

Article

Séparation des fonctions comptable et financière et performance managériale perçue dans les Hôpitaux Généraux de Référence de la région de Beni

Mbusa Ahumba Thomas* et Paluku Mulyandanda Sylvestre

Domaine des Sciences économiques et de Gestion, Institut Supérieur Pédagogique Oicha, B.P. 05, Beni

* Correspondant: thomasahumba@gmail.com

Abstract: Cette étude examine le degré de séparation entre les fonctions comptable et financière et la manière dont cette organisation est associée, dans les perceptions des agents, à la performance managériale de huit Hôpitaux Généraux de Référence (HGR) de la région de Beni. Une étude transversale descriptive et analytique a été menée auprès de 32 agents directement impliqués dans la gestion administrative, comptable ou financière entre le 21 janvier et le 29 juin 2026. Les données ont été recueillies au moyen d'un questionnaire prétesté, complété par des entretiens individuels et une analyse documentaire. Les analyses reposent sur les fréquences, les pourcentages, des intervalles de confiance de Wilson à 95 %, un test binomial exact pour comparer le niveau observé de séparation à un benchmark opérationnel de 80 %, et, lorsque les modalités étaient mutuellement exclusives, des tests du χ^2 d'adéquation. Seuls 16 répondants sur 32 (50,0 % ; IC95 % : 33,6–66,4) déclarent une séparation effective des deux fonctions, proportion significativement inférieure au benchmark analytique de 80 % ($p < 0,001$). Malgré l'existence déclarée d'un manuel de procédures administratives et financières dans 84,4 % des cas, le chevauchement des rôles demeure important : 96,9 % signalent l'implication du comptable dans l'élaboration des rapports de recettes et dépenses, 90,6 % dans la préparation et le suivi budgétaire et 75,0 % dans le rapprochement bancaire. Par ailleurs, 65,6 % des répondants perçoivent une contribution modérée ou forte de la séparation des fonctions à la performance managériale. Les bénéfices les plus largement reconnus concernent la réduction des erreurs comptables et financières (96,9 %), l'amélioration de la qualité des décisions (71,9 %) et le renforcement du contrôle interne (59,4 %). Les résultats mettent ainsi en évidence un décalage entre l'existence de procédures formelles et leur traduction dans l'organisation effective du travail. Ils soutiennent le renforcement de la ségrégation des tâches, des contrôles compensatoires, des audits et de la traçabilité numérique, tout en appelant à éviter toute interprétation causale en l'absence de données longitudinales et d'indicateurs objectifs de performance.

Mots-clés: séparation des fonctions ; contrôle interne ; gouvernance hospitalière ; performance managériale ; information financière ; HGR ; Beni.

Citation : Ahumba, M.T. & Mulyandanda, P.S. Séparation des fonctions comptable et financière et performance managériale perçue dans les Hôpitaux Généraux de Référence de la région de Beni. *Etincelle*. 2026, Vol. 26, no. 2. <https://doi.org/10.61532/rime262175>

Reçu: 02 Juin 2026

Accepté: 25 Août 2026

Publié: 14 Septembre 2026

Note de l'éditeur: Ishango-uac reste neutre en ce qui concerne les revendications juridictionnelles dans les cartes géographiques publiées et les affiliations institutionnelles des auteurs.



Copyright: © 2026 par les auteurs. Soumis pour une publication en libre accès selon les termes et conditions de la licence Creative Commons Attribution (CC BY) (<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).

1. Introduction et cadre théorique

Les hôpitaux sont des organisations complexes dans lesquelles la performance dépend à la fois de la qualité clinique, de la disponibilité des ressources, de la coordination des professionnels et de la solidité des mécanismes de gouvernance. Une revue récente consacrée à la gouvernance hospitalière montre que l'imputabilité, la clarté des responsabilités, la capacité de suivi et la transparence financière constituent des dimensions centrales d'une gouvernance hospitalière responsable (Jalilvand et al., 2024). En Afrique, la structure de gouvernance et les mécanismes de surveillance ont également été associés à des différences de performance entre établissements hospitaliers (Abor, 2015).

