à partir du guide de l'Annexe 3 et ont permis de prendre connaissance des enjeux de ces organisations. Pour compléter notre compréhension des mécanismes *d'accountability* de ces ONG, nous avons complété ces entretiens par cinq autres avec des 'régulateurs' légaux¹⁴ et professionnels du secteur¹⁵ à l'aide du guide de l'Annexe 4. Ces guides n'ont pas fait l'objet d'une communication préalable, ce qui a nous permis de ne pas être trop contraints au moment de l'entretien et de mener cette première vague sur un mode relativement conversationnel (Patton, 2002), tout en conservant une structure autorisant des comparaisons thématiques (O'Dwyer, 2004). Ces 14 entretiens nous ont donné une bonne compréhension des enjeux et des mécanismes *d'accountability* des grandes ONG humanitaires et ont mené à la sélection d'Handicap International comme étude de cas.

14 Au-delà des Commissaires Aux Comptes, il s'agit de la *Cour des Comptes* et l'*Inspection Générale des Affaires Sociales* (IGAS) constituent des organes aux missions et prérogatives relativement identiques, notamment celles « *de s'assurer du bon emploi de l'argent public et d'en informer les citoyens* ». Leurs interventions sont décidées par le Premier Président de la Cour des Comptes et ces deux institutions mènent avant tout leurs interventions sur la base du Compte de l'Emploi et des Ressources. Contrairement au mandat du CAC, qui n'a pas, sauf exception, à mettre en cause les décisions de gestion de l'organisation, la Cour des Comptes et l'IGAS n'hésitent pas à mentionner ces dysfonctionnements dans leurs rapports.

15 Ces organismes de label sont des associations qui attribuent un label qui fonctionne comme un marqueur de confiance pour les donateurs. Pour les ONG humanitaires, le Comité de la Charte et du Don en Confiance est un des organismes 'labellisants' les plus importants.

Chez Handicap International, nous avons réalisé 17 entretiens¹⁶. Nous avons d'abord mené trois entretiens exploratoires, suivis par une phase de cinq semaines d'observation participante à raison de deux jours par semaine entre Février et Mars 2015. Au-delà des entretiens, cette observation participante a consisté en quatre jours de saisie des écritures lors de la clôture des comptes annuels¹⁷ et par l'observation de quatre réunions, dont une avec des auditeurs (cf Annexe 5 et 6). Enfin, au fur et à mesure de notre immersion et d'une relation de confiance qui s'est établie avec Myriam¹⁸, la Responsable du Contrôle de Gestion des Programmes, nous avons eu accès à une centaine de pages de documents internes (tableaux de bord, propositions, rapports financiers et narratifs). Nous avons tenu un journal de bord dans lequel nous avons noté de nombreux commentaires, témoignages et réflexions au cours de moments plus informels, lors de pauses café et de déjeuners à la cafétéria avec Myriam et ses collaborateurs.

Chez Handicap, la sélection des personnes interviewées s'est faite à deux niveaux : Myriam, notre '*informatrice*', a d'abord sollicité son équipe et ses collègues sur la base du volontariat. Le thème générique de l'entretien, communiqué préalablement, était celui de la manière dont Handicap manageait les audits de ses bailleurs, sans que le terme '*d'accountability*' n'ait été mentionné dans l'annonce de l'entretien. Cette première approche a permis de rencontrer des utilisateurs¹⁹ des technologies de contrôles (audits, CER). Afin de disposer d'un échantillon nous permettant d'identifier des évolutions, nous avons sélectionné des gestionnaires 'Expérimentés' (plus de 15 ans de présence chez Handicap), des gestionnaires 'Confirmés' (de cinq à neuf ans), et des 'Juniors' (de un an et demi ans à trois ans). Nous avons fourni un guide d'entretien à Myriam (cf Annexe 7), sans que ce guide n'ait été remis aux interviewés. Comme lors de la première vague, ces entretiens se sont déroulés de manière conversationnelle, tout en bénéficiant d'une structure commune, et permettant des rapprochements thématiques, à la fois entre les entretiens de Handicap et avec ceux de la première vague.

16 Seuls 2 entretiens n'ont pas été enregistrés.

17 Dans ce rôle de 'stagiaire bénévole comptable', notre participation a consisté à passer des écritures comptables, sans effet sur les outils ou les pratiques. Par contre, hébergé au milieu d'une équipe de gestionnaires, ce stage nous a permis de poser de nombreuses questions et de vivre le quotidien de cette équipe.

18 Pour des raisons de confidentialité, les noms des personnes interviewées ont été modifiés.

19 Les fonctions de nos interviewés sont présentées dans l'organigramme de l'Annexe 7.

4.2 Analyse des données

L'analyse des matériaux s'est inspirée des trois grandes étapes recommandées par Miles et Huberman (2003) et O'Dwyer (2004) : nous avons d'abord réduit les données par un codage ouvert assez intuitif (*data reduction*), puis procédé à des regroupements plus pertinents (*data display*), avant d'interpréter nos matériaux (*data interpretation*)

Chaque entretien a été retranscrit, puis reporté dans un tableau à trois colonnes : la première colonne reprend la retranscription de l'entretien, la seconde colonne a servi à coder les paragraphes de l'entretien grâce à un premier niveau de codes-clés relativement ouverts et intuitifs. Comme l'objectif des entretiens est de comprendre comment les effets des mécanismes d'*accountability ascendante* se manifestent et comment les gestionnaires y répondent, le *focus* de ce premier niveau d'analyse a été de coder thématiquement les réponses centrées autour de ces deux thèmes. Notamment, nous nous sommes attachés à identifier quelles étaient les perceptions par les gestionnaires et les 'régulateurs' interviewés des effets de ces mécanismes d'*accountability*, et quelles étaient les réponses, les stratégies et les tactiques des gestionnaires vis-à-vis de ces demandes. Enfin, après une relecture des entretiens, la troisième colonne a servi à mettre en lien, en les opposant ou en les rapprochant, les thèmes identifiés avec d'autres entretiens.

La section suivante présente nos résultats. Nous présentons brièvement quelques éléments de contexte du champ humanitaire français comme 'toile de fond' de notre cas, Handicap International.

5 Résultats

Nous expliquons d'abord que les grandes ONG humanitaires françaises, historiquement financées grâce à la générosité publique, font de plus en plus appel aux financements internationaux (Coordination Sud, 2015)²⁰, Nous suivons ensuite comment la normalisation de l'information comptable dans le secteur a fait émerger le Compte de l'Emploi des Ressources

²⁰ L'étude 2015 de Coordination Sud a porté sur l'évolution des ressources d'un panel de 64 Associations de Solidarité Internationale (ASI), définies comme « *des organisations à but non-lucratif dont l'objectif est d'intervenir hors de France grâce à des actions liées à l'urgence, la réhabilitation, l'éducation, le développement, ou le plaidoyer.* » Le budget d'une 'grande ASI' est supérieur à 10 millions d'euros, celui d'une 'ASI moyenne' est compris entre 1 et 10 millions d'euros, et celui d'une 'petite ASI' est inférieur à 1 million d'euros. Le panel 2015 est constitué de 17 'grandes ASI', 27 'ASI moyennes' et 20 'petites ASI'.

(CER) comme technologie *ad hoc d'accountability* pour les donateurs. Enfin, nous analysons les résultats de notre étude de cas.

5.1 Internationalisation et concentration des financements

Entre 2006 et 2011, les ressources cumulées des ONG humanitaires augmentent de plus de 9 % par an.²¹ Le dynamisme du secteur n'est pas nouveau puisque Quéinnec (2007, p.85) mentionne que les ressources de ces organisations ont progressé de 8.1% entre 1985 et 2001. Au final, sur 30 ans, les budgets des organisations humanitaires ont progressé à un rythme annuel supérieur à 9%.

Cette croissance masque une double bascule : celle de l'internationalisation croissante des financements et celle de leur concentration. Le poids des subventions publiques françaises baisse de 21 % en 2009 à 18 % en 2011, alors que le poids des financements internationaux progresse sur la même période de 78 % à 80 % (Coordination Sud, 2015). Cependant, cette 'manne' internationale ne bénéficie pas à toutes les ONG : les 17 'grandes' ONG du panel « captent [...] même 97 % des ressources en provenance de pays tiers ». Cette internationalisation s'accompagne donc d'un clivage croissant entre, d'un côté des 'grandes' ONG françaises obtenant des financements internationaux, laissant les autres ONG de plus en plus dépendantes des subventions publiques françaises et de la générosité du public.

En conséquence, les associations sont confrontées à l'érosion de la générosité publique, symétriquement à la croissance des bailleurs institutionnels dans leurs budgets. Au sein de ce nouvel équilibre, les 'grandes' ONG absorbent l'essentiel de cette manne internationale.

Ces transformations amènent les 'grandes' ONG françaises à une concurrence accrue pour capter des financements internationaux. Ce phénomène d'internationalisation des financements n'est pas spécifique aux ONG françaises (McCandless Baluch, 2012; Ridder, & McCandless, 2010 ; Ryfman, 2009) : il s'accompagne d'une internationalisation des gouvernances, des structures et des mécanismes de contrôles (Rubenstein, 2015) de ces nouveaux financeurs. Certaines ONG rendent donc compte à travers les outils des bailleurs et ceux, comme le Compte d'Emploi des Ressources, mis en place pour informer les donateurs individuels et l'Etat ; nous détaillons cet outil dans la section suivante.

