

## La mise en place d'un Rolling Forecast de la gestion budgétaire au service du pilotage de la performance financière : Cas d'une grande entreprise publique marocaine

The implementation of a Rolling Forecast of budget management for the financial performance managing: Case of a large Moroccan public company

Auteur 1 : DARKAOUI Abdelhadi,

Auteur 2 : MOUSTARHAME Mustapha.

**Pr. DARKAOUI Abdelhadi**, Laboratoire de recherche LERSEG,  
Faculté d'Economie et de Gestion,  
Université Sultan Moulay Slimane, Béni-Mellal, Maroc

**MOUSTARHAME Mustapha**, Laboratoire de recherche LERSEG,  
Faculté d'Economie et de Gestion,  
Université Sultan Moulay Slimane, Béni-Mellal, Maroc

**Déclaration de divulgation :** L'auteur n'a pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.

**Conflit d'intérêts :** L'auteur ne signale aucun conflit d'intérêts.

**Pour citer cet article :** DARKAOUI .A & MOUSTARHAME .M (2022) « La mise en place d'un Rolling Forecast de la gestion budgétaire au service du pilotage de la performance financière : Cas d'une grande entreprise publique marocaine » , African Scientific Journal « Volume 03, Numéro 14 » pp: 510-534.

**Date de soumission :** Septembre 2022

**Date de publication :** Octobre 2022



DOI : 10.5281/zenodo.7310945

Copyright © 2022 – ASJ



## Résumé

L'objectif de cet article consiste à appréhender et expliquer la mise en place d'un Rolling forecast, comme outil innovant de la gestion budgétaire et sa contribution au pilotage de la performance au niveau d'une grande entreprise publique marocaine.

Pour ce faire, nous avons effectué une étude empirique nous permettant de porter un jugement sur cette méthode et ses apports en matière de la performance financière, il s'agit d'une étude quantitative confirmatoire à travers l'établissement et la distribution d'un questionnaire auprès de 18 responsables du contrôle de gestion.

L'analyse de données collectées auprès de 18 contrôleurs de gestion est effectuée en utilisant le logiciel SPSS et la vérification des hypothèses est effectuée par la méthode du Khi-deux. Les résultats ont confirmé que le contrôle budgétaire via le Forecasting contribue positivement et significativement à améliorer la performance financière de l'entité, ainsi qu'il impacte sensiblement la réduction des écarts entre les prévisions d'un programme de production annuelle et les réalisations de l'année en question.

**Mots clés :** contrôle de gestion ; gestion budgétaire ; performance financière ; pilotage ; Rolling forecast.

## Abstract

The objective of this article is to understand and explain the implementation of a Rolling forecast, as an innovative tool for budget management and its contribution to performance management within a large Moroccan public company.

That's why, we carried out an empirical study allowing us to make a judgment on this method and its contributions in terms of financial performance, it is a confirmatory quantitative study through the establishment and distribution of a questionnaire with 18 management control managers.

The data analysis is carried out using the SPSS software and the verification of the hypotheses is elaborated by the Chi-square method. The results confirmed that budgetary control via Forecasting contributes positively and significantly to improving the financial performance of the entity, as well as it significantly impacts the reduction of the differences between the forecasts of an annual production program and the achievements of the year in question.

**Keywords :** management control; budget management; financial performance; steering; Rolling Forecast.

## Introduction

Aujourd'hui, le contrôle de gestion occupe une place indispensable, il est devenu incontournable surtout pour les sociétés de grande taille, puisqu'il contribue énormément au pilotage de leur performance, grâce à ses nombreux outils de gestion en perpétuelle évolution, et avec l'innovation en terme de technologie.

La gestion budgétaire est l'un des éléments essentiels du contrôle de gestion, c'est un moyen qui aide à la prise de décision pour les dirigeants, il permet l'élaboration de différents budgets annuels prévisionnels ainsi que d'interpréter les écarts entre les prévisions et les réalisations, suite à la crise financière actuelle, la prévision des budgets via les outils traditionnels est devenue de plus en plus délicate surtout pour les organisations de grande taille, d'où vient la préoccupation des équipes du contrôle de gestion de rechercher des pratiques innovantes conduisant au pilotage de la performance de l'entreprise (Komarev I, 2007).

Les contrôleurs de gestion de l'entreprise objet de notre étude, ont été aussi à la recherche des outils qui prennent en compte les écarts (prévisions/réalisations) de manière plus souple et agile et plus dynamique afin de créer des budgets adéquats, c'est dans ce sens qu'ils ont mis en place un outil très utile et innovant appelé le « Forecasting » en se basant sur la méthode QBR : « *La Quarterly Business Review est à la fois une analyse trimestrielle du réalisé, et une ré-prévision du Budget sur le reste de l'année. Le processus de QBR est trimestriel, et se fait avec le même niveau de détail que le budget sur les prévisions de production et de ventes* ».

En effet, cet article s'intéresse à étudier le lien existant entre le contrôle de gestion après l'instauration du Forecasting et sa contribution au pilotage de la performance financière de l'entreprise. Plusieurs auteurs ont tenté de montrer ce lien théoriquement (Abou El Jaouad, M, (2006), il reste à le démontrer empiriquement à travers notre recherche. C'est dans cette perspective que se déroule notre problématique : **Comment la mise en place d'un Rolling forecast peut-il contribuer au pilotage de la performance financière de l'entreprise ?**

Plusieurs questions de recherche peuvent découler de cette problématique, à savoir ;

- A quel point peut-on considérer que la gestion budgétaire actuelle est limitée ?
- Comment le Rolling forecast peut-il contribuer à réduire les écarts entre les prévisions et les réalisations ?

- Existe-il un lien entre une bonne gestion budgétaire et la performance de l'entreprise ?