Dans cette architecture, le contrôle interne joue un rôle déterminant. Le cadre COSO définit le contrôle interne autour de cinq composantes interdépendantes : environnement de contrôle, évaluation des risques, activités de contrôle, information et communication, et pilotage. Les standards actualisés du Government Accountability Office (GAO, 2025) insistent eux aussi sur les contrôles préventifs et sur la répartition des responsabilités, notamment la séparation des fonctions, afin de réduire les risques d'erreur, de fraude et de paiements irréguliers. La séparation des tâches ne consiste donc pas à isoler les services, mais à éviter qu'une même personne puisse initier, autoriser, exécuter, enregistrer et contrôler l'ensemble d'une transaction.

La littérature empirique hospitalière converge sur l'importance de ces mécanismes. Dans 78 hôpitaux privés d'Arabie saoudite, Al Rahhaleh et al. (2023) ont montré une relation positive entre contrôle interne, redevabilité financière et performance financière. Plus récemment, Binaiyan et al. (2025), à partir de données recueillies auprès de 333 managers et experts financiers, ont également conclu que les systèmes de contrôle de gestion et de contrôle interne contribuent positivement à la performance hospitalière. En Éthiopie, Zelig (2021) a observé que la fiabilité des différentes composantes du contrôle interne réduisait l'exposition organisationnelle aux risques dans les structures de santé.

Dans les organisations publiques et parapubliques, la séparation des fonctions prend une importance particulière parce qu'elle réduit la concentration du pouvoir opérationnel et informationnel. Hernu (2023) rappelle, dans le contexte de la gestion publique, que la séparation des responsabilités comptables et financières demeure un principe structurant de sécurisation des opérations. Tondeur et de La Villarmois (2003) montrent également que l'organisation de la fonction comptable et financière conditionne la qualité des processus, la circulation de l'information et l'efficacité des services.

Le contexte congolais renforce l'intérêt de cette question. Les difficultés de gouvernance, de coordination et de gestion des ressources dans les institutions hospitalières peuvent produire des tensions financières et organisationnelles importantes. Une étude récente menée à Kinshasa souligne que l'affaiblissement de la fonction de gestion hospitalière peut se traduire par des déficits de coordination, une mauvaise allocation des ressources et une fragilisation de l'équilibre financier (Amisi Imani et al., 2025). Dans les entités soumises au droit OHADA, le Système comptable des entités à but non lucratif (SYCEBNL), entré en vigueur le 1er janvier 2024, renforce par ailleurs les exigences de fiabilité, de traçabilité et de transparence de l'information financière, sous réserve du régime juridique et comptable applicable à chaque établissement (OHADA, 2022).

La distinction fonctionnelle entre comptable et financier est donc analytique et opérationnelle. Le comptable est principalement responsable de la production, de l'enregistrement, de la justification et de la fiabilisation de l'information comptable, tandis que la fonction financière porte davantage sur la planification, la trésorerie, le financement, l'analyse, le budget et l'aide à la décision. Ces fonctions doivent coopérer étroitement, mais leur cumul par une même personne réduit les possibilités de contrôle croisé et accroît le risque qu'une anomalie ne soit ni détectée ni corrigée.

Trois perspectives théoriques soutiennent cette analyse. La théorie de l'agence (Jensen & Meckling, 1976) explique que la séparation des responsabilités et les mécanismes de surveillance réduisent les problèmes d'asymétrie d'information et d'opportunisme. Le cadre COSO permet d'interpréter la séparation des tâches comme une activité de contrôle participant à la maîtrise des risques. Enfin, la perspective de contingence rappelle qu'un dispositif de contrôle doit être adapté aux ressources, à la taille et aux contraintes de l'organisation : lorsque la séparation complète des fonctions est

impossible faute de personnel, des contrôles compensatoires - double validation, rapprochements indépendants, revue hiérarchique, rotation des tâches et traçabilité numérique - deviennent essentiels.

Dans les HGR de la région de Beni, les données empiriques sur la séparation des fonctions comptable et financière restent peu documentées. La présente étude cherche donc à répondre à deux questions : (1) dans quelle mesure les tâches comptables et financières sont-elles effectivement séparées ? (2) comment les agents concernés perçoivent-ils la contribution de cette séparation au contrôle interne et à la performance managériale ? La formulation « performance managériale perçue » est privilégiée, car l'étude ne mesure ni résultats financiers audités, ni indicateurs cliniques, ni efficacité opérationnelle longitudinale.

