

DES FONDEMENTS HISTORIQUES DU CAPITAL HUMAIN AU
CONCEPT DE COMPTABILITE DES RESSOURCES HUMAINES.

Mr. Abdellaziz AMOKRANE

Faculté des Sciences Economiques et des Sciences de Gestion,
Université Mouloud MAMMERI de Tizi-Ouzou

E-mail : azizamokrane@yahoo.fr

RESUME :

L'objet de cet article est de présenter dans un premier temps l'évolution historique de l'évaluation du capital humain, dans un second point, de montrer comment qu'un aussi important capital immatériel dont l'entreprise investit des sommes importantes depuis le recrutement jusqu'à la séparation et dont en dépendent principalement les performances de celle-ci ne soit pas pris en considération ou très faiblement et enfin dans un troisième point montrer quel traitement et technique comptable est à même de permettre une réelle et effective prise en compte des investissements en ressources humaines : la comptabilité des ressources humaines.

Mots-clés :

Capital humain, Actif humain, Evaluation des ressources humaines, Gestion des ressources humaines, Coût/Valeur des ressources humaines, Investissement en ressources humaines, Rentabilité d'investissements en ressources humaines, Amortissement de l'actif humain, Comptabilité des ressources humaines.

الملخص:

يقدم في هذه المقالة التطور التاريخي لطرق تقييم رأسمال البشري. تشير بعد ذلك إلى أسباب عدم اهتمام المؤسسة برأسمالها المعنوي الذي له أهمية كبيرة حيث تتفق من أجله مبالغ كبيرة طوال حياته التشغيلية التي تمتد من تاريخ التوظيف إلى تاريخ الانفصال ويعتمد عليه للرفع في الأداء. ورغم أهميته وتكاليف صيانتها لا يُعنى به.

أخيرا تتطرق هذه المقالة إلى التقنيات وطرق المعالجة المحاسبية قصد التكفل الفعلي بالاستثمارات في الموارد البشرية مستعملا محاسبة الموارد البشرية.

الكلمات المحورية :

رأسمال البشري، الأصول البشرية، تقييم الموارد البشرية، إدارة الموارد البشرية، تكلفة وقيمة الموارد البشرية، الاستثمار في الموارد البشرية، مرد ودية الاستثمارات في الموارد البشرية، إهلاك الأصول البشرية، محاسبة الموارد البشرية.

INTRODUCTION.

Aujourd'hui, nous sommes dans une phase où l'ensemble des changements sollicite fortement l'individu. Son travail en est modifié et ses relations professionnelles évoluent et changent de contenu. Ces nouvelles mutations sont la preuve de l'importance croissante que l'on accorde au capital humain dans la gestion moderne des entreprises afin de permettre à celles-ci d'être encore plus efficaces. Si l'être humain est aujourd'hui un véritable capital dont la bonne gestion et le développement sont devenus incontestablement des enjeux déterminants pour la réussite et la pérennité de l'entreprise alors :

Pourquoi que certaines valeurs telles que la qualité de l'organisation, le climat ou l'ambiance de travail, la satisfaction des clients, la connaissance, le savoir-faire, l'esprit d'innovation, la créativité, le talent ou le dynamisme, pourtant facteurs indispensables d'efficacité, de compétitivité, de croissance, de rentabilité, donc de survie, n'apparaissent jamais dans les états comptables et financiers de l'entreprise ?

Ou encore comment valoriser et intégrer cette composante du capital immatériel dans l'entreprise pour lui permettre une réelle et effective prise en compte par la comptabilité ?.

I. L'EVOLUTION HISTORIQUE DU CAPITAL HUMAIN.

L'évolution qui a conduit à considérer le facteur humain comme un des éléments essentiels de la vie de toute entreprise est due à de nombreuses causes historiques dont les principales sont ¹ :

- ***Le déplacement de la main d'œuvre*** : Avec l'industrialisation sont apparus les mouvements migratoires « campagnes-villes » qui ont permis d'accorder une attention particulière aux salaires et un attrait au travail ;
- ***Le mouvement réformiste*** : Ce courant, porteur d'une nouvelle vision des relations de travail, a introduit et suscité un mouvement favorable aux réformes et a préparé l'opinion à accepter le principe des mesures sociales ;
- ***Le mouvement syndical*** : L'apparition en 1826 en Grande-Bretagne des premiers groupements ouvriers a permis au début du XXème siècle le développement du mouvement syndical dans les pays industrialisés. Il s'en est suivi une sensible modification des relations de travail et la reconnaissance des droits fondamentaux. Le syndicat est devenu alors un partenaire avec lequel il faut compter ;
- ***Le progrès technique et le développement de l'instruction*** : Depuis le début du siècle dernier, on a assisté à un développement simultané et interactif du progrès technique, de l'instruction de masse et de la croissance économique ;
- ***La formation des dirigeants*** : La conduite des affaires de l'entreprise est devenue à présent une profession et une spécialisation de plus en plus poussée. Le concept de gestion s'est sensiblement transformé à accorder une importance capitale aux

résultats sans attacher beaucoup d'attention aux privilèges accordés. La formation des dirigeants a montré de grandes dispositions à tenter des expériences et à lancer des idées nouvelles.

Pour toutes ces raisons l'homme n'est plus considéré dans l'entreprise comme un simple facteur de production mais comme un capital humain permettant, désormais, aux entreprises d'être plus efficaces. Vers les années 1960, plusieurs auteurs parmi lesquels **T.W. Schultz**² et **G. Becker**³(2), se sont penchés à développer et à essayer de quantifier le concept de capital humain en soutenant l'idée que « des éléments comme l'habilité, l'éducation et la formation sur le tas doivent être pris en compte car ils constituent un véritable investissement humain ».