²¹ Sur la même période, le taux de croissance du PIB français s'est élevé à +1% (source : données.banquemondiale.org ; consulté le 4/01/15)

5.2 Le Compte de l'Emploi des Ressources : un mécanisme d'*accountability* vers les donateurs détourné à des fins de *ranking*

Compte-tenu du poids important des dons privés dans les budgets des ONG humanitaires françaises (60% en 2011), l'utilisation de ces dons est extrêmement encadrée. Suite au scandale de l'Association pour la Recherche contre le Cancer en 1991 (détournement massif de fonds à des fins privées par le dirigeant de l'ARC), l'Etat français a institué le *Compte de l'Emploi des Ressources* (CER) comme document obligatoire pour toute association faisant appel à la générosité publique. Conçu pour garantir une plus grande transparence de l'utilisation des fonds vis-à-vis des donateurs individuels et de l'Etat, ce document (Annexe 1) détaille les dépenses de l'ONG en trois catégories : les *Missions Sociales* (argent investi pour financer les actions de l'ONG), les *Frais de recherche de fonds* (comme des dépenses de marketing direct) et les *Frais de Fonctionnement* (dépenses des fonctions support et des infrastructures de l'ONG). Comme la catégorisation des charges relevant de ces trois catégories relève de l'autorité du Conseil d'Administration de l'ONG, l'élaboration du CER est basée sur des clefs de comptabilité analytique propres à chaque ONG. Depuis 2005, le CER fait partie des Comptes Annuels de l'ONG, ce qui en fait un document couvert par l'opinion des Commissaires Aux Comptes, sans qu'il existe pourtant un référentiel comptable commun au secteur. En 2008, de nouvelles règles d'homogénéisation du format et du contenu du CER sont entrées en vigueur pour « *donner une image fidèle et transparente de l'information financière selon des bases communes et comparables à toutes les associations et les fondations, quelles que soient leurs modalités et conditions de financement* » (Annexe 2 du règlement CRC 2008-12).

Ces modifications progressives du CER matérialisent la volonté de normalisation de l'information comptable, afin de faciliter les contrôles des 'régulateurs' légaux ou professionnels du secteur. Un des effets collatéraux de cette normalisation est l'utilisation du CER à des fins de *ranking* et de *benchmarking* par des organismes privés, autoproclamés 'surveillants' du secteur humanitaire, à l'image des *Nonprofit Watchdogs* américains (Bhattacharya *et al.*, 2009 ; Cnaan, 2011 ; Sloan, 2009 ; Tinkelman *et al.*, 2007). Ces organismes s'appuient notamment sur le calcul du ratio « *Frais de collecte + Frais de fonctionnement / Dépenses totales* » pour en faire *une* mesure de la performance de

l'organisation. Depuis 2008, la *Fondation Entreprises Prométheus*²² établit un « *baromètre des ONG* » et calcule un « *pourcentage de transparence* » établi à partir d'une combinaison d'informations collectées sur les sites internet des ONG et de réponses volontaires.

Des magazines de presse économique généralistes comme *Capital* et *Challenges* établissent depuis trois ans un « *classement des ONG* » sur la base de calculs issus du CER. Ces classements permettent de différencier rapidement, grâce à des *smileys*, des feux de signalisation, ou des commentaires comme « *flambeuse* » ou « *vertueuse*, les organisations « *bien gérées* » de celles qui « *peuvent mieux faire* », celles qui sont « *mal gérées* », et de celles qui sont « *à éviter* ».

En synthèse, la normalisation du CER a pour objectif d'assurer une traçabilité des dons individuels. Sur cet outil, des pratiques de *ranking* et de *benchmarking* entre ONG se sont greffées. Même si ces pratiques sont contestées, le CER constitue un mécanisme rendant l'ONG plus transparente pour ses donateurs.

C'est dans ce contexte de 'basculer' des financements et de rôle contesté du CER qu'Handicap International, une des grandes ONG françaises, doit financer sa forte croissance ; la section suivante présente Handicap et certains de ses enjeux.

5.3 Le cas Handicap International

Nous présentons ci-dessous plusieurs particularités d'Handicap International pour contextualiser les changements auxquels l'association est confrontée depuis quatre ans.

5.3.1 Histoire et activités de Handicap International

Créée au début des années 1980 par deux médecins et quelques membres de leur famille, Handicap International (ou Handicap) est aujourd'hui l'une des plus grandes ONG humanitaires française, avec un budget d'environ 140 millions d'euros. En 2014, Handicap, avec plus de 3.000 collaborateurs dans le monde, intervient dans près de 60 pays et plus de 300 projets dont la majorité en Asie et en Afrique.

Handicap intervient à travers une large palette d'activités : des interventions d'urgence dans lesquelles l'association met à disposition des populations sinistrées des biens essentiels ; des actions de prévention et de santé, notamment dans des camps de réfugiés et

²² <http://www.fondation-prometheus.org/wsite> - Consulté le 6/8/2015

déplacés ; des actions de déminage²³ ; et des programmes de réadaptation qui se concrétisent par la pose de prothèses. Handicap mène également des campagnes de sensibilisation aux dangers du maniement des armes légères dans ses pays d'intervention, ainsi que des plaidoyers à un niveau international afin de limiter l'utilisation des mines anti-personnels.

Dans son Rapport Annuel 2014, Handicap mentionne avoir aidé plus d'un million de personnes grâce à ses activités de déminage et plus d'un demi-million de personnes à travers ses autres actions. Le Siège de Handicap International est à Lyon, où il compte environ 300 personnes, en charge du pilotage des programmes, de la collecte de fonds et des fonctions plus *corporate* de Direction Générale, de Direction Financière ou de Direction des Ressources Humaines.

5.3.2 Les enjeux du financement de la croissance

Comme la plupart des grandes ONG, Handicap connaît depuis plusieurs années une forte croissance de ses ressources. Sur les quatre dernières années, son budget augmente de 117 M€ à 136 M€ (Tableau 3).

Tableau 3 – Ressources de Handicap International (en M€ - 2011 à 2014)

2011	2012	2013	2014
117	119	125	136

Sources : Rapports Annuels HI 2011, 2012, 2013, 2014

Comme l'indique le Tableau 4, cette croissance d'environ +7% - sensiblement comparable à celle du secteur humanitaire français (+9%) - s'accompagne d'un 'glissement' continu et significatif des financements de Handicap. Entre 2011 et 2014, le taux des ressources privées décroît de -10% (de 52% à 41% des ressources), alors que celui des financements institutionnels progresse de +10%. Au final, Handicap stabilise ses ressources privées à hauteur de 60 M€ depuis plusieurs années, en finançant son développement grâce aux bailleurs institutionnels qui passent de 56 M€ en 2011 à 80 M€ en 2014. Jérôme, le Directeur Général de Handicap, explique notamment cette croissance des budgets par des terrains d'intervention toujours plus nombreux et des besoins financiers toujours plus élevés. La stabilité globale du nombre de donateurs (cf Tableau 4) est justifiée par la difficulté à rajeunir la base des donateurs. Handicap a donc de plus en plus recours aux financements

²³ Même après la fin de conflits armés, des 'restes explosifs' (mines anti-personnel, bombes) enfouis dans le sol ainsi que des zones de stockage d'armes et de munitions continuent de 'polluer' certaines régions

publics, français et internationaux, pour financer ses activités: son ‘portefeuille’ de financeurs compte environ 80 bailleurs, pour des budgets de 10.000 euros à plus de 500.000 euros.

Tableau 4 – Origine des ressources de Handicap International (2011 à 2014) ⁽¹⁾

Origine	2011	2012	2013	2014
Ressources Privées ⁽²⁾	52%	50%	47%	41%
Financements publics	47%	49%	51%	57%
Autres ⁽³⁾	1%	1%	2%	2%
Nombre de donateurs ⁽⁴⁾	352.000	353.000	360.000	350.000

(1) Sources : Rapports Annuels HI 2011, 2012, 2013, 2014.

(2) Dons individuels et mécénat d’entreprises et de fondations

(3) Il s’agit principalement de ventes de produits du commerce équitable.

(4) Notre estimation.

5.3.3 La multiplication des audits bailleurs

La multiplication de ces financements entraîne une augmentation mécanique, car contractuelle, du nombre d’audits des contrats de financements des bailleurs. Comme l’indique le Tableau 5, en six ans, le nombre d’audits bailleurs chez Handicap a plus que doublé.

Tableau 5: Nombre d’audits bailleurs Handicap (2008 – 2013)

2008	2009	2010	2011	2012	2013
47	59	71	85	104	109

Source : Lettre des fonds institutionnels – Handicap International (Janvier/ Février / Mars 2015)

Handicap revendique d’être très actif à questionner la prolifération des mécanismes *d’accountability*. Dans une revue professionnelle, Loïc, Directeur Qualité et Normes de Handicap, critique notamment la concurrence de plusieurs initiatives visant à décerner des ‘labels qualité’ aux ONG. Pour Loïc, « *ces initiatives répondent aux préoccupations d’organismes travaillant sur les normes [...] – et des bailleurs qui les financent - mais ne constituent pas une réelle priorité [pour les ONG]* » (Humanitaires en Mouvement, 2015). Loïc ajoute que ces initiatives, « *[...] non seulement ne [remplaceraient] pas les contrôles et audits existants, mais [devraient] constituer une charge supplémentaire pour [les ONG], déjà largement contrôlées par les bailleurs institutionnels, ceux-là même à qui [ces initiatives entendent] offrir un nouveau levier de sélection des ONG au nom de la qualité* » (Humanitaires en Mouvement, 2015).