Tableau 1. Distinction fonctionnelle entre comptabilité et gestion financière dans un HGR

Tâche	Fonction comptable	Fonction financière	Distinction
Enregistrement et tenue comptable	Enregistre les opérations et tient les journaux, livres et comptes.	Analyse l'information produite pour orienter la gestion.	Production vs analyse
Pièces justificatives	Vérifie, classe et archive factures, reçus et bordereaux.	Utilise les pièces pour apprécier la conformité et les besoins financiers.	Traçabilité vs contrôle
Caisse, banque et trésorerie	Enregistre les mouvements et prépare les rapprochements.	Planifie les flux, disponibilités et besoins de trésorerie.	Enregistrement vs pilotage
Recettes et dépenses	Comptabilise et impute les opérations.	Analyse, priorise et contrôle l'exécution selon le budget.	Comptabilisation vs arbitrage
Budget	Fournit les données et enregistre les opérations budgétaires.	Prépare le budget, suit l'exécution et analyse les écarts.	Données vs planification
États financiers et reporting	Prépare les états et rapports comptables.	Interprète les états et formule des recommandations.	Préparation vs interprétation
Prévisions financières	Fournit les historiques comptables.	Établit ratios, projections et scénarios.	Rétrospectif vs prospectif
Financement et investissements	Comptabilise dons, subventions, emprunts et immobilisations.	Évalue les besoins, sources de financement et investissements.	Enregistrement vs décision
Contrôle interne	Vérifie la régularité et la conformité des pièces et opérations.	Analyse les risques financiers et propose des mesures de maîtrise.	Conformité vs maîtrise des risques
Conseil à la direction	Fournit une information comptable fiable.	Appuie les décisions financières, budgétaires et d'investissement.	Information vs conseil

Source : synthèse des auteurs à partir de COSO (2013), GAO (2025), Hernu (2023) et Tondeur et de La Villarmois (2003).

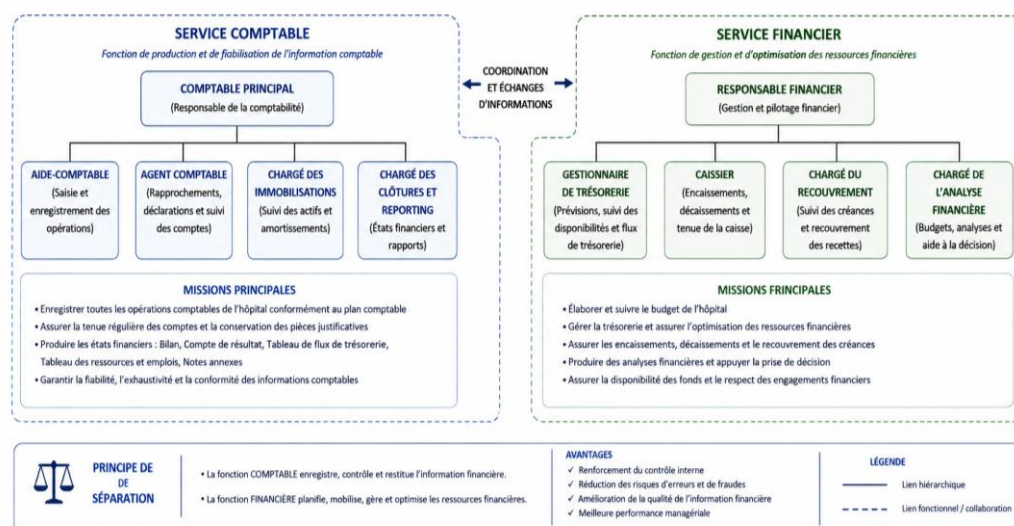


Figure 1. Organisation fonctionnelle illustrant la séparation entre service comptable et service financier.

2. Méthodologie

2.1. Plan d'étude, cadre et participants

La recherche adopte un plan transversal, descriptif et analytique. Elle a été conduite dans huit HGR de la ville et du territoire de Beni. Les participants étaient des agents occupant des fonctions directement liées à la gestion administrative, comptable ou financière. Au total, 32 agents ont été inclus selon un choix raisonné fondé sur leur implication dans les opérations étudiées.

Les données ont été recueillies du 21 janvier au 29 juin 2026. Le protocole combinait l'analyse documentaire, un questionnaire prétesté et des entretiens individuels. L'anonymat des participants a été respecté. Les documents disponibles ne permettent toutefois pas de reconstituer un cadre d'échantillonnage probabiliste ni un taux de réponse ; la représentativité statistique à l'ensemble des HGR de la région doit donc être interprétée avec prudence.

