



## **Influence des pratiques de contrôle interne sur la performance financière des pharmacies privées d'Abidjan**

*Influence of internal control practices on the financial performance  
of private pharmacies in Abidjan*

**MOYA Marie Pierre**

Doctorante, Université Félix Houphouët-Boigny de Cocody/ Abidjan (Côte d'Ivoire)  
Email:mpierreyao@gmail.com

### **RÉSUMÉ**

L'objectif de cette étude est de montrer l'influence du contrôle interne sur la performance financière des pharmacies en Côte d'Ivoire. Pour atteindre cet objectif nous avons procédé dans un premier temps par une étude exploratoire composée d'une phase documentaire et d'une phase qualitative. Les résultats obtenus nous ont permis d'aborder dans un second temps la phase quantitative auprès de 50 pharmacies à l'aide d'un questionnaire. Il ressort de cette étude que le contrôle comptable, le processus d'achat et le processus de vente influencent de façon positive et significative la performance financière des pharmacies. De façon générale les pharmacies gagneraient à instaurer en leur sein les pratiques du contrôle interne car elles contribuent à la performance financière.

**Mots-clés :** Contrôle interne ; Performance financière ; PME ; Pharmacie

-----

### **ABSTRACT**

*The objective of this study is to show the influence of internal control on the financial performance of pharmacies. To achieve this objective, we proceeded initially with an exploratory study composed of a documentary phase and a qualitative phase.*

*The results obtained allowed us to approach the quantitative phase with 50 pharmacies in a second step using a questionnaire. This study shows that accounting control, the purchasing process and the sales process have a positive and significant influence on the financial performance of pharmacies. In general, pharmacies would benefit from establishing internal control practices as they contribute to financial performance.*

**Keywords:** Internal control; Financial performance; SME; Pharmacy

**Code JEL :** M 41

## I. INTRODUCTION

### 1. Contexte et problématique

Ces dernières décennies ont été marquées par un regain d'intérêt pour les petites et moyennes entreprises car on est conscient de leur importance dans la vie économique et sociale en un mot, la PME est devenue à la mode (Julien et Morel, 1986 ; D'Amboise, 1989). En Côte d'Ivoire, la Direction Générale des Impôts (DGI) à recenser 44.560 PME en 2000, soit 98% des entreprises recensées, largement représentées dans tous les secteurs d'activités. Les PME ont contribué à hauteur de 20% en moyenne à la formation du PIB ; et emploient environ 23% de la population active. En outre, les PME ont : réalisé 17-18% de la valeur ajoutée totale (MCAPPME, 2013).

Malgré leur importance dans l'économie la plupart des PME ivoiriennes à l'instar de celles opérant en Afrique et dans le monde, n'atteignent pas leur (05) cinq ans de vie selon Lévassour (1986). Ainsi, plusieurs facteurs peuvent être à l'origine de ces échecs, mais il est reconnu que principalement, il s'agit de problèmes au niveau de la gestion, de la compétence managériale et de l'expérience (Olson, 1987 ; Williams, 1985).

Le facteur gestion est déterminant dans le succès, la compétitivité et la survie même de la petite dimension (Julien et Marchesnay, 1988). Et selon D'Amboise (1989), leur vulnérabilité est quelquefois davantage attribuable à une déficience dans ce domaine. La recherche de la performance est devenue dès lors un enjeu capital pour la pérennité de ces PME. Pour atteindre cette performance, Mautz et al., (1986) proposent la mise en place du contrôle interne. Car les pratiques du contrôle interne sont considérées par ceux-ci comme l'une des pratiques de gestion les plus déterminantes dans l'explication de la performance des PME.

Elles vont progressivement se multiplier dans des secteurs jadis peu développés tels que les services, autrefois dominés par les étrangers ou dans de nouveaux domaines d'activités. Malheureusement, la contribution des PME reste largement en-deçà des potentialités socio-économiques de la Côte d'Ivoire. Cette faible performance des PME est liée au-delà des crises sociopolitiques qu'a connues la Côte d'Ivoire, à plusieurs difficultés dont les principales sont : L'accès limité aux capitaux et services financiers, l'information et les technologies, l'accès limité aux marchés publics, le caractère informel des activités, les compétences managériales et comptables, les canaux de commercialisation, la qualité des produits et des services, l'existence de nombreuses organisations publiques, parapubliques et privées ayant des missions floues qui se chevauchent pour certaines; l'absence de coordination entre les différentes structures; le manque de stratégie globale qui puisse guider leur travail et permettre aux PME de bénéficier d'un appui technique et financier performant.

C'est ce qui explique notre intérêt pour le présent thème intitulé : influence des pratiques du contrôle interne à la performance financière des PME ivoiriennes : une application aux pharmacies privées.

