



Les apports de l'amélioration continue au contrôleur de gestion *business partner*

Julien Henriot, Sylvain Gorin, Samia Khenniche

DANS **ACCRA 2021/1 N° 10**, PAGES 13 À 38

ÉDITIONS **ASSOCIATION FRANCOPHONE DE COMPTABILITÉ**

DOI [10.3917/accra.010.0013](https://doi.org/10.3917/accra.010.0013)

Date de mise en ligne : 05/02/2021

Article disponible en ligne à l'adresse

<https://shs.cairn.info/revue-accra-2021-1-page-13?lang=fr>



Découvrir le sommaire de ce numéro, suivre la revue par email, s'abonner...
Scannez ce QR Code pour accéder à la page de ce numéro sur Cairn.info.



Distribution électronique Cairn.info pour Association Francophone de Comptabilité.

Vous avez l'autorisation de reproduire cet article dans les limites des conditions d'utilisation de Cairn.info ou, le cas échéant, des conditions générales de la licence souscrite par votre établissement. Détails et conditions sur [cairn.info/copyright](https://shs.cairn.info/copyright).

Sauf dispositions légales contraires, les usages numériques à des fins pédagogiques des présentes ressources sont soumises à l'autorisation de l'Éditeur ou, le cas échéant, de l'organisme de gestion collective habilité à cet effet. Il en est ainsi notamment en France avec le CFC qui est l'organisme agréé en la matière.

Les apports de l'amélioration continue au contrôleur de gestion *business partner*

Contribution of continuous improvement to the management controller seen as a business partner

Julien Henriot

Maître de Conférences en Gestion

Université de Caen Normandie – CREM (CNRS - UMR 6211)

julien.henriot@unicaen.fr

Sylvain Gorin

Maître de Conférences associé

en Gestion / Contrôleur de gestion senior

Université de Caen Normandie – CREM

(CNRS - UMR 6211) / Volvo Trucks

sylvain.gorin@unicaen.fr

Samia Khenniche

Professeure associée en Gestion

Conservatoire National des Arts et Métiers (CNAM) de Paris

samia.khenniche@lecnam.net

RÉSUMÉ

Sur ces vingt dernières années, il est possible d'observer une évolution des responsabilités du contrôleur de gestion qui, en sus de son rôle historique de technicien de l'information financière, oriente davantage son action vers l'aide à la décision. C'est ainsi qu'a émergé la figure du contrôleur de gestion *business partner*, partenaire du manager local et co-pilote de la prise de décision. Après avoir exposé les difficultés d'opérer cette mutation, nous explorons l'hypothèse selon laquelle il est possible de rendre le rôle de *business partner* effectif en hybridant le contrôle de gestion et des démarches d'amélioration continue. Notre démonstration s'appuie sur l'étude de cas

d'une entreprise industrielle qui nous permet d'identifier, grâce à cette hybridation, une extension du champ d'action du contrôleur de gestion.

MOTS CLÉS : amélioration continue, contrôleur de gestion *Business Partner*, étude de cas.

ABSTRACT

Over the past twenty years, it has been possible to observe an evolution in the responsibilities of the management controller who, in addition to his historical role as a financial information technician, directs his action more towards decision support. Thus emerged the figure of the controller as a business partner, partner of the local manager and co-pilot of decision-making. After explaining the difficulties of making this change, we explore the hypothesis that it is possible to make the role of business partner effective by hybridizing management control and continuous improvement approaches. Our demonstration is based on the case study of an industrial company that allows us to identify, thanks to this hybridization, an extension of the field of action of the management controller.

KEYWORDS : *continuous improvement, management controller, business partner, case study.*

Introduction

Depuis son émergence au XIX^e siècle, la pratique du contrôle de gestion a toujours évolué, s'adaptant aux impératifs stratégiques et organisationnels des entreprises. Dans cette continuité, une tendance de fond s'observe ces vingt dernières années dans la définition du rôle attendu du contrôleur de gestion. En sus de son rôle historique de technicien de l'information financière, un rôle d'aide à la décision est également identifié (Bollecker 2007). C'est dans cette perspective qu'émerge depuis quelques années l'idée d'un contrôleur de gestion *business partner*, figure en phase avec les attentes actuelles du pilotage de la performance. Pourtant, si un consensus semble admis quant à cette nouvelle évolution du contrôle de gestion, le contrôleur de gestion *business partner* demeure rare en entreprise et relèverait en grande partie d'un mythe (Lambert et Sponem 2009).

Dans un premier temps nous expliquons ce paradoxe, tout d'abord en décrivant les principales évolutions historiques de cette fonction, puis en exposant les grandes difficultés que le contrôleur de gestion

doit surmonter dans cette transition vers l'aide à la décision des opérationnels. Partant, nous explorons l'hypothèse selon laquelle il est possible de rendre le rôle de *business partner* effectif en hybridant le contrôle de gestion et des démarches d'amélioration continue qui, parce qu'elles invitent l'ensemble des acteurs d'une entreprise à interagir les activités qu'ils prennent en charge, semblent permettre aux contrôleurs de gestion de « créer les conditions collectives d'un développement conjoint de la rationalité et du sens » (Fiol et Lebas 1999).

Notre démonstration s'appuie sur une étude de cas d'une entreprise industrielle ayant progressivement, au cours des 15 dernières années, enraciné la « philosophie » de l'amélioration continue en son sein. Après avoir présenté l'entreprise et caractérisé le regard que l'amélioration continue fait porter sur les activités que ses membres prennent en charge, nous nous interrogeons sur les implications fonctionnelles de cette évolution pour le contrôleur de gestion. Nous identifions par ce biais une extension du champ d'action du contrôleur de gestion, lui permettant de se positionner, dans l'entreprise, comme un acteur de progrès, comme un bâtisseur d'une communauté d'intérêt et comme un contributeur du sens donné aux activités.