2.2. Variables et opérationnalisation

La variable principale d'organisation est la séparation déclarée des fonctions comptable et financière, mesurée par une question dichotomique (oui/non) et complétée par une liste de tâches financières susceptibles d'être assumées par le comptable. Le benchmark de 80 % utilisé dans l'analyse est traité comme un seuil opérationnel défini par les auteurs pour apprécier un niveau élevé de séparation ; il ne constitue pas une norme universelle ni une exigence explicite du COSO ou de l'OHADA.

La performance managériale n'a pas été mesurée à partir d'indicateurs objectifs de coûts, de recettes, de productivité, de qualité clinique ou d'équilibre budgétaire. Elle est appréhendée à travers les perceptions des agents concernant la réduction des erreurs, le renforcement du contrôle interne, la qualité des décisions, l'utilisation des ressources et l'amélioration globale de la gestion. En conséquence, les résultats décrivent une performance managériale perçue et non un effet causal objectivement mesuré.

2.3. Analyse statistique

Les variables catégorielles ont été résumées par effectifs et pourcentages. Des intervalles de confiance de Wilson à 95 % sont fournis pour les principales proportions afin de rendre visible l'incertitude liée au faible effectif ($n = 32$). Pour la proportion de séparation déclarée, un test binomial exact unilatéral compare la proportion observée au benchmark opérationnel de 80 %.

Les tests du χ^2 d'adéquation sont conservés uniquement pour les questions à réponse unique et servent à vérifier si la distribution des réponses s'écarte d'une distribution uniforme. Ils ne constituent pas des tests d'association entre séparation des fonctions et performance. Les items à réponses multiples, pour lesquels un même participant peut sélectionner plusieurs modalités, sont analysés descriptivement seulement, car les comptes ne sont pas indépendants. L'ancienneté moyenne a été estimée à partir des centres de classes, avec un intervalle de confiance à 95 % fondé sur la loi de Student.

3. Résultats

3.1. Profil des participants

Tableau 2. Caractéristiques des 32 répondants

Caractéristique	Modalité	n	%
Genre	Masculin	9	28,1
	Féminin	23	71,9
Niveau d'instruction	Secondaire	6	18,8
	Supérieur/universitaire	23	71,9

Profession	Postuniversitaire	3	9,4
	Médecin	7	21,9
	Administratif	25	78,1
Localisation	Ville de Beni	4	12,5
	Territoire de Beni	28	87,5
Fonction	Médecin directeur	7	21,9
	AGIS	8	25,0
	Comptable	11	34,4
	Caissier	6	18,8

AGIS : administrateur gestionnaire d'institution de santé. Les pourcentages sont calculés sur n = 32.

Tableau 3. Ancienneté dans le poste occupé

Ancienneté	n	%
1–6 ans	14	43,8
7–11 ans	3	9,4
12–16 ans	6	18,8
17–21 ans	6	18,8
22–26 ans	2	6,3
27–31 ans	1	3,1

À partir des centres de classes, l'ancienneté moyenne estimée est de 11,0 ans ($ET \approx 7,8$; IC95 % : 8,1–13,8 ans).

La structure de l'échantillon est principalement administrative et financière, ce qui est cohérent avec l'objet de l'étude. La correction des données du tableau initial montre par ailleurs que les femmes représentent 23 participantes (71,9 %) et les hommes 9 (28,1 %), contrairement au commentaire original qui inversait ces effectifs.

3.2. Niveau de séparation et chevauchement des fonctions

Tableau 4. Séparation déclarée entre fonctions comptable et financière

Réponse	n	%
Oui	16	50,0
Non	16	50,0

Proportion « Oui » : 50,0 % ; IC95 % de Wilson : 33,6–66,4 %.

La moitié des répondants seulement rapporte une séparation effective des fonctions comptable et financière. Le test binomial exact indique que cette proportion de 50,0 % est inférieure au benchmark opérationnel de 80 % retenu par les auteurs ($p < 0,001$). Cette comparaison doit être interprétée comme un écart à un seuil analytique interne et non comme une non-conformité à une norme universelle.

Tableau 5. Tâches financières déclarées comme assumées par le comptable (réponses multiples)

Tâche	n	% des répondants
Élaboration du rapport de recettes et dépenses	31	96,9
Préparation et suivi budgétaire	29	90,6
Élaboration du rapprochement bancaire	24	75,0
Paiement des fournisseurs par banque	21	65,6
Ordonnancement du paiement des fournisseurs par caisse	21	65,6
Paiement du personnel	18	56,3
Mandat sur le compte bancaire	16	50,0

Plusieurs réponses étaient possibles ; les pourcentages ne s'additionnent donc pas à 100 %. Aucun χ^2 d'adéquation n'est interprété pour ces données en raison de la non-indépendance des sélections.

