



HAL
open science

La comptabilité sectorielle des activités et la stratégie

Hugues Boisvert

► **To cite this version:**

Hugues Boisvert. La comptabilité sectorielle des activités et la stratégie. Comptabilité et stratégies, May 1992, France. pp.cd-rom. <hal-00823015>

HAL Id: hal-00823015

<https://hal.science/hal-00823015v1>

Submitted on 19 Sep 2014

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

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



HAL Authorization



Comptabilité et stratégie
Chapitre 7 - Comptabilité, stratégie
et nouvelles technologies de production

La comptabilité sectorielle des activités
et la stratégie

Hugues Boisvert
H.E.C. Université du Québec à Montréal, Canada



Première partie

La comptabilité des activités de l'entreprise

L'entreprise

La vision comptable traditionnelle de l'entreprise est celle d'un ensemble de ressources mises en commun au sein d'une entité en vue de la production de biens et de services.

La comptabilité financière ou légale doit refléter le plus fidèlement possible les actifs, c'est-à-dire l'inventaire des ressources disponibles à une date donnée. Elle doit refléter également les résultats, c'est-à-dire les transactions de ressources au cours d'une période donnée selon un ensemble de principes généralement reconnus. «Les actifs sont les ressources économiques sur lesquelles l'entité exerce un contrôle par suite d'opérations ou de faits passés, et qui sont susceptibles de lui procurer des avantages économiques futurs.»

Cette vision correspond à celle de la bureaucratie et au découpage de l'entreprise en unités administratives selon une forme pyramidale. La comptabilité apporte la technologie de la gestion. La performance de chacune des unités administratives est évaluée en fonction d'indicateurs comptables et chaque directeur est tenu de respecter son budget de ressources. Si l'objet d'une unité administrative est de faire des travaux d'entretien, plus il y aura de travaux faits par rapport à un budget de ressources donné, plus l'unité sera jugée performante.

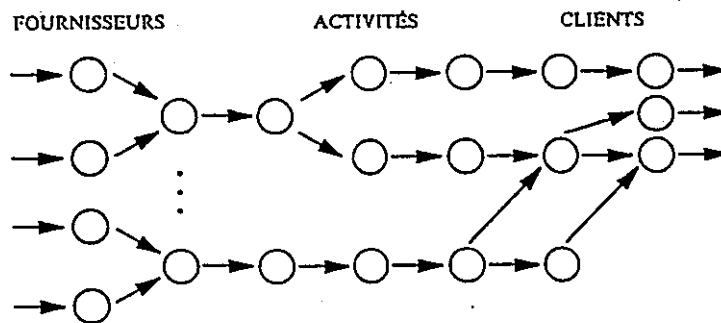
Cette vision comptable traditionnelle s'insère tout aussi bien dans la vision mécaniste³ de l'organisation qui ramène la gestion au simple maniement d'une machine et les gestionnaires au niveau d'automates qui actionnent des manettes d'après quelques ratios financiers⁴.

Une véritable comptabilité des activités ne peut s'insérer que dans une vision différente de l'entreprise, soit celle d'un ensemble d'activités interreliées qui forment des réseaux (chaînes d'activités) appelés processus auxquels nous pouvons adjoindre clients et fournisseurs. Cette idée est présentée à la figure 1⁵.

L'entreprise n'est donc plus perçue comme un ensemble de ressources regroupées en unités administratives dont il suffit de maximiser l'efficacité indépendamment les unes des autres (système fermé) pour avoir du succès. L'entreprise est désormais perçue comme un noeud d'un plus grand réseau (système ouvert), une charnière entre des fournisseurs et des clients et son efficacité jugée globalement en fonction des ressources consommées par le processus et de la richesse produite aux yeux du client.

Ainsi, l'administration d'une municipalité n'est plus regardée comme un ensemble d'unités administratives dont chacune est contrôlée (surveillée) par le biais du budget, mais comme un réseau d'activités menant à des services aux citoyens. Chacune des activités ne sera plus évaluée dans le cadre de l'efficacité d'une unité administrative mais dans celui de sa contribution au processus.