1. Les évolutions de la fonction contrôle de gestion

Le contrôle de gestion s'inscrit dans une histoire d'un siècle et demi au cours de laquelle il a beaucoup évolué. Le contrôle de gestion est, avant d'être une fonction, une pratique multiforme (Berland et Simon 2010) qui s'appuie sur un ensemble de techniques structurées par la rationalité économique, et destinées originellement à réguler des comportements (Burlaud et Simon 2006, p. 9) dans une perspective de maîtrise des moyens mis en œuvre. Ces techniques apparaissent dans les sociétés françaises à la fin du XIX^e siècle, sous la pression d'une concurrence accrue (Nikitin 1992). Ce sont notamment des techniques de calcul de coûts qui visent à maintenir les produits de ces entreprises en phase avec les prix du marché. Puis, à partir des années 30, sous l'impulsion d'une stratégie basée sur la productivité, ces techniques désignent également des pratiques de budgétisation et de contrôle budgétaire (Berland 1999) qui donnent notamment lieu à l'apparition

des premiers tableaux de bord, lesquels incorporent déjà des données opérationnelles. C'est uniquement à partir des années 60 que ces techniques sont appropriées par une figure qui émerge dans les grandes entreprises industrielles : celle du contrôleur de gestion (Berland et Simon 2010). Mais cette figure ne s'impose pas comme une figure centrale dans la pratique du contrôle de gestion. C'est notamment ce que révèlent les deux définitions les plus diffusées du contrôle de gestion :

« Le contrôle de gestion est un processus par lequel les managers de l'entreprise s'assurent que les moyens sont utilisés de façon efficace et efficiente pour atteindre les objectifs fixés. » (Anthony 1965)

Le contrôle de gestion est « le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation, pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation. » (Anthony 1988)

Ce que mettent en évidence ces deux définitions qu'Anthony a formulées à 23 ans d'écart, c'est que, plus que le contrôleur de gestion, les principaux acteurs du contrôle de gestion sont la direction de l'organisation dans le cadre du pilotage de la stratégie et les responsables opérationnels dans le cadre de la mise en œuvre des moyens. Dès lors, quelles tâches recoupe la fonction contrôle de gestion ? À l'origine, la fonction première du contrôleur de gestion est d'être un support des directions d'entreprises qui, parce qu'elles se développent, sont de plus en plus difficiles à gérer. Cependant, cette fonction première a quelque peu évolué, en lien avec l'évolution de l'environnement économique des entreprises (Berland et Simon 2010). Si le contrôle de gestion s'est mis en place dans le cadre de structures hiérarchiques verticales, portées par une économie de l'offre, la transition vers une économie de la diversité dans laquelle l'innovation est au cœur des avantages concurrentiels a fait apparaître l'importance stratégique de l'implication des opérationnels. Ceci a contribué à la fois à remettre en cause l'hypothèse selon laquelle le contrôleur de gestion devrait être au seul service de la direction et donc à rendre ambigu son positionnement vis-à-vis des responsables opérationnels : doit-il seulement être un catalyseur de leur mise sous contrainte ou doit-il se positionner comme soutien au pilotage des opérationnels ?

2. Les difficultés inhérentes à la fonction contrôle de gestion

2.1. Une difficulté à s'émanciper d'un rôle de surveillant des opérationnels

Si les contrôleurs de gestion peinent encore aujourd'hui à s'affranchir d'une image d'assujetti de la direction, pour laquelle ils assument une fonction de surveillance des opérationnels à travers notamment le contrôle des coûts et de la productivité (Fornerino et Godener 2006), on peut néanmoins constater que deux approches du contrôle de gestion coexistent de nos jours (Bollecker et Niglis 2009) : une approche contractualiste, dans laquelle les relations de contrôle des opérationnels sont structurées par des contrats, des normes qui sont fixées *a priori* et vérifiées *a posteriori* ; une approche conventionnaliste, plus récente, qui s'intéresse à la problématique décisionnelle dans un environnement complexe et invite le contrôleur de gestion à s'orienter vers l'aide à la décision. Ces deux approches peuvent d'ailleurs être mises en perspective avec le caractère équivoque du terme « contrôler » qui exprime à la fois à l'idée de maîtrise et à celle de surveillance. Bollecker (2007) met ainsi en évidence que le contrôleur de gestion joue deux principaux rôles – un rôle de vérificateur de l'information financière et un rôle d'aide à la décision – lesquels contribuent à définir deux manières extrêmes de prendre en charge cette fonction : 1) celle d'un contrôleur central très éloigné de l'activité opérationnelle ; 2) celle d'un contrôleur de gestion opérationnel qui, au cœur de tensions entre la direction générale et le management local, observe de près les activités que sa fonction cherche à contrôler et constate que les données qu'il manipule cachent une réalité complexe. En lien avec cette approche, Lambert et Sponem (2009) proposent une typologie plus précise des rôles que jouent les contrôleurs de gestion, typologie dans laquelle ils mettent en évidence 4 idéaux-types : le rôle de gestionnaire des coûts omnipotent (rôle 1), de garde-fou (rôle 2), de surveillance discrète (rôle 3) et de *business partner* (rôle 4). Il faut ici souligner que s'il est difficile d'estimer comment, globalement, l'ensemble des contrôleurs de gestion se répartissent au sein de cette typologie, cette dernière laisse entrevoir : 1) que le contrôleur de gestion joue vis-à-vis des opérationnels toujours majoritairement un rôle de surveillant au service

de la direction (rôles 1, 2 et 3) et, minoritairement, un rôle d'aide à la décision (rôle 4) ; 2) qu'il tisse des relations majoritairement difficiles voire conflictuelles avec les opérationnels (rôles 1, 2 et 3) ; 3) qu'on laisse majoritairement prospérer une « zone grise » (Lambert *et al.*, 2010) dans laquelle les responsables opérationnels bénéficient d'une autonomie certaine vis-à-vis du contrôleur de gestion pour prendre des décisions (rôles 2, 3 et 4).

2.2. Une difficulté à construire un langage commun avec la direction de l'entreprise et les managers locaux

Pourquoi cette « zone grise » existe-t-elle ? C'est en grande partie les changements dans l'environnement économique qui, parce qu'ils ont fortement fait évoluer l'organisation des entreprises, a réduit la capacité du contrôle de gestion à déterminer les comportements des opérationnels. Il y a en particulier, comme le soulignait déjà Lassègue en 1962 (p. 319), une difficulté à rendre compte des liens de causalité. Cette problématique s'observe notamment à travers les obstacles que rencontrent les trois principaux protagonistes du contrôle de gestion – la direction de l'entreprise, les responsables opérationnels et les contrôleurs de gestion – à développer un langage commun. Le contrôle de gestion est en effet un langage (Burlaud et Simon 2006, p. 11) qui, pour être efficace c'est-à-dire pour engendrer les comportements attendus, doit avoir une signification concrète et univoque. C'était le cas dans le système taylorien où le contremaître se contentait de mesurer la productivité des opérationnels en dénombrant avec eux le nombre d'unités produites. De ce nombre dépendait le coût de revient du produit fabriqué et, avec lui, du positionnement du produit sur le marché. Un seul et même indicateur permettait donc à la fois d'informer la direction et de mettre sous contrainte les opérationnels. Mais dans une organisation systémique qui s'inscrit dans une économie de variété, il est difficile pour le contrôleur de gestion de bâtir un seul langage partagé à la fois par la direction et par les opérationnels. Il œuvre néanmoins pour permettre à ces deux parties prenantes à son

activité de se comprendre, en construisant sa mission autour de trois axes (Berland et Simon 2010) :

- Garantir la justesse des informations qu’il construit et diffuse et, en particuliers, la fiabilité des chiffres qu’il produit et communique ; il cherche à être garant de la signifiante du langage qu’il utilise.
- Traduire une stratégie en indicateurs susceptibles d’être appréhendés et compris par les opérationnels et des données opérationnelles en informations susceptibles d’être utiles à la prise de décision stratégique ; il cherche à être un « gardien de l’univocité ».
- Soutenir la prise de décision à travers un rôle de *business partner*. Dans une perspective langagière, nous considérons que cet axe de travail du contrôleur de gestion consiste à porter des actes de langage (Austin 1962) c’est-à-dire à contribuer par des mots, des chiffres ou des symboles à accompagner un changement souhaité par l’une ou l’autre des parties prenantes.