Le chevauchement est particulièrement élevé pour le reporting des recettes et dépenses et pour le processus budgétaire. Il ne s'agit donc pas seulement d'une confusion

terminologique entre « comptable » et « financier », mais d'un recouvrement concret de responsabilités de préparation, d'analyse, de paiement et de suivi. Lorsque les mêmes agents interviennent à plusieurs étapes d'une même chaîne de transaction, la capacité de contrôle croisé est réduite.

3.3. Procédures formelles et performance managériale perçue

Tableau 6. Existence déclarée d'un manuel de procédures administratives et financières (MAPAF)

Réponse	n	%
Oui	27	84,4
Non	4	12,5
Ne sait pas	1	3,1

Proportion « Oui » : 84,4 % ; IC95 % : 68,2–93,1 %. La distribution des réponses s'écarte d'une répartition uniforme : $\chi^2(2) = 37,94$; $p < 0,001$.

L'existence formelle d'un MAPAF est largement reconnue, mais cette formalisation coexiste avec un chevauchement substantiel des tâches. Le résultat met en évidence un problème d'effectivité des procédures plutôt qu'une simple absence documentaire : disposer d'un manuel ne garantit pas que les responsabilités soient effectivement séparées dans les opérations quotidiennes.

Tableau 7. Contribution perçue de la séparation des fonctions à la performance managériale

Opinion	n	%
Oui, fortement	13	40,6
Oui, modérément	8	25,0
Faiblement	10	31,3
Pas du tout	1	3,1

Les réponses « fortement » et « modérément » représentent 21/32, soit 65,6 % (IC95 % : 48,3–79,6 %). La distribution est non uniforme : $\chi^2(3) = 9,75$; $p = 0,021$.

Ce résultat montre une orientation majoritairement favorable des perceptions, mais il ne démontre pas statistiquement qu'un niveau individuel plus élevé de séparation entraîne une performance supérieure. Une telle conclusion exigerait des données appariées au niveau des répondants ou des hôpitaux, ainsi que des indicateurs objectifs de performance.

Tableau 8. Synthèse des bénéfices perçus de la séparation des fonctions

Dimension	Réponses favorables (n)	%	IC95 %
Réduction des erreurs comptables et financières	31	96,9	84,3–99,4
Amélioration de la qualité des décisions	23	71,9	54,6–84,4
Renforcement du contrôle interne	19	59,4	42,3–74,5
Meilleure utilisation des ressources financières	17	53,1	36,4–69,1
Amélioration globale de la performance managériale	18	56,3	39,3–71,8

Les catégories favorables ont été regroupées selon le libellé de chaque question (p. ex. « tout à fait d'accord » + « d'accord » ; « très souvent » + « souvent »).

La réduction des erreurs recueille le consensus le plus fort. Les perceptions sont plus partagées pour le renforcement du contrôle interne, l'utilisation des ressources et l'amélioration globale de la performance, comme l'indiquent les intervalles de confiance relativement larges. Le faible effectif impose donc de privilégier l'ampleur et la précision des proportions plutôt qu'une lecture binaire fondée uniquement sur les valeurs p.

3.4. Priorités d'amélioration

Tableau 9. Mesures prioritaires proposées par les répondants (réponses multiples)

Mesure	n	% des répondants
Séparer clairement les responsabilités du comptable et du financier	27	84,4
Renforcer les audits et contrôles	20	62,5
Renforcer le contrôle interne	17	53,1
Informatiser la gestion comptable et financière	13	40,6
Recruter du personnel qualifié	10	31,3
Organiser des formations continues	9	28,1

Plusieurs réponses étaient possibles. Les fréquences sont donc interprétées descriptivement ; un χ^2 fondé sur l'indépendance des modalités n'est pas retenu.

La priorité donnée à la clarification des responsabilités montre que les répondants identifient d'abord un problème d'architecture organisationnelle. Les audits, le renforcement du contrôle interne et l'informatisation apparaissent ensuite comme des mécanismes de sécurisation. Le recrutement et la formation complètent ces mesures, notamment lorsque la faiblesse des effectifs qualifiés rend difficile une séparation complète des responsabilités.