Cependant, toutes les études que nous avons eu à consulter ont été menées dans les pays développés ; peu d'études à notre connaissance ont cherché à montrer l'influence du contrôle interne sur la performance financière des PME et plus précisément dans un contexte ivoirien. Dès lors, la question centrale qui guidera cette recherche est : **Quelle est l'influence du contrôle interne sur la performance financière des pharmacies d'Abidjan ?** et pour répondre à cette question nous aurons comme objectif générale qui est de montrer l'influence du contrôle interne sur la performance financière des pharmacies. Ce qui découlera sur une hypothèse telle que les pratiques du contrôle interne influencent significativement et positivement la performance financière des pharmacies. Mautz et al., (1980).

## II. REVUE DE LA LITTÉRATURE

### 1. Notion de concept

#### 1.1. La pharmacie

La pharmacie peut se définir comme une officine où l'on prépare les médicaments, du lieu où on les conserve pour les vendre ou les distribuer. Elle s'appréhende comme l'assortiment des médicaments des plus visuelle afin de soigner les malades. La pharmacie est donc une science ayant pour objet la composition et la préparation des médicaments. (H.G.Wells , 1908 ) .

#### 1.2. Contrôle interne

Le contrôle interne désigne toutes les méthodes et procédés par lesquels la direction de l'entreprise s'assure que les politiques, les directives et les objectifs établis sont réalisés ; que toutes les activités et les opérations de l'entreprise sont bien effectuées, c'est-à dire d'une manière efficace et efficiente.

#### 1.3. Performance financière

Le mot performance est issu de l'ancien français « performer » qui signifiait, « accomplir, exécuter ». Au XV siècle, il apparaît en anglais avec « to perform » dont vient le mot performance. La performance signifiait à la fois accomplissement d'un processus, d'une tâche avec les résultats qui en découlent et le succès que l'on peut y attribuer. (Pesqueux, 2005).

#### 1.4. Petites et moyenne entreprise

Petites et moyenne entreprise dont la taille est supérieure à 10 salariés et inférieur à 250 salariés et dont le chiffre d'affaires n'excède pas 1 milliard de francs CFA.

### 2. Spécificités des pharmacies en côte d'ivoire

#### 2.1. Secteur pharmaceutique public

La Côte d'Ivoire compte 83 districts sanitaires et chacun dispose d'une pharmacie. Ces pharmacies sont chargées d'approvisionner les établissements de premiers contacts en médicaments. En effet, les structures sanitaires publiques détiennent et délivrent les médicaments. Elles contribuent à la promotion des médicaments essentiels génériques. Les pharmacies hospitalières ont en charge la gestion du médicament. Les pharmacies hospitalières détiennent les stocks utilisés par les patients hospitalisés. Ils sont aussi amenés à délivrer des médicaments aux patients des consultations externes.

La Pharmacie de la Santé Publique de Côte d'Ivoire (PSP-CI), Etablissement public national à caractère industriel et commercial, a changé de statut en 2013. Elle est désormais une Association Sans But Lucratif (ASBL), avec une nouvelle appellation, Nouvelle Pharmacie de la Santé Publique de Côte d'Ivoire (NPSP-CI). Elle vend ses produits pharmaceutiques aux formations sanitaires publiques et aux associations à but non lucratif.

#### 2.2. Secteur pharmaceutique privé

En Côte d'Ivoire, trois grossistes privés assurent la distribution du médicament, garantissant une accessibilité géographique de façon régulière sur toute l'étendue du territoire national : LABOREX, COPHARMED, DPCI.

Les grossistes répartiteurs privés assurent la distribution du médicament et du consommable médical essentiellement aux officines privées de pharmacie. Ils s'approvisionnent par un bureau d'achat (central d'achat) généralement basé en France.

La Côte d'Ivoire compte essentiellement neuf unités de productions pharmaceutiques : Galefomy, Alefomy, S-Terre, Rougier-Pharma, Pharmivoire Nouvelle SA, Olea, Cipharm, Lpci, Dermopharma, Lic Pharma.

Quant à l'approvisionnement, la Nouvelle Pharmacie de la Santé Publique s'approvisionne en

médicaments sous DCI par appel d'offre restreint après pré-sélection des fournisseurs. Il existe un système de suivi des fournisseurs. La substitution de la spécialité par un générique est légale. Il n'existe pas de système de surveillance des prix des médicaments. Incitations économiques à la production de médicaments : dispense de taxe pour les matières premières, préférence locale de 15%.