Fiol et Lebas (1999) résumant parfaitement cette perspective en décrivant le contrôle de gestion comme « une capacité d’apprentissage des managers en vue de créer les conditions collectives d’un développement conjoint de la rationalité et du sens » (cité par Godener et Fornerino 2005b).

2.3. Une difficulté à bâtir une relation partenariale avec les opérationnels

Le rôle de *business partner* a précédemment été présenté comme une évolution du métier de contrôleur de gestion dans laquelle ce dernier se rapproche des responsables opérationnels pour les accompagner dans les changements qu’ils portent. Mais est-ce une véritable évolution ou est-ce un souhait que portent les contrôleurs de gestion ? Si Godener et Fornerino (2005a) soutiennent la première hypothèse, Lambert et Sponem (2009) penchent plutôt pour la seconde, considérant que ce rôle est davantage un mythe qu’une réalité. Ils soutiennent en outre que ce rôle présenterait des « effets pervers » liés à la nature des relations construites entre les opérationnels et le contrôleur de gestion dans le cadre de sa fonction. La capacité du contrôleur de gestion à jouer un véritable rôle de soutien des responsables opérationnels

dans leur perspective de changement tiendrait ainsi à la qualité de leur relation. C'est ici la question du partenariat qui est posée. Dire que le contrôleur de gestion est un partenaire d'affaires c'est lui reconnaître une capacité à construire un partenariat avec les responsables opérationnels, c'est-à-dire à s'associer avec eux pour former « une communauté d'intérêt »¹. Or ce sont des modes relations que les contrôleurs de gestion n'ont jamais pu ou voulu construire. S'ils ont traditionnellement joué un rôle d'accompagnateur du changement, c'est essentiellement pour le compte de la direction, dans une perspective d'adaptation des comportements des opérationnels à la stratégie définie, autrement dit dans un rôle de « bras droit du patron » (Lambert et al. 2010) qui n'a contribué qu'à renforcer la méfiance des opérationnels vis-à-vis de la fonction contrôle de gestion.

Dès lors, comment transformer ces relations pour qu'un véritable partenariat s'instaure entre le contrôleur de gestion et les responsables opérationnels ? Une première hypothèse consiste à considérer que le rôle de *business partner* auprès des responsables opérationnels doit se concevoir comme un rôle de « partenaire d'activité ». Substituer au terme « opérationnel » celui « d'activité » et dire que la fonction de contrôleur de gestion doit se concevoir dans un rôle de soutien aux responsables d'activité, c'est mettre en évidence que ce partenariat devra notamment passer par une réflexion conjointe sur la manière d'inscrire cette activité dans un champ d'action qui lui donnera du sens et autour duquel une rationalité sera construite, un langage commun défini, des progrès envisagés. Aborder ce rôle par le prisme de l'activité permet ainsi de dégager une perspective à même de dépasser les limites inhérentes au rôle de *business partner* tel qu'observé aujourd'hui. Cette perspective est celle de l'hybridation du contrôle de gestion avec les démarches d'amélioration continue, elles-mêmes fondées sur une approche par l'activité.

1. Trésor de la Langue Française informatisé, consulté le 12 octobre 2020.

3. Présentation du cas, de sa méthodologie et de la démarche d'amélioration continue

Nous exposons dans cette partie le cas qui soutient notre démonstration. Il s'agit d'une entreprise industrielle dont l'histoire est notamment marquée par son rachat par un grand groupe industriel à dimension internationale, au tournant du XXI^e siècle. Progressivement, ce groupe va mettre en place une politique globale de performance basée sur l'amélioration continue.

Méthodologie

Notre méthode de recherche est une étude de cas d'une entreprise industrielle implantée en Normandie depuis plus de 60 ans. L'étude de cas, qui est « une enquête empirique qui étudie un phénomène contemporain dans son contexte réel » (Yin 1984), peut être classée parmi les démarches de recherche naturalistes (Lincoln et Guba 1985). Ces dernières mettent en œuvre un travail d'intention scientifique en deux temps (Zola 1880 ; Journé 2010) :

- 1) Un recueil de données qui s'appuie sur une dynamique d'observation *in situ* et qui se base sur plusieurs stratégies d'observation ;
- 2) Une démarche narrative qui ne vise pas à retranscrire la réalité mais à retranscrire un ou plusieurs points de vue immergés dans un contexte.

L'ambition que porte une démarche naturaliste est de faire appréhender aux lecteurs/auditeurs de ces recherches des phénomènes pouvant être reconnus.

Notre étude de cas s'appuie sur 4 des 6 « sources d'évidence » mises en exergue par Yin. Elle se concentre principalement autour d'une observation participante de plus de 15 années au sein de l'entreprise étudiée. L'auteur de cette observation participante est contrôleur de gestion au sein de l'entreprise. Il est en outre, dans cette entreprise, référent *Cost Deployment*, une méthode de contrôle de gestion qui contribue à valoriser qualitativement, quantitativement et financièrement les impacts des démarches d'amélioration continue. Par ce biais, nous avons eu accès à des données primaires dont nous avons cherché à maîtriser la validité par l'intermédiaire d'une « instance de contrôle » (Girin 1989) dont le rôle principal a consisté à mettre en perspective ces données avec les connaissances stabilisées publiées par la communauté scientifique. Cette instance de contrôle a œuvré en utilisant principalement les techniques de l'entretien et de l'interview auprès de l'observateur participant, puis en co-construisant avec lui la narration du cas considéré.

3.1. Qu'est-ce que l'amélioration continue ?

C'est avant tout une démarche qui se caractérise par de petits changements incrémentaux dans un processus productif (Bessan et Francis 1999). La notion de processus est centrale dans une démarche d'amélioration continue. Elle vise à rendre compte, au sein d'une même organisation, des interdépendances et/ou des interactions des activités de l'organisation (Lasnier 2007), lesquelles sont à l'origine de situations problématiques à résoudre. Pour parvenir à développer cette démarche dans une perspective de processus, l'amélioration continue s'appuie sur deux facteurs centraux (Netland et al. 2015, cité par Stimec 2018) : « l'engagement organisationnel » et « la mise en participation ».