4. Discussion

Le principal résultat est la coexistence d'un cadre procédural formel et d'une séparation opérationnelle incomplète. Alors que 84,4 % des participants déclarent l'existence d'un MAPAF, seuls 50,0 % estiment que les fonctions comptable et financière sont effectivement séparées. Cette discordance suggère que la qualité du contrôle interne dépend moins de la seule existence de procédures que de leur application dans l'organisation réelle du travail.

Ce constat est cohérent avec les principes de COSO (2013) et du GAO (2025), qui placent la séparation des responsabilités parmi les activités de contrôle destinées à prévenir ou détecter les erreurs et irrégularités. Le résultat est également compatible avec l'approche de Hernu (2023), selon laquelle la clarification des responsabilités financières et comptables renforce la sécurisation des opérations. Dans les HGR de Beni, le problème se manifeste concrètement par l'implication fréquente du comptable dans des activités de budgétisation, de paiement, de trésorerie et de reporting qui devraient faire l'objet d'un contrôle indépendant ou, à défaut, de contrôles compensatoires.

Les perceptions recueillies sont également compatibles avec la littérature hospitalière internationale. Al Rahhaleh et al. (2023) ont mis en évidence une relation positive entre contrôle interne, redevabilité financière et performance financière des hôpitaux. Binaïyan et al. (2025) montrent de manière similaire que les systèmes de contrôle et de pilotage sont associés à de meilleures performances organisationnelles. En Afrique, Zelig (2021) souligne l'utilité des composantes du contrôle interne pour limiter les risques dans les organisations de santé, tandis que Kesale et al. (2022) mettent en avant le rôle de la redevabilité et de la gestion financière dans le fonctionnement des structures sanitaires.

La contribution la plus nette perçue par les répondants concerne la réduction des erreurs comptables et financières : 96,9 % expriment une opinion favorable. Ce résultat est théoriquement attendu. La séparation des fonctions crée des points de vérification successifs et diminue la probabilité qu'une même erreur ou irrégularité soit initiée, enregistrée et validée par la même personne. La théorie de l'agence permet d'interpréter cette architecture comme un moyen de limiter la concentration de l'information et du pouvoir de décision (Jensen & Meckling, 1976).

En revanche, les résultats relatifs à l'utilisation des ressources et à l'amélioration globale de la performance sont plus nuancés. Respectivement 53,1 % et 56,3 % des répondants émettent une appréciation favorable, avec des intervalles de confiance larges. Cette prudence empirique est importante : la séparation des tâches est un mécanisme de gouvernance, mais elle n'est pas à elle seule une garantie de performance. La disponibilité du personnel, la qualité de l'information, les compétences managériales, la stabilité du financement, la gouvernance clinique et l'environnement institutionnel influencent également les résultats hospitaliers (Abor, 2015; Jalilvand et al., 2024).

Le contexte congolais plaide précisément pour une approche contingente. Dans des hôpitaux disposant d'effectifs administratifs restreints, une séparation complète de chaque étape peut être difficile. L'enjeu n'est alors pas de reproduire mécaniquement un organigramme idéal, mais de prévenir les incompatibilités critiques. Si une même personne doit cumuler certaines responsabilités, les HGR peuvent mettre en place des contrôles compensatoires : double signature des paiements, revue indépendante des rapprochements bancaires, séparation des droits d'accès numériques, validation hiérarchique documentée, rotation des responsabilités, rapprochement périodique entre comptabilité et trésorerie, inventaires inopinés et piste d'audit électronique.

Les travaux récents en RDC renforcent la pertinence de cette lecture. Amisi Imani et al. (2025) montrent qu'une faiblesse de la fonction de gestion hospitalière peut affecter la coordination, l'allocation des ressources et l'équilibre financier. Dans ce sens, la séparation des fonctions ne doit pas être considérée comme une simple formalité comptable, mais comme un élément d'une architecture plus large d'imputabilité, de gouvernance et de professionnalisation de la gestion hospitalière.