Au regard des théories économiques de la valeur qui reposent sur l'hypothèse qu'un bien a une valeur, s'il est susceptible de produire une utilité, un bénéfice ou un futur service (1), le concept de capital humain relève de la théorie générale de la valeur, parce que les hommes sont à même de rendre des services futurs.

Pour **T.W. Schultz**, le capital humain peut se définir comme le stock d'aptitudes, de connaissances et de qualifications possédées par les individus. C'est un capital, parce que ce stock est acquis à un certain coût en ressources rares : temps ou argent, pour engendrer des flux de satisfactions, de revenus ou d'utilités. Il est humain car il est incorporé dans chaque individu et qu'il est impossible de séparer la personne physique de ses aptitudes.

1. LE CONCEPT HISTORIQUE DU CAPITAL HUMAIN.

La gestion dans les organisations a, depuis longtemps, suggéré que les employés d'une organisation constituent une ressource précieuse. Jusqu'aux environs des années 1960, très peu de considération a été donnée quant à la détermination des coûts ou de la valeur des ressources humaines dans une organisation.

Les économistes étaient le premier groupe à se pencher et montrer un intérêt certain au domaine des ressources humaines au niveau macro-économique, et non pas au niveau de l'individu ou de la firme. L'intérêt porté, par ces économistes, a été sur des facettes particulières du capital

humain, comme l'investissement dans la formation du capital humain dans tous les domaines de l'activité économique (que se soit au niveau de la formation académique, professionnelle, apprentissage, ou médicale, etc...).

Se référant à l'histoire de la pensée économique, plusieurs moyens et raisons pour considérer l'être humain comme capital et sa valorisation en termes monétaires ont été évoquées, à savoir:

- 1 *De démontrer la puissance de la nation ;*
- 2 *De déterminer les effets économiques de l'éducation, des dépenses dans la santé ou encore les conséquences de l'immigration ;*
- 3 *De proposer un système fiscal plus équitable;*
- 4 *De déterminer le coût total de la guerre ;*
- 5 *De susciter l'intérêt à l'Homme au besoin et au désir à la vie, la conservation de la santé et la signification de la vie économique d'un individu pour sa famille et sa patrie ;*
- 6 *D'aider les cours de justice et les tribunaux à prendre des décisions justes quand il s'agit de se prononcer sur des cas importants de blessés ou de décès.*

2. L'ÉVALUATION DU CAPITAL HUMAIN.

La plupart des auteurs, à travers l'histoire de la pensée économique, n'ont jamais tenté d'évaluer le capital humain, ni même employé le concept dans un but particulier. Certains économistes ont, cependant, inclus les êtres humains ou leur habilité et les qualités acquises comme un élément constitutif du capital. Bien que certains d'entre eux ont tenté d'estimer la valeur de ce capital tant au niveau macro-économique que micro-économique afin d'utiliser ses estimations à des buts spécifiques, d'autres, par contre, ont simplement inclus les êtres humains (leur capacité et leur talent) dans leur définition du capital et ont reconnu l'importance des investissements sur les êtres humains comme un moyen d'accroissement de leur productivité.

La majorité de ces économistes soutiennent l'hypothèse que les êtres humains doivent être pris et inclus dans le concept de capital pour trois (03) principales raisons⁴:

- 1 *Le coût supporté pour leur éducation est un coût réel ;*
- 2 *Le produit de leur travail contribue au bien être de la nation ;*
- 3 *Toute dépense sur les êtres humains qui augmenterait ce produit, augmentera par conséquent la richesse nationale.*

Adam Smith, dans ce sens, a inclu dans la catégorie du « *capital*

fixe », l'habilité et l'utilité des activités des êtres humains. Il soutient que « l'habilité de l'homme peut être vue comme une machine qui a un coût réel et qui génère du profit »⁵.

Les économistes qui considèrent les êtres humains ou leur habilité et leur savoir-faire comme capital ont fondamentalement adopté deux (02) méthodes pour estimer la valeur des êtres humains⁶.

- *La première méthode est le procédé du coût de production qui consiste à évaluer le coût réel (ensemble des dépenses nécessaires) supporté à la production d'un être humain ;*
- *La deuxième méthode est le procédé de la valeur actuelle des revenus futurs qu'un individu est susceptible de produire.*

L'introduction du traitement des êtres humains dans l'analyse du capital n'est pas une donnée nouvelle ; Elle remonte aux environs de 1691, quand **Sir William Petty** (2) tenta, pour la première fois, d'estimer la valeur monétaire des êtres humains. Selon **S.W. Petty**, le travail est « *père de richesse* » et doit, par conséquent, être inclus dans toute estimation des richesses nationales. A cet effet, **S.W. Petty** a estimé la valeur du stock de capital humain en capitalisant les salaires (fiches de paie) à perpétuité au taux d'intérêt du marché ; salaire qu'il détermine en déduisant du revenu national le revenu personnel.

S.W. Petty, dans son analyse, n'a pas tenu compte du coût de maintenance des travailleurs avant capitalisation de leurs revenus. En dépit de cette limite, son approche donne une parfaite approximation de la détermination de la valeur du capital de la nation.

En 1853, **William Farr**⁷ met en œuvre la première vraie procédure scientifique qui, aujourd'hui, est retenue et poursuivie par beaucoup d'économistes et d'autres scientifiques pour trouver le capital ou la valeur monétaire des êtres humains. Son procédé était de calculer la valeur actuelle des gains nets futurs d'un individu (gains nets futurs-dépenses personnelles nécessaires pour vivre). **W. Farr** a suggéré que du fait que l'être humain est productif, il doit être considéré comme capital. Cette même méthode a été utilisée quelques quatre vingt ans (80 ans) après, par **Louis Dublin & Alfred Lotka** (1930).