Figure 1
Le réseau fournisseurs-activités-clients



La comptabilité des activités

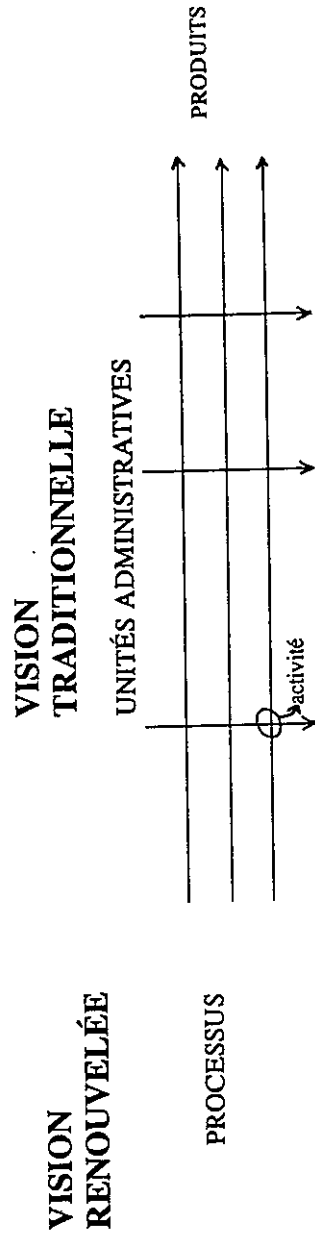
La comptabilité des activités est un système d'information qui rattache coûts et revenus aux activités réunies en processus, qui peut identifier également les activités comme contribuant ou non à la valeur des produits. Elle correspond à une vision nouvelle de l'entreprise par rapport à celle de la comptabilité traditionnelle qui rattache coûts et revenus aux unités administratives regroupées en fonctions et divisions. On qualifie cette vision nouvelle de transversale (horizontale) et la vision traditionnelle de vision verticale de l'entreprise⁶. La figure 2 schématise cette distinction.

La comptabilité des activités repose sur deux constatations :

1. Les produits consomment les activités
2. Les activités — et non les produits — consomment les ressources⁷.

Et les activités n'ont de signification pour la gestion que par leur rôle au sein des processus. Ce rôle est évalué en fonction de la contribution de l'activité au produit rendu dans les mains du client, contribution sur le plan des coûts et de la valeur.

Figure 2
Comptabilité de gestion



La comptabilité des activités permet :

1. de calculer de façon plus exacte le coût de revient des produits et services;
2. de visualiser directement et sans questionnement ce que fait l'entreprise, ses activités;
3. de comprendre pourquoi elle le fait ainsi, la raison d'être d'un ensemble donné d'activités;
4. d'utiliser des bases non conventionnelles et non volumiques de répartition des coûts indirects et qui correspondent à des facteurs inducteurs de coûts;
5. de dresser des tableaux de bord spécifiques à chacun des gestionnaires selon sa fonction;
6. d'utiliser le langage des gestionnaires, d'où une meilleure communication dans l'organisation;
7. d'intégrer à l'analyse des coûts des activités, la dimension *valeur aux yeux du client*;
8. de mettre au jour les activités créatrices de valeur dans l'entreprise;
9. de gérer la performance des processus par les activités, non les individus;
10. de créer une synergie comptabilité, contrôle de gestion et qualité totale;
11. de s'appuyer sur un nouveau paradigme du contrôle de gestion;
12. d'intégrer ce système dans un cadre d'analyse plus large que nous appelons *comptabilité sectorielle des activités*.

1. *Coût de revient*

L'effet le plus spectaculaire des premières applications de la comptabilité des activités fut sans contredit la mise au jour des distorsions causées par l'imputation

et l'obtention d'un coût de revient plus exact⁸. Ces premières applications portaient le nom de systèmes de coût de revient par activités (Activity-Based Costing Systems). Les logiciels de comptabilité par activités qui ont été développés visent d'ailleurs essentiellement à établir le coût de revient des produits⁹.