Ces questions de recherches ne donnent pas au lecteur des réponses évidentes, c'est pourquoi il est nécessaire de les décliner en deux hypothèses essentielles que nous testerons à confirmer/infirmier :

**$H_0$  = La mise en place du forcasting, comme nouvel outil de gestion budgétaire, affecte positivement la performance financière de l'entreprise.**

**$H_1$  = La pratique de cet outil innovant contribue à réduire les écarts entre les prévisions et les réalisations.**

Notre objectif est d'apporter éclairage sur l'intérêt de la mise en place de QBR au sein des entités de grande taille. Il s'agit également d'étudier l'apport du contrôle de gestion via cette méthode à guider la performance financière de l'entité, puis il sera question de comprendre comment elle réduit les écarts entre les prévisions du programme annuel et les réalisations de l'année.

Pour répondre à notre question centrale, trois points sont mobilisés ; le premier est consacré aux fondements théoriques du contrôle de gestion, son origine tout en mettant en évidence les concepts qui y sont voisins. Le deuxième point est consacré au cadre conceptuel de la performance financière. Il s'agit de construire un modèle de recherche liant la performance financière et la gestion budgétaire via les pratiques innovatrices du contrôle de gestion. Par ailleurs, le troisième point est consacré à la présentation et discussion des résultats obtenus d'une étude empirique quantitative confirmatoire menée auprès de 18 responsables du contrôle de gestion de l'entreprise d'accueil.

## 1. Revue de littérature autour du contrôle de gestion et de la performance financière des entreprises

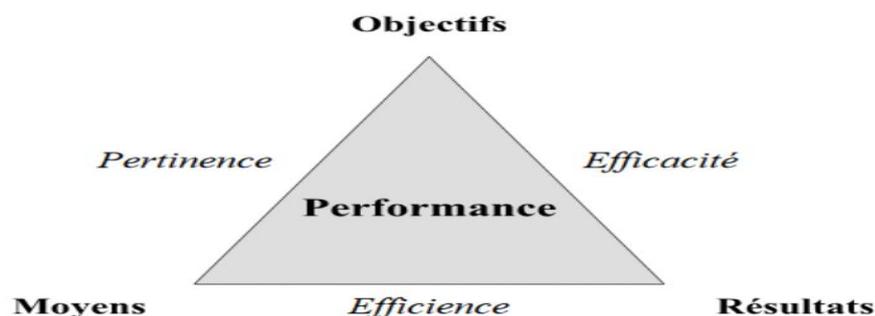
### 1.1. Cadre conceptuel du contrôle de gestion

#### 1.1.1. Définition du contrôle de gestion

Il existe une diversité de définition depuis la naissance du terme et selon les perceptions du contrôle de gestion de chaque auteur et les approches auxquels ils appartiennent (Giraud.F et Al, 2005). Contrôler une activité consiste à être habile à la maîtriser et à la conduire à d'objectif demandé.

Selon R. Anthony (1965), le contrôle de gestion est « *le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport aux objectifs) et efficience (par rapport aux moyens employés) pour réaliser les objectifs poursuivis par l'organisation et définis par ses dirigeants* ». A travers cette définition il s'avère que l'on s'intéresse principalement au concept d'efficacité, c-à-dire, la capacité de l'entreprise à réaliser les objectifs préalablement établis, on s'intéresse aussi à la notion d'efficience, c-à-dire la capacité à réviser le lien entre résultats obtenus et moyens engagés. La notion d'économie est aussi souvent ajoutée, elle traduit une situation où les ressources sont utilisées en optimisant les coûts. Ces trois notions fondamentales sont en relation étroite avec le concept de la performance comme le montre la figure suivante :

**Figure 1: Triangle de la performance**



**Source :** R. Anthony (1965)

Selon le plan comptable général français (PCG 82), le concept du contrôle de gestion signifie : « *l'ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants des données chiffrées*

*périodiques caractérisant la marche de l'entreprise. Leur comparaison avec des données passées ou prévues peut, le cas échéant, inciter les dirigeants à déclencher des mesures correctives appropriées.* » Le métier du contrôleur de gestion consiste à expliquer et étudier quantitativement et qualitativement les données concernant la gestion de l'entreprise.

Plusieurs questions sont à poser afin de bien cerner et comprendre le rôle crucial d'un contrôleur de gestion, le contrôle de gestion pour qui ? Pour quoi ? Par qui et finalement le contrôle de quoi ?

- **Le contrôle pour quoi ?** Plusieurs raisons pour lesquelles on fait recours au contrôle de gestion, il s'agit de chercher à maîtriser les écarts entre planification et réalisation des activités, tout en aidant les managers à la prise de décisions pertinentes. Il s'agit aussi de chercher à adapter le contexte interne de l'entreprise avec son environnement externe.
- **Le contrôle de quoi ?** « *Celui qui n'a pas d'objectif, il ne risque pas de les atteindre<sup>1</sup>* », une entreprise qui ne contrôle pas ses activités, elle risque énormément de ne pas réaliser une performance assurant sa survie, et sa pérennité en garantissant une continuité de son exploitation. C'est pourquoi, la mise en place d'un mécanisme de contrôle de gestion est devenue nécessaire pour assurer économie, efficacité, efficience et pertinence.
- **Le contrôle pour qui ?** C'est une question centrale et transversale qui concerne la majorité des parties prenantes d'une organisation, à savoir les actionnaires de l'entité, ses salariés, ses dirigeants et managers.

---

<sup>1</sup> Citation, Sun Tzu

## **1.2. Cadre conceptuel de la performance financière**

### **1.2.1. Définition de la performance**

En science de gestion, la notion de la performance reste souvent complexe et équivoque. Selon Lorino. P (1997)<sup>2</sup>, « *Est performance dans l'entreprise, tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à atteindre les objectifs stratégiques* ».

J.-B. Carriere (1999) montre le lien étroit entre la signification de la performance et l'évolution et la croissance de l'entreprise. Ce concept est souvent associé à la notion de réussite ou de succès de l'entreprise (A. Bourguignon, 1995, 2005 ; M. Boyer, 1999 ; J.-P. Mamboundou, 2003 ; P. Barillot, 2001 ; W. Azan, 2007). Angele. R, et Nicolas.B, (2010) et Sogbossi Bocco, B. (2010) insistent sur la notion globale de la performance.