Comme Handicap a de plus en plus recours aux bailleurs, l’organisation multiplie également le nombre de contrats de financements, et, simultanément, le nombre d’audits, technologie de contrôle des bailleurs. En même temps, en tant que bénéficiaire de la

générosité publique elle rend également des comptes aux donateurs *via* le Compte de l'Emploi des Ressources, autre technologie *d'accountability*.

Après avoir présenté le contexte du secteur humanitaire français et brièvement introduit Handicap International, la section suivante détaille nos résultats.

5.4 Résultats

Nous montrons comment les gestionnaires de Handicap réagissent aux différentes technologies de contrôles qui leur sont imposées. Premièrement, nous suivons les réactions pour tenter de mettre les audits à distance : ces réactions sont d'abord rhétoriques, opérationnelles et tactiques ensuite. Deuxièmement, nous revenons sur les réactions des gestionnaires vis-à-vis du Compte de l'Emploi des Ressources. Troisièmement, nous suggérons qu'en contrepoint des tactiques de mise à distance, certains comportements favorisent la diffusion des exigences *d'accountability* chez Handicap.

5.4.1 Le discours sur le manque de confiance

La première réaction est une réaction rhétorique. Le discours des gestionnaires consiste à contester le contrôle comme manque de confiance, comme le souligne Jérôme²⁴, le nouveau Directeur Général d'Handicap :

Jérôme: [...] de plus, on a une organisation en surmenage, avec des niveaux de stress qui sont très importants et des niveaux de rémunération qui sont en moyenne 30 % plus faible que ceux des autres secteurs ! Tout le monde a fait clairement des choix et des sacrifices pour travailler dans ces organisations. Et en plus, on est considérés comme piquant dans la caisse !

Selon Jérôme, l'enjeu est aussi celui des conséquences sur le 'moral' de ses équipes. En é/(in)voquant les '*choix et les sacrifices*' consentis par celles-ci, Jérôme suggère que la 'mission' qui anime ses équipes devrait suffire pour induire une confiance *a minima* et réduire le niveau de surveillance. On pourrait penser qu'il s'agit de l'opposition entre une logique de transparence financière imposée par l'extérieur et une logique de 'vocation humanitaire' désintéressée, mais ce « *déséquilibre inacceptable* » (Jérôme) masque un premier risque, celui de la constitution des équipes :

Jérôme : Nous avons la complexité d'une multinationale mais pas les volumes. C'est difficile d'arriver à trouver des contrôleurs de gestion avec un tel niveau d'exigence qui augmente ! Il nous faut des contrôleurs de gestion qui parlent anglais mais on n'a pas

²⁴ Nommé en 2014, à la suite du départ du fondateur historique de l'organisation

moyen de les payer avec les niveaux de salaire qu'on a. [...] Impossible de trouver un accord avec les bailleurs européens. C'est un déséquilibre inacceptable.

Le *verbatim* ci-dessus révèle en quoi cette « *dynamique de méfiance* » (Roberts, 2003) contraint Handicap: au-delà des « *niveaux de stress importants* » ces contraintes posent un problème structurel à l'organisation, celui du recrutement et à terme de la capacité opérationnelle de l'organisation.

Mais ce discours masque également un second risque, celui des coûts associés aux activités de contrôle :

Jérôme : Quand j'ai su qu'il y avait 136 audits par an, les bras m'en sont tombés ! J'ai tout de suite demandé le chiffrage du coût de l'audit dans l'organisation, sachant que nos auditeurs ne nous font payer que 50 % du temps réellement passé [sur les audits]. Quand on parle de ce problème là aux bailleurs américains et européens, on a affaire à des artistes finis !

Ce qui est intéressant, c'est que Jérôme dévoile que les coûts d'audit actuels de Handicap sont probablement sous-valorisés de moitié. Si les auditeurs envisageaient de facturer le prix réel, les coûts d'audit pourraient menacer la pérennité économique de Handicap, alors que l'organisation considère déjà n'avoir ni les ressources financières ni humaines pour répondre aux demandes actuelles.

Au-delà de cette rhétorique, les équipes d'Handicap pilotent leurs auditeurs avec plus ou moins de cynisme.

5.4.2 *La multiplication des tactiques de 'gaming'*

Une des tactiques consiste d'abord à résister ouvertement à la pression des auditeurs. Mais cette capacité de résistance frontale aux demandes d'informations de plus en plus intrusives reste l'apanage de cadres expérimentés, comme Myriam, Responsable du Contrôle de Gestion :

Observateur : Une des possibilités [*pour mettre les auditeurs à distance*] serait de dire que vous ne pouvez pas ou plus fournir l'information ? C'est possible ?

Myriam : Ben du coup, tu sais bien comment on fait dans le privé !? [...] on leur dit : « *Mais là, nous n'avons pas à vous fournir cette information et répondre à cette question* ». De temps en temps, ils commencent à aller au-delà [*de leur mandat*] et on est toujours obligés de ramener les auditeurs vers les instructions strictes de leur mandat. On leur dit : « *Vous deviez regarder ça et pas ça. Le devis qu'on vous a signé, c'est telle chose, donc n'allez pas au-delà.* »

Malgré son expérience récente chez Handicap (trois ans), Myriam capitalise sur son expérience de dix ans comme Contrôleur Financier dans un grand groupe coté. Elle 'recadre'

les questions des auditeurs qu'elle estime 'hors scope', mais cette tactique ne peut être efficace que si les auditeurs considèrent le / la 'résistant (e)' comme légitime par rapport à leurs propres critères, qui sont ceux du privé.

L'autre tactique consiste à orienter les auditeurs vers des 'raccourcis techniques' pour que l'audit soit moins coûteux, ce qui suppose une expertise des projets humanitaires, comme celle de Pauline, Responsable Ressources Bailleurs, et depuis 15 ans chez Handicap :

Pauline : On est en constant travail avec eux pour réduire le nombre de pièces revues tout en leur permettant de dire [*au bailleur*] qu'ils les ont revues (*rires*)...Par exemple, on paye un loyer [*d'un expatrié*] et ils veulent vérifier tous les loyers mensuels. Nous, on leur donne la première quittance et la dernière, et on leur dit que c'est pas la peine de voir les neuf autres intermédiaires, et *idem* sur les coûts récurrents [*comme les loyers des voitures sur les terrains*] et ils notent qu'ils ont revu 100% de ces dépenses là, même s'ils n'en ont vu que 20% ; c'est ce qu'ils appellent la *rationalisation*, et ça leur permet d'atteindre leurs objectifs de couverture en diminuant leurs travaux (*rires*).

Sans expérience ou expertise à faire valoir, certains contrôleurs de gestion font preuve de plus de 'cynisme' défini par Sauder et Espeland (2009) « [...] *par des efforts pour manipuler les données des rankings mais sans la volonté d'adresser le problème de fond, qui est celui de l'objectif sous-jacent de la mesure elle-même* ». Mihaela, une jeune contrôleuse de gestion (un an et demi d'ancienneté) nous illustre cette tactique :

Mihaela : Et donc, sur l'audit du Népal, je n'ai eu aucune dépense inéligible !

Observateur : Super ! Vous avez fait comment ?

Mihaela : Et ben, je me suis arrangé pour qu'il n'y en ait pas (*rires*). Par exemple, on avait budgété la création d'un site intranet en Chine. L'auditeur voulait avoir la preuve que le site fonctionnait mais le fournisseur en Chine n'avait aucune obligation juridique de nous fournir cette information là. Donc comme on n'avait pas de preuves [...] j'ai enlevé ces dépenses et j'en ai mis d'autres d'un même montant dont j'avais les preuves et que je pouvais faire financer, parce que j'avais les preuves. Pour prouver [*l'existence du site Intranet*], on aurait dû prendre des photos du site, ou des impressions d'écran ! Et bref, la dépense a été sortie du rapport final !

Faute de pouvoir prouver à l'auditeur la conformité du site intranet, Mihaela préfère arbitrer et s'autocensurer. Tactiquement, Mihaela ne questionne pas le bien-fondé du contrôle et on peut déceler dans cet arbitrage le cynisme de Sauder et Espeland (2009). Plutôt que de risquer la mention par les auditeurs d'une dépense inéligible qui peut être interprétée par le bailleur comme un signal de non-maîtrise des opérations, Mihaela choisit de faire porter le coût du financement du site sur les fonds propres d'Handicap,

Ce cynisme peut être parfois plus explicite, comme Loïc ci-dessous :

Loïc : La France et l'UE vont vérifier si je suis une organisation fiable [...] Au final, ça génère des coûts et je ne sais pas si ça va nous tuer, parce qu'on pourrait dire : « *On va juste être les meilleurs dans nos réponses aux audits, et du coup on va tuer les autres* »

parce qu'on est meilleurs ». Mais on entre dans une lutte bureaucratique et si ça se trouve, ça va pas nous tuer du tout et nous faire survivre.

« *Etre les meilleurs dans [les] réponses aux audits* » revient à fournir une impression de confort supplémentaire aux financeurs, une sorte d'avantage concurrentiel séduisant, facilitant la négociation de financements complémentaires tout en excluant *de facto* certaines ONG de la course aux financements.

Paradoxalement, ces tactiques aboutissent à conférer au 'montant de dépenses inéligibles' un statut privilégié de mesure de la performance organisationnelle :

Pauline : Ca ne sert à rien [les audits bailleurs] et ça coûte énormément [...] Regarde, l'année dernière, les auditeurs ont audité pour près de 64 millions d'euros de dépenses et ils n'ont trouvé que 53.000 euros de dépenses inéligibles. Et tout ça pour avoir donné pour [plus de 200.000 euros] aux auditeurs !