### **3. Contrôle interne et performance des pharmacies**

#### **3.1. Contrôle interne des pharmacies**

Le terme «contrôle interne» s'apprête à une diversité de notions relatives à la gestion d'entreprise ; ce qui a donné différentes prises de position, que nous essayerons de faire ressortir tout au long de cette partie théorique. L'American Institute of Certified Public Accountant (AICPA) a été le premier à donner une définition du contrôle interne (AICPA, (1949). Pour l'AICPA (1980): Le contrôle interne comprend la structure administrative et toutes les méthodes coordonnées et mesurées qu'adopte une entreprise pour protéger ses biens, vérifier l'exactitude et la fiabilité de ses données comptables, promouvoir l'efficacité de ses opérations et encourager le respect des politiques prescrites par la direction. Cette définition peut être plus large que le sens qu'on attribue parfois à l'expression. Elle reconnaît qu'un «système» de contrôle interne s'étend au-delà des questions qui relèvent directement des fonctions des services de la comptabilité et des finances. L'Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) donne aussi une définition similaire du contrôle interne (Manuel de l'ICCA Chapitre 5200, 1986): le contrôle interne est la structure administrative de l'entreprise et tous les systèmes coordonnés que la direction met en place en vue d'assurer, dans la mesure du possible, la conduite ordonnée et efficace de ses affaires: notamment la protection de ses biens, la fiabilité de ses livres et documents comptables et la prompte préparation d'une information financière fiable. Cependant, dans leur développement, l'AICPA et l'ICCA n'abordent que les aspects qui concernent la vérification externe. Et donnent l'impression que le contrôle interne n'est autre que celui rattaché à la comptabilité. Ainsi le contrôle interne désigne toutes les étapes nécessaires pour aider les employés à assurer la qualité (Mautz, Tiessen et Colson, 1984). Selon Bergeron (1986), le contrôle peut être défini comme suit : c'est un processus qui permet à un gestionnaire d'évaluer sa performance, de comparer les résultats obtenus à ses plans et à ses objectifs et de prendre les mesures appropriées pour remédier aux situations défavorables. Laflamme (1981), quant à lui, estime que le système de contrôle d'une firme est l'un des éléments les plus révélateurs du degré de compétence de ses dirigeants. Il constitue la fonction de fermeture du circuit managérial et repose sur des mesures qui permettent d'évaluer les progrès réalisés afin de les comparer aux standards prédéterminés.

Selon d'autres auteurs, un système de contrôle se compose de deux éléments : la planification et le contrôle (Mintzberg, 1982 ; Gervais, 1990). La planification consiste à spécifier le résultat, les standards ou normes, à atteindre dans le futur ; et le contrôle (ou contrôle de gestion selon Gervais) permet de déterminer si le standard, ou état désiré, a été atteint.

#### **3.2. Performances des pharmacies**

Le mot performance est issu de l'ancien français « parformer » qui signifiait, « accomplir, exécuter ». Au XV siècle, il apparaît en anglais avec « to perform » dont vient le mot performance. La performance signifiait à la fois accomplissement d'un processus, d'une tâche avec les résultats qui en découlent et le succès que l'on peut y attribuer (Pesqueux, 2005).

Dans le champ de la gestion, la performance désigne de multiples approches qui s'articulent autour de trois sens primaires : la performance est succès, la performance n'existe pas en soi ; elle

est fonction des représentations de la réussite, variable selon les entreprises, selon les acteurs ; la performance est le résultat de l'action à contrario au précédent, ce sens ne contient pas de jugement de valeur. Traditionnellement « la mesure des performances est entendue comme l'évaluation ex post de résultats obtenus » (Bouquin, 1986) ; la performance est une action. Dans ce sens, la performance est un processus et non un résultat qui apparaît à un moment dans le temps (Baird, 1986)<sup>1</sup>. Elle est la mise en acte d'une compétition qui n'est qu'une potentialité.

Ce terme peut également être vu comme le processus, comme l'action qui mène au succès. Le succès ne se mesure pas seulement à posteriori, il se construit tout au long d'un processus de management qui définit, puis communique les résultats attendus, spécifie les activités à accomplir, contrôle les récompenses et l'information liées au résultat (Baird, 1986).

#### 4. Références théoriques

Dans cet article nous avons recours à deux théories à savoir la théorie de la contingence et la théorie de l'agence.