### **1.2.2. Définition et mesure de la performance financière**

Nombreux sont les indicateurs de performance utilisés dans les études qui traitent seulement l'aspect financier (taux de croissance, taux de rentabilité, diverses marges). Au moins deux conceptions sont à envisager selon que l'on se situe par rapport aux propriétaires ou aux apporteurs de fonds, ou que l'on choisit des indicateurs calculés a priori ou a posteriori (H.M.Lahmini, A.Ibenrissoul, 2015).

La première conception permet de classer les indicateurs de performance selon qu'ils sont liés aux propriétaires (rentabilité financière ou des fonds propres) ou à l'ensemble des apporteurs de capital (rentabilité économique). Pour H.M.Lahmini, A.Ibenrissoul, (2015), cette distinction est fondamentale car selon Fama & Miller (1974) et Fama (1978), pour une même valeur d'entreprise, la répartition peut favoriser un apporteur de fonds au détriment d'un autre.

La deuxième approche elle, intègre la dimension temporelle dans le choix d'un indicateur, elle s'intéresse à la caractéristique ex-post ou ex-ante des indicateurs. Les mesures de la première approche sont calculées à partir des données comptables et donc sont toutes estimées a posteriori, elles ont donc un caractère ex-post. Une autre dimension prévisionnelle de la performance peut être envisagée, elle se base sur la valeur du marché de l'entreprise et qui est fonction des anticipations des acteurs du marché. Les indicateurs émanant de cette dimension prévisionnelle relatent une performance ex-ante dans la mesure où leur calcul se base sur des

---

<sup>2</sup> Sogbossi bocco. B « Perception de la notion de performance par les dirigeants des petites entreprises en Afrique » édition 2010 p.117.

prévisions. Le ratio Q de Tobin et le ratio de Marris peuvent être utilisés dans ce sens (H.M.Lahmini, A.Ibenrissoul, 2015).

Bref, suivant ces approches, la performance financière pourrait être mesurée selon les quatre principaux indicateurs indiqués dans ce tableau :

**Tableau 1 : indicateurs de mesure de la performance financière**

	Rentabilité des fonds propres	Rentabilité économique
Ex-post	Rentabilité financière	Rentabilité économique
Ex-ante	Ratio de Marris	Ratio Q de Tobin

Source : H.M.Lahmini, A.Ibenrissoul (2015)

Par ailleurs, plusieurs auteurs préconisent l'utilisation de l'indicateur IBITDA<sup>3</sup> pour mesurer la performance financière. C'est la différence entre les produits d'exploitation et les charges d'exploitation. Il s'agit du résultat du cycle d'exploitation. Cet indicateur est souvent utilisé pour des besoins d'évaluation financière et comptable des entreprises, il est assimilable à l'Excédent/insuffisance brut d'exploitation (EBE).

### **1.3. Modèle de recherche : rôle du forecasting, comme outil innovant de la gestion budgétaire, dans la performance financière**

#### **1.3.1. La gestion budgétaire, outil crucial du contrôle de gestion**

La gestion budgétaire est une des tâches indispensable de contrôle de gestion. Elle permet le pilotage des activités principales de l'entreprise, à savoir la planification, la réalisation et le suivi.

Pour Bouquin H. (2006) la gestion budgétaire est « *l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergent vers la réalisation des plans opérationnels* », il s'agit de chercher la concordance de la stratégie de l'entreprise à son application (entre objectifs et réalisations) à travers le budget qui lui est alloué, et prévoir des actions correctives en cas d'existence d'écarts, d'où un de la performance de l'entreprise. Par ailleurs, Anthony et Simons ont montré le rôle inévitable de la gestion budgétaire dans le pilotage du comportement stratégique des managers.

<sup>3</sup> EBITDA: Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization

### 1.3.2. Le fore-casting

D'après l'institut américain des comptables public certifié « *Le Rolling Forecast est un modèle qui remplit toutes les fonctions traditionnelles d'un budget classique. Il en ajoute une mise à jour périodique des prévisions en fonction des fluctuations éventuelles de l'environnement externe et des facteurs internes impactant la réalisation des objectifs prédéfinis* »

Le Forecasting est un procédé de gestion prévisionnelle permettant de prévoir et d'assurer la crédibilité et la fiabilité des processus. Les prévisions se réalisent de façon *glissante* sur une période généralement courte. C'est un outil de pilotage des activités de l'entreprise en vue de détecter les éventuels écarts entre objectifs et réalisations, ainsi de prendre des actions correctives incessamment. Ce moyen de budgétisation et de réajustement est performant, rapide et précis ; il permet une prévision proactive et un pilotage adéquat et ainsi une efficacité, une économie et une efficience dans la gestion des processus de l'entreprise.

### 1.3.3. L'approche contingente étudiant le lien entre le contrôle de gestion et la performance financière

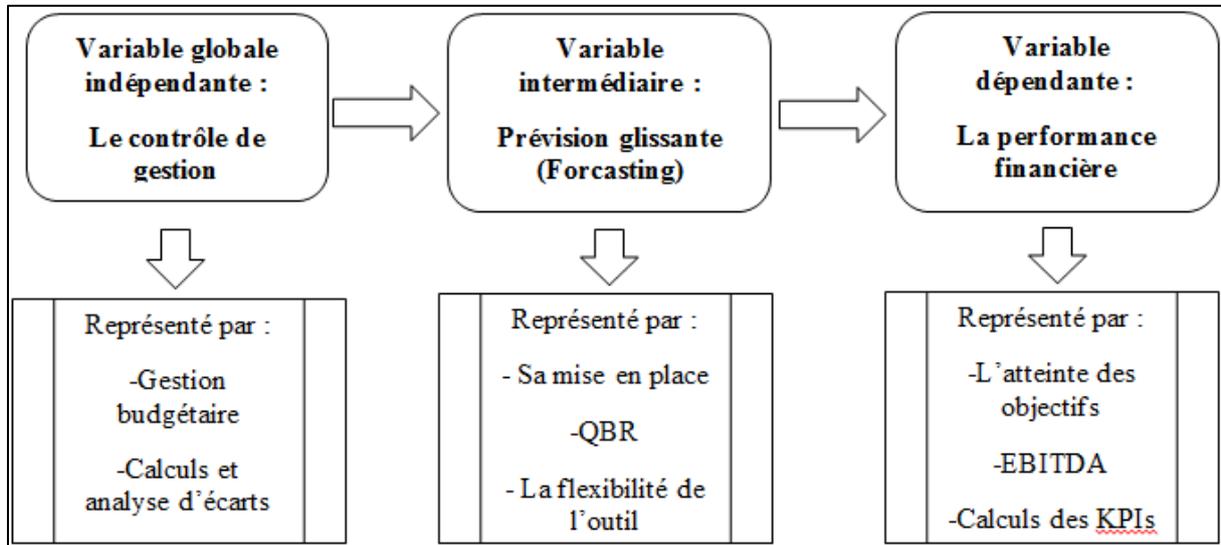
La théorie de contingence a tenté d'expliquer depuis 1970 la relation entre le contrôle budgétaire et la performance financière des entreprises, cette théorie est souvent liée aux pratiques de la gestion budgétaire (Chenhall, 2003). C'est une approche qui estime que tout phénomène ne doit pas être traité sans la prise en compte des variables de l'environnement externe. En effet, les activités du contrôle de gestion doivent aussi être l'objet d'adaptation avec les changements et exigences des facteurs contingents pour assurer un niveau de performance financière satisfaisant (Chenhall, 2003). L'objectif étant d'assurer la pérennité et la survie des entreprises.