Observateur : Ca me paraît trop beau ! Comment est-ce que vous faites pour parvenir à de tels résultats ?

Pauline : On est de bons négociateurs !! (*Rires*)

Lorsqu'on décrypte les tactiques pour repousser des demandes *d'accountability* toujours plus intrusives, c'est finalement la métaphore du « jeu » plus ou moins cynique qui domine. Au-delà de la rigueur des comptes et des procédures, comme l'enchaînement des tactiques de 'gaming' est bien mené, comme le dit Pauline, « *les auditeurs ne trouvent rien* » ; la 'règle du jeu' est d'obtenir un 'zéro dépenses inéligibles'. Handicap peut alors habilement afficher auprès de ces bailleurs ce 'zéro défaut' comme un *proxy* de sa performance organisationnelle.

En synthèse, à l'instar du « *doyen sophistiqué* » de Sauder et Espeland (2009, p.75), les '*gestionnaires sophistiqués*' de Handicap ont conscience des imperfections des audits et des auditeurs et savent en tirer parti. Ces tactiques contribuent à consacrer le 'zéro dépenses inéligibles' comme un indicateur de la performance organisationnelle.

Nous revenons brièvement dans la prochaine section sur les discours et les tactiques autour du Compte de l'Emploi des Ressources, technologie de contrôle des donateurs et de l'Etat.

5.4.3 *Le Compte de l'Emploi des Ressources : un mécanisme disciplinaire au nom des donateurs*

Initialement créé en 1991 comme un outil d'information des donateurs, le Compte de l'Emploi des Ressources (CER) a été progressivement normalisé. Nous décrivons comment cette normalisation aboutit à une hiérarchisation - imparfaite et inachevée - entre dépenses « *nobles* » et « *non-nobles* », et à une catégorisation – très contestée - des ONG françaises.

La normalisation du CER renforce la catégorisation des différents types de charges ; cette catégorisation cristallise l'attention du lecteur du CER entre, d'un côté, les dépenses engagées pour mener à bien les Missions Sociales de l'ONG et, par opposition, les autres dépenses, telles que les frais de collecte et de fonctionnement de l'ONG. Ce ratio « *Frais de collecte + fonctionnement / Dépenses totales* », de l'ordre de 20% en moyenne, est présenté par certains acteurs comme une mesure de la performance de l'ONG. Plus le ratio est élevé, plus il est susceptible d'être interprété comme un signe que l'ONG consacre trop de ressources à récolter des fonds et à pérenniser des structures administratives, et ce aux dépens des fonds envoyés sur le terrain. Cette interprétation renvoie aux préoccupations de certains financeurs chez O'Dwyer et Unerman (2008), pour lesquels il s'agit de prouver « *comment le public qui investit [chez Amnesty] en a pour son argent* »²⁵ (p.814). Le CER entraîne donc un premier classement autour des natures de coûts, hiérarchisant les investissements « nobles » et les coûts « non-nobles » :

Monique (Directrice Financière, Handicap) : tout le monde veut que le pognon, il aille sur le terrain ! Et le terrain, pour eux [*les surveillants en général*] c'est là-bas ! Quand on sait qu'ici, il y a deux étages qui sont occupés par la Direction des Programmes, avec les Contrôleurs de Gestion et les Comptables de programmes etc. Et ben ces coûts là, ça ne fait pas partie des coûts nobles, voilà ! Les coûts nobles, ils sont là-bas, c'est quand on achète une voiture, une machine à déminer.

Monique souligne que cette hiérarchisation focalise l'attention sur les Missions Sociales (*les coûts nobles*) et dévalorise symétriquement le rôle vital des fonctions supports (dont elle fait partie). Improprement catégorisés comme coûts '*non-nobles*' selon elle, les frais de structure sont indispensables, car ils permettent de récupérer des fonds, mais également d'animer et de coordonner les projets terrain.

Même si la normalisation de 2008 se traduit par la convergence des formats et des contenus du CER, les règles analytiques de catégorisation des différents coûts entre '*Missions Sociales*' et '*autres coûts*' n'ont, elles, pas été normalisées pour autant. Même encadrées, ces règles sont spécifiques à chaque ONG:

Associé1, Auditeur1 : Comme tout le monde a compris que la communication financière qui est derrière [*le CER*] est importante pour fidéliser les donateurs et en avoir d'autres...Et ben, ils te font des beaux camemberts pour t'expliquer qu'avec 100 euros, ils en dépensent 80 ou 90 pour la cause, et dedans, en fait...En réalité, tu peux faire un subtil habillage.

25 "[...] to show how this "investing" [...] public got "bang for their bucks"" (p.814)

L'auditeur constate que, dès lors qu'aucune règle commune n'existe, rien n'interdit au Conseil d'Administration de l'ONG de choisir des options spécifiques sur la distinction entre dépenses liées aux missions sociales et autres coûts, à partir du moment où l'explication est fournie dans une annexe des Comptes Annuels. La première conséquence est que les dépenses liées aux missions sociales peuvent inclure des frais de siège, la seconde conséquence est que la hiérarchisation peut-être finalement faussée.

Comme dans le cas des audits bailleurs, les gestionnaires de Handicap s'appuient sur leurs expertises pour interpréter le cadre normatif :

Monique : Même s'il y a un cadre normatif [...] il reste que la base du Compte de l'Emploi des Ressources, c'est bien la comptabilité analytique : elle contient bien la répartition des coûts et chaque organisation se donne ses règles, ses propres règles de répartition des coûts. Et donc, si déjà, dans les normes de comptabilité générale, il y a de la marge pour l'interprétation, en comptabilité analytique, il y en a beaucoup plus !

Même si le jeu consiste à naviguer et mobiliser la souplesse de la comptabilité analytique, Monique ne cache pas que la pression liée au *benchmarking* peut avoir des effets potentiellement négatifs :

Monique : Ben, disons que toute la problématique dans cette histoire, c'est d'avoir des frais de fonctionnement bas ! Alors qu'on n'est pas comparables à [*une autre ONG*]. Et on compare des choux et des patates !

Observateur : Mais qui est-ce qui veut comparer ? C'est le Comité de la Charte ?

Monique : Eh bien c'est toute la réglementation...La Cour des Comptes. Ce Compte de l'Emploi des Ressources, il est à l'origine de ces ratios, puisqu'il faut rendre cette information simple. Qu'est-ce qu'il va faire le journaliste ? Et plus d'une fois on a été confrontés à des publications, dans lesquelles ils prennent une vingtaine d'organisations [...] et puis ils les mettent dans un tableau et puis on a tous les frais de fonctionnement et donc on est tous confrontés à la même problématique. De là à essayer de mettre le plus de coûts dans les Missions Sociales, il n'y a qu'un pas. Ah, mais là, je parle trop !!

Monique suggère qu'utiliser le CER comme outil de *benchmarking* peut induire des choix comptables discutables, transformant ainsi potentiellement le '*jeu cynique*' (*gaming*) en '*tricherie*' (*cheating*),

En conclusion, les équipes d'Handicap retournent les faiblesses des mécanismes de contrôle externes, quel que soit l'outil de contrôle. Que ce soit à travers l'affichage symbolique du 'zéro dépenses inéligibles' ou la 'navigation' dans les règles plus fluides de la comptabilité analytique, les gestionnaires travaillent pour en tirer parti. Le principe même des contrôles, ceux formels des bailleurs ou plus distanciés et indirects des donateurs, n'est pas contesté sur le fond de telle sorte que le « *gaming* » domine.

La section suivante illustre qu'en dépit de ces tactiques qui mettent à distance les exigences de rendu de compte, certains comportements amènent symétriquement la diffusion de ces exigences : nous décrivons comment le Comité des Audits et le phénomène de professionnalisation des gestionnaires d'Handicap constituent ces canaux de diffusion.

5.5 Prendre l'*accountability* au sérieux

Le Comité des Audits a été créé en 2013. Présidé par Jérôme, (DG), il est composé par des 'humanitaires chevronnés', comme Monique (Directrice Financière, 20 ans chez Handicap), Pauline (Référents Bailleurs, 15 ans chez Handicap), et animé par Loïc, (Directeur Normes et Qualité, 23 ans chez Handicap).

Alors que nous nous étonnons qu'il existe un Comité *des* Audits, alors que nous connaissons surtout *des* Comités *d'*Audit dans le secteur privé, Loïc fait le commentaire suivant:

Loïc : [...] . Avant [*en parlant de la gestion des contrôles et des audits*], on était juste en réaction... Je ne dis pas que c'était mal fait, mais, bon... On prend un contrôle de la Cour des Comptes sur la tête et on s'organise pour y répondre ; on prend un tel audit : on s'organise pour y répondre ; on a telle polémique, telle controverse avec la presse : on s'organise pour y répondre... Ca devenait un tel volume, qu'à la fin, il vaut mieux dire :
« *C'est un dossier permanent, ce ne sont pas des réponses à apporter au coup par coup parce qu'il y a telle ou telle actualité...* ».

« *L'actualité* » se transforme en « *dossier permanent* » et conduit à la création d'un Comité pour répondre aux différentes demandes des surveillants, qu'ils soient bailleurs, Cour des Comptes ou presse. Un des rôles du Comité est de faire en sorte que Handicap soit en vigilance constante :

Observateur : Et le Comité agit de quelle manière ?