5. Implications managériales et recommandations

1. Clarifier la matrice des responsabilités. Chaque HGR devrait formaliser, dans son MAPAF et dans les fiches de poste, qui initie, autorise, exécute, enregistre, rapproche et contrôle chaque type d'opération financière. Les incompatibilités de fonctions doivent être explicitement identifiées.
2. Mettre en place des contrôles compensatoires lorsque les effectifs ne permettent pas une séparation complète. Les opérations sensibles devraient alors faire l'objet d'une validation indépendante, d'une double signature, d'une revue périodique ou d'un contrôle hiérarchique documenté.
3. Renforcer l'indépendance des rapprochements et de la caisse. La personne qui manipule les fonds ne devrait pas être seule responsable de l'enregistrement et du rapprochement. Les écarts de caisse et de banque devraient être documentés, expliqués et approuvés.
4. Digitaliser sans concentrer les droits. L'informatisation doit permettre des profils d'accès différenciés, des journaux de connexion, la validation électronique des opérations et une piste d'audit. Un système numérique mal paramétré peut reproduire la même concentration de responsabilités qu'un système manuel.
5. Programmer des audits internes ou externes ciblés sur les cycles à risque : recettes, caisse, banque, achats, paie, fournisseurs et immobilisations. Les constats d'audit devraient être suivis par un plan d'action avec responsables et échéances.
6. Former les médecins directeurs, AGIS, comptables, caissiers et responsables financiers aux principes du contrôle interne, au SYCEBNL lorsque celui-ci est applicable, et aux risques associés au cumul de fonctions.
7. Construire un tableau de bord de performance reliant les contrôles à des indicateurs objectifs : erreurs et corrections comptables, délais de rapprochement, écarts budgétaires, incidents de caisse, créances, coûts, disponibilité des ressources et réalisation des plans d'action. Cette étape permettra de tester empiriquement, dans de futures études, la relation entre séparation des fonctions et performance réelle.

6. Limites et pistes de recherche

Cette étude présente plusieurs limites qui encadrent la portée des conclusions. Premièrement, l'effectif est faible ($n = 32$) et la sélection est raisonnée ; les estimations comportent donc une incertitude importante et ne peuvent être généralisées sans prudence à l'ensemble des HGR de la RDC.

Deuxièmement, les variables reposent sur des perceptions auto-déclarées. Le manuscrit ne fournit pas d'indicateurs objectifs de performance financière, opérationnelle ou clinique permettant de vérifier si les HGR où la séparation est plus forte obtiennent effectivement de meilleurs résultats.

Troisièmement, les données disponibles sont agrégées par question. Elles ne permettent pas de croiser, au niveau individuel ou hospitalier, le degré de séparation des fonctions avec les différentes dimensions de performance perçue. Les tests du χ^2 utilisés ici sont donc des tests d'adéquation et non des tests de relation ou d'effet.

Quatrièmement, plusieurs questions autorisent des réponses multiples. Les fréquences correspondantes ne sont pas indépendantes, ce qui exclut l'interprétation d'un χ^2 simple fondé sur une distribution uniforme. Enfin, le seuil de 80 % est un benchmark analytique adopté par l'étude et ne doit pas être présenté comme une norme réglementaire universelle.

Une étude ultérieure devrait recueillir des données individuelles et hospitalières appariées, construire une échelle validée de séparation des fonctions et de contrôle interne, intégrer des indicateurs objectifs de performance et mobiliser des modèles multivariés ou longitudinaux. Une comparaison entre HGR disposant d'un responsable financier distinct et HGR fonctionnant avec cumul des rôles serait particulièrement informative.

7. Conclusion

L'étude met en évidence une séparation encore incomplète des fonctions comptable et financière dans les HGR étudiés de la région de Beni. La moitié seulement des répondants déclare une séparation effective, alors même que la plupart reconnaissent l'existence d'un manuel de procédures. Le chevauchement des tâches est particulièrement marqué dans le reporting, la préparation budgétaire, les rapprochements et les paiements. Les agents interrogés associent majoritairement une meilleure séparation des responsabilités à la réduction des erreurs, à l'amélioration des décisions et au renforcement du contrôle interne. Toutefois, les données disponibles mesurent des perceptions et ne démontrent pas un effet causal sur la performance réelle. La contribution pratique de l'étude réside donc dans l'identification d'un écart entre procédures formelles et organisation effective. Réduire cet écart suppose de clarifier les rôles, d'installer des contrôles compensatoires lorsque les ressources humaines sont limitées, de renforcer les audits et la traçabilité numérique, et de relier progressivement le contrôle interne à des indicateurs objectifs de performance hospitalière.