En effet, Ibenrissoul, N et khallaf, Z. (2015) ont résumé les facteurs de continence avec lesquels le contrôle budgétaire doit s'aligner et ainsi mettre en place des outils plus agiles et souple comme le Rolling forecaste ; à savoir, l'incertitude de l'environnement, la technologie, la stratégie et la taille de l'entreprise

Ces facteurs nous ont poussés à étudier empiriquement la causalité (cause à effet), entre le contrôle de gestion via la variable intermédiaire de la pratique de « la prévision glissante ou

flexible », et la performance financière. Afin de concrétiser notre modèle conceptuel de recherche, on se réfère au schéma suivant :

**Figure 2: modèle conceptuel de la recherche**



Source : élaboré par nos propres soins

## 2. Etude empirique du rôle du forecasting, comme outil innovant de la gestion budgétaire, dans la performance financière : cas d'une grande entreprise publique marocaine

La revue de littérature nous a permis de présenter une synthèse relative à l'impact de nouvelles pratiques de gestion budgétaire et leur contribution au pilotage de la performance de l'entreprise. Pour pouvoir apporter des réponses pertinentes à notre problématique de recherche, une confrontation entre les acquis théoriques et la réalité des entreprises via l'étude empirique s'avère nécessaire.

### 2.1. la méthodologie de recherche adoptée

Tout travail de recherche en sciences de gestion doit nécessairement s'inscrire dans un paradigme épistémologique, il s'agit de cadrer la formulation des hypothèses, justifier le mode de raisonnement à adopter, les outils à utiliser, ainsi que les méthodes à mobiliser.

L'objectif de notre recherche au sein du service du contrôle de gestion d'une grande entreprise publique marocaine est de connaître la contribution de la mise en place de l'outil Forecasting (prévision glissante ou flexible) au pilotage de la performance financière. Comme la réalité du contrôle de gestion et de la performance financière ont fait déjà objet de nombreuses recherches,

cette réalité existe déjà et par conséquent, notre recherche adopte le post-positivisme comme paradigme épistémologique (Bouyzem, M et Meriouh.Y, 2017 ; Thietart, R.A. et al., 1999 ; GAVARD-PERRET ML. et al., 2008), en suivant le mode de raisonnement hypothético-déductif qui consiste à vérifier les hypothèses formulées par une enquête confirmatoire quantitative à travers l'établissement d'un questionnaire destiné aux responsables de contrôle de gestion du groupe.

L'analyse de données collectées auprès de 18 contrôleurs de gestion est effectuée en utilisant le logiciel SPSS et la vérification des hypothèses est effectuée par la méthode du Khi-deux, cette méthode permet de tester la relation d'indépendance entre deux variables. Le test du Khi-2 sert à comparer entre une situation observée et une situation théorique et en estimer l'écart, et par conséquent, conclure de l'existence ou non et de l'intensité d'une relation de dépendance entre les variables d'étude.

## **2.2. Principaux résultats obtenus**

### **2.2.1. Analyse descriptive « Tri à plat »**

Nous exposons la description de l'ensemble des données statistiques en se basant sur les tableaux obtenus via l'outil SPSS.

**Question 1 :** vous êtes ?

**Tableau 2: Tri à plat « genre »**

	<b>Effectifs</b>	<b>Pourcentage</b>	<b>Pourcentage</b>	<b>Pourcentage</b>
		<b>e</b>	<b>valide</b>	<b>cumulé</b>
<b>Femme</b>	1	5,6	<b>5,6</b>	5,6
<b>Valide Homme</b>	17	94,4	<b>94,4</b>	100,0
<b>Total</b>	<b>18</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

**Source :** Enquête élaboré par nos propres soins via SPSS

Notre échantillon est composé de 18 contrôleurs de gestion répartis entre hommes et femme, la majorité sont des hommes représentant 94,4%, alors que le reste est une femme la seule contrôleur de gestion au site OIG.

**Question 2 :** Votre âge ?

**Tableau 3:** Tri à plat par « âge »

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	25 à 30 ans	4	22,2	22,2
	30 à 40 ans	10	55,6	77,8
	40 à 50 ans	4	22,2	100,0
	<b>Total</b>	<b>18</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

**Source :** élaboré par nos propres soins via SPSS

Notre échantillon est composé de toute tranche d'âge, sauf ceux dont l'âge dépasse 50 ans et plus, nous avons 55,6% des contrôleurs de gestion ont un âge compris entre 30 et 40 formant la majorité.

**Question 3 :** Votre expérience au service du contrôle de gestion ?

**Tableau 4:** Tri à plat par « expérience »

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	3 à 6 ans	5	27,8	27,8
	Moins de 3 ans	1	5,6	33,3
	Plus de 6 ans	12	66,7	100,0
	<b>Total</b>	<b>18</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

**Source :** élaboré par nos propres soins via SPSS

Nous constatons que plus que la moitié des contrôleurs de gestion ont une expérience plus de 6 ans, alors que les contrôleurs de gestion ayant entre 3 et 6 ne représente que 27,8%, en ce qui concerne le reste de notre échantillon ont une expérience de moins de 3 ans.