##### 4.1. Théorie de la contingence

Les théories de la contingence stipulent que toutes les organisations sont différentes et par conséquent qu'il n'y a pas de structures formelles qui soient idéales. Toutefois, les théories de la contingence postulent qu'il y a des éléments du contexte qui peuvent influencer de manière déterminante les structures et les processus internes de l'organisation. Dans un tel cadre la performance des entreprises dépend de leur capacité à faire en sorte qu'il y ait adéquation entre ces différents éléments. On peut noter que les théories de la contingence se sont développées sur trois décennies avec trois formes de contingences telles que : la contingence technologique en 1950, par Woodward ; la contingence structurelle en 1960 portée par Lawrence et Lorsch et la contingence stratégique en 1970 qui critique des théories de la contingence structurelle laissant une trop grande importance à l'environnement. Pour ces théoriciens, les gestionnaires d'une entreprise peuvent par leurs décisions contribuer à l'ajustement de l'organisation à son environnement. Seule la théorie de la contingence structurelle s'apparente le mieux à nos travaux. Ils portent sur les relations causales entre l'environnement, la structure et la performance des entreprises (figure 1 ci-dessous).

ENVIRONNEMENT → STRUCTURE → PERFORMANCE

*Figure 1 : Relations entre environnement, structure et performance*

La contingence structurelle d'une organisation désigne donc la dépendance de la structure aux caractéristiques de son contexte. Pour réussir, une organisation doit nécessairement être adaptée aux contraintes que lui imposent sont : sa taille, c'est toute une hiérarchie dans les entreprises du secteur formel ; lorsque le dirigeant décède l'entreprise continue de fonctionner et celle-ci peut être toujours performante. Cela peut avoir un impact sur la performance de l'activité dans la mesure où le dirigeant est le seul propriétaire. Sa technologie, une organisation qui produit en grande série ne pourra être organisée de la même manière qu'une autre qui produit des prototypes ou de toutes petites séries ; Son environnement technico-économique, l'intensité de la concurrence à laquelle est exposée une entreprise, le taux d'innovation technologique ou d'innovation-produit qui caractérise son secteur d'activité, le degré de saturation de la demande, ... En effet, dans le contexte des PME, les dirigeants perçoivent leur performance du fait de leur présence continue, permanente sur un marché.

1- *Managing performance*, New York, John Wiley

## 4.2. Théorie de l'agence

La théorie de l'agence ou dilemme de l'agence est la branche de l'économie qui s'occupe des conséquences du problème principal-agent, en particulier à l'intérieur d'une même unité économique, administration ou entreprise. En tant que telle, elle constitue un domaine à cheval entre l'économie industrielle et la théorie des organisations. C'est un contrat par lequel une ou plusieurs personnes (le principal) engagent une autre personne (l'agent) pour exécuter en son nom une tâche quelconque qui implique une délégation d'un certain pouvoir à l'agent.

Le but est de modéliser une relation dans laquelle un «principal» recrute un «agent» dans des conditions d'information imparfaite. La théorie de l'agence est fondée sur une opposition entre deux agents. En effet, l'actionnaire rentabilise son capital en maximisant son profit et l'agent tire des bénéfices de son action en exploitant les moyens de production. Il ressort, tout de même qu'au-delà du consentement mutuel entre le principal et l'agent il y a une opposition des intérêts. La rentabilisation du capital chez le principal et l'obtention du bénéfice chez l'agent ; D'une façon générale, il y aura la mise en place d'un système par le principal qui amènera l'agent à réaliser l'action tout en dévoilant la totalité des informations d'une part ; et d'autre part, l'agent voudra garder le pouvoir décisionnel qu'il peut tirer notamment, de ses informations.

## III. MÉTHODOLOGIE

### 1. Instruments de collecte de données

#### 1.1. Etude qualitative

Ici, nous avons eu recours à deux outils notamment l'étude documentaire et l'entretien à l'aide d'un guide d'entretien pour recueillir les données. En ce qui concerne la recherche documentaire, elle nous a permis d'avoir des informations très riches et diversifiées sur l'objet d'étude. Cela nous a permis aussi d'identifier les pratiques du contrôle interne telles que : « le contrôle comptable minimal » ; « le processus vente », « le processus achat » ; « le processus trésorerie » ; et « le processus personnel » ; et de mieux comprendre ce qu'est la performance. Nous avons procédé ici par des entretiens individuels avec les responsables des structures pharmaceutiques ainsi qu'avec leur personnel. En effet, l'entretien individuel a été réalisé au moyen d'un guide d'entretien et le type privilégié est semi-directif.

#### 1.2. Etude quantitative

##### 1.2.1. Echantillonnage

Notre étude s'est faite grâce à une enquête par sondage. Il s'agit d'un échantillon de convenance. Pour collecter nos données, un questionnaire est administré à cet échantillon de 50 pharmacies dans la ville d'Abidjan.