Ernest Engel (2), aux environs de 1883, a avancé le « procédé du coût de production » pour estimer la valeur monétaire des êtres humains. Son approche découle de celle avancée par **S.W. Petty** des années 1691, à laquelle, il apporte quelques modifications, en préconisant une limite du

nombre d'années de travail de l'homme.

Cette valeur monétaire à l'âge « x » peut être déterminée par la formule ci- après :

$$C_x = C_0 \{1 + x + k [x(x + 1) / 2]\} \quad (2)$$

Où :

C_x : Le coût total de production d'un être humain (en faisant abstraction de l'intérêt, de la dépréciation, et du coût de maintenance) à l'âge x ;

C_0 : Le coût supporté jusqu'à la naissance ;

k : Le taux annuel d'accroissement du coût de la vie (inflation).

En 1867, **Théodor Wittstein**⁸ a défini les êtres humains comme biens de capital en s'inspirant à la fois de l'approche de **Farr** « *Capitalisation des gains* » et de celle d'**Engel** « *Coût de production* » pour évaluer le capital humain. Il suppose que les gains d'un individu durant son existence sont égaux à son coût de maintenance plus le coût de son éducation. Son approche peut être résumée dans les deux formules suivantes :

$$n C(n) = aR(0) [L(0) / L(n)] r - aR(n) \quad (2)$$

$$N-n C(n) = XR(N) [L(N) / L(n)] p - aR(n) \quad (2)$$

Où :

$C(n)$: La valeur du capital humain ;

(a) : Les dépenses annuelles de consommation y compris celles de l'éducation;

(r) = (1+i) où **i** est le taux d'intérêt ;

(p) = 1 / r ;

$L(n)$: Est le nombre de personnes vivant à l'âge n ;

$R(n)$: La valeur à l'âge n ;

X : La valeur des futures entrées ;

N : L'âge auquel l'homme entre dans le marché du travail.

T. Wittstein a supposé que **a** et **X** sont constants durant la durée de vie d'un individu, tout comme il soutient que la première équation basée sur des valeurs historiques pour évaluer les êtres humains en termes monétaires, doit être utilisée quand **N** est supérieur à **n**, inversement quand **N** est inférieur à **n**, la deuxième équation basée sur les valeurs estimées doit être retenue, tout en admettant que les revenus et les dépenses de maintien durant la durée de vie d'un individu sont identiques.

L. Dublin & A. Lotka ont considéré que ces calculs de la valeur

humaine pouvaient être utiles si l'on pouvait préciser le nombre d'années de l'assurance vie qu'un homme doit supporter. Ces calculs peuvent aussi être utiles dans l'estimation des coûts économiques des maladies prévisibles et des morts prématurées. Leur résultat a abouti à la formule suivante :

$$\sum_{x=0}^{\infty} v^x P_x (y_x E_x - C_x) \quad (1)$$

Où : V_0 : Représente la valeur d'un individu à la naissance ;

P_x : Représente la probabilité à la naissance qu'un individu vivra jusqu'à l'âge x ;

v^{-x} : la valeur actuelle d'un Dollar, d'un Euro, d'un Dinar Algérien à l'époque x ;

y_x : Représente les gains annuels d'un individu depuis l'âge x Jusqu'à $(x + 1)$;

E_x : Représente la proportion de la population active de l'âge x à l'âge $(x + 1)$,

W. Farr a en ce sens supposé le plein emploi ;

C_x : Représente le coût de la vie pour un individu de l'âge x à l'âge $(x + 1)$.

Cette méthode de capitalisation des gains d'un individu, à laquelle est retranché le coût de consommation ou de maintenance, est utile dans l'estimation de la valeur économique de l'homme à sa famille.

Les travaux de **W. Farr** ainsi que ceux de **L. Dublin & A. Lotka** doivent être le point de départ pour tous ceux qui s'intéressent aux travaux et aux recherches sur la détermination de la valeur du capital humain ou de leurs composantes.

L'approche de la « *Capitalisation des gains* », telle qu'elle a été développée par **L. Dublin & A. Lotka**, paraît claire, concise et peut être considérée comme la meilleure approche existante à l'heure actuelle.

Les auteurs contemporains utilisent le concept du capital humain pour déterminer plusieurs et identiques buts que ceux pour lesquels il a été utilisé de par le passé, à savoir démontrer la rentabilité économique de l'immigration, l'investissement dans la santé, la prévention des morts prématurées et dans l'éducation.

II. LE CONCEPT DE COMPTABILITE DES RESSOURCES HUMAINES.

Durant le début des années 1960, peu après que les économistes se sont intéressés au capital humain, quelques comptables se sont vus concerner par l'impact potentiel que pourra induire la non prise en compte d'une ressource aussi importante et significative que le capital humain, lors des prises de décisions financières. Ce souci a conduit au développement d'un nouveau domaine de recherche à la fois attractif et complexe en comptabilité appelé : «*Comptabilité des Ressources Humaines* ».

Jusqu'au début des années 1960, la pratique traditionnelle de considérer tous les coûts en ressources humaines comme des dépenses n'est qu'un aspect de la comptabilisation des ressources humaines. La CRH est, en partie, un pas en avant du développement de la théorie économique du capital humain⁹, mais elle découle parallèlement de la traditionnelle gestion du personnel qui suggère que les individus soit vus et gérés comme des ressources organisationnelles¹⁰.(2) Les individus peuvent être considérés et gérés comme des ressources organisationnelles ou des actifs propres de l'entreprise dans la mesure où ils sont appelés à rendre de futurs services aux organisations.