L'amélioration continue est une démarche générique qui s'implémente la plupart du temps dans le cadre d'une méthode structurée. La méthode la plus connue – et sans doute la plus structurée – de l'amélioration continue est le *lean management*, qui est un ensemble de pratiques très fortement inspirées par le *Toyota Production System*, c'est-à-dire les méthodes d'organisation de la production et de la logistique au sens large, mises en œuvre par le constructeur automobile Toyota au sortir de la seconde guerre mondiale (Beauvallet et Houy 2009). Le *lean management* repose sur deux grands principes qui peuvent s'envisager comme des orientations données à l'organisation : une "orientation délais" qui vise à livrer aux clients de l'organisation au bon moment la quantité de biens souhaités et une "orientation qualité" qui vise à mettre en évidence puis résoudre un ensemble de dysfonctionnements au sein de l'organisation.

Le *lean management* est une démarche d'amélioration continue qui engendre sans conteste, lorsque la démarche est aboutie, des gains de performances (Marodin et Saurin 2013 ; Fullerton et al. 2014). Mais l'aboutissement de cette démarche est parfois difficile et il est courant de voir le *lean management* décrié, par exemple lorsqu'il conduit à des recommandations absurdes de la part des consultants qui la mettent en place (USM 2012). La littérature sur la question propose sobrement de considérer qu'il existe des approches plus ou moins "matures" du *lean management* (Liker 2004 ; Lyonnet et al. 2010) et que le degré de maturité atteint par une organisation s'appréhende en particulier à travers le niveau d'appropriation par ses salariés de la "philosophie" de l'amélioration continue (Liker 2004 ; Wynder 2008). Comme nous

l'étayerons plus loin, cette "philosophie" est une manière de voir, de comprendre, d'interpréter le fonctionnement et les processus de l'organisation qui guident le double engagement qui sous-tend l'amélioration continue : celui de l'organisation dans son ensemble – « l'engagement organisationnel » – et celui de chacun de ses membres – « la mise en participation ». Elle a pour objectif principal de concourir non pas directement à la génération de performances mais à l'avènement d'un apprentissage organisationnel, c'est-à-dire d'une manière d'apprendre à penser et à se comporter au sein d'une organisation.

Argyris et Schön (2001) distinguent ainsi un « apprentissage en simple boucle », davantage orientée vers l'action, et un « apprentissage en double boucle » qui vise à remettre en cause les connaissances qui régissent l'action collective. Concrètement, on dira d'une organisation qu'elle permet un apprentissage organisationnel dès lors qu'elle offre à ses membres l'opportunité de construire, sur la gestion, des apprentissages. C'est notamment ce que permettent les organisations qui mettent en œuvre une démarche de *lean management* (Liker 2004). Mais toutes ces démarches n'aboutissent pas à des résultats de même nature. On considère qu'une entreprise est "mature" en termes de *lean management* lorsque l'apprentissage y devient l'objectif sous-jacent le plus important (Roche 2013, p. 33).

3.2. La mise en place de l'amélioration continue au sein de l'entreprise étudiée

Avant la mise en œuvre d'une politique globale de performance et de compétitivité basée sur l'amélioration continue, des démarches d'amélioration étaient déjà présentes dans l'entreprise. Elles étaient sous la responsabilité quasi unique du service ingénierie-méthodes, lequel a un rôle d'interface entre le bureau d'études de l'entreprise et les lignes de production ou les entités logistiques. Son objectif principal est de concevoir et de fournir les principes et méthodes opérationnels nécessaires à la production en tenant compte principalement de la conception et de l'évolution des produits. Mais ce service ingénierie-méthodes, s'il a une connaissance très pointue de la complexité de la production industrielle, peine à construire des relations partenariales avec les opérationnels qui, de ce fait, ont tendance à lui reprocher son approche purement technique des problèmes identifiés dans le sys-

tème de production, basée sur les analyses de temps et l'organisation scientifique du travail.

Aussi, à partir de 2008, il est décidé d'accentuer l'aspect participatif de la démarche d'amélioration continue. Dans un premier temps, des chantiers d'amélioration continue sur des problématiques simples pouvant être réglées sur une courte durée sont mis en place, au travers de journées spécifiques. Puis une politique de formation auprès de tous les opérateurs (une demi-journée puis 3 jours) et de tous les encadrants de production (une journée puis 3 jours) est menée au sein de l'usine. Enfin, des échanges entre les services sur les « bonnes pratiques » dans les démarches d'amélioration continue sont organisés, donnant lieu par la suite à l'édition puis la diffusion de notices explicatives sur l'amélioration continue (cf. Encadré 1). La dynamique est alors définitivement lancée.

***Encadré 1 - Extrait d'une notice explicative
de la démarche Kaizen de l'entreprise***

Le but du Kaizen :

Éradiquer les problèmes « irritants » de tous les jours en adoptant une méthodologie de compréhension du réel problème et de recherche des causes de celui-ci. Faire en sorte que le problème ne revienne pas.

Les intérêts du Kaizen :

Démarche fondée sur le bon sens commun et la motivation de tous.

Mettre en place des solutions de manière méthodique pour fiabiliser les processus.

Utiliser intelligemment les ressources disponibles sans les changer ; soit une amélioration progressive.

Le Kaizen n'est pas un outil en soi, mais un mode de pensée. La remise en cause d'une situation et l'apprentissage individuel et collectif sont des valeurs portées par le Kaizen.

Source interne à l'entreprise (avril 2019)

Ainsi, graduellement, les membres de cette entreprise vont passer d'une démarche d'amélioration continue « de type outil » (Stimec 2018) à une démarche d'amélioration « de type système ». En interne, cette transition s'appréhende particulièrement dans l'affirmation que

« L'amélioration continue est une philosophie déclinée en outils » c'est-à-dire que les dispositifs formels de l'amélioration continue ont pour objectif premier de structurer une « façon de voir les choses » (cf. Encadré 2).

Encadré 2 - Extrait du magazine de l'entreprise

« L'amélioration continue ne s'accompagne pas de méthodes ni d'outils précis, c'est plutôt une façon de voir les choses. Il faut apprendre à déterminer ce qui crée de la valeur et à éliminer le gaspillage. Les problèmes doivent être mis à jour, et non masqués, car ils nous donnent l'opportunité d'apprendre. »

Source interne à l'entreprise (février 2017)

Quelles sont les caractéristiques du regard que cette « philosophie » fait porter sur les activités qui sont prises en charge au sein de cette entreprise ? Nous en identifions trois.