2. *Activités*

L'objectif d'établir un coût de revient exact a amené les concepteurs de systèmes comptables à se questionner sur les activités autres que les activités de transformation proprement dites et leur rôle dans la production des biens et services. On a été ainsi amené à explorer la face cachée¹⁰ de l'usine, à déterminer dans les premières applications, les activités associées aux frais généraux de fabrication, puis dans des applications plus récentes, celles associées aux frais de ventes et d'administration. C'est ainsi que la comptabilité des activités nous permet de visualiser les principales activités sur le plan de la consommation des ressources, exercées par une entreprise dans une situation donnée.

3. *Inducteurs d'activités*

Une fois la liste des activités établie, l'étape suivante pour en arriver au coût de revient est de rattacher ces activités et leurs coûts aux produits et, pour y arriver, il faut comprendre la cause des activités, pourquoi elles sont exercées. Nous appelons les causes d'activités des inducteurs d'activités. C'est ainsi que la comptabilité nous fournit plus qu'une liste d'activités, elle nous informe, via les

inducteurs d'activités, des causes des coûts, donc des moyens efficaces de réduction des coûts.

4. *Bases non volumiques*

Aux activités dans le plan comptable correspondent des comptes collectifs dans lesquels sont accumulés tous les coûts des ressources consommées par ces activités. Le rattachement de ces coûts aux produits passe nécessairement par les inducteurs d'activités si l'on désire refléter le lien qui unit les activités aux produits. Ainsi, pour des raisons de calcul, le concepteur du système choisira un seul inducteur d'activités comme base de répartition des coûts afin de les rattacher aux activités. Cet inducteur deviendra le facteur inducteur de coût.

Contrairement au modèle comptable traditionnel où toutes les bases d'imputation des frais généraux sont volumiques, les nouveaux inducteurs de coûts de la comptabilité des activités ne le sont pas. Le nombre de lots, le nombre de commandes, le nombre de livraisons, le nombre de pièces ou de composants dans un produit, le type de clients et de marché ne sont pas nécessairement corrélés au volume de produits finis.

5. *Tableaux de bord*

L'objectif des premières applications était l'obtention d'un coût de revient exact. Curieusement, on s'est vite rendu compte que l'information la plus utile concernait les inducteurs d'activités. En effet, cette information oriente les gestionnaires vers des moyens efficaces de réduction des coûts. De plus, elle les

stimule. Dans certains cas, Tektronix¹¹ et Siemens¹², on a opté pour des systèmes de coût de revient simplifiés qui ne sont assurément pas exacts mais qui orientent les gestionnaires selon les priorités de l'entreprise.

C'est ainsi que les systèmes de coût de revient par activités ont donné naissance aux systèmes de gestion des activités. Ces systèmes apparaissent comme des tableaux de bord d'inducteurs de performance qui sont des facteurs inducteurs de coûts¹³. Les gestionnaires choisiront de suivre en particulier les inducteurs d'activités qui n'ajoutent pas de valeur aux produits comme l'approvisionnement, la gestion des stocks, la détection de la non qualité, etc.

6. *Langage des gestionnaires*

Le langage des ressources¹⁴ que nous a légué la comptabilité traditionnelle est depuis toujours une source de conflit dans l'organisation : les gestionnaires en veulent plus tandis que le vice-président aux finances et son contrôleur veulent en donner moins; les employés en réclament mais la direction veut les économiser. En outre, le langage des ressources ne parle que des coûts. En période de resserrement budgétaire, les gestionnaires se demandent comment obtenir le même produit avec moins de ressources, mais c'est une question impossible car une réduction des ressources entraîne nécessairement une détérioration du climat de travail, une usure plus rapide des machines et une dégradation de la qualité. Tôt ou tard, l'entreprise ne fabrique plus le même produit.

7. *Valeur aux yeux du client*

Certains modèles récents de comptabilité des activités tiennent compte de la valeur des produits aux yeux du client¹⁵. La valeur prise en ce sens correspond au montant maximal que le client est prêt à payer, ce qui est différent du concept de valeur ajoutée, associée à la somme des coûts accumulés. La prise en compte de la valeur en ce sens permet d'établir des liens intéressants entre autres avec les analyses de Michael Porter de la chaîne de valeur des entreprises¹⁶.