**Question 4 :** êtes-vous issu du site ?

**Tableau 5:** Tri à plat par « site »

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Des opérations industrielles Ganteur(OIG)	17	94,4	94,4
	Sites de transformation (Safi et Jorf Lasfar)	1	5,6	100,0
	<b>Total</b>	<b>18</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

**Source :** élaboré par nos propres soins via SPSS.

Les contrôleurs de gestion ayant répondu à notre questionnaire sont principalement issus du site des opérations industrielles de Ganteur (OIG) Youssoufia et Bangurrir représentant 17 questionné, le seul qui reste est issu des sites de transformation.

Après avoir présenté brièvement les questions rattachées à l'identification des contrôleurs de gestion objet de notre cible, il nous est apparu nécessaire de commencer la deuxième partie relative au fonctionnement de contrôle de gestion au sein du l'entreprise d'accueil.

**Question 5 :** Parmi les outils de contrôle de gestion suivants lesquels utilisez-vous?

**Tableau 6:** Tri à plat par « outils de contrôle de gestion utilisés »

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Budgétisation (prévisions), Analyse de la performance, Tableaux de bord	4	22,2	22,2
	La balance après inventaire, Budgétisation (prévisions), Analyse de la performance, Tableaux de bord	7	38,9	38,9
	La comptabilité générale, La balance après inventaire, Budgétisation (prévisions), Analyse de la performance, Tableaux de bord	7	38,9	38,9
	Total	18	100,0	100,0

**Source :** élaboré par nos propres soins via SPSS

38,9% se sont mis d'accord qu'ils utilisent les moyens suivants : Balance après inventaire, budgétisation, analyse de la performance et tableau de bord, tandis que 38,9% ont ajouté un autre outil qui est la comptabilité générale, et le reste n'utilise que la budgétisation et analyse de performance via les tableaux de bords.

**Question 6 :** Le contrôle de gestion exerce-t-il d'autres tâches au sein du service ?

**Tableau 7:** Tri à plat par « autres tâches effectuées »

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Non	15	83,3	<b>83,3</b>	83,3
Valide Oui	3	16,7	<b>16,7</b>	100,0
<b>Total</b>	<b>18</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

**Source :** élaboré par nos propres soins via SPSS

83,3% des contrôleurs de gestion ne sont tenus que de la tâche de contrôle de gestion au sein de leurs services, alors que le reste des questionnés sont tenus d'autres tâches supplémentaires qui est le contrôle interne tel qu'il est précisé dans la question 7 suivante : **Si oui, veuillez préciser quelle fonction ?**

**Question 8 :** Quelles missions effectuez-vous à votre système de contrôle de gestion ?

**Tableau 8:** Tri à plat par « missions effectuées.

	Effectifs	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Calcul de prix de revient, Calculs et analyses des écarts entre prévisions et réalisations, Calculs des indicateurs de la performance (KPI)	14	77,8	77,8
Calcul de prix de revient, Calculs et analyses des écarts entre prévisions et réalisations, Elaboration et suivi des inventaires des stocks, Calculs des indicateurs de la performance (KPI)	2	11,1	88,9
Calcul de prix de revient, La production des informations pour votre contrôle de gestion, Calculs et analyses des écarts entre prévisions et réalisations, Elaboration et suivi des inventaires des stocks, Calculs des indicateurs de la performance (KPI)	2	11,1	100,0
<b>Total</b>	<b>18</b>	<b>100,0</b>	

**Source :** élaboré par nos propres soins via SPSS

On constate que les missions effectuées par les contrôleurs de gestion questionnés, 77,8% sont principalement Calcul de prix de revient, Calculs et analyses des écarts entre prévisions et réalisations, Calculs des indicateurs de la performance (KPI), tandis que le reste des missions sont réparties en deux parties égales entre ceux qui exercent la missions de l'élaboration et suivie des stocks et ceux qui participent à la production des informations. La dernière partie de notre questionnaire sera consacré aux questions relatives à la notion de la performance financière ainsi que l'instauration de l'outil Forecasting appelé QBR.

**Question 9 :** Quelle est la performance que visez-vous principalement au sein du site ?

**Tableau 9:** Tri à plat par « performance visée »

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
<b>La production</b>	1	5,6	<b>5,6</b>	5,6
<b>Performance</b>	16	88,9	<b>88,9</b>	94,4
Valide <b>financière</b>				
<b>Production</b>	1	5,6	<b>5,6</b>	100,0
<b>Total</b>	<b>18</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

**Source :** élaboré par nos propres soins via SPSS.

Les interviewés visent principalement la performance financière d'un pourcentage qui s'élève à 88,9%, alors que le reste de notre échantillon ont opté pour la production comme étant une performance puisqu'ils sont tenus d'atteindre un certain niveau de production déterminée au préalable dans le programme de production annuelle prévue surtout dans les sites de la transformation chimique à Safi et Jorf lasfar.

**Question 10 :** Comment procédez-vous à mesurer la performance financière de votre site ?

**Tableau 10:** Tri à plat par « KPIs »

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Chiffre d'affaire réalisé	1	5,6	<b>5,6</b>	5,6
EBITDA, Chiffre d'affaire réalisé	1	5,6	<b>5,6</b>	11,1
Résultat d'exploitation, EBITDA	3	16,7	<b>16,7</b>	27,8
Résultat d'exploitation, EBITDA, Chiffre d'affaire réalisé	9	50,0	<b>50,0</b>	77,8
Valide Résultat d'exploitation, EBITDA, Excédent brut d'exploitation (EBE), Chiffre d'affaire réalisé	3	16,7	<b>16,7</b>	94,4
Résultat d'exploitation, Excédent brut d'exploitation (EBE), Chiffre d'affaire réalisé	1	5,6	<b>5,6</b>	100,0
<b>Total</b>	<b>18</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

**Source :** élaboré par nos propres soins via SPSS

50% des contrôleurs de gestion procèdent à l'évaluation par le biais de 3 éléments principaux qui sont le résultat d'exploitation, l'EBITDA et le chiffre d'affaire réalisé, alors que les autres utilisent ces éléments en en ajoutant d'autres comme l'EBE et le résultat d'exploitation.