Contributions : Conceptualisation, M.A.T.; méthodologie, M.A.T & P.M.S.; validation, M.A.T & P.M.S.; Investigation, M.A.T & P.M.S.; ressources, M.A.T & P.M.S.; Traitement des données, M.A.T & P.M.S.; écrire le manuscrit, M.A.T & P.M.S.; visualisation, K.M.E & M.M.; supervision, K.M.E & M.M.; correction du manuscrit, M.A.T & P.M.S.

Les auteurs ont lu et approuvé la version publiée de ce manuscrit.

Sponsor financier : Cette recherche n'a reçu aucun soutien financier.

Disponibilité des données : Les données ne sont pas disponibles.

Remerciement : Non applicable.

Conflits d'intérêt : Les auteurs déclarent aucun conflit d'intérêt.

Références

1. Abor, P. A. (2015). The effects of healthcare governance and ownership structure on the performance of hospitals in Ghana. *International Journal of Law and Management*, 57(2), 107–140. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-04-2014-0031>
2. Al Rahhaleh, N., Al-khyal, T. A., Alahmari, A. D., & Al-Hanawi, M. K. (2023). The financial performance of private hospitals in Saudi Arabia: An investigation into the role of internal control and financial accountability. *PLOS ONE*, 18(5), e0285813. <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0285813>
3. Amisi Imani, A.-S., Tohemo Lukamba, A., Tabibi Mangombo, B., Koyelongo, J. P., Bobazodisa Dikumueni, A., Ngwisani Matoba, N. M., Kalau Kaumb, G., & Mitano Mide, E. (2025). Absence d'un administrateur gestionnaire des institutions de santé : facteur de dysfonctionnement organisationnel et de crise financière au Centre Hospitalier de Mont-Amba (Kinshasa, République Démocratique du Congo). *Revue Congolaise des Sciences et Technologies*, 4(4), 586–596. <https://doi.org/10.59228/rcst.025.v4.i4.185>
4. Binaiyan, A., Rezaei, G., Zeidi, A. R., & Zabihi, A. (2025). Management control system, internal control system, and organizational performance in private hospitals. *International Journal of Healthcare Information Systems and Informatics*, 20(1), 1–25. <https://doi.org/10.4018/IJHISI.388928>
5. Brioudes, L., & Hamel, C. (2018). Certification des comptes des hôpitaux. L'expérience costarmoricaine : réussir le binôme entre l'ordonnateur et le comptable. *Gestion & Finances Publiques*, 1(1), 38–42. <https://doi.org/10.3166/gfp.2017.00143>
6. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013). Internal control—Integrated framework. COSO.
7. Government Accountability Office. (2025). Standards for internal control in the federal government (GAO-25-107721). U.S. Government Accountability Office. <https://www.gao.gov/products/gao-25-107721>
8. Hernu, P. (2023). La séparation des fonctions et la nouvelle responsabilité partagée de l'ordonnateur et du comptable public. *Revue française de finances publiques*, 162(2), 79–93. <https://doi.org/10.3917/rffp.162.0079>
9. Jalilvand, M. A., Raeisi, A. R., & Shaarbafchizadeh, N. (2024). Hospital governance accountability structure: A scoping review. *BMC Health Services Research*, 24, 47. <https://doi.org/10.1186/s12913-023-10135-0>
10. Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
11. Kesale, A. M., Mahonge, C., & Muhanga, M. (2022). The quest for accountability of Health Facility Governing Committees implementing Direct Health Facility Financing in Tanzania: A supply-side experience. *PLOS ONE*, 17(4), e0267708. <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0267708>
12. Lartigau, J. (2009). L'évolution de la fonction contrôle de gestion à l'hôpital. *Journal d'économie médicale*, 27(7), 371–391. <https://doi.org/10.3917/jgem.097.0371>
13. Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires. (2022). Acte uniforme relatif au Système comptable des entités à but non lucratif (SYCEBNL). OHADA. <https://www.ohada.org/acte-uniforme-relatif-au-systeme-comptable-des-entites-a-but-non-lucratif/>
14. Tondeur, H., & de La Villarmois, O. (2003). L'organisation de la fonction comptable et financière. *Comptabilité Contrôle Audit*, 9(1), 29–52. <https://doi.org/10.3917/cca.091.0029>
15. Zelig, E. M. (2021). The effect of internal control components on mitigating the impact of COVID-19 risks in healthcare organizations in Ethiopia. *Journal of Economics, Business, and Accountancy Ventura*, 23(3), 402–413. <https://doi.org/10.14414/jebav.v23i3.2517>