A ce titre, il faut reconnaître que le besoin grandissant qui se fait de plus en plus ressentir en matière de comptabilisation et de l'amélioration de la gestion des ressources humaines a apporté un plus considérable dans le domaine et contribué pour beaucoup a orienté les récents efforts de recherche vers la détermination de la richesse d'un individu pour son entité.

Cette assimilation des personnes physiques à des actifs propres de l'entreprises, trouve sa signification dans le fait que les services que l'on attend de ces personnes ont une valeur économique pour l'organisation, que se soit dans le secteur privé ou public, au même titre que les services qui sont et qui continuent d'être rendus par les autres facteurs de production (machines, matières premières, ...) au sein des entreprises et pour lesquels les gestionnaires et comptables ont toujours su trouver et calculer la valeur économique, et qu'ils, à juste titre d'ailleurs, font ressortir dans leurs documents comptables et financiers.

E. G. Flamholtz¹¹(3) a avancé que la comptabilité des ressources humaines signifie la comptabilité des personnes comme des ressources organisationnelles. Il l'a définie comme unité de mesure de l'investissement dans les êtres humains, mesure qui tient compte des

coûts supportés par les entreprises et les autres organisations en matière de recrutement, de sélection, de location, de formation et de développement des actifs humains, tout en mesurant la valeur économique des individus pour les organisations.

Bien que la définition de **E.G. Flamholtz** reflète les trois (03) objectifs majeurs et les concepts de la comptabilité des ressources humaines ci-après :

1. *La signification de la comptabilité des ressources humaines ;*
2. *La mesure des coûts et de la valeur des personnes pour une organisation ;*
3. *La comptabilité des investissements dans les êtres humains qui implique le coût de remplacement et la valeur économique de la force de travail engagée dans l'organisation ;*

Elle demeure, néanmoins, sujette à beaucoup de controverse en matière de compréhension.

L'Association Américaine de Comptabilité (AAC) a donné une autre définition et a apporté une précieuse contribution en matière de comptabilité des ressources humaines, en la définissant comme étant « le processus d'identification et de mesure des données en ressources humaines et en communiquant ces informations aux parties concernées »¹².

la définition de l'AAC implique que la comptabilité des ressources humaines a trois (03) principaux objectifs que l'on doit toujours considérer, quand on examine et étudie la comptabilité des ressources humaines, objectifs que l'on peut résumer comme suit ::

- 1 ***Identifier et collecter les données en ressources humaines ;***
- 2 ***Mesurer la valeur des ressources humaines ;***
- 3 ***Communiquer les informations de la comptabilité des ressources humaines aux intéressés.***

Pour comprendre ces objectifs, il est probable que se soit une tâche accessible, facile peut être même élémentaire pour ceux qui s'intéressent de près à ce domaine de recherche mais pour les appliquer efficacement comme un outil dans le processus de gestion, est une tâche beaucoup plus ardue, totalement différente et très complexe, même pour beaucoup de praticiens et d'experts en la matière.

Bien que les deux (02) définitions ont certaines similitudes, tout comme l'identification et la mesure des coûts et de la valeur en

ressources humaines, néanmoins, une plus complète et significative définition devrait être la combinaison des deux précédentes définitions car elles sont complémentaires.

Le développement des concepts de la comptabilité des ressources humaines a été initialement destiné à résoudre un très grand dilemme que rencontrent les présidents de corporations et chefs d'entreprise qui revendiquent souvent que leur force de travail représente leur bien actif le plus important; et qu'au même moment, ils sont incapables de la faire figurer dans leurs états comptables annuels.

Il est intéressant, cependant, de relever que beaucoup de recherches et d'écrits existants en comptabilité des ressources humaines ont été déviés de leur orientation externe à une perspective interne de contrôle de gestion. Une des causes de cette déviation est sans aucun doute, l'extrême complexité du problème de valorisation rencontré dans la prise en compte des facteurs à intégrer dans les ressources humaines.

1. LA THEORIE DE LA COMPTABILITE DES RESSOURCES HUMAINES.

La comptabilité des ressources humaines a soulevé énormément d'intérêts dans une période relativement très courte. Bien que, beaucoup d'enquêtes relatives aux aspects comportementaux et organisationnels de la comptabilité ont été conduites d'une manière hésitante, il n'en demeure pas moins que ce domaine particulier a fait l'objet d'éminentes recherches, a permis la production de remarquables écrits, a suscité beaucoup d'enthousiasme, a fait l'objet de critiques mais a connu également quelques déceptions.

Divers groupes d'universitaires, et de plus en plus de praticiens ont été attiré par ce domaine de recherche, et il en est ressorti un grand nombre d'approches, de suggestions et de critiques. Parmi cette diversité d'activités et d'arguments, au moins quelques universitaires ont eu beaucoup d'enthousiasme et suffisamment d'engagement pour créer un capital substantiel et cumuler des connaissances.

Selon **E.G. Flamholtz**¹³, la théorie de la comptabilité des ressources humaines repose sur les deux (02) fondements suivants :

- 1** *Un paradigme ou un modèle de pensée en gestion basé sur « la ressource humaine » vue des personnes, et de l'utilisation des mesures de coût et de la valeur en ressource humaine*
- 2** *Une théorie de mesure ainsi qu'un ensemble de modèles*

pour mesurer le coût et la valeur de la ressource humaine.

Ces deux (02) fondements de la théorie de la comptabilité des ressources humaines sont illustrés dans le schéma ci-après, développé par **E.G. Flamholtz**.

Le premier aspect de la théorie de la comptabilité des ressources humaines pose le problème fondamental de conception ou de mode de pensée de la gestion basé sur le principe que les « **personnes** » doivent être vues et considérées comme des « **ressources** » et non pas comme des « **dépenses** ». Cette approche des choses est la vision qu'ont les économistes de la notion de capital humain.