La première, c'est leur nature dysfonctionnelle : toute activité prise en charge peut être considérée sous l'angle des problèmes auxquels elle doit se confronter. Trois grandes catégories de problèmes issues du *lean management* sont ainsi identifiées dans cette entreprise : les *Muri* qui mettent en évidence des opérations difficiles à réaliser (celles qui notamment nécessitent des postures non ergonomiques), les *Mura* qui soulignent des opérations soumises à une forte variabilité, ce qui est préjudiciable à la fluidité du processus de production, les *Muda* qui identifient les gaspillages générés par les activités (comme les surstocks ou les déplacements inutiles).

La deuxième, c'est l'interdépendance des activités prises en charge au sein de l'entreprise. Cette caractéristique est notamment mise en exergue lors de la recherche des « causes racines » qui expliquent la présence des dysfonctionnements. Elle s'appuie par exemple sur « la méthode des 5 pourquoi » qui « permet de trouver la véritable cause du problème et de le traiter à la source ». Elle permet ainsi *in fine* de traiter une « problématique 3M » c'est-à-dire relevant d'un *Muri* (un excès), d'un *Mura* (une problématique liée à la variabilité) et/ou d'un *Muda* (un gâchis). En guise d'illustration, l'exemple présenté dans l'Encadré 3 permet d'observer que l'activité production est dépendante à un premier niveau de l'activité maintenance et à un second niveau de

l'activité Ressources Humaines. Les démarches d'amélioration continue conduites au sein de cette entreprise permettent ainsi à ses participants de s'exercer à porter sur leur activité un regard plus transversal, de reconnaître leurs clients et fournisseurs (internes et externes) et un questionnement utile pour faire progresser l'organisation dans son ensemble.

***Encadré 3 – Extrait d'une notice explicative
de la démarche Kaizen de l'entreprise***

Démarche à suivre :

Idéalement, se poser 5 fois de suite la question :

Pourquoi cette cause est apparue ?

Exemple : L'opérateur a glissé dans l'atelier

Présence d'huile au sol

Fuite de la machine

Maintenance préventive pas faite

Le technicien était malade et absent, personne ne l'a remplacé

Lui seul connaît la gamme de maintenance préventive

Source interne à l'entreprise (avril 2019)

La troisième caractéristique porte sur le rôle qu'il convient d'attribuer aux dispositifs formels de gestion. Les démarches d'amélioration continue visent en effet à décliner une manière de voir – une « philosophie » – en principes, méthodes et outils de gestion nouveaux qui viendront répondre aux problématiques identifiées. Dans cette entreprise, ces dispositifs de gestion doivent avoir pour caractéristiques principales d'être à la fois « robustes et flexibles ». Qu'est-ce que cela signifie ? Que ces dispositifs doivent pouvoir résister à l'épreuve du temps ou d'un changement de périmètre. Mais ceci signifie également que ces dispositifs doivent s'adapter agilement aux aléas conjoncturels et structurels. On retrouve ici une caractéristique majeure de la standardisation des tâches dans l'amélioration continue.

4. Les perspectives de la fonction contrôle de gestion : quelles nouvelles implications fonctionnelles pour le contrôleur de gestion ?

4.1. Contribuer à la maîtrise du progrès au sein de l'organisation

L'approche historique de la fonction contrôle de gestion nous montre que lorsqu'il est dépourvu de capacités à mettre en résonance les informations financières qu'il manipule avec les informations qualitatives et quantitatives manipulées par les opérationnels, le contrôleur de gestion peut difficilement se défaire du rôle de surveillant que lui assignent les opérationnels. Dès lors, sa fonction le conduit essentiellement à répondre à l'attente principale que sa direction lui attribue : l'aider à atteindre les objectifs qu'elle a fixés à l'entreprise. Il tente d'y parvenir en entrant par la porte ouvrant sur les analyses financières, et en mobilisant pour ce faire essentiellement des dispositifs de gestion qui vont lui permettre de constater périodiquement des écarts par rapport aux prévisions faites à partir de la stratégie définie, de les analyser puis de proposer de nouvelles prévisions et de nouveaux écarts. Autrement dit, dans cette situation, le contrôle de gestion est avant tout au service de la direction et assure essentiellement pour son compte auprès des opérationnels une fonction d'aide à la maîtrise des moyens mis en œuvre.

Au début des années 2000, le service de contrôle de gestion de l'entreprise étudiée était dans cette situation. Il construisait des budgets « en chambre », ce qui l'empêchait de tisser des liens entre le processus budgétaire et la prise en charge concrète des activités opérationnelles.²

« Avant 2000, le contrôleur de gestion n'était pas dans une optique de partenariat. L'implication des opérationnels était relativement faible, malgré la contribution qu'ils ont sur l'atteinte des objectifs fixés. Au final, une simple insertion dans le fichier budgétaire Excel d'un coefficient de réduction des charges de l'année passée pouvait suffire. Mais dans 99 %

2. Dans cette partie et les suivantes, les éléments entre guillemets mettent en évidence les propos tenus par l'observateur participant au cours des entretiens et des interviews que nous avons conduits avec lui.

des cas, lorsque les objectifs ne sont pas construits avec les managers opérationnels, puis partagés tous ensemble, les actions ne sont pas faites. Alors pour expliquer les résultats obtenus en fin d'année, on se cachait un peu derrière les aléas de l'année, derrière des éléments de conjoncture. »

L'intégration au sein de cette organisation de démarches d'amélioration continue a progressivement fondé dans l'entreprise un autre rapport à la maîtrise des activités dont les contrôleurs de gestion ont pu tirer parti. Ce qui a principalement changé, c'est le constat partagé – sous la forme d'une "philosophie" – de la nature dysfonctionnelle des activités c'est-à-dire de la nécessaire interrogation des moyens mis en œuvre. La fonction contrôle de gestion s'en trouve ainsi en partie transformée : elle devient également une fonction d'aide à la maîtrise du progrès (Bouin et Simon 2004, p. 321), une fonction qu'elle endosse en assumant dans les démarches d'amélioration deux principales tâches.

- Mettre en relief les enjeux économiques et financiers des démarches d'amélioration continue.

Celle-ci se traduit notamment par l'évaluation de l'impact des changements entrepris sur le résultat de l'entreprise et, en lien, par une hiérarchisation des projets menés au regard de cet impact.

« L'amélioration continue dans cette entreprise est une démarche arrivée à maturité. Les idées de progrès sont nombreuses, très nombreuses. Nous les aidons à se focaliser sur celles qui sont les plus profitables pour l'entreprise. Nous priorisons donc les chantiers. Cela passe entre autres critères par un équivalent retour opérationnel sur investissement. Cela donne une orientation pour les responsables et, si les critères sont réunis, nous nous mettons d'accord sur le timing de progression. »

- Se porter garant de la performance de la dynamique de changement dans l'entreprise.