8. *Activités créatrices de valeur*

En déterminant les activités créatrices de valeur, la comptabilité des activités détermine implicitement celles qui n'ajoutent pas de valeur aux produits. Cette information amène les gestionnaires à réorganiser les processus en vue de réduire ces activités non monnayables à l'externe. Et, la connaissance des inducteurs de ces mêmes activités fournit une piste intéressante à cette réorganisation.

9. *Gestion des processus, non des individus*

La connaissance des inducteurs d'activités, des activités créatrices de valeur, de leur performance respective permet une action efficace vers l'amélioration des processus, mais ne permet plus la surveillance des individus par le contrôle budgétaire. En effet, l'objectif de performance s'est déplacé des unités administratives et de leurs directeurs respectifs aux processus. L'objectif des directeurs n'est plus de rencontrer leur budget, d'éviter les écarts, de maximiser l'efficacité de leur unité, mais de collaborer avec d'autres unités à rendre les processus plus performants. Ainsi, dans une municipalité, l'objectif d'une unité d'entretien n'est plus de faire de l'entretien jusqu'à épuisement du budget et

d'optimiser le coût par réparation, e.g. le coût par km de chaussée réparé, mais de collaborer avec les autres unités administratives à rendre la gestion des parcs, la gestion des stationnements, la gestion du réseau d'aqueduc, etc., plus performante.

10. Synergie comptabilité, contrôle de gestion et qualité totale

La comptabilité des activités redonne à la comptabilité sa pertinence perdue¹⁷. Elle s'inscrit dans le cadre d'un contrôle de gestion renouvelée, qui vise à orienter et à motiver les gestionnaires plutôt qu'à les surveiller. De plus, selon cette approche «processus», chacune des activités est cliente de celle qui la précède et l'objectif inhérent à la gestion des activités devient la plus grande satisfaction de celle qui suit au moindre coût, et cela jusqu'au client externe. La comptabilité des activités rejoint ainsi la gestion de la qualité totale. Et, comme l'ont noté Jean Benassy et Jean Meyer, «Sous des visages divers, le contrôle de gestion se présente donc comme une espèce de mise sous tension économique de l'entreprise. C'est là une prétention à l'universalisme. Or, [...] ce caractère universel est également revendiqué par la Qualité.¹⁸»

11. Paradigme nouveau

L'entreprise n'est plus une machine¹⁹ découpée en un ensemble d'unités administratives et le contrôle de gestion, un système de pilotage cybernétique²⁰ à trois niveaux, stratégiques, tactique et opérationnel qui fournit à la direction le moyen de dicter sa volonté à l'ensemble de l'organisation et à la surveiller.

L'entreprise est modélisée comme un ensemble d'activités réunies en processus. L'objectif, on l'a dit, consiste désormais à rendre les processus plus performants, non à surveiller les acteurs. Le contrôle de gestion devient alors un véritable outil d'information et d'orientation au service des acteurs impliqués, aux équipes qui gèrent les processus, non à la direction.

12. Comptabilité sectorielle des activités

Ce modèle de comptabilité des activités d'une entreprise s'intègre, comme nous allons le suggérer, dans le cadre plus large d'une grappe industrielle. Il apparaît ainsi comme une véritable comptabilité stratégique. Il permet d'opérationnaliser l'idée de système de valeur de Michael Porter²¹ en intégrant l'analyse quantitative des coûts et de la valeur aux activités d'une grappe industrielle.

Le caractère stratégique de la comptabilité des activités

La comptabilité des activités actualise plusieurs déplacements : des ressources aux activités, du langage exclusif des coûts à celui du couple valeur-coûts, des indicateurs financiers aux indicateurs physiques, de la surveillance des gestionnaires à la gestion des processus, des opérations à la stratégie, etc.

La comptabilité des activités est plus qu'une comptabilité du coût de revient, elle indique des directions à prendre. Ces directions, ou cibles, consistent à faire évoluer favorablement les facteurs inducteurs de ces activités, ce qui a pour effet de réduire les activités qui n'ajoutent pas de valeur aux produits et de créer davantage de valeur, notamment de la qualité. La comptabilité des activités nourrit la réflexion sur la performance des processus et la cohérence de l'entreprise. Elle contribue ainsi à la stratégie d'entreprise. Elle est un outil privilégié du contrôleur et du président-directeur-général.