Quand les gestionnaires d'entreprise font des dépenses, qu'ils justifient comme des investissements en ressources humaines, les comptables les reflètent immédiatement comme des charges de l'exercice sans considérer, au préalable, leur durée probable de génération de bénéfices. Cette forme de traitement est dictée par le fait que les investissements dans les personnes semblent plus rares et moins importants que les investissements en actifs physiques, et parce que cela implique des difficultés particulières à distinguer entre les bénéfices futurs attendus de ces dépenses et la part à consommer immédiatement comme charges de l'exercice.

Aussi, il est d'autant plus difficile de penser aux personnes individuellement comme actif du fait qu'elles ne sont pas réellement et légalement « possédées » par la firme, d'une part, et à cause des contraintes culturelles ou des tabous dus au fait d'évaluer un individu en termes monétaires, d'autre part.

Se rapportant à la doctrine « conservatrice », les comptables se sont contentés de traiter les dépenses de recrutement, de formation et de développement des personnes comme « des dépenses » plutôt que d'essayer de formuler des règles pour distinguer entre leurs actifs et les composantes de leurs charges.

Le second aspect de la théorie de la comptabilité des ressources humaines est la théorie de mesure portant sur le rôle du processus de mesure de la gestion des ressources humaines tout comme sur un ensemble de modèles pour mesurer le coût et la valeur de la ressource humaine. Dans cet aspect, la comptabilité des ressources humaines entend développer et faciliter les deux (02) différentes fonctions de mesure ci-après (1):

1 Premièrement, procurer des outils de mesure des coûts et de

la valeur des ressources humaines à intégrer dans les prises de décisions. Ceci est appelé la mesure de la « fonction information » ;

2 Deuxièmement, l'acte de mesure lui même est supposé influencer différents aspects du processus de gestion des ressources humaines. Ceci est appelé la fonction du « processus de mesure ».

2. LES SIMILITUDES ENTRE LES ACTIFS PHYSIQUES ET LES ACTIFS HUMAINS.

L'organisation est un ensemble d'éléments et de ressources acquises pour assurer son activité productrice et garantir sa pérennité. Parmi ces ressources, deux (02) sont souvent traitées avec beaucoup plus d'attention et une plus grande considération leurs est accordée au sien d'une organisation.

- ***La première est la ressource humaine, en référence à l'être humain, qui constitue la force de travail dans toute entité économique ;***
- ***La deuxième étant les actifs physiques, en référence aux actifs tangibles que sont les machines, le matériel roulant, les équipements, le mobilier, les terrains et les constructions possédés par une organisation.***

La fonction comptable a établi, depuis très longtemps, un système cohérent pertinent et rigoureux d'évaluation, de contrôle, de maintenance, d'acquisition et de cession des actifs physiques au point où, de nos jours, très peu de choses peuvent être rajoutées dans ce domaine. Tandis que dans le domaine des ressources humaines, domaine relativement très récent, aucun système comptable n'a été clairement établi et qu'aucune frontière n'a été réellement établie, pour cela, il demeure encore un vaste champ d'investigation où beaucoup de choses importantes peuvent être et doivent être faites.

Les comptables, ont beaucoup de raisons pour traiter les ressources physiques et humaines de différentes manières, principalement, parce que leurs caractéristiques sont vues et appréciées dans une certaine limite, comme étant différentes, plus particulièrement du point de vue de leur acquisition, de leur contrôle, de leur maintenance, de leur évaluation, de leur bénéfice, de leur cession et de leur comptabilisation.

De ce fait, toute la controverse et les discussions qui se sont suivies,

ont tout de même permis une avancée importante dans le domaine notamment pour apporter plus d'éclairages sur les principales différences et faire ressortir toutes les similitudes pouvant permettre une raisonnable comparaison entre les ressources physiques et humaines au point de leur accorder les mêmes règles de traitements comptables.

A cet effet, à travers notre analyse, nous allons tenter de relater par une approche comparative les principales différences et/ou similitudes des ressources physiques et des ressources humaines de l'entreprise, en examinant une à une les quelques fonctions essentielles sujettes à beaucoup de controverse.

2.1 L'acquisition :

Dans la majorité des cas, les ressources physiques sont acquises par l'entreprise dans le but d'accomplir une fonction dans le processus de production ou de fabrication mais également faire ressortir la notion patrimoniale de la ressource comme bien appartenant légalement à l'entreprise. Dans l'entreprise, nous pouvons dénombrer quatre (04) possibilités par lesquelles une entité peut accéder à une ressource physique afin qu'elle devienne sa propriété :

a - Par le marché : *En les achetant sur le marché ou par le biais d'opérations de fusion ou d'absorption ;*

b - Par le développement et la recherche : *Dans ce cas, nous faisons référence aux nouvelles inventions et découvertes qui peuvent avoir lieu au sein d'une organisation elle-même ;*

c - Par la donation : *Il s'agit d'une toute autre voie par laquelle une organisation peut entrer en possession d'un bien physique sans avoir à faire face à une quelconque dépense ou à supporter le moindre coût ;*

d- Par le crédit bail (Leasing) : *Par là, nous entendons un accord écrit, fait conformément à la loi (réglementation), par lequel, une entreprise peut devenir propriétaire d'un bien physique.*

Ces quatre (04) voies sont les seules qui permettent d'acquérir réellement une ressource physique et de donner pleine jouissance tant dans le contrôle, dans l'usage que dans la cession du bien au propriétaire, contrairement à l'acquisition de la ressource humaine qui implique différentes méthodes. Ces dernières tiennent compte des coûts directs, qui consistent à amener les personnes physiques à la rencontre du besoin

de la demande, immédiate ou prévue, de la force de travail dans l'entreprise, avec tous les coûts de recrutement, de sélection, de location et d'installation que cela comporte.