Loïc : Comme les contrôles demandent une exigence constante, donc au lieu de mobiliser X, Y ou Z en fonction de l'actualité, on traite le sujet de manière constante et on coordonne les réponses et on se met dans une lecture globale et une diligence permanente sur ces exigences de rendu de comptes [...] qui viennent des audits bailleurs mais aussi de la Cour des Comptes, ou des enjeux média. [...] La prise en compte [...] des exigences de rendus de comptes, ça a été de structurer [*notre réponse*] autour d'un organe [*comme*] le Comité des Audits.

Le Comité des Audits est destinataire de l'ensemble des remarques, avis et recommandations des différents surveillants. Aucune réponse externe à un audit ou une enquête ne se fait sans son accord préalable : le Comité est par exemple l'interlocuteur privilégié du Comité de la Charte avec lequel il négocie le scope de sa certification. C'est du Comité qu'émanent les réponses lors de controverses avec le grand public et c'est au nom du

Comité que Pauline écrit dans un document interne que « *les audits bailleurs [...] couvrent un large panel de notre travail et sont donc l'affaire de tous [...] chacun dans son domaine de responsabilité doit donc garder trace de ce qu'il fait et doit être prêt à fournir la documentation aux auditeurs* ». ²⁶

En insistant sur le fait que la préparation et le succès des audits sont « *l'affaire de tous* », le Comité des Audits contribue à modifier directement la perception en interne de l'importance des demandes *d'accountability* : la vigilance continue et scrupuleuse que réclame Pauline à ses collègues positionne le Comité des Audits en une sorte de 'surveillant interne' des activités de Handicap. Métaphoriquement, le Comité agit comme une 'caisse de résonance' des pressions externes en modifiant probablement la perception de ces exigences.

Le Comité des Audits constitue un canal direct à travers lequel les pressions *d'accountability* prennent pied de l'extérieur vers l'intérieur de l'ONG. Mais ce canal n'est pas le seul : indirectement, la professionnalisation des gestionnaires aboutit à des effets similaires, comme l'illustre le cas du *Pot Commun Expatriés* ci-dessous.

5.5.1 *La professionnalisation des gestionnaires humanitaires: travailler 'comme dans le privé'*

Nous demandons à Myriam ce qui l'a le plus étonné en intégrant Handicap après son expérience du secteur privé. Elle répond que « *c'est la notion du temps* » :

Myriam : [...] A l'avant-veille de la date de la clôture des comptes annuels [...] on m'a dit : « *Ben de toute façon on aura une semaine de plus* ». Donc moi j'ai dit : « *Ben non, si on vous donne une date, c'est qu'il n'y a pas une semaine, sinon on vous aurait déjà donné une semaine, donc il n'y a pas de raisons* ». La réponse que j'ai eue c'était : « *Ah bon ! Mais parce que, chaque fois, de toute façon, on nous donnait plus : si on avait besoin de 10, et qu'on demandait 12, on avait 12* ». Et moi j'ai dit : « *Mais la vie, elle ne marche pas comme ça. Si vous avez une fête à préparer, et si vous n'êtes pas prêts, vous n'allez pas dire : et bien je vais la reporter d'une semaine. C'est pareil quoi.* »

En important de nouveaux référentiels chez Handicap, Myriam bouscule la logique 'historique' de clôture des comptes : en soulignant que les délais de *reporting* sont désormais tenus grâce à des plannings de clôture et que les documents comptables sont sortis dans les temps, Myriam contribue à renforcer l'idée que « *being accountable matters* ».

²⁶ Lettre des fonds institutionnels, Janvier, Février, Mars 2015 ; Handicap International. Le gras est celui du document original.

Néanmoins, être de plus en plus en plus ‘professionnel’, au sens où l’entend Myriam, a des effets inattendus, comme le cas du *Pot Commun Expatriés*.

Chez Handicap, le coût d'un expatrié varie significativement entre les pays. Pour éviter qu'un programme faiblement doté en budget, mais nécessitant une expertise pointue, renonce à cette ressource faute de ressources, Handicap gère un *Pot Commun Expatriés*. Ce *Pot Commun* consiste à faire la somme des salaires de tous les expatriés, incluant les *coûts localisés*, comme les loyers, les coûts locaux de protection, les frais d'électricité ou les coûts de dératisation des maisons. Afin de gommer les différences entre pays, le *Pot Commun* consiste à calculer un coût moyen pondéré de chaque expatrié : chaque projet supporte donc un coût d'expatriés égal au nombre de mois de ‘consommation’ d'un expatrié valorisé à ce coût moyen pondéré.

Myriam nous explique que grâce à une organisation plus rigoureuse des tâches comptables, elle dispose désormais d'une connaissance plus fine de ces coûts localisés. Elle explique comment les auditeurs se sont repositionnés par rapport à cette connaissance plus fine des coûts de l'ONG :

Myriam : Nous, on est de plus en plus professionnels. Et à partir du moment où ce que vous amenez est de plus en plus professionnel, les auditeurs approfondissent de plus en plus. Du coup, vous pouvez aller chercher d'autres choses. Maintenant, on essaie d'affecter ces coûts localisés par pays et de les sortir du Pot Commun...Pour nous, c'est plus précis...Mais bon, voilà, avant, les auditeurs, ils acceptaient le Pot Commun et maintenant qu'ils savent qu'on peut être précis, ils veulent auditer nos coûts délocalisés.

Même si Myriam va mobiliser ses tactiques précédentes pour atténuer les nouvelles exigences des auditeurs, elle est consciente que c'est elle qui va indirectement permettre aux auditeurs d'accéder à une vision plus intime des opérations de Handicap. A leur tour, ces nouvelles demandes des auditeurs risquent de conduire Myriam à exiger de renforcer les procédures comptables.

En synthèse, nos résultats montrent la position mouvante mais finalement parallèle des équipes d'Handicap face à deux mécanismes d'*accountability* ascendante: d'un côté, les audits des bailleurs et de l'autre le Compte de l'Emploi des Ressources. Au-delà d'un premier niveau de discours dénonçant le manque de confiance, les gestionnaires de Handicap s'appuient sur des tactiques de « *gaming* » plus ou moins élaborées. Sur les audits, le ‘but du jeu’ des gestionnaires est d'obtenir un ‘zéro dépenses inéligibles’, c'est à dire faire attester que toutes les dépenses engagées par Handicap sont conformes au demandes du bailleur, Sur

le CER, le ‘but du jeu’ est également d’obtenir, en mobilisant la souplesse de la comptabilité analytique, que les ratios soient le plus favorables possibles.

Nous montrons cependant que ces tactiques ont leurs limites : ‘à force de trop jouer’, pourrait-on dire, l’indicateur ‘zéro dépenses inéligibles’ accède à un statut de mesure privilégiée mais unidimensionnelle de la performance de Handicap. Nous montrons ensuite qu’Handicap modifie ses pratiques de gestion : d’abord, le nouveau Comité des Audits participe directement à modifier la perception interne des exigences *d’accountability*. Ensuite, l’importation d’une logique gestionnaire chez Handicap joue un rôle indirect : à travers ces nouveaux recrutements, de nouvelles méthodes issues du privé accroissent la transparence interne de l’ONG et offrent aux auditeurs l’opportunité de se rapprocher un peu plus du cœur opérationnel de Handicap.

Dans cette dernière section, nous discutons certains de nos résultats, présentons nos pistes de contribution tout en présentant les limites du papier et quelques pistes de recherche.

6 Discussion, contributions, limites et pistes de recherche

Dans cette section, nous mettons nos principaux résultats en perspective, avant d’identifier nos pistes de contributions. Nous discutons d’abord les comportements d’angoisse, de résistance et de séduction identifiés chez Handicap en les nuancant. Nous revenons ensuite sur les effets indirects de la professionnalisation des gestionnaires de l’ONG. Nous proposons pour conclure quelques limites et pistes de recherche.

6.1 Nuancer les comportements d’angoisse : un ‘pathos de l’indignation’ ?

L’angoisse liée à l’accumulation des mécanismes d’*accountability ascendante*, audits et Compte de l’Emploi des Ressources, se manifeste d’abord par du discours. A un premier niveau, ce discours reflète le thème de la « *dynamique de méfiance* » (Roberts, 2003) : au nom de la mission humanitaire, l’ONG réclame un minimum de confiance que l’accumulation des audits semble réfuter.

Or, plusieurs papiers soulignent que la rhétorique sur la vocation de l’ONG, ou sur sa mission humanitaire sont des éléments constitutifs des ‘*codes*’ (Davidson, 2007), voire des ‘*scripts*’ (Everett et Friesen, 2010) qu’une ONG mobilise pour justifier son besoin d’indépendance. Même si l’angoisse, voire l’indignation du discours d’Handicap est

parfaitement audible à un premier niveau, nous avons suggéré dans nos résultats que ce discours, est aussi lisible à un second niveau, puisqu'il reflète des préoccupations de recrutement ou de niveaux de salaires, alors que la technicité du travail des gestionnaires s'accroît et se diversifie.

En effet, comme Handicap finance sa croissance avec des financements publics, l'ONG fait face à l'accroissement des exigences de ses différents bailleurs : ce schéma, sans surprise, est conforme à la littérature sur *l'accountability* des ONG (Duval et al. 2015 ; Ebrahim, 2003 ; Goddard et Assad, 2006). D'un autre côté, comme Handicap se finance également grâce à la générosité publique, l'ONG est soumise à des exigences supplémentaires qui transitent par le Compte d'Emploi des Ressources.

Nous qualifions néanmoins ce discours de 'pathos de l'indignation' : il s'agit d'un discours qui reflète finalement plus des difficultés opérationnelles (recrutement notamment) qu'éthiques (l'invocation de la vocation humanitaire).