« Grâce à l'amélioration continue, le contrôleur de gestion consolide significativement auprès de la direction sa fonction

de garant de la dynamique d'atteinte des objectifs stratégiques et, de ce fait, d'évolution de l'entreprise. »

Ce cas permet en outre d'observer que cette nouvelle fonction de maîtrise du progrès entre en résonance avec sa fonction historique de maîtrise des moyens mis en œuvre. C'est en effet parce que sa fonction première est historiquement de contribuer à maîtriser les moyens mis en œuvre que le contrôleur de gestion participe à cette maîtrise du changement qui interroge les moyens mis en œuvre. Mais c'est aussi parce que le contrôleur de gestion peut anticiper les changements à venir et les conséquences financières que ces changements vont avoir qu'il peut davantage contribuer à la maîtrise des moyens mis en œuvre.

« D'un point de vue industriel, il faut en permanence maîtriser le coût des unités produites en cherchant à réduire intelligemment les charges. Notre rôle est d'y contribuer en étant garant du processus budgétaire et de la qualité de ce processus. Cela passe notamment par la mise en relief des enjeux et des gisements d'amélioration et de performances remontés par chaque manager, puis consolidés par nos soins en termes de résultats financiers. Sachant que cette consolidation est le fruit d'un travail en amont de coopération avec les opérationnels : nous estimons les gains en unités opérationnelles (Kwh, pièces rebutées, nombre d'engins de manutention, par exemple) et les coûts pour chaque action d'amélioration proposée ; nous les traduisons ensuite en gains financiers (via des inducteurs) ; nous les priorisons et, enfin, nous suivons leur avancement de manière hebdomadaire. La boucle de suivi de notre performance est ainsi en marche. C'est pour cela que notre fonction dans l'entreprise évolue progressivement vers un rôle de Performance Manager. »

Dès lors, cette évolution dans la fonction concrètement assumée par les contrôleurs de gestion transforme fondamentalement les relations que le contrôleur de gestion construit avec ses deux clients internes. Il devient possible de construire avec eux un partenariat, c'est-à-dire une communauté d'intérêt.

4.2. Contribuer à bâtir une communauté d'intérêt avec la direction et les opérationnels

Nous avons précédemment pu observer les difficultés que le contrôleur de gestion rencontrait dans l'ensemble pour s'émanciper d'un rôle de surveillant des opérationnels pour le compte de la direction et, par conséquent, les relations globalement conflictuelles qu'il entretenait avec les opérationnels. L'avènement de l'amélioration continue au sein de l'entreprise et la recherche d'une hybridation de cette dynamique de progrès avec le contrôle de gestion lui permet d'envisager de construire des relations plus fertiles avec la direction et les opérationnels, avec en perspective l'ambition de bâtir un partenariat. Trois éléments structurants imbriqués facilitent cette transition.

- S'appropriier les données manipulées par les opérationnels.

« Par l'intermédiaire de l'amélioration continue, les contrôleurs de gestion développent des connaissances opérationnelles sur les activités, ce qui leur permet en particulier de construire un langage commun, un vocabulaire avec les opérationnels en utilisant surtout des indicateurs « terrain » comme les déperditions de temps en minutes ou les rebuts. Il n'y a plus de cloisonnement entre d'un côté un discours purement technique et de l'autre un discours purement financier. La culture distillée par l'amélioration continue apporte obligatoirement un décroisonnement total, c'est l'un de ses atouts. »

Ce langage commun construit par l'intermédiaire de l'amélioration continue contribue à transformer la démarche générique poursuivie du contrôleur de gestion, en modifiant son rapport « au terrain ». En effet, dans le cadre de l'entreprise étudiée, le contrôleur de gestion ne considère plus nécessairement la dimension financière comme la porte d'entrée principale des démarches analytiques qu'il conduit.

- Mettre en résonance les perspectives stratégiques et opérationnelles.

Cette appropriation des données de terrain et la capacité du contrôleur de gestion à les transformer en données économiques visibles dans le compte de résultat permettent de faire émerger ce second élément

structurant la communauté d'intérêt. Cette mise en résonance s'envisage tout d'abord comme une contribution à la déclinaison des objectifs stratégiques dans les objectifs opérationnels. Mais elle s'envisage aussi comme un processus d'alimentation de la réflexion stratégique par les opérationnels, en particulier lorsqu'ils permettent par leurs remontés d'informations d'identifier en interne des axes de progrès ou en externe des opportunités ou des menaces.

« Le contrôleur de gestion va pouvoir dans le compte de résultat constater les conséquences financières des actions menées dans le cadre des démarches d'amélioration continue. Il peut dès lors, en amont, au regard des objectifs financiers fixés par la direction, déterminer conjointement avec les opérationnels un volume d'actions qui permettront au final d'atteindre ces objectifs. Ceci n'est possible que parce que les opérationnels ont cette philosophie de l'amélioration continue. »

Cette mise en résonance du stratégique et de l'opérationnel est au fondement même de l'amélioration continue puisque son ambition est de développer un avantage concurrentiel par la mise en œuvre de changements incrémentaux dans un processus productif. Ainsi, par exemple, comme nous avons pu l'observer notamment dans la documentation de l'entreprise, l'amélioration continue mise en place permet aux membres de cette entreprise de faire apparaître des problèmes "irritants" qui sont ensuite analysés et traités à partir des causes qui les engendrent. Ce travail sur les causes des problématiques tisse des relations de causes à effets nouvelles entre les différentes activités et modifie de ce fait à la fois le regard que les opérationnels portent mais également le rôle effectif qu'ils jouent sur les activités et plus globalement sur l'organisation.

- Renforcer le rôle des managers dans le processus de contrôle de gestion.

Historiquement, parce que l'amélioration continue a été majoritairement portée en marge de la fonction contrôle de gestion, les contrôleurs de gestion n'ont pas pu intégrer la communauté d'intérêt que cette démarche permet d'engendrer. Or, ce que montre aussi le cas de cette entreprise, c'est qu'en intégrant cette communauté d'intérêt,

ils renforcent le rôle des managers dans le processus de contrôle de gestion.