##### 1.2.2. Méthode de traitement et d'analyse des données

Méthode de traitement des données

Après la phase de terrain, les fiches d'enquête ou questionnaires ont été saisis à partir d'un programme (communément appelé masque de saisie) conçu à partir du logiciel EPI-DATA. Ensuite, les données saisies ont été exportées sur le logiciel SPSS pour l'analyse. SPSS (Statistical Package for Social Science). Dans le cadre de ce travail, l'analyse sur SPSS (Statistical Package for Social Science) a consisté à produire à la tabulation ou production des tableaux statistiques. De plus, SPSS a permis de faire les tests statistiques.



## Méthode d'analyse des données

Au premier niveau, une analyse descriptive (ou analyse univariée) a été réalisée sur chacune des différentes variables. Puis nous avons calculé les différents scores à travers les modalités « Tout à fait d'accord » et en modalité « Désaccord ». Ensuite nous avons fait une régression linéaire pour apprécier l'impact des différentes contributions des pratiques du contrôle interne dans la performance financière des pharmacies.

En somme, cette partie, nous a permis d'exposer la démarche méthodologique de l'étude à savoir : la phase d'enquête exploratoire et la phase d'enquête quantitative. Aussi il nous donne de passer en revue quelques méthodes de saisies, de traitements et d'analyse quantitatives. Dans le point suivant, nous présentons les résultats obtenus après les différents traitements.

## IV. RÉSULTATS ET DISCUSSION

### 1. Analyse univariée et multivariée

#### 1.1. Analyse univariée

Le tableau suivant présente les résultats de notre enquête relative à la répartition des pharmacies selon le sexe du répondant. Au total, nous avons interrogé 50 individus dont la répartition est la suivante :

**Tableau 1** : Répartition des répondants selon le sexe

Sexe	Répondants	Pourcentage
Masculin	30	60
Féminin	20	40
Total	<b>50</b>	<b>100</b>

**Source** : données issues de l'étude

Notre échantillon est composé de 60% d'hommes contre 40% de femmes comme le montre le tableau ci-dessus. Ces chiffres pourraient s'expliquer par le fait que le sexe n'est pas un critère pris en compte par les lois ivoiriennes dans la création d'une pharmacie. En effet toute personne remplissant les conditions de création d'une pharmacie peut le faire. Si le sexe n'est pas un critère distinctif dans la création d'une pharmacie, qu'en est-il de l'âge ?

Le tableau suivant nous présente la répartition des propriétaires des pharmacies selon leur âge.

**Tableau 2** : Répartition des répondants selon l'âge

Age	Répondants	Pourcentage
Moins de 25 ans	0	0
26ans-50 ans	5	10
51ans-75 ans	45	90
Total	<b>50</b>	<b>100</b>

**Source** : données issues du terrain d'étude

Le tableau ci-dessus montre que la majorité des propriétaires des pharmacies enquêtées sont des adultes dont l'âge est compris entre 51 ans et plus. Deux raisons peuvent expliquer ces chiffres. D'abord la scolarisation tardive de la plupart des répondants puis la durée de la formation. En effet ces

dirigeants sont pour la plupart nés dans les années 60 où le taux de scolarisation était très faible, due à la jeunesse qui n'avait pas les moyens d'être scolarisé en Côte d'Ivoire. Ces deux premières analyses sont des analyses univariées. Elles nous permettent d'observer les caractéristiques individuelles des répondants. L'analyse qui suivra nous permettra de mesurer l'apport des différentes pratiques du contrôle interne sur la performance financière des pharmacies.

## 1.2. Analyse multivariée

Dans ce paragraphe, nous verrons dans un premier point l'avis des managers sur chaque item de chaque variable explicative, avant d'évaluer globalement la performance financière des pharmacies. Rappelons toutefois que la fiabilité de notre échelle de mesure a été vérifiée sur chaque construit par le calcul de l'alpha de Cronbach. Le tableau ci-dessous présente les résultats obtenus.

**Tableau 3 :** Fiabilité interne des construits

Construits	Nombre d'items	Alpha de Cronbach
Contrôle comptable minimal	1	0,764
Le processus de vente	2	0,740
Le processus d'achat	5	0,813
Le processus trésorerie	4	0,713
Le processus personnel	10	0,877
La performance	5	0,727

Source : données issues de l'analyse

Les valeurs de l'Alpha de Cronbach du tableau ci-dessus sont toutes supérieures à 0,6. Par conséquent, l'échelle de mesure de nos construits est acceptable. Les données recueillies sont donc fiables. Ceci étant passons à l'analyse proprement dite.

Le tableau ci-dessous présente le point de vu des personnes interrogées sur la variable Contrôle comptable. Ces résultats ont été obtenus en agrégeant les modalités (tout à fait d'accord et plutôt d'accord) en la modalité « d'accord » et la modalité « pas d'accord » et « pas du tout d'accord » en la modalité « désaccord ».