6.2 Nuancer le « gaming » des « gestionnaires sophistiqués » : des gestionnaires trop sophistiqués ?

Le verdict de Pauline : « *les auditeurs ne trouvent rien* » est ambivalent. Ce résultat peut être attribuable aussi bien aux processus comptables rigoureux qu'à la maîtrise des tactiques de 'gaming'. Cette analyse est également pertinente pour les pratiques autour du CER : la fluidité de la comptabilité analytique permet à des utilisateurs expérimentés de discuter les interprétations des différents surveillants. Nous suggérons que le 'gaming' domine donc chez Handicap et qu'il est pratiqué par des 'gestionnaires sophistiqués', à l'image des « *doyens sophistiqués* » de Sauder et Espeland (2009). Ce résultat est similaire à celui du papier de Bernstein (1991)²⁷. Bernstein montre en effet (p.432) que certains '*superior managers*' des ONG de son étude recourent fréquemment à la métaphore du 'gaming' pour faire sens de règles absurdes imposées par leurs financeurs gouvernementaux. Chez Goddard et Assad (2006), les gestionnaires des ONG tanzaniennes 'naviguent' pour restaurer leur légitimité, alors que les *managers* des camps de réfugiés de Christensen et Ebrahim (2006) mettent en place des stratégies d'évitement vis-à-vis de leurs bailleurs. Chez Arvidson et Lyon (2013), le déploiement de pratiques de performance sociale ouvre de nouveaux espaces dans lesquels les

²⁷ Bernstein a mené une ethnographie dans 18 organisations non-lucratives de soins américaines, sous-traitantes du gouvernement.

ONG agissent de manière stratégique, ou intentionnelle, ou pour anticiper et piloter les demandes de leur environnement. Les recherches précédentes suggèrent que ces pratiques de renégociation permettent à l'organisation d'augmenter ou de préserver cette mise à distance des pressions financières. Chez Handicap, nos résultats suggèrent qu'à être 'trop sophistiqués', les gestionnaires de l'ONG participent paradoxalement à diminuer cette mise à distance vis-à-vis des financeurs. En 'jouant le jeu' des auditeurs, les gestionnaires de l'ONG participent à réduire la performance organisationnelle de Handicap au travers de cet indicateur. Ce phénomène de réduction a été en partie discuté dans l'étude de musées chez Amans et Rascol-Boutard (1998) : bien que la 'performance' d'un musée puisse être considérée comme un construit social, comme compromis entre diverses parties prenantes, Amans et Rascol-Boutard analysent que l'émergence en interne d'un indicateur simplifié et chiffré (comme le nombre d'entrées) joue un rôle de pivot et facilite le contrôle de ces organisations complexes. Chez Handicap, ce phénomène de réduction se construit avec les auditeurs, mandatés par les financeurs.

6.3 Nuancer les effets de la professionnalisation chez Handicap

Nous avons montré que la diffusion des exigences *d'accountability* n'était pas exclusivement le fait de gestionnaires nouvellement recrutés du privé. A ce titre, il est intéressant de noter, qu'à l'exception de Jérôme, le Comité des Audits, qui constitue un canal de diffusion des exigences des financeurs, ne réunit que des 'humanitaires chevronnés'. Dans leur article sur la mesure de la performance d'entreprises sociales, Arvidson et Lyon (2013) montrent que, face aux pressions des financeurs, une des stratégies de réponse de l'organisation consiste, après avoir contesté la légitimité de ces nouvelles exigences, à se laisser « séduire » (Sauder et Espeland, 2009) et à « [...] apprécier la valeur de cet exercice pour l'organisation en soi » » (Arvidson et Lyon, 2013, p. 883). A ce titre, la création du Comité des Audits peut être considérée comme répondant à cette stratégie.

Nous avons détaillé comment Myriam, en recadrant les missions et le scope des auditeurs pour qu'ils n'aillent pas au-delà de leur mandat, participe directement à repousser de nouvelles exigences *d'accountability*. Cette capacité de résistance repose sur le fait que Myriam démontre aux auditeurs qu'elle 'améliore' depuis trois ans les procédures comptables de Handicap. Dans ce cas, « améliorer » veut dire « rend plus conforme aux attentes des auditeurs » : c'est donc déjà le signe d'une très forte internalisation de la logique gestionnaire prônée et attendue par les auditeurs. Néanmoins, à travers le cas du Pot Commun, Myriam

souligne qu'en étant plus précise sur les coûts localisés, elle 'offre' aussi aux auditeurs de nouveaux éléments à auditer. Pour reprendre le terme de Morales et Pezet (2010), Myriam se fait finalement 'passeuse' *d'accountability*, même si, à la différence des deux auteurs ci-dessus, ce 'passage' est un effet indirect des méthodes qu'elle importe du privé. En recadrant les auditeurs, Myriam crée une 'poche de résistance', mais cette 'poche' n'est finalement que temporaire, puisque de nouvelles données sont rendues visibles et potentiellement auditables. La remarque de Myriam sur le fait que « *les auditeurs approfondissent de plus en plus* » rejoint la réflexion de Strathern (2000) qui s'interroge si une plus grande transparence des organisations est toujours souhaitable, et à quel moment le risque est de basculer dans une « tyrannie de la transparence » (Strathern, 2000).

6.4 Pistes de contributions

Les résultats de cette recherche contribuent à mieux comprendre comment émerge une nouvelle forme dominante *d'accountability* dans une organisation complexe. D'abord, nos résultats confirment que l'émergence d'une *accountability* financière dans des organisations complexes est favorisée par les demandes et les outils des financeurs. Ces financeurs conditionnent leur fonds à l'utilisation de pratiques de contrôle, comme l'audit, qui orientent les gestionnaires à favoriser la dimension financière.

Néanmoins, alors que plusieurs recherches issues de la littérature de développement (Edwards et Hulme, 1996 ; Ebrahim, 2005) ont plutôt tendance à décrire les membres des ONG comme soumis à leurs financeurs, ou en tout cas, ne disposant que d'une capacité d'influence limitée, nous dévoilons au contraire, chez Handicap, les tactiques avec lesquelles plusieurs groupes de 'gestionnaires sophistiqués' parviennent à tirer le meilleur parti de ces mécanismes. Plusieurs stratégies sont identifiables face à ces nouvelles règles du jeu. La première stratégie, commune aux différents groupes de gestionnaires, consiste à ne pas remettre en cause la légitimité sur le fond des exigences *d'accountability*, mais d'en questionner les modalités d'exercice. Il s'agit d'abord de '*jouer le jeu*' des auditeurs et des promoteurs du Compte de l'Emploi des Ressources. Malgré ces différents efforts, l'émergence d'un rendu de comptes financier est ensuite facilité par deux groupes d'acteurs : les 'humanitaires chevronnés' mettent en place des comités *ad'hoc* qui ne sont pas que des réponses symboliques alors que les gestionnaires issus du privé ouvrent de nouveaux espaces d'auditabilité aux financeurs. Empiriquement, le papier permet de documenter la généalogie du Compte de l'Emploi des Ressources comme une technologie *d'accountability* pour les

donateurs et l'Etat. Enfin, notre recherche donne un éclairage complémentaire sur les effets des pressions d'*accountability* financière dans une ONG. Plusieurs papiers traitent du phénomène de '*mission drift*', c'est à dire la manière dont les financeurs contribuent à réorienter les missions opérationnelles de l'ONG (*i.e.* Christensen et Ebrahim, 2006). Notre recherche s'intéresse plus précisément aux gestionnaires, utilisateurs en première ligne des mécanismes d'*accountability*, ce qui est moins ambitieux, mais plus précis. Chez Handicap, nous identifions que les réponses apportées par les gestionnaires ne sont pas uniquement symboliques puisque nous identifions des changements de pratiques de gestion

6.5 Limites et pistes de recherche

Nous soulignons plusieurs limites à notre recherche. D'abord, on peut se demander à quel point la taille, les modalités de financement, les activités de l'organisation ou les trajectoires professionnelles des gestionnaires rencontrés jouent un rôle contingent dans la l'émergence des tactiques de 'navigation': se pose donc la question de la généralisation de nos résultats. Ensuite, le fait de n'avoir interrogé que des gestionnaires et des contrôleurs de gestion fragilise notre analyse sur la diffusion de ces pressions d'*accountability* vers les activités opérationnelles de Handicap. Finalement, cette bascule entre générosité publique et financements internationaux modifie-t-elle la manière dont Handicap prend ses décisions d'allocation de ressources ? Les gestionnaires parviennent-ils à circonscrire ces demandes en limitant les effets sur les opérations ? Ces limites portent en elles plusieurs pistes de recherche potentielles.

Nous envisageons deux pistes de recherche potentielles. Premièrement, afin de gagner en capacité de généralisation, le cas Handicap pourrait être complété par une seconde étude de cas. La question serait alors de comprendre comment une grande ONG financée exclusivement par la générosité publique ou exclusivement par des bailleurs institutionnels 'navigue' dans les demandes d'*accountability* qui lui sont faites ? Ensuite, retracer de manière approfondie la généalogie et les enjeux du CER apparaît prometteur : il s'agirait de détailler pour mieux les comprendre quels ont été le contexte, le processus et les acteurs qui ont fait évoluer le CER.