**Question 11 :** Utilisez-vous déjà l'outil de Forcating (prévision glissante, last estimate) ?

**Tableau 11:** Tri à plat par « utilisation du QBR »

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Je n'en suis pas chargé dans notre site	7	38,9	<b>38,9</b>	38,9
Valide Non	2	11,1	<b>11,1</b>	50,0
Oui	9	50,0	<b>50,0</b>	100,0
<b>Total</b>	<b>18</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

**Source :** élaboré par nos propres soins via SPSS.

La moitié des questionnés sont tenus d'utiliser le QBR, alors que 38,9% des contrôleurs de gestion ne sont pas chargés de faire recours à cet outil puisqu'il est utilisé essentiellement par les contrôleurs de consolidation, alors le reste de notre échantillon qui ne l'utilise pas, ils comptent l'utiliser prochainement tel qu'il est précisé dans la question 12 suivante : **Si non, pour quelles raisons vous ne l'utilisez pas ?**

**Question 12 :** Si oui, est-ce-que cette pratique de prévision budgétaire avait permis de maîtriser les différents coûts, par conséquent les minimiser ?

**Tableau 12:** Tri à plat par « maîtrise et minimisation des couts via QBR »

	Effectifs	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
.	1	5,6	5,6
N'est pas encore utilisée	1	5,6	11,1
Valide Souvent	8	44,4	55,6
Toujours	8	44,4	100,0
<b>Total</b>	<b>18</b>	<b>100,0</b>	

**Source :** élaboré par nos propres soins via SPSS.

Nous constatons que la majorité de notre échantillon représentant 88,8% des contrôleurs de gestion ont confirmé par toujours et souvent l’outil QBR a participé à la maîtrise des différents coûts et les minimiser, tandis que le reste n’utilisent pas cet outil.

**Question 13 :** Est-ce-que le contrôle de gestion à l'aide de cette outil a impacté positivement et de façon significative la performance financière dans votre site ?

**Tableau 13:** Tri à plat par « contribution de QBR à la performance financière »

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
.	1	5,6	<b>5,6</b>	5,6
Pas d'accord	1	5,6	<b>5,6</b>	11,1
Valide Tout a fait d'accord	15	83,3	<b>83,3</b>	94,4
Plutôt d'accord	1	5,6	<b>5,6</b>	100,0
<b>Total</b>	<b>18</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

**Source :** élaboré par nos propres soins via SPSS

Les interrogés de notre échantillon ont majoritairement confirmé que le contrôle de gestion via cet outil a contribué énormément et de façon significative à générer de la performance financière de l’entreprise.

**Question 14 :** Si oui, à quel point pourriez-vous évaluer cette performance ?

**Tableau 14:** Tri à plat par « mesure de performance »

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Forte	12	66,7	<b>66,7</b>	66,7
Moyenne	5	27,8	<b>27,8</b>	94,4
Très forte	1	5,6	<b>5,6</b>	100,0
<b>Total</b>	<b>18</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

**Source :** élaboré par nos propres soins via SPSS

Il est évident que la majorité de notre échantillon représentant 66,7% des contrôleurs de gestion évaluent la performance financière par « forte », alors que 27,8 confirme que le contrôle de gestion contribue à générer une performance moyenne, le reste la qualifie de « très forte ».

**Question 15 :** Le contrôle de gestion via cette méthode ou autres avaient contribué à réduire les écarts entre prévisions et réalisations des budgets annuels ?

**Tableau 15 :** Tri à plat par « réduction des écarts »

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Pas d'accord	1	5,6	<b>5,6</b>	5,6
Tout a fait d'accord	16	88,9	<b>88,9</b>	94,4
Plutôt d'accord	1	5,6	<b>5,6</b>	100,0
<b>Total</b>	<b>18</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

La majorité des répondants confirment par « oui » représentant 88,9% que le contrôle de gestion via QBR contribue à réduire les écarts entre prévisions et réalisations.

Certes, cette analyse de Tri à plat nous a donné une idée sur la confirmation/infirmer de nos hypothèses, mais elle reste très statistique d'où la nécessité d'approfondir l'analyse via le tri croisé afin de confirmer ou infirmer nos hypothèses.

### 2.2.2. Test d'hypothèses via analyse descriptive de « tri croisé »

Nous allons analyser le lien ou le degré de corrélation entre la performance financière comme une variable dépendante, et les variables susceptibles de prédire la variable à expliquer et qui sont le recours au contrôle de gestion et la mise en place d'un système de ré-prévision trimestrielle QBR, le traitement croisé des variables de notre problématique seront analysées en se basant sur le teste d'indépendance de Khi-deux via le logiciel SPSS.

#### 2.2.2.1. Teste d'hypothèse $H_0$

**$H_0$  = La mise en place de ce nouvel outil de gestion budgétaire affecte positivement la performance financière de l'entreprise**

Pour établir le lien entre le contrôle de gestion via le Forecasting comme pratique budgétaire prévue à la question N° 11, et la performance financière de l'entreprise N°14, nous allons procéder à une analyse en croisant ces deux questions.