Deuxième partie

La comptabilité sectorielle des activités

Le secteur

Le secteur est un ensemble d'entreprises qui oeuvrent dans un domaine donné. Inspiré de la comptabilité traditionnelle, on peut, de façon analogue à l'entreprise, en dresser la liste des actifs à une date donnée et des résultats au cours d'une période donnée. Les bureaux de la statistique fournissent d'ailleurs régulièrement ce genre d'information.

Inspiré de la comptabilité des activités, le secteur est un réseau d'activités exercées par un groupe d'entreprises ayant des échanges entre elles. Cette vision *réseau* ou *chaîne d'activités* amène une perspective tout à fait différente de la performance d'un secteur. L'efficience de chacune des entreprises du secteur n'est pas une garantie de l'efficience globale de ce secteur. La performance du secteur est fonction des ressources consommées à un bout de la chaîne (et tout au long de cette chaîne) et de la richesse produite aux yeux du client à l'autre bout de cette chaîne. Cette idée de réseau s'apparente à celle de grappe industrielle.

Une grappe industrielle, c'est un ensemble d'entreprises, voire d'industries qui interagissent, se regroupent et se concurrencent entre elles pour accroître leur compétitivité et accroître leur croissance²². Le ministère de l'Industrie, du Commerce et de la Technologie du Québec a identifié 13 grappes industrielles

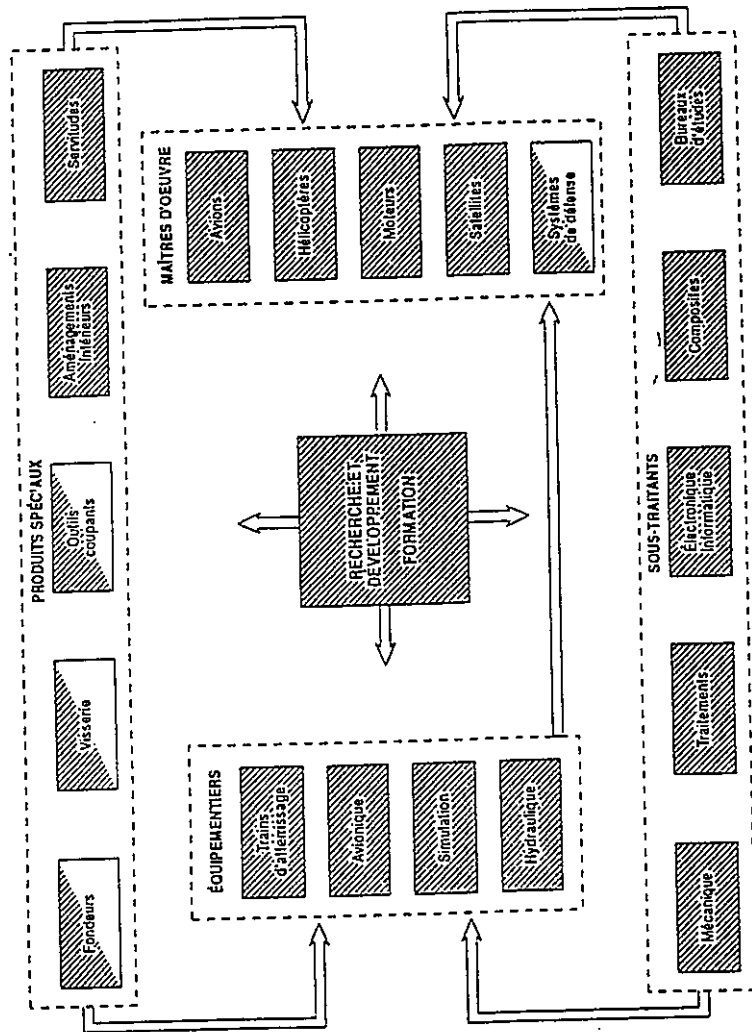
pour le Québec. L'aérospatiale que nous présentons à titre d'exemple est un domaine où des entreprises se sont développées et ont atteint une reconnaissance sur la scène mondiale grâce à l'émergence d'un réseau bien structuré. Cette grappe vous est présentée en figure 4²³.