D'après le tableau ci-dessous, 70% des personnes interrogées pensent que le contrôle minimal dans les pharmacies permet d'atteindre la performance financière. Seulement 10% de ceux-ci pense le contraire et 20% ont une opinion neutre. On peut donc dire que selon les pharmaciens, le contrôle comptable influence leur performance car ils sont satisfaits de cette pratique. Le tableau suivant va analyser l'opinion des managers en ce qui concerne le processus de la vente. Il tentera de montrer l'impression générale de ces derniers concernant la contribution de la vente.

**Tableau 4 :** évaluation de la variable contrôle comptable minimal

Contrôle comptable minimal	D'accord	Neutre	Désaccord
Le contrôle minimal dans votre pharmacie vous permet d'atteindre la performance financière	70%	20%	10%

Source : données issues de l'étude



## 2. Analyse de la régression

La contribution des pratiques du contrôle interne à la performance financière des pharmacies nous a permis de procéder à des analyses de régression.

Ainsi, les résultats des analyses de régression pour la performance sont présentés au tableau suivant :

**Tableau 5** : contribution des pratiques du contrôle interne à la performance financière

Les variables du Contrôle interne	Performance financière		
	Estimé	Erreur type	P-value
Le processus Personnel	-0,150	-1,797	0,075*
Le processus Trésorerie	0,137	1,427	0,157 <sup>ns</sup>
Le processus de Vente	0,246	2,681	0,040***
Le processus d'Achat	0,238	2,230	0,028***
Contrôle comptable minimal	0,274	2,980	0,004***
Constante	1,418		
R <sup>2</sup>	0,470		
N	50		

Source : données issues de l'étude

Nb : \* veut dire significabilité à 10%

\*\* veut dire significabilité à 5%

\*\*\* veut dire significabilité à 1%

L'analyse du tableau montre que toutes les dimensions du contrôle interne ont un lien avec la performance financière car l'estimé de toutes les dimensions est différent de 0.

De même on remarque que la trésorerie influence positivement la performance des pharmacies car son  $\beta$  est égal à 0,137. Toutefois le p-value n'est pas significatif. Ce qui pourrait s'expliquer par le fait que, la pharmacie ne respecte pas le processus de trésorerie, ou du moins il y a des failles dans ce processus qui peuvent conduire à des déficits (baisse du bénéfice). Enfin, les variables processus de Vente, processus d'Achat et Contrôle comptable influencent positivement la performance avec des  $\beta$  qui sont respectivement 0,246 ; 0,238 et 0,274. Aussi, on peut retenir que les p-values sont tous significatifs au seuil de 5%. Ce qui veut dire que le contrôle comptable minimal, le processus de vente et le processus d'achat sont assurés correctement ce qui favorise la performance financière. Ces résultats nous permettent de faire la distinction entre les variables significatives et celles qui ne le sont pas. Ainsi pouvons-nous retenir que les variables processus Trésorerie et processus Personnel ne sont pas significatives. A l'inverse les variables Contrôle comptable, processus de Vente et processus d'Achat sont significatives.

**Tableau 6** : contribution des variables significatives des pratiques du contrôle interne à la performance financière

Les variables de contrôle interne	Performance financière		
	Estimé	Erreur type	p-value
Le processus de Vente	0,640	2,482	0,020***
Le processus d'Achat	0,638	2,129	0,008***
Contrôle comptable minimal	0,687	2,510	0,001***
Constante	2,478		
<b>R<sup>2</sup></b>	0,610		
<b>N</b>	50		

**Source** : données issues de l'étude

De tout ce qui précède, on remarque que le  $R^2$  est en augmentation de (0.610). Ce chiffre signifie que le modèle explique à 61% la performance financière des pharmacies interrogées.

Soulignons ici que la variable processus personnel n'est pas significatif au seuil de 5% car son p-value est largement supérieure à 0,05. Ce qui peut s'expliquer par le fait que le diplôme ne suffit pas pour évaluer le processus personnel mais il faut aussi le dynamisme et l'expérience du personnel ; il y a aussi le renforcement des qualités en matière de ventes, achats...

Au regard des différents résultats obtenus, nous pouvons dire que :

- Les hypothèses  $H_{s_1}$  ;  $H_{s_2}$  et  $H_{s_3}$  : respectivement le contrôle comptable minimale ; le contrôle du processus de vente et le contrôle du processus d'achat influençant de façon positive et significative la performance financière des pharmacies sont confirmées.
- Tandis que les hypothèses  $H_{s_4}$  et  $H_{s_5}$  : respectivement le processus de la trésorerie et le contrôle du processus du personnel influençant de façon positive et significative la performance financière des pharmacies sont rejetées.