« Le métier de contrôleur de gestion a changé. Je travaille aujourd'hui en « jonglant » avec des unités physiques à partir desquelles je vais valoriser des éléments financiers. Pour cela, je dois connaître les activités, notamment dans leur aspect technique, sans non plus trop approfondir. Mais le partenariat s'effectue aussi dans l'autre sens. Les managers opérationnels doivent connaître les enjeux qui sont les miens et les impacts financiers de leurs actes au quotidien. Tout cela passe par un parcours initiatique et une relation quasi quotidienne. »

Il apparaît ainsi que les opérationnels, par le biais de cette dynamique d'amélioration continue, jouent un rôle plus affirmé dans le processus de contrôle de gestion tel qu'Anthony le définit :

« Le contrôle de gestion est un processus par lequel les managers de l'entreprise s'assurent que les moyens sont utilisés de façon efficace et efficiente pour atteindre les objectifs fixés. »
(Anthony 1965)

Au-delà d'un partenariat entre les contrôleurs de gestion et d'un côté la direction, de l'autre les opérationnels, c'est une capacité à donner du sens aux activités portées au sein de l'entreprise que l'hybridation du contrôle de gestion avec l'amélioration continue permet de faire naître.

4.3. Contribuer à donner du sens aux activités

Comme nous l'avons vu, l'amélioration continue est une démarche qui a pour objectif ultime d'améliorer, sur une activité donnée, les connaissances qu'en ont les personnes qui contribuent à son fonctionnement et à sa prise en charge, apprentissage que Argyris et Schön (2001) qualifient d'« apprentissage en double boucle ». Plus précisément, parce que l'activité désigne à la fois l'action d'un individu ou d'un collectif et le champ de cette action³, on peut affirmer que l'amélio-

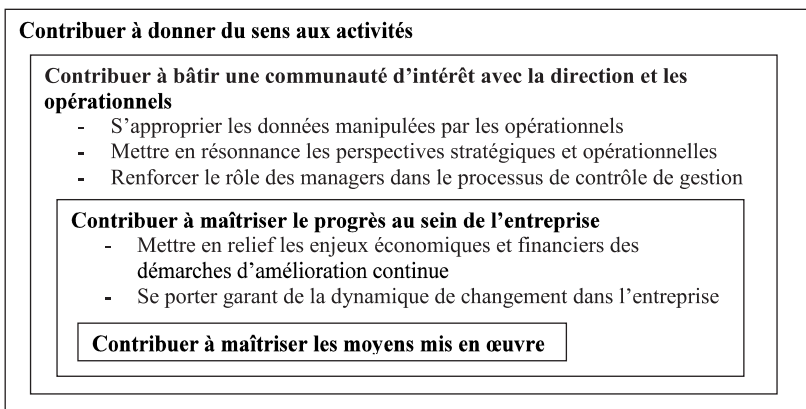
3. Dictionnaire Larousse en ligne, consulté le 8 janvier 2020.

ration continue est une démarche qui contribue à structurer le champ de l'activité. C'est ce que confirme notamment Stimec (2018) qui considère que les démarches d'amélioration continue qui construisent un apprentissage organisationnel sont des « espaces de confrontation des perceptions ». C'est également ce que laissent transparaître Beauvallet et Houy (2009) lorsqu'ils présentent le *lean management* comme une démarche qui structure trois niveaux d'analyse :

- Le niveau des activités dans lequel la question de la manière de construire de la valeur pour le client doit être posée ;
- Le niveau des processus, c'est-à-dire des interactions et des interdépendances entre les activités ;
- Le niveau des situations pratiques dans lequel les dysfonctionnements et les gaspillages apparaissent. Ainsi placent-ils le *gemba*, ce terme japonais signifiant « le terrain » ou le « lieu de l'action », au cœur de la démarche *lean*, en précisant que le *gemba* est « une caractéristique qui révèle le degré de maturité *lean* d'une entreprise. »

Autrement dit, l'amélioration continue permet de mieux comprendre et de mieux infléchir les activités en les situant dans plusieurs champs, ce qui permet aux acteurs impliqués dans cette démarche de changement de s'accorder non seulement sur l'organisation de l'activité – qui se rapporte à la question « comment devons-nous faire ? » – mais également sur le sens qu'ils donnent à cette activité – « pourquoi devons-nous procéder ainsi ? ». Dans cette entreprise, les contrôleurs de gestion participent de fait à cette fabrique de sens sur les activités dont ils sont en soutien. Au final, ce cas nous permet de proposer au débat scientifique la schématisation suivante (cf. Schéma 1) qui met en évidence l'extension du champ d'action du contrôleur de gestion lorsqu'il réussit à mettre en résonance sa fonction avec les démarches d'amélioration continue en œuvre dans son entreprise.

Schéma 1 – L'extension du champ d'action du contrôleur de gestion qui s'appuie sur des démarches d'amélioration continue



Conclusion

Le cas que nous venons de décrire visait à étayer l'hypothèse selon laquelle l'amélioration continue est une démarche qui contribue à positionner le contrôleur de gestion dans un rôle de *business partner*, c'est-à-dire dans une posture de soutien aux responsables d'activité. De fait l'amélioration continue, parce qu'elle invite l'ensemble des membres d'une organisation à s'interroger sur le contenu des activités qu'ils prennent en charge – « Comment faisons-nous ? Comment pourrions-nous faire mieux ? » – et, indirectement, sur la manière dont ces activités s'inscrivent dans l'organisation – « Pourquoi procédons-nous ainsi ? Pourquoi observons-nous des dysfonctionnements ? » – fait évoluer les responsabilités des contrôleurs de gestion. Par le biais de l'amélioration continue, la direction et les opérationnels se réapproprient un rôle dans le processus de contrôle de gestion et les contrôleurs de gestion peuvent dès lors adopter vis-à-vis d'eux un mode de relation davantage en phase avec la fonction support qu'ils incarnent. Nous pouvons qualifier cette relation de partenariale dès lors que le contrôleur de gestion vient en soutien d'une double dynamique de maîtrise des moyens et de progrès portée par les opérationnels.

Plus précisément, le contrôleur de gestion est, dans le cas qui appuie notre démonstration, un animateur de cette double dynamique. Ainsi, lorsque par exemple il met en place des indicateurs financiers au sein de la dynamique de changement ou lorsqu'il traduit des objectifs financiers en objectifs opérationnels dans la dynamique de maîtrise des moyens mis en œuvre, le contrôleur de gestion contribue à la fois à encourager l'implication du personnel et à renforcer le positionnement concurrentiel de l'entreprise. De fait, sans sortir de l'ambiguïté que le terme « contrôle » lui attribue, il étend son champ d'action en contribuant notamment à bâtir une communauté d'intérêt avec la direction de l'organisation et les responsables opérationnels.