Pour la ressource humaine, si l'on exclu l'époque esclavagiste, il n'y a pas de prix direct d'acquisition de la ressource humaine, car les employés ne sont généralement pas achetés et vendus sur le marché, même si de nos jours, nous assistons à une très forte pression de la part des grandes entreprises sur « certains génies humains » en utilisant de gros moyens financiers, pour s'attacher leurs services par le biais des « fuites de cerveaux ». Mais, il faut remarquer que même si, à une extrême limite, cela est vrai, il est opportun de souligner que ceci est exclu de notre champ d'analyse dans la mesure où ceci n'arrive que très rarement et que les génies humains sont très rares, donc nous ferons abstraction de ces phénomènes aléatoires au profit de ce que l'on pourrait observer régulièrement.

Le coût de la valeur d'un individu est identifié comme une partie du coût total de la valeur du groupe et ceci du fait que toutes les dépenses en personnel telles que le recrutement, la location, la formation et le développement sont des coûts supportés par plusieurs et semblables groupes d'une certaine manière. Comme le problème de la répartition des coûts complets en ressource humaine demeure entier et toujours présent, le recours à des méthodes subjectives et arbitraires pour imputer ces charges demeure la seule alternative.

L'évaluation des coûts des actifs physiques spécifiques, peut être mesurée d'une manière très aisée et simpliste, parce que les actifs physiques ont une valeur marchande qui peut être déterminée par la théorie conventionnelle de l'offre et de la demande. Alors que la valeur de la ressource humaine est dictée et déterminée par plusieurs facteurs comme :

- *Les qualifications ;*
- *L'âge et l'expérience de la personne*
- *La taille de l'organisation ;*
- *L'environnement interne et externe.*

2.2 Le contrôle :

Une entité dans la plupart des cas a un contrôle total sur ses ressources du fait même du lien de leur appartenance à celle-ci. Tous les actifs physiques ayant fait l'objet d'un processus d'achat, de découverte, de donation ou de bail au sein d'une organisation deviennent une

ressource à titre définitive de cette entité et par conséquent un contrôle total peut être exercé par cette dernière, que se soit lors de leur usage ou de leur cession.

A l'inverse des ressources physiques, un individu en poste de travail n'est pas pleinement sous le contrôle de son employeur dans la mesure où la force de travail n'est pas totalement une propriété de l'entreprise. Dès lors, un employé est libre après, ses heures de travail dans une organisation, de travailler pour le compte d'un autre employeur à la condition qu'il garde les secrets des procédés de fabrication de son précédent employeur. Mieux encore, la majorité des employés, exception faite de ceux qui sont liés par un contrat à durée déterminée, peuvent quitter l'organisation à laquelle ils appartiennent à tout moment, il leur suffit seulement de respecter les délais de préavis réglementaires.

Cependant une entité ne peut s'assurer de loyaux futurs services de la part de sa force de travail qu'en créant et maintenant un cadre de travail et de confiance mutuel, qui ne peut être obtenu qu'à travers une meilleure qualité de l'environnement de travail : (motivation, satisfaction et bonnes conditions de travail, agréable cadre de vie etc....).

2.3 Les bénéfices attendus :

Il est généralement admis que si une dépense engagée, génère des bénéfices allant au delà d'un exercice comptable, alors cette dépense doit être considérée comme une dépense de capital, donc un investissement, ayant comme propriété une proportion du coût engagé, en amortissement à faire supporter à chaque exercice comptable dégageant un bénéfice. Les ressources physiques sont souvent de la forme de dépense en capital, cependant, la plupart des dépenses sur les êtres humains sont engagées pour améliorer les qualités potentielles de la firme ou de la ressource humaine, et de ce fait la productivité de la force de travail.

Ces coûts sur les êtres humains, considérés comme des dépenses en capital, peuvent inclure les coûts de recrutement, de formation, de réaffectation, de démission ou de séparation, d'adaptation, d'expérience et de développement. Ces coûts, qui ont un impact direct mais différé dans le temps sur la productivité de l'organisation, doivent être, par conséquent, retenus et reconnus comme investissement à part entière pour celle-ci. Donc, au sens économique, les ressources humaines comme les ressources physiques ont des valeurs, parce qu'elles sont capables de générer de futurs résultats bénéfiques.

Le problème pratique qui contraint l'application de la méthode de

valorisation économique des ressources humaines est le traitement des bénéfices futurs en ressources humaines, comme étant différents de ceux relatifs aux ressources physiques dû au fait que la comptabilité considère l'entreprise comme étant un actif indivisible plutôt que comme un ensemble d'actifs. De plus, les méthodes de valorisation des futurs bénéfices des ressources physiques sont bien cernées, définies et maîtrisées dans les principes comptables au point où les gains futurs de ces ressources peuvent être prévus et estimés avec beaucoup de précision.

Les bénéfices potentiels provenant des ressources humaines, cependant sont incertains et imprévisibles parce que le potentiel d'output en ressources humaines dépend de plusieurs facteurs : tels que les conditions de travail, la motivation, les encouragements... etc. Aussi, les mesures de compensation¹⁴ comme les salaires sont parfois insuffisantes et inadaptées parce qu'il se peut qu'elles ne produisent pas nécessairement une relation suffisante soit de la valeur d'un individu ou celle de sa productivité immédiate ou future. De plus, il y a toujours un facteur temps relativement long entre la période de commencement du travail d'un employé et son temps de productivité effective dans une organisation. Ce temps peut être vu comme une période d'adaptation (période d'essai) durant laquelle l'individu au lieu de générer des revenus, il engendre des frais, tandis qu'avec les ressources physiques, la génération de revenus commence dès son utilisation dans le processus de fabrication.