Quant à l'hypothèse principale selon laquelle « les pratiques du contrôle internes influencent positivement la performance financière des pharmacies » est partiellement acceptée.

### 3. Discussion

Les résultats de nos recherches ne confirment pas notre hypothèse principale selon laquelle « les pratiques du contrôle interne influencent positivement et de façon significative la performance financière des pharmacies ». En effet, cette hypothèse serait confirmée si toutes les cinq hypothèses spécifiques la composant étaient confirmées. On peut donc retenir que notre hypothèse est partiellement confirmée. Dans un tel cas nos résultats sont confirmés par ceux de Sonda et Sana (2006). En effet, ces auteurs, dans leurs travaux montrent que la mise en place des comités d'audit interne n'impacte les résultats du contrôle interne qui lui-même n'influencerait pas directement la performance des structures. Les résultats obtenus dans notre recherche peuvent s'expliquer entre autres par le nombre important d'hypothèses spécifiques que nous avons retenu mais aussi par le mode de management des pharmacies enquêtées car on y note une absence de séparation des tâches. En effet, tout le pouvoir de décision est concentré dans les seules mains du pharmacien propriétaire.

Toutefois d'autres études contredisent nos résultats. A cet effet, on peut citer les travaux de de Mautz (1980), l'étude de Defond et Jiambalvo (1991) qui porte sur les facteurs associés à la surestimation des bénéfices révèle que la probabilité d'une telle pratique est plus faible en présence du comité d'audit notamment avec l'existence d'un contrôle interne efficace. Quant à McMullen (1996), elle a

démontré que l'existence du comité d'audit à travers le contrôle interne est associée à une fréquence plus faible d'erreurs et d'irrégularités dans les états financiers. Ces irrégularités sont identifiées par certains indicateurs : fraude, actes illégaux, changement d'auditeur à la suite d'un désaccord relatif à certains aspects comptables. Au regard de l'ensemble de ses travaux empiriques relatifs aux entreprises non financières, on peut donc dire que le contrôle interne a une influence amélioratrice sur les états financiers d'un établissement.

## V. IMPLICATION MANAGÉRIALE

La principale implication managériale que nous pouvons retenir au terme de cette recherche est que certaines pratiques du contrôle interne contribuent de façon positive et significative à la performance financière. Ce sont le contrôle comptable, le contrôle du processus de vente et celui de l'achat. Les managers des PME plus particulièrement ceux des pharmacies devraient en tenir compte surtout dans un contexte où les PME ont des difficultés pour survivre. Pour atteindre la performance financière, on peut retenir au terme de cette recherche, qu'il serait intéressant pour les managers des PME plus particulièrement des pharmacies d' :

- Instaurer le contrôle comptable et de former le personnel à s'en servir
- Elaborer un processus clair et cohérent des ventes
- Elaborer un processus clair et cohérent des achats

Aussi, les managers des pharmacies peuvent chercher à améliorer davantage les variables trésorerie et personnel en vue d'accroître leur performance.

## VI. CONCLUSION

L'objectif principal de cette étude était de mesurer l'impact des pratiques du contrôle interne sur la performance financière des PME, plus particulièrement des pharmacies. Pour commencer, une revue de la littérature nous a montré la relation existante entre les pratiques du contrôle interne et la performance financière. Ensuite, nous avons appréhendé les différentes théories pouvant nous aider à la compréhension de notre thème. Ce sont les théories de la contingence pour expliquer la performance et la théorie de l'agence pour expliquer la nécessité du contrôle interne. A cet effet, une étude qualitative a été menée, en vue de recueillir des informations auprès des responsables des pharmacies. Cette phase visait à comprendre l'environnement des pharmacies et les pratiques du contrôle interne mises en œuvre. Dans cette phase, à partir de la revue de la littérature, nous avons validé les variables retenues. Une enquête quantitative a été menée aussi auprès d'un échantillon de 50 pharmacies choisies par la méthode de convenance. Ainsi qu'un questionnaire administré a été soumis à cet échantillon afin de recueillir des données pour notre étude. Notons aussi qu'à partir d'une régression linéaire multiple, nous avons mis en évidence l'impact qui permettait de mettre en relation les dimensions du contrôle interne et la performance. De cette enquête, les résultats ont révélé que ce sont les variables « contrôle comptable minimal, le processus de contrôle de vente et le processus de contrôle d'achat » qui ont un impact positif et significatif sur la performance financière des pharmacies.

Il faut noter que, les apports de cette recherche sont théoriques et managériaux.