La comptabilité des activités d'un secteur

La comptabilité sectorielle des activités apparaît comme un système d'information qui rattache éléments d'actif, coûts et revenus aux principales activités d'entreprises d'un secteur réunies en réseau. Les activités sont liées à des produits qui sont échangés entre les entreprises d'un réseau, donc aux liens qui tissent le réseau. Il s'agit donc de reprendre l'image des grappes industrielles sous la forme de réseaux d'activités en déterminant

1. la nature des activités;
2. la nature des échanges, les produits;
3. les inducteurs d'activités;
4. les ressources consommées par les activités et les éléments d'actif immobilisés;
5. la valeur échangée aux yeux du client, interne et externe au réseau;
6. les facteurs de valeur.

Aérospatiale



Secteur compétitif
 Base industrielle existante
 Potentiel de croissance

Source: Ministère de l'Industrie, du Commerce et de la Technologie

Objectifs de la comptabilité sectorielle des activités

L'objectif fondamental d'une comptabilité sectorielle des activités est de fournir une information utile aux entreprises d'un réseau pour améliorer la performance du groupe comme ensemble et au Ministre de l'Industrie et du Commerce et au Premier Ministre, un outil leur permettant de formuler des politiques économiques susceptibles de favoriser la performance des groupes. Nul doute que la performance des groupes est un élément déterminant de la performance individuelle de chacune des entreprises de ces groupes.

Concrètement, nous considérons les objectifs suivants :

1. visualiser ce que font les entreprises d'un réseau, leurs activités;
2. déterminer les ressources consommées par les activités émergentes d'un réseau;
3. comprendre pourquoi les entreprises font ces activités, les inducteurs de ces activités;
4. dresser la liste des produits échangés;
5. estimer la valeur des produits échangés;
6. susciter un nouveau paradigme de gestion collective.

Cette liste découle de la liste que nous avons dressée par rapport à la comptabilité des activités.

L'idée donc de la comptabilité sectorielle des activités est de fournir une nouvelle vision des grappes industrielles. Non plus, de voir les grappes industrielles

comme un ensemble de firmes qui interagissent entre elles, c'est-à-dire d'unités administratives indépendantes qui échangent des biens et services, mais de voir les grappes industrielles comme des réseaux d'activités réunies en processus où chaque activité est évaluée en fonction de son apport au dernier produit au bout de la chaîne (ou au dernier client), par exemple, un avion dans le cas de la grappe de l'aérospatiale (ou une compagnie d'aviation).

L'expérience de la comptabilité des activités nous amène à présumer :

1. Qu'il existe plusieurs activités liées au fonctionnement du réseau, à la logistique, au cadre institutionnel de l'état. Ces activités sont essentielles dans le contexte actuel de savoir-faire, de règles et de politiques, mais ne contribuent pas directement à la valeur du produit final.
2. Que plusieurs activités consomment un montant substantiel de ressources relativement à leur apport à la valeur du produit livré au dernier client de la chaîne et qu'il est fort possible d'en réduire la consommation en procédant autrement.
3. Que chacune des activités s'explique par des inducteurs qui lui sont propres et que, si nous les connaissions, nous pourrions facilement en améliorer la performance.
4. Que la connaissance des besoins du client est un déterminant critique de la qualité totale et qu'ainsi, à l'intérieur du réseau, seule la connaissance précise d'une activité, de ses inducteurs et de leur rôle dans le réseau,

peut amener une réorganisation du réseau.

5. Tout comme l'amélioration de la performance d'un processus provient souvent de la réorganisation des activités de ce processus (qui peut se traduire concrètement par la disparition, l'apparition, la réduction, l'augmentation ou une façon différente d'exercer des activités), il est fort probable qu'une comptabilité sectorielle des activités mène à la disparition, la création ou certainement à la redéfinition de la mission d'entreprises d'un réseau.