2.4 La cession :

La liquidation (perte de la possession) d'une ressource physique peut prendre la forme d'une revente, d'un résidu ou d'un déchet. Le propriétaire de la ressource physique a le pouvoir de la liquider à tout moment. La liquidation peut se faire :

- *Soit avec un effet bénéfique, c'est à dire la cession de la ressource s'est faite à un prix supérieur à celui attendu ;*
- *Soit avec un effet négatif, quand le prix de cession est inférieur au prix prévu.*

A l'opposé des ressources physiques, les ressources humaines ne sont pas commercialisées sur le marché, de ce fait le critère de revente ne peut plus être utilisé et le seul moyen de liquidation est à travers un départ volontaire, une compression d'effectifs, un licenciement, une absorption, ou une fusion.

Le résultat de la séparation par le biais de licenciement va être négatif pour la firme dans la mesure où elle fera supporter à celle-ci des

d'indemnités compensatrices à payer aux employés, tandis qu'à travers une fusion ou une absorption, il est probable que cela puisse se faire avec une certaine valeur positive sous forme de paiement en plus de ce que peut supporter une ressource physique sur le marché.

De plus, la caractéristique d'un actif selon la définition du droit commercial est que les ressources physiques ou les produits de leur vente peuvent être utilisés pour le règlement des dettes de l'entreprise, chose qui ne peut se faire avec les ressources humaines.

2.5 La maintenance :

Le besoin de maintenance de la ressource physique est un processus permanent de réparation et de révision des spécificités techniques de l'actif dans le but de s'adapter aux changements technologiques. Du point de vue des ressources humaines, la maintenance peut être vue comme une augmentation de salaires, une amélioration des qualités de la vie professionnelle, ou un rehaussement du standing de vie et des conditions sociales du travailleur ou encore à travers un complément de formation ou de recyclage. Connaissant l'importance du facteur humain dans les organisations, certaines entreprises vont plus loin encore jusqu'à engager de lourdes charges pour procurer à leurs employés, beaucoup d'autres facilités comme subventionner en partie ou en totalité, les repas, les soins médicaux, l'habillement, le logement, l'éducation des enfants de leurs employés, etc., pour bâtir une fidèle force de travail en renforçant les liens entre les employés et leur organisation.

2.6 La responsabilité :

Des écarts en matière de mesure des performances dans la gestion et le contrôle opérationnel dans les organisations, juridiquement classées « personnes morales » (entreprises, établissements, coopératives, associations, collectivités locales, Etat, etc...), existent pour les actifs physiques et apparaissent à travers des pannes ou des sous - utilisation des machines. Mais, dans la plus part des cas, ces manquements peuvent être facilement détectées et de ce fait immédiatement corrigées.

La décision de résoudre les problèmes qui se posent aux ressources physiques dépend de l'initiative de la personne humaine mais aussi très souvent de son habilité, de sa compétence et de son savoir-faire pour trouver des solutions. Néanmoins, il a été constaté et souvent vérifié que la plupart des erreurs rencontrées dans le contrôle de gestion

d'entreprises, plus particulièrement en terme de mesure de performances, peuvent être attribuées finalement aux responsables directs, donc à l'être humain en tant que premier responsable dans l'organisation.

Quand les machines et autres ressources physiques sont à blâmer suite aux pannes ou aux sous- utilisations, il est fréquent que la cause est la faiblesse des programmes de production ou une maintenance irrégulière et inappropriée, ou encore dû à d'autres causes relevant de la responsabilité du facteur humain, parce que les employés sont les moyens par qui l'utilité est donnée à toutes les autres ressources de l'entreprise. L'être humain avance des idées, élabore et propose des concepts pour coordonner les ressources financières et physiques, et donc, il ne peut qu'être tenu comme responsable principal des différentes anomalies qui peuvent en découler.

4.7 LA DEPRECIATION :

Les investissements matériels sont les moyens de travail ou de production (machines, équipements,...) acquis par l'entreprise pour assurer et poursuivre son activité. Eu égard au principe de la continuité, l'entreprise doit être toujours en mesure de conserver ses moyens de production. Or ce capital matériel se déprécie avec le temps, par l'usage ou par l'obsolescence (baisse de la valeur de l'investissement due à l'évolution de la technologie).

Cette dépréciation exprimée par l'amortissement mesure la perte de la valeur de l'investissement du fait de son utilisation ou détention par l'entreprise. La dépréciation de l'investissement matériel engendre un flux interne transformant les emplois provisoires (actifs investis) en emplois définitifs (charges calculées). L'amortissement de ce point de vue est la consommation partielle et progressive de l'investissement. Pour cela, chaque période d'exploitation doit prendre en compte l'amortissement de l'investissement par l'usage que l'on en fait.

Le montant des amortissements pratiqués annuellement constitue une source interne contribuant au financement d'investissements nouveaux ou de la reconstitution de l'investissement matériel. Ajoutés au résultat non distribué, ils forment le cash flow net ou la marge brute d'autofinancement.

Si les outils de mesure et d'évaluation de la dépréciation du capital matériel sont bien maîtrisés et parfaitement adaptés à la réalité économique, ceux du capital humain, par contre, ne sont pas homogènes et soulèvent pas mal de controverses au niveau de la praticabilité. La

concrétisation des objectifs, la recherche permanente de l'efficacité et de l'amélioration des performances de l'entreprise passent par la recherche des compétences comme sources de compétitivité et facteurs de succès lesquelles exigent des outils de mesure à la fois fiables et performants des ressources humaines. Ces outils sont là pour nous faire prendre conscience et nous faire rappeler quotidiennement les risques de dépréciation particuliers et réels qu'encourt le capital humain.