Sur le plan théorique, cette recherche visait à éprouver le modèle conceptuel établi à partir de la revue de littérature. Les résultats obtenus permettent d'affirmer que les dimensions du contrôle interne impactent différemment la performance financière des pharmacies en fonction des contextes spécifiques. Sur le plan managérial, cette recherche met à la disposition des managers de pharmacies, un outil précieux à savoir le contrôle interne dont le bon usage permettra d'agir de façon substantielle sur la performance financière. Comme toutes œuvres scientifiques, notre étude peut être prolongée.

L'étude peut être menée dans d'autres communes de l'intérieur du pays ou encore dans d'autres villes afin de voir si les variables significatives retenues seront les mêmes. Aussi, d'autres voies de recherche sont également envisageables pour poursuivre et enrichir ce travail. En effet, le modèle de notre étude explique 61% la performance financière des pharmacies, des variables endogènes n'a donc pas été prises en compte. Il est clair que ces variables non prises en compte telles que l'accueil des clients, le vol, la tricherie ou la fraude au niveau des agents.... expliqueraient d'avantage la performance financière des pharmacies. Il est opportun de poursuivre la réflexion afin de les identifier pour leur prise en compte dans les actions à mener par les managers des pharmacies.

## REFERENCE BIBLIOGRAPHIQUE

- AICPA. (1980). Committee on auditing procedure Statement on auditing procedure NQ 29 Octobre 1958. Dans AICPA - Professional Standards Volume 1 Chicago: Commerce Clearing House Inc.
- AICPA. (1980). AICPA - Professional Standards. Volume 1, Chicago: Commerce Clearing House Inc.
- AICPA. (1979). Committee on auditing procedures, 1972. Dans AICPA – Professional Standards Volume 1 Chicago: Commerce Clearing House Inc, June 1, 1980. AICPA Report of the special advisory committee on internal accounting control. New York: AICPA.
- Baird. (1986). Managing performance. New York: John Wiley.
- Bergeron. (1986). Pierre-Go La gestion dynamique : concepts, méthodes et applications Chicoutimi : Gaëtan Morin.
- Bouquin, H. (2001). Le contrôle de gestion. (5<sup>e</sup> éd.). Paris : PUF.
- D'Amboise, G. (1989). Les PME Canadiennes, situation et défis. Québec : L'Institut de recherches politiques et Les presses de l'Université Laval,
- Defond, M.L. et Jambalvo, J. (1991). Incidence and Circumstances of Accounting Errors. The Accounting Review, N°66, pp. 643-655.
- Evrard Y., Pras B., et Roux E. (2009). Market : études et recherches en marketing. Paris : Dunod,
- Gervais, M. (1990). Contrôle de gestion et planification de l'entreprise. Volume 2. Paris : Economica
- H.G.Wells , (1908) La Guerre dans les airs, 1908, traduction d'Henry-D et de B.Kozakiewicz, Mercure de France Pris 1910 p 304 de l'éd.1921)
- INS. (2014). Recensement Général de la Population et de l'Habitat 2014. Abidjan : INS.
- Julien, P.-A. et Marchesnay, M. (1988). La petite entreprise, *Principes* d'économies et de gestion. Boucherville : G. Vermette, Collection Vulbert Gestion.
- Julien, P.-A. et Morel, B. (1986) *La belle entreprise : la revanche des PME en France et au Québec*. Montréal : Boreal Express.
- Lafamme. (1981). Marcel Le management : approche systémique : théorie et cas.
- Mautz, R., Kell, W., Maher, M., Merten, A., Reilly, R., Severance, D., et White. (1980). B. J. Internal control in US corporations New York: Research Foundation of the Financial Executives Institute.
- Mautz, R., Tiessen, P. et Colson, R. (1984), Internal Auditing: directions and Opportunities Florida: Institute of internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs.
- MCAPPME. (2013). Rôle des PME dans l'économie ivoirienne. Déjeuner-Débat H E C, Abidjan, Hotel Tiama – 28 mars
- McMullen, D.A. (1996). Audit committee performance: an investigation of the Consequences associated with audit committees. Auditing: a journal of Practice et Theory 15 (spring): 87-103.
- Mintzberg, H. (1982). Structure et Dynamique des Organisations. Paris : Organisation.
- Olson, P. (1987) Entrepreneurship and management Journal of small business management (référence à Peterson, Kozmetsky et Ridgway) July.
- Pesqueux, Y. (2005). La notion de performance globale. HAL Id : halshs-00004006.
- Sonda M. et Sana B.H. (2006). Impact de la mise en place des comités d'audit dans les banques tunisiennes. Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution(s), May, Tunisie. pp.CD-Rom.
- Williams, A. (1985). Stress and entrepreneurial role International Small Business Journal 3, 4, pp. 11-25.