Le caractère stratégique de la comptabilité sectorielle des activités

La stratégie est intimement liée à la mission de l'entreprise. Elle est à la fois la mission et l'ensemble des moyens pris pour la réaliser; c'est une pensée, une vision et un art. L'élaboration et la formulation des stratégies peut se faire sur deux plans

1. celui de la structure actuelle d'une industrie en considérant les différents secteurs comme déterminés;
2. celui plus large d'une grappe industrielle où les différents secteurs qui la composent sont considérés comme variables.

La plupart des modèles d'analyse stratégique se situe dans le cadre d'un secteur donné d'activités; la planification par secteur d'activités (cycles de vie des produits, courbes d'expérience), la planification de portefeuille (matrices BCG, ABL, McKinsey et Pims)²⁴, le schéma d'analyse de Michael Porter²⁵ et bien

sûr la comptabilité des activités et l'analyse de la chaîne de valeur. Les stratégies d'intégration en amont et en aval ne sont envisagées que pour contrecarrer le pouvoir de négociation des fournisseurs ou celui des clients selon le cas, mais ne remettent pas en cause la structure des secteurs considérée comme donnée.

Mais, la réflexion stratégique déborde les éléments conditionnant la performance d'une entreprise dans son secteur, elle concerne la définition même du secteur, c'est-à-dire l'ensemble des activités que l'entreprise choisit ou non d'exercer. Elle concerne également le positionnement de l'entreprise dans l'ensemble de l'industrie. À cet égard, la comptabilité des activités commence trop tard, depuis les fournisseurs avec l'acquisition de ressources, et elle se termine trop tôt, aux clients avec la disposition de ses produits. Elle ne s'adresse donc pas à des entreprises en tant que partenaires économiques qui souhaiteraient travailler conjointement à la réussite d'une stratégie commune de développement économique.

La comptabilité sectorielle des activités, en mettant au jour la chaîne d'activités conduites par diverses entreprises d'une même industrie, en qualifiant ces activités au plan des coûts et de la valeur qu'elles créent, en déterminant les facteurs inducteurs de ces activités et des indicateurs de leur performance, informe ainsi sur les valeurs d'échange de ces diverses entreprises. Elle indique des directions à prendre. Ces directions, ou cibles, consistent à faire évoluer favorablement les facteurs inducteurs de ces activités. Elle nourrit donc un autre volet important de la réflexion stratégique, la réorganisation d'une industrie. Elle est destinée à devenir un outil privilégié du Ministre de l'Industrie et du Commerce et du Premier Ministre.

Réflexion

Le Ministre de l'Industrie, du Commerce et de la Technologie du Québec dans une allocution intitulée «Vers une société à valeur ajoutée»²⁶, nous présentait les 13 grappes industrielles du Québec sans fournir d'objectifs plus spécifiques que : il faut

1. mobiliser toutes nos ressources;
2. assurer un environnement concurrentiel et favoriser le regroupement des forces économiques [Notre interprétation].

Et, lorsqu'on envisage un plan d'action afin de réaliser ces objectifs, on ne peut faire autrement qu'en fonction de facteurs structurels généraux : infrastructure, qualité de la main-d'oeuvre, conditions assurant la demande locale des produits de l'industrie et contexte institutionnel dans lequel évoluent les entreprises²⁷. En effet, on ne peut pas envisager d'objectifs, ni de plans d'action plus concrets, même dans le contexte d'une action concertée des entreprises d'un réseau, sans un système d'information qui met au jour les facteurs-clés de succès de la performance du réseau.

Michael Porter constate également que le succès d'industries nationales est lié à des réseaux «Most successful national industries comprise groups of firms, not isolated participants, as my earlier examples illustrate. Leading international competitors are not only frequently located in the same nation but are often found in the same city or region within a nation²⁸.»

Mais, il n'est guère plus précis lorsqu'il évoque les déterminants de l'avantage concurrentiel d'une nation.

La synergie entre les entreprises des différents réseaux derrière chacune des grappes industrielle est déjà présente comme en témoigne l'existence des grappes. Mais y aurait-il un moyen de la stimuler davantage? Y aurait-il un moyen de favoriser la performance d'une grappe en tant que réseau? Ce moyen pourrait être une *comptabilité sectorielle des activités*.