**Tableau 16: Tri croisé « forecasting » par « performance financière »**

Performance financière	Plutôt d'accord(0)	Pas d'accord(0,5)	Tout a fait d'accord(1)	Total
Contrôle budgétaire via QBR				
Parfois(0,5)	0	1	6	<b>7</b>
Non(0)	0	0	1	<b>1</b>
Oui (1)	1	0	8	<b>9</b>
Total	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>15</b>	<b>17</b>

**Source** : Elaboré par nos propres soins via SPSS

L'analyse sur SPSS nous a permis de faire ressortir les coefficients permettant de tester la corrélation entre les deux variables et le degré de dépendance et indépendance entre les variables croisées, nous avons retenu que deux coefficients essentielles à savoir :

- « **Khi-deux de Pearson** » permettant de donner une information sur le lien entre les deux variables qu'elles évoluent dans le même sens ou non, mais il ne permet pas de déterminer à quel point les deux variables sont corrélées et dépendantes.
- « **V de cramer** » qui détermine la forte ou faible corrélation entre la variable explicative (contrôle de gestion via Forecasting), et la variable à expliquer (Performance financière)

**Tableau 17: Coefficients de tri croisé de « H<sub>0</sub> »**

	Valeurs	Signification asymptotique (bilatérale)	Signification approximée
Khi-deux de Pearson	10,876	<b>P = 0,042</b>	Néant
V de cramer	<b>V=0,65</b>	Néant	0,042

**Source** : Elaboré par nos propres soins via SPSS.

Pour déterminer si les variables étudiées ont statistiquement une relation significative, nous comparons la valeur **P** de Khi-deux au seuil de signification qui est égale par convention à  $\alpha = 0,05$ , indiquant 5% de risque de conclure à tort qu'il y a un lien entre les variables.

Puisque la valeur de **P** est inférieure au risque **Alpha**  $P \leq \alpha$ , soit  $(0,042 \leq 0,05)$ , alors nous pouvons conclure que les deux variables croisées ont statistiquement une relation significative avec une degré de certitude de 95,8%  $(1-0,042=95,8)$ . Ce teste ne permet de renseigner aucune information sur le degré de dépendance entre Variables, du coup le V de cramer nous indique qu'elles ont une corrélation assez forte puisque **V=0,65** est proche de 1, plus la valeur de V avoisine 1 plus la corrélation est forte.

D'après le résultat que nous avons obtenu et tant que la dépendance entre les deux variables est forte, nous pouvons conclure que la performance financière est conditionnée du recours au contrôle de gestion par l'intermédiaire de l'outil e Forecasting (QBR), par conséquent notre première hypothèse est confirmé.

#### 2.2.2.2. Test d'hypothèse $H_1$

L'étude de la corrélation entre le contrôle budgétaire par le biais de Forecasting et la réduction des écarts entre les prévisions et les réalisations annuelles, il suffit de croiser les deux questions suivantes, l'utilisation de l'outil en question Q11, et sa contribution à réduire les écarts Q16 (prévus/réalisés).

**Tableau 18: Tri croisé «Forecasting » par « réduction des écarts P/R**

Réduction des écarts (Prévus/réalisé)	Plutôt d'accord(0)	Pas d'accord(0,5)	Tout a fait d'accord(1)	Total
Contrôle budgétaire via QBR				
Parfois(0,5)	0	1	6	<b>7</b>
Non(0)	0	0	2	<b>2</b>
Oui (1)	1	0	8	<b>9</b>
Total	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>16</b>	<b>18</b>

**Source** : Elaboré par nos propres soins via SPSS

Les mêmes coefficients concernant cette hypothèse sont résumés dans le tableau suivant :

**Tableau 19: Coefficients de tri croisé de «  $H_1$  »**

	Valeurs	Signification asymptotique (bilatérale)	Signification approximée
Khi-deux de Pearson	2,607	<b>P = 0,626</b>	Néant
V de cramer	<b>V=0,269</b>	Néant	0,626

Pour tester si les deux variables croisées ont une association significative, nous comparons P de Khi-deux et le seuil de signification représentant le risque de se tromper. Puisque  $P > \alpha$ , soit ( $0,626 > 0,05$ ), on peut dire que les deux variables croisées ont statistiquement une relation moins significative avec une degré de certitude de 37,4% ( $1-0,626=37,4$ ). Par ailleurs, le V de cramer nous indique qu'elles ont une corrélation assez moyenne voire faible puisque **V=0,269** est proche de 0.

D'après le résultat discuté au-dessus, nous pouvons constater que les pratiques budgétaires via la mise en place d'un Rolling forecast contribuent de façon notable à la réduction des écarts entre les prévisions et réalisations, et par conséquent la deuxième hypothèse est confirmée.

### 3. Discussion des résultats obtenus

Au regard des résultats obtenus, nous discutons les apports essentiels de notre étude. Après avoir analysé les données collectées auprès des contrôleurs de gestion, nous allons mettre l'accent dans cette sous-partie sur les principaux constats à caractère générale du tri à plat, par la suite nous mettons en évidence ceux concernant l'analyse de tri croisé.

#### 3.1. Principaux constats à caractère général « Tri à plat »

La tendance statistique des réponses des contrôleurs de gestion est résumée comme suit :

- Les contrôleurs de gestion ciblés par notre étude sont majoritairement expérimentés ayant plus de 6 ans d'expérience en contrôle de gestion, ils représentent 66,7%, ce qui nous permet de constater que l'entité d'accueil a placé le capital humain au cœur de son développement, une telle entité de grande taille ne peut gérer son activité que s'il dispose d'un capital humain doté de compétences spécifiques
- Les contrôleurs de gestion utilisent tous les moyens suivants afin de bien contrôler la chaîne de valeur la budgétisation qui consiste à produire un programme de prévision

annuelle, analyse et suivi des indicateurs de la performance et des écarts ainsi que l'adoption d'un tableau de bord et des actions correctives et préventives.

- Nous avons constaté aussi que plus que la moitié des responsables de gestion utilisent la méthode « QBR », et 83,3% entre eux confirment qu'à l'aide de cet outil ont pu générer une performance financière importante, ainsi que la méthode en question contribue de façon notable à la réduction des écarts.

### **3.2. Principaux constats à caractère spécifique « Tri croisé »**

Nous nous intéressons plus particulièrement à montrer que la performance financière est sous l'influence d'un contrôle de gestion avec des pratiques et méthodes de gestion budgétaire agiles et flexible tel le forecasting, et que ce dernier a une influence notable dans le sens où il contribue à réduire les écarts, et donc favorise une prise des décisions pertinentes.

Nous pouvons conclure à partir des résultats de notre recherche que le contrôle de gestion en tant que variable explicative, également que le QBR comme étant une variable intermédiaire explicative sont vraiment les déterminants de la performance financière de l'entreprise.