7 Bibliographie

- Amans, P. Rascol-Boutard, S. (2008). La performance, entre construit social et indicateur simplifié. *Finance Contrôle Stratégie*, Vol.11, n°3, pp.45-63.
- Arvidson, M., Lyon, F. (2013). Social impact measurement and non-profit organisations : compliance, resistance, and Promotion. *Voluntas*, Vol.25, 869-886.
- Avina, J. (1993). The evolutionary life cycles of non-governmental development organizations. *Public Administration and Development*, 13, 453-474.
- Bhattacharya, R. (2009). How Tough are Better Business Bureau/Wise Giving Alliance Financial Standards ? *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 38(3), 467-489.
- Bernstein, S.R. (1991). Contracted Services : Issues for the Nonprofit Agency Manager. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 20(4), 429-443.
- Chemin C., Gilbert, P. (2010). L'évaluation de la performance, analyseur de la gouvernance associative. *Politiques et Management Public*, 27 (1), 55-78.
- Christensen, R.A., Ebrahim, A. (2006). How does accountability affect mission ? The case of a nonprofit serving immigrants and Refugees. *Nonprofit Management & Leadership*, Vol.17, n°2, Winter 2006, 195- 209.
- Cnaan, R.A., Jones, K., Dickin, A., Salmon, M. (2011). Nonprofit Watchdogs. Do They serve the Average Donor ? *Nonprofit Management & Leadership*, Vol.21, n°4, 191- 212.
- Coordination Sud, (2015). Argent et associations de solidarité internationale, 2006-2011. Résultats de l'enquête sur les ressources et dépenses des associations de solidarité internationale de 2006 à 2011.
- Davidson J. (2007). Photographs and accountability: cracking the codes of an NGO. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(1):133-58.
- Duval, A.M., Gendron, Y., Roux-Dufort, C. (2015). Exhibiting nongovernmental organizations : Reifying the performance discourse through framing power. *Critical Perspectives on Accounting*, 29, 31-53.
- Ebrahim, A. (2002). Information struggles: the role of information in the reproduction of NGO-Funder relationships. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 31(1), 84-114.
- Ebrahim, A. (2003). Accountability: Conceptual perspectives for Northern and Southern Nonprofits. *Nonprofit Management & Leadership*, Vol.14, n°2, 191- 212.
- Ebrahim, A. (2005). *NGOs and organizational change: discourse, reporting and learning*. Cambridge University Press.
- Ebrahim, A. (2009). Placing the normative logics of accountability in 'thick' perspective, *American Behavioral Scientist*, Vol. 52 No. 6, pp. 885-904.
- Edwards, M. and Hulme, D. (1996). *NGO Performance and Accountability – Beyond the Magic Bullet*. Kumarian Press, West Hartford, CT.
- Froelich, A. (1999). Diversification of Revenue Strategies: Evolving Resource Dependence in Nonprofit Organizations. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, vol. 28, no. 3, 246-268.
- Fry, R.E. (1995). Accountability in organizational life: problem or opportunity for nonprofits? *Nonprofit Management and Leadership*, Vol. 6 No. 2, pp. 181-195.
- Goddard, A., Assad, M.J. (2006). Accounting and navigating legitimacy in Tanzanian NGOs. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 19(3), 377-404.
- Gray, R., Bebbington, J., Collison, D. (2006). NGOs, civil society and accountability: making the people accountable to capital. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 19(3), 319-348.
- Kim, SE. (2005). Balancing competing accountability requirements. *Public Performance & Management review*, Vol.29, N°2, pp.145-163.

- Koppell JGS, (2005). Pathologies of accountability: ICANN and the challenge of ‘multiple accountabilities disorder’. *Public Administration Review*, 65(1):94–108.
- Llewellyn, S., Tappin, E. (2003). Strategy in the public sector: management in the wilderness. *Journal of Management Studies*, 40(4), 955–982.
- McCandless Baluch, A. (2012). *Human Resource Management in Nonprofit Organizations*. (Routledge Studies of Voluntary and Non-Profit Organization). Taylor & Francis
- Martinez, D., Cooper, D. (2012). Transforming and Mobilizing Fluid Accounting Inscriptions: The Logical Framework in Nongovernmental Organizations, University of Alberta School of Business Research Paper No. 2013-06.
- McKernan, J.F., MacLulich, K.K. (2004). Accounting, love and justice. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(3), 327-360
- Messner, M. (2009). The limits of accountability. *Accounting, Organizations and Society*, 34, 918- 938.
- Miles, M., Huberman, M. (2003). *Analyse Des Données Qualitatives. Méthodes Des Sciences Humaines*. De Boeck.
- Morales, J., Pezet, A. (2010). Les contrôleurs de gestion, « médiateurs » de la financiarisation. Etude ethnographique d’une entreprise de l’industrie aéronautique. *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Tome 16, Volume 1, Avril 2010, p. 101 à 132.
- Myers, J., Sacks, R. (2003). Tools, techniques and tightropes: the art of walking and talking private sector management in non-profit organisations, is it just a question of balance?. *Financial Accountability & Management*, 19, 3, p. 287- 304.
- Najam, A. (1996). NGO Accountability : A Conceptual Framework. *Development Policy Review*, Vol.14, 339-353.
- O’Dwyer, B. (2004). *Qualitative data analysis : illuminating a process for transforming a ‘messy’ but ‘attractive’ nuisance. The Real Life Guide to Accounting Research : A Behind the Scenes View of using Qualitative Research Methods*, 391-407.
- O’Dwyer, B., Boomsma, R. (2015). The co-construction of NGO accountability: aligning imposed and felt accountability in NGO-funder accountability relationships. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 28 (1), 36-68.
- O’Dwyer, B., Unerman J. (2008). The paradox of greater NGO accountability: A case study of Amnesty Ireland. *Accounting, Organizations and Society*, 33(7-8), 801- 824.
- O’Dwyer, B., Unerman J. (2010). Enhancing the role of accountability in promoting the rights of beneficiaries of development NGOs. *Accounting and Business Research*, 40, p.451-471.
- Patton, M.Q. (2002). *Qualitative evaluation and research methods*. Beverly Hills, California : Sage.
- Power M. (1997). *The audit society. Rituals of verification*. Oxford: Oxford University Press.
- Quéinnec, E. (2003). La performance opérationnelle des ONG humanitaires : une analyse en termes d’enjeux institutionnels. *Revue Tiers Monde*, 175, 657-681.
- Quéinnec, E. (2007). La croissance des ONG humanitaires. Une innovation devenue institution. *Revue Française de Gestion*, 177, 83-94.
- Ridder, H.-G., McCandless, A. (2010). Influences on the Architecture of Human Resource Management in Nonprofit Organizations: An Analytical Framework. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 39(1), 124–141.
- Roberts, J. (2003). The Manufacture of Corporate Social Responsibility : Constructing Corporate Sensibility. *Organization*, 10, 2.
- Romzek, B.S., Dubnick, M.J. (1987). Accountability in the public sector : Lessons from the Challenger tragedy. *Public Administration Review*, 47(3), 227-238.

Rowan, B., Miskel, C.C. (1999). Institutional Theory and the Study of Educational Organizations, p. 359-384, in *Handbook of Research on Educational Administration*. 2nded., edited by J.Murphy and K.S.Louis. San Francisco, CA : Jossey-Bass.

Ryfman, P. (2009). *Les ONG*. Paris: La découverte.

Salamon, L. M., Anheier, H. K. (1992). In search of the non-profit sector. The question of definitions. *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 3(2), 125–151.

Sauder, M., Espeland, W. (2009). The discipline of Rankings : Tight Coupling and Organizational Change. *American Sociological Review*, 74, 1.

Sloan, M.F. (2009). The Effects of Nonprofit Accountability Ratings on Donor Behavior. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 38(2), 220–236.

Strathern, M. (2000). The Tyranny of Transparency. *British Educational Journal*, Vol. 26, n°3.

Tinkelman, D., Mankaney, K. (2007). When is Administrative Efficiency Associated With Charitable Donations ? *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 36(1), 41–64.

Torres, L., Pina, V. (2003). Accounting for accountability and management in NPOs. A comparative study of four countries: Canada, the United Kingdom, the USA and Spain. *Financial Accountability & Management*, 19(3), August 2003, 265-285.

Unerman, J., O'Dwyer, B. (2006). On James Bond and the importance of NGO accountability. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 19 No. 3, 2006 pp. 305-318.

Vakil, A.C. (1997). Confronting the classification problem : toward a taxonomy of NGOs. *World Development*, 25(12), 2057-2070.

Annexe 1 : Version simplifiée du Compte de l'Emploi des Ressources

Compte d'Emploi des Ressources	
EMPLOIS (compte de résultat)	RESSOURCES (compte de résultat)
1. Missions sociales	1. Ressources collectées auprès du public
2. Frais de recherche de fonds	2. Autres fonds privés
3. Frais de fonctionnement	3. Subventions et autres concours publics
	4. Autres produits
I–TOTALDES EMPLOISDEL'EXERCICE INSCRITS AU COMPTE DE RESULTAT	I–TOTALDES EMPLOISDEL'EXERCICE INSCRITS AU COMPTE DE RESULTAT

Annexe 2 : Entretiens exploratoires (Octobre 2014 à Mars 2015)

Poste	Organisation (Budget annuel)	Durée (mn)
Responsable Finances et Comptabilité (depuis 2010)	CCFD (38M€)	142
Responsable Finances et Comptabilité (avant 2010)		97
Directeur du Contrôle de Gestion	ACF (120 M€)	137
Directrice Internationale des Ressources Financières	Aide et Action (23M€)	89
Directeur Administratif et Financier		90
Directeur Administratif et Financier	MSF-F 300 M€)	83
Directeur Logistique		77
Directeur Administratif et Financier	Handicap International (140 M€)	79
Responsable du Contrôle de Gestion des Programmes		89
Nombre d'entretiens réalisés Durée totale des entretiens (heures) Durée moyenne des entretiens (mn)	ONG	9 15h 98 mn
Contrôleur Générale	Comité de la Charte et du Don en Confiance	137
Directrice Juridique et Fiscale	France Générosités	64
CAC - Associée, responsable des activités, Audit, conseil financier et comptable du secteur OSBL	ERNST & YOUNG	77
Senior Manager - Activités, Audit, conseil financier et comptable du secteur OSBL		
CAC - Associé du Département Economie Solidaire et Sociale	KPMG	60
Responsable Projets – Dir. Nat. Eco Sociale et Solidaire		85
Nombre d'entretiens réalisés Durée totale des entretiens (heures) Durée moyenne des entretiens (mn)	'Régulateurs'	5 7h 85 mn
Nombre d'entretiens réalisés Durée totale des entretiens (heures) Durée moyenne des entretiens (mn)		14 22h 92 mn

Annexe 3: Guide d'entretien 1– ASI

Thème 1 : Enjeux et outils

1) Pourriez-vous me décrire : les enjeux actuels de votre organisation ? les outils, les process indicateurs de gestion que vous utilisez ?