Ce cas est-il représentatif d'une évolution générique de la fonction contrôle de gestion, c'est-à-dire peut-il s'inscrire dans une prospective du métier de contrôleur de gestion ? Oui, si on considère que ce cas répond aux deux principaux critères qui constituent la méthode prospective (Dumarzert et al. 2010) : il s'inscrit dans une histoire collective et culturelle du métier, capable de relier le passé, le présent et le futur ; il permet de dépasser le cadre strict de l'entreprise décrite pour envisager une généralisation sur l'ensemble du métier étudié. Oui également si on envisage cette hybridation du contrôle de gestion avec les démarches d'amélioration continue comme le résultat d'un cheminement proche de celui qui, par exemple, a conduit il y a plus de 40 ans Savall à inventer la méthode des coûts cachés (Cappelletti et al. 2018). Il serait d'ailleurs intéressant, en guise de perspective à cette recherche, d'envisager d'examiner les liens entre la méthode des coûts-performances cachés et celle du *Cost Deployment* en œuvre dans l'entreprise étudiée.

Bibliographie

- Anthony, R. (1965). *Planning and control systems: a framework for analysis*. Boston, Division of Research, Graduate School of Business Administration: Harvard University.
- Anthony, R. (1988). *The management control function*. Boston: Harvard Business School Press.

- Argyris, C., Schön, D. (2001). *Apprentissage organisationnel : théorie, méthodes, pratiques*. Bruxelles : De Boeck.
- Austin, J. (1962). *How to do things with words*. Oxford: J.O. Urmson.
- Beauvallet, G., Houy, T. (2009). L'adoption des pratiques de gestion *lean*. Cas des entreprises industrielles françaises. *Revue Française de Gestion* 197 (7) : 83-106.
- Berland, N. (1999). *L'histoire du contrôle budgétaire en France*. Doctorat en sciences de gestion, Paris : Université Paris-Dauphine.
- Berland, N., Simon, F.-X. (2010). Trajectoire(s) d'une pratique et d'une profession. *in* Berland, N, Simon, F.-X. (dir). *Le Contrôle de Gestion en mouvement*. Éditions d'Organisation : 1-15.
- Bessant, J., Francis, G. (1999). Developing strategic continuous improvement capability. *International Journal of Operations & Production Management* 9 (11) : 1106-1119.
- Bollecker, M. (2007). La recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives. *Comptabilité Contrôle Audit* 13 (1) : 87-106.
- Bollecker, M., Niglis, P. (2009). L'adhésion des responsables opérationnels aux systèmes de contrôle : une étude du rôle des contrôleurs de gestion. *Comptabilité Contrôle Audit* 15 (1) : 133-158.
- Bouin, X., Simon, F.-X. (2004). *Les Nouveaux Visages du Contrôle de gestion*, Dunod.
- Burlaud, A., Simon, C. (2006). *Le Contrôle de Gestion*. La Découverte.
- Cappelletti, L., Voyant, O., Savall, H. (2018). Quarante ans après son invention : la méthode des coûts cachés, *ACCRA* 2 (2) : 71-91.
- Dumazert, J.-P., Lemoine, L., Drillon, D. (2010). Prospective sectorielle appliquée aux mondes virtuels. De la fonction de chef de guilde au métier de manager. Quelle réflexion à partir des jeux massivement multi-joueurs ? *Management & Avenir* 36 (6) : 298-315.
- Fiol, M., Lebas, S. (1999). Créer des situations de sens pour générer la performance : le double rôle du manager. *in* Collins, L. (dir.). *Contrôle : retour aux questions*. Paris : PUF : 70-96.
- Fornerino, N., Godener, A. (2006). Être contrôleur de gestion en France aujourd'hui : conseiller, adapter les outils... et surveiller. *Finance Contrôle Stratégie* 9 (1) : 187-208.
- Fullerton, R.R., Kennedy, F.A., Widener, S.K. (2014). Lean manufacturing and firm performance : The incremental contribution of lean management accounting practices. *Journal of Operations Management* 32 (7): 414-428.
- Girin, J. (1989). L'opportunisme méthodique dans les recherches sur la gestion des organisations, *Communication à la journée d'étude la recherche-action*

- en action et en question*. AFCET, Collège de systémique, École Centrale de Paris, 10 mars 1989.
- Godener, A., Fornerino, M. (2005a). La métamorphose du contrôle de gestion. *L'Expansion Management Review* 119 : 54-59.
- Godener, A., Fornerino, M. (2005b). Pour une meilleure participation des managers au contrôle de gestion. *Comptabilité Contrôle Audit* 11 (1) : 121-140.
- Journé, B. (2010). L'étude de cas à l'épreuve des situations : quelles méthodologies pour étudier la singularité ? *in* Bayart, D., al. (Éd.). *Langage et organisations. Sur les traces de Jacques Girin*. Les éditions de l'école Polytechnique.
- Lambert, C., Sponem, S. (2009). La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie. *Comptabilité Contrôle Audit* 2 (15) : 113-144.
- Lambert, C., Sponem, S., Raguideau, P. (2010). Le contrôleur de gestion, un Business Partner ? *in* Berland, N, Simon F.-X. (dir). *Le Contrôle de Gestion en mouvement*. Éditions d'Organisation : 157-169.
- Lassègue, P. (1962). *Gestion de l'entreprise et comptabilité*. Dalloz.
- Liker, J. (2004). *The Toyota Way*. Mc Graw-Hill.
- Lincoln, Y., Guba, E. (1985). *Naturalistic inquiry*. Newbury Park: Sage Publications.
- Lorino, P. (1997). *Méthodes et pratiques de la performance*. Éditions d'Organisation.
- Lyonnet, B., Pillet, M., Pralus, M. (2010). Lean manufacturing in the screw cutting sector : assessment of maturity level. *International Journal of Rapid Manufacturing* 1 (3): 256-277.
- Marodin, G., Saurin, T. (2013). Implementing lean production : research areas and future opportunities. *International Journal of Production Research* 51(22): 6663-6680.
- Netland, T.H., Schloetzer, J.D., Ferdows, K. (2015). Implementing corporate lean programs : the effect of management control practices. *Journal of Operations Management* 36: 90-102.
- Nikitin, M. (1992). *La Naissance de la comptabilité industrielle en France*. Doctorat en sciences de gestion, Paris : Université Paris-Dauphine.
- Roche, C. (2013). *Petit guide lean à l'usage des managers*. L'Harmattan.
- Stimec, A. (2018). Est-ce que le lean management est une démarche d'apprentissage organisationnel ? L'impact de l'amélioration continue, *Revue de Gestion des Ressources Humaines* 108 (2) :19-31.
- Union Syndicale des Magistrats (2012). *Rapport du groupe de travail mis en place au sein du conseil national de l'USM sur le "lean" services judiciaires*.

- Wynder, M. (2008). Employee Participation in Continuous Improvement Programs : The Interaction Effects of Accounting Information and Control. *Australian Journal of Management* 33 (2).
- Yin, R.K. (1984). *Case study research : Design and methods*. Beverly Hills : Sage Publishing.
- Zola, E. (2006 [1880]). *Le Roman expérimental*. Éditions Flammarion.