En d'autres termes, plus les entreprises recourent aux outils de contrôle budgétaire, plus est forte leur performance financière, ce qui permet de maîtriser les coûts. Cet outil agile et flexible permet d'ajuster pendant chaque trimestre de l'année les écarts constatés et prévus.

Comme il a été déjà abordé par la théorie de contingence, plus particulièrement les études de Chenhall (2003), qui explique le lien entre le contrôle de gestion et la performance. La prise en considération des facteurs de contingence assure le maintien de cette relation, tel que l'incertitude de l'environnement nécessitant des pratiques budgétaires beaucoup plus flexibles et agiles qui s'adaptent facilement avec les aléas externes liés à l'environnement tel que la méthode de « Rolling forecast ».

## Conclusion

L'objectif de notre recherche au sein de service du contrôle de gestion de l'entreprise d'accueil et de connaître la contribution de la mise en place de l'outil Forecasting (prévision glissante ou flexible) au pilotage de la performance financière. La problématique étudiée est : **En tant que nouvel outil de gestion budgétaire, comment la mise en place d'un Rolling forecaste peut-il contribuer au pilotage de la performance financière de l'entreprise ?**

La revue de littérature nous a permis de présenter une synthèse relative à l'impact de nouvelles pratiques de gestion budgétaire et leur contribution au pilotage de la performance de l'entreprise. Les acquis théoriques sont confrontés à la réalité des entreprises via une étude empirique confirmatoire quantitative à travers l'établissement d'un questionnaire destiné aux responsables de contrôle de gestion.

L'analyse de données collectées auprès de 18 contrôleurs de gestion est effectuée en utilisant le logiciel SPSS et la vérification des hypothèses est effectuée par la méthode du Khi-deux. Les résultats ont confirmé que le contrôle budgétaire via le Forecasting contribue positivement et significativement à améliorer la performance financière de l'entité, ainsi qu'il impacte sensiblement la réduction des écarts entre les prévisions d'un programme de production annuelle et les réalisations de l'année en question.

La première hypothèse qui suppose que le contrôle de gestion grâce à son outil de Rolling forecast est vraiment générateur de la performance, est significativement confirmée. La deuxième hypothèse est aussi validée ; le QBR comme pratique budgétaire innovante exerce une influence notable sur la réduction des écarts entre les prévisions et les réalisations.

A l'égard des résultats de cette recherche, nous pouvons faire des suggestions jugées susceptibles d'améliorer la maîtrise de la performance financière :

- l'instauration de logiciel Power BI au sein de la société comme outil supplémentaire qui permet de créer des visualisations des données simples et suffisantes pour que les utilisateurs finaux créent leurs propres rapports et tableaux de bord de haute qualité.
- le remplacement du progiciel de gestion intégré (ERP), actuelle par un nouveau ERP plus flexible permettant d'extraire facilement les informations nécessaires au bon fonctionnement de contrôle de gestion au sein de l'entité.

- le QBR est utilisé de façon trimestrielle, pour mieux contrôler les coûts ainsi que les budgets alloués à chaque année, nous proposons que le Rolling forecast soit appliqué à la fin de chaque mois.

En ce qui concerne les limites de recherche que nous avons rencontrées, elles concernent la difficulté d'accéder aux informations de l'entité puisqu'elles ont un caractère confidentiel, d'autant plus que l'entité veille au respect stricte de la réglementation interne. D'autre par les limites relatives à la collecte des données concernant la taille de l'échantillon qui n'est pas assez représentative, ce qui limite la validité externe de cette recherche et la possibilité de généralisation des résultats obtenus.

## BIBLIOGRAPHIE

- ABOU EL JAOUAD, M, (2006), « *Gestion budgétaire pivot du contrôle de gestion* », Ed Maghrébine édition 2006.
- ANGELE.R, ET NICOLAS.B,(2010), « *Mesure de la performance globale des Entreprises* », édition 2010, Poitiers, France.
- ANTHONY R.N. (1965), “*Planning and control systems, A framework for analysis*,” Boston, Division of Research, Harvard Business School,
- BOUQUIN, H. (2006). « *Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d’entreprise et gouvernance* », Paris : Presses Universitaires de France, 7e édition.
- BOURGUIGNON, A. (1995) « *La performance, essais de définition* ». *Revue Française de Comptabilité*, Juillet-Août, n° 269, p. 60-65.
- BOURGUIGNON, A. (2005) “*Management accounting and value creation : the Profit and Loss of Reification*”. *Critical perspectives on accounting*, 16, p. 353-389.
- BOUYZEM, M et EL MERIOUH.Y (2017), « *la recherche en sciences de gestion : étapes, paradigmes épistémologiques et justification de la connaissance* ». *Revue économie, gestion, société*, N°14,
- CHENHALL R.-H. (2003), « *Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future* », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, n° 2-3, p. 127-168.
- FAMA, E., & MILLER, M. H. (1974). “*The Theory of finance. The Journal of Finance*”, 29(3), 1031–1033.
- GAVARD-PERRET ML. et al. (2010), « *Méthodologie de la recherche, Réussir son mémoire ou sa thèse en sciences de gestion* », Pearson.
- GIRAUD.F ET AL, (2005). « *Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance* », Nathan « 2<sup>ème</sup> édition »
- GROUPE OCP SA (2018), Note d’information relative à l’émission de l’emprunt obligataire,
- IBENRISSOUL, N ET KHALLAF, Z. (2015) « *Le Rolling Forecast comme pratique budgétaire innovante au service de la performance financière de l’entreprise* », *revue de comptabilité, contrôle et audit*, « volume : numéro 12 », pp 783-798
- KOMAREV I. (2007) “*La place des budgets dans le dispositif de contrôle de gestion : une approche contingente*”, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Montesquieu -Bordeaux IV.



- SIMONS, R. (1987), “*Accounting control systems and business strategy: An empirical analysis*”, Accounting, Organizations and Society, Vol 12, N° 4, pp.357-374.
- SOGBOSSI BOCCO, B. (2010). « *Perception de la notion de performance par les dirigeants de petites entreprises en Afrique* ». La Revue des Sciences de Gestion, 241, 117-124.
- THIETART, R.A. ET COLL. (1999), " *Méthodes de recherche en management* ", Dunod,