Notes et bibliographie

1. L'auteur remercie M. Richard Déry, professeur à l'École des Hautes Études Commerciales de Montréal pour ses commentaires.
2. Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA), *Manuel de l'ICCA*, chap. 1000.25.
3. BOISVERT, Hugues. *Le contrôle de gestion, vers une pratique renouvelée*, Éditions du Renouveau Pédagogique inc. (E.R.P.I.), 1991, p. 127.
4. *Ibid.*, p. 130.
5. *Ibid.*, p. 263.
6. LORINO, Philippe. *Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités*, Dunod, 1991, p. 57.
7. BOISVERT, Hugues. *Op. cit.*, p. 160.
8. COOPER, Robin. «The Rise of Activity - Based Costing, Part one : What is an Activity - Based Cost System?», *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, Warren, Gorham & Lamont Inc., été 1988, p. 45 à 54.
9. BORDEN, James P. «Software for Activity - Based Management», *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, Warren, Gorham & Lamont Inc., automne 1991, p. 7 à 35.
10. Expression consacrée utilisée par MILLER, Jeffrey G. et VOLLMANN, Thomas E. «La face cachée de l'usine», *Harvard-L'Expansion*, hiver 1986-1987, p. 79 à 86.
11. COOPER, Robin et TURNEY, Peter B.B. *Tektronix : Portable Instruments Division (A) et (B)*, case 9-188-142 et 9-188-143, Harvard Business School, 1988.
12. WRUCK, Karen H. et COOPER, Robin. *Siemens Electric Motor Works (A) and (B)*, case 9-190-052, Harvard Business School, 1989.
13. TURNEY, Peter B.B. *Common Cents, the ABC Performance Breakthrough*, Cost Technology, Hillsboro, OR, 1991.

14. BOISVERT, Hugues. *Op. cit.*, p. 163.
15. *Ibid.*, p.190.
16. PORTER, Michael. *L'avantage concurrentiel*, InterEditions, 1986, p. 49.
17. MÉVELLEC, Pierre. *Outils de gestion, la pertinence retrouvée*, Éditions comptables Malesherbes, 1990.
18. BENASSY, Jean et MEYER, Jean. «Qualité et contrôle de gestion», *La qualité dans l'entreprise*, Éditions d'organisation, 1985, p. 184.
19. MORGAN, Gareth. *Images de l'organisation*, Les Presses de l'Université Laval, Éditions Eska, 1989, p. 17.
20. LEMOIGNE, Jean-Louis. «Vers un système d'information organisationnelle?» *Revue française de gestion*, novembre-décembre 1986, p. 24.
21. PORTER, Michael. *Op. cit.*, p. 51.
22. Ministère de l'Industrie, du Commerce et de la Technologie, Gouvernement du Québec, 25 novembre 1991.
23. Le coeur de cette grappe, les maîtres d'oeuvre, sont des entreprises qui fabriquent ou assemblent des produits complets. Par exemple : Bombardier/Canadair, Bell Hélicoptère, SPAR Aérospatiale, Pratt & Whitney. Ces maîtres d'oeuvre s'appuient sur des équipementiers qui sont des fabricants de sous-ensembles, tels que Héroux, CAE, Marconi, Dowty. Les sous-traitants, des PME provenant de toutes les régions du Québec, forment le réseau de fournisseurs. Une bonne partie de la valeur ajoutée dépend d'eux. Par exemple : Incubateurs SPAR, Hochelaga Aérospatial, FRE Composite. Des fabricants de produits spéciaux complètent l'ensemble. Ce sont par exemple : Innotech, Minicut International, Howmet Cercast. Ces fabricants de produits spéciaux contribuent souvent au dynamisme d'autres grappes.
24. STRATEGOR. *Stratégie, structure, décision, identité*, InterEditions, 1988, p. 33.
25. PORTER, Michael. *Op. cit.*, p. 14.
26. Allocution de M. Gérard Tremblay, ministre de l'Industrie, du Commerce et de la Technologie, École des Hautes Études Commerciales de Montréal, le 2 décembre 1991.
27. Suggestion de Jean-Pierre LeGoff, professeur, École des Hautes Études Commerciales de Montréal, 1992.
28. PORTER, Michael. *The Competitive Advantage of Nations*, The Free Press, 1990, p. 10.