2) Pourriez-vous me décrire comment ces outils, process ou indicateurs sont utilisés : dans quel contexte les mobilisez-vous et avec quelles personnes? A qui sont destinés ces outils et indicateurs ? Pour quelles décisions ?

Thème 2 : Evolutions significatives des outils, de l'organisation et effets de ces transformations ?

1) Selon vous, quels sont les outils, indicateurs ou process que vous jugez particulièrement importants/pertinents ? Pour quelles raisons ?

2) Selon vous, ces outils, process et indicateurs ont-ils connu des évolutions significatives ? Si oui, lesquelles et pour quelles raisons ?

3) Selon vous, quels sont/ont été les effets de ces évolutions d'outils, de process et indicateurs sur votre organisation ?

- Qui me conseilleriez-vous d'aller rencontrer sur ces différents sujets ?

Annexe 4 - Guide d'entretien - Corps de contrôle – Secteur humanitaire

Thème 1 : Les contrôles et audits réalisés par le Corps de contrôle vis-à-vis de l'ONG

La nature des contrôles

- Pourriez-vous me décrire votre organisation et ses objectifs ?
- Pourriez-vous m'expliquer quels sont les différents contrôles que vous effectuez vis-à-vis des ONG ? La nature de ces contrôles ? Leur justification ? (Légaux ? Contractuels ?).
- En fonction du type de contrôle, quels sont les mandataires de ces contrôles ?
- Comment se déroulent ces contrôles ? Avec qui travaillez-vous à l'intérieur de l'ONG ?
- Pourriez-vous me décrire comment se déroule le contrôle ? Quelles pièces demandez-vous ?
- Selon quels critères analysez-vous que l'ONG a répondu correctement aux exigences du contrôle ?
- Quels sont les risques / sanctions pour l'organisation de ne pas répondre correctement aux exigences du contrôle ?

Les réactions des ONG face aux contrôles

- Comment réagissent les ONG à ces contrôles ? Que disent-elles de ces contrôles ? Quelle est leur appréciation de la pertinence de ces contrôles ?
- Que pensez-vous des réactions des ONG vis-à-vis de ces contrôles ?

Thème 2 : Le Compte de l'Emploi des Ressources

La nature du Compte de l'Emploi des Ressources

- Pourriez-vous m'expliquer le Compte de l'Emploi des Ressources et ses spécificités ?
- Quel est l'objectif de ce document ? Qui le construit ? L'utilise ou le commente ?
- Pourriez-vous m'expliquer quelle a été l'évolution de ce document depuis sa création ? Quels ont été les changements majeurs ? Quel est le processus qui conduit à l'évolution de ce document ?

Le rôle ou l'utilisation du Corps de contrôle vis-à-vis du CER?

- Pourriez-vous me décrire ce que vous regardez / auditez / certifiez dans le CER ?

Les réactions des ONG face au CER

- Selon vous, comment les ONG utilisent-elles le CER ?
- Que disent les ONG du CER ?
- Selon vous, comment réagissent les ONG aux contrôles portés sur le CER ?
- Que pensez-vous des réactions des ONG vis-à-vis de ces contrôles ?

- Qui me conseilleriez-vous d'aller rencontrer sur ces différents sujets ?

Annexe 5: Entretiens Handicap International (HI)

#	Noms (pseudo)	Poste	Ancienneté (années)	Durée (mn)
1	Loïc	Directeur Qualité et Normes	23	48
2	Monique	Directeur Financier	20	69
3				60
4	Benoît	Adjoint Responsable Contrôle de Gestion - Développement	18	120
5				90
6	Pauline	Responsable Ressources Bailleurs	15	53
7	Evelyne	Contrôleur de Pôle - Développement	15	90
8	Marc	Référent Bailleurs	9	104
9	Jean	Contrôleur de Gestion - Développement	8	90
10	Omar	Comptable Programmes	5	83
11	Myriam (*)	Responsable Contrôle de Gestion - Développement	3	93
12				54
13				93
14				22
15				57
16	Michel	Responsable Contrôle Financier, Organisation Internationale	3	95
17	Mihaela	Contrôleur de Gestion - Développement	1,5	63
Nombre d'entretiens réalisés			17	
Nombre de personnes rencontrées			11	
Durée totale des entretiens (heures)			21 heures	
Durée moyenne des entretiens (mn)			75 mn	

(*) L'immersion chez Handicap International (HI) s'est étalée sur 5 semaines, à raison de 2 jours par semaines entre Février 2015 et Mars 2015, ce qui m'a permis d'avoir un entretien avec Myriam, ma 'guide' chez HI, lors de chacune de mes immersions.

Annexe 6: Réunions ou séances de formation - HI

Personnes présentes	Thème	Durée (mn)
Jérôme, Myriam, Monique, Loïc	Présentation et cadrage du projet de recherche	120
Benoît, Barbara	Process comptable des affectations analytiques bailleurs	60
Myriam, Diallo, 5 auditeurs de Audit1 (1 manager, 1 adjoint, 2 auditrices)	Point sur écritures d'un projet au Mali	60

Annexe 7: Guide d'entretien – Handicap International

Thèmes	Questions à poser
1) Identité, poste et parcours de la personne dans l'organisation	- Pouvez-vous me décrire le poste que vous occupez ? - Quelle est votre ancienneté chez HI et quel est votre parcours ?
2) Identifier les différentes formes d'audits exercés dans l'ONG et le rôle joué par la personne interviewée	- Pourriez-vous me décrire les différents types d'audits auxquels vous participez et/ou dans lesquels vous êtes impliqué ? Quel est votre rôle au cours de ces différents types d'audits ?
3) Décrire les évolutions de ces pratiques d'audits, telles qu'elles sont perçues par les membres de l'organisation	- Selon vous, quelles sont les évolutions les plus significatives que vous avez constatées sur ces audits ou plus généralement sur les types de contrôles qui sont réalisés ? - Selon vous, quelle est l'origine de l'évolution des différentes pratiques d'audit ? - Selon vous, quel a l'objectif de ces évolutions ? - Etes-vous satisfait (e) de ces évolutions ? Si non, pour quelles raisons ? - Selon vous, quels sont/ont été les effets de ces évolutions des pratiques d'audits sur votre organisation ? Sur votre manière de travailler ? Sur les collaborateurs ?
4) Avoir la perception de l'origine de ces évolutions par l'interviewé	
5) Comprendre les effets de ces évolutions sur l'organisation et les équipes, et particulièrement les tensions et l'analyse de ces tensions	- Ces évolutions ont-elles amené des changements : * dans la manière de travailler en interne ? (compta ? contrôle de gestion ? gouvernance ?) * dans la manière de communiquer en externe ou en interne ? * dans la manière dont vous travaillez ? * dont vous répondez aux audits ? * dans votre relation avec les auditeurs ? * dans la manière dont vous recrutez vos collaborateurs ?
6) Comprendre quelles sont les éventuelles <u>réponses</u> apportées par l'organisation par rapport à ces transformations.	
7) Comprendre le caractère isolé ou général de l'évolution de ces pratiques et leur conséquences	- Selon vous, ces évolutions sont-elles propres à votre organisation ? Avez-vous des exemples d'autres associations ?

Guide d'entretien – Handicap International (Audit Bailleur)

Thèmes	Questions à poser
1) Comprendre comment se déroule un audit bailleur dans sa phase de préparation, de discussion et de <i>debriefing</i> .	- Pourriez-vous me décrire le déroulé d'un audit bailleur ?
* <u>Phase 1 – Préparation de l'audit</u>	Comment vous-y préparez vous ? Quel est le rôle du terrain dans la préparation ? * Quelles sont les questions qui vous sont posées et les pièces que vous devez produire ? Quel est le timing ? Combien de temps à l'avance êtes-vous prévenus ? * Quelles sont les relations que vous avez avec les auditeurs ? * Quelles sont les principales difficultés que vous rencontrez ? * Comment les résolvez-vous ?
* <u>Phase 2 – Déroulé de l'audit</u>	* Quelles sont les relations que vous avez avec les auditeurs ? * Quelles sont les questions qui vous sont posées ? * Quelles sont les principales difficultés que vous rencontrez ? * Comment les résolvez-vous ?
<u>Phase 2 – Debriefing de l'audit</u>	* Qu'est-ce qui va faire que vous êtes satisfait(e) de l'audit ? * Quels sont les risques liés à ce type d'audit ?