L'un des intérêts de l'utilisation du terme capital est précisément de faire porter notre attention sur la variabilité de sa valeur au cours du temps. En investissant dans la formation, il est possible d'augmenter le capital humain d'une organisation. Dans ce cas, il y a une hausse de valeur de ce capital. Cependant, le capital humain de la firme ne peut pas connaître que des hausses de valeur, il peut, également, se déprécier au cours du temps et par conséquent faire supporter une perte de valeur à l'entité, qui peut et doit la valoriser en termes monétaires.

De ce point de vue, la perte d'un emploi lorsqu'elle se traduit par une période d'inactivité importante est un des facteurs clés de dépréciation du capital humain. Dans ce contexte, **K. Hollenbeck, (1990)** met en évidence qu'un salarié qui retrouve un emploi après une période de chômage perçoit une rémunération inférieure à celle obtenue avant la perte d'emploi. Il mesure donc la dépréciation du capital humain par la baisse du salaire perçu par le salarié. C'est là, une première forme de dépréciation du capital humain¹⁵.

L'insuffisance d'investissement en formation est un autre facteur de la dépréciation du capital humain. Dans ce contexte, l'évolution du comportement des entreprises, notamment les grandes entreprises est très révélateur. Elles sont davantage préoccupées par la chasse à la fidélisation des compétences rares (capital humain de haut niveau) que par la formation d'une ressource humaine faiblement qualifiée. Ainsi, les grandes entreprises estiment que l'argent qui pourrait être investi dans la formation des moins qualifiés serait mieux utilisé sous la forme de rémunérations plus élevées pour les salariés dotés d'un capital humain de haut niveau. De ce fait, ces entreprises contribuent de manière progressive à déprécier le stock de capital humain des collaborateurs les moins bien formés. Cette vision est confortée par l'étude de **Y. Chassard & O. Passet, (2005)**, qui révèle que les dépenses de formation continue des entreprises de plus de deux mille (2000) salariés a diminué de un (1 %) de 1994 à 2002, passant de cinq (5%) de la masse salariale à quatre (4 %) ¹⁶.

Enfin, l'inadéquation entre les qualifications (diplôme, expérience,...) et l'emploi occupé que l'on peut qualifier de surqualification est une autre source importante de dépréciation des compétences et du capital humain. Ce phénomène de surqualification a été mis en évidence par **E. Nauze-Fichet & M. Tomasini, (2002)**¹⁷, qui l'ont estimé représenter entre dix (10 %) à trente (30 %) des emplois occupés.

3. LA COMPTABILISATION DES ACTIFS HUMAINS.

Il devient de plus en plus clair que malgré que les charges engagées en ressources humaines ont été traditionnellement traitées comme une « *consommation* » plutôt que « *capital* » par les économistes, et comme « *dépenses* » plutôt que comme « *actifs* » par les comptables, et que ces traitements sont le résultat de barrières conventionnelles au concept d'actif et non pas parce que c'est dû à la nature et à la durée des bénéfices qui en résultent.

Les comptables sont, de nos jours, attirés par la chance qu'offre le concept des ressources humaines pour développer une méthode d'évaluation des êtres humains dans leurs propres termes. L'idée de voir le personnel comme des actifs plutôt que comme des dépenses courantes semble être acceptable et les conceptions de l'appréciation et de la dépréciation des actifs conviennent parfaitement aux activités professionnelles normales des comptables.

Du côté des gestionnaires, le concept de la comptabilité des ressources humaines offre l'espoir que leur champ d'application dans leur organisation puisse être vu par leur direction ou leurs collègues gestionnaires, non pas comme traditionnellement supporté comme « charges » mais plutôt comme un actif quantifiable et valorisable de la même manière que le sont les autres actifs, capable de démontrer sa contribution fiscale pour l'entreprise.

Il ressort que le concept de la comptabilité des ressources humaines comporte deux (02) principales sous- classifications¹⁸:

- a La Comptabilité des Actifs Humains (CAH) ;**
- b La Comptabilité du Capital Humain (CCH).**

Chacune de ces sous classifications est concernée par un aspect différent dans le total des ressources humaines employées dans une

organisation.

- *La C.A.H. s'intéresse à la détermination de la valeur des ressources humaines employées dans une organisation pour l'organisation. Tandis que la C.C.H. s'intéresse à la détermination de la valeur des ressources humaines employées dans une organisation pour les employés de cette organisation.*

- *La valeur totale des ressources humaines employées dans une organisation est égale à la valeur de ses actifs humains et au capital humain des employés.*

Sous la théorie des propriétés et des entités de la firme, les comptables se sont premièrement intéressés à déterminer la valeur de l'actif humain pour une organisation et son traitement comme un actif physique normal. Cependant, ils doivent toujours avoir à l'esprit que les changements dans les valeurs du capital humain modifient les valeurs des actifs humains.

Si la théorie de la firme est adoptée, les comptables devraient être aussi directement intéressés de déterminer la valeur totale des employés dans une organisation et la valeur des intérêts des employés dans ces ressources.

Dans la suite de notre travail, nous allons accorder plus d'importance et nous concentrer beaucoup plus sur la ressource humaine comme « *actif* » et essayer de développer les aspects positifs et les limites de celle-ci, vu sous l'optique des principes comptables.

2.1 Les caractéristiques d'un actif :

Plusieurs définitions d'un actif ont été avancées par différents auteurs, dont certaines sont plus orientées vers des aspects plus économiques, alors que d'autres se sont intéressées à relater des aspects plus comptables et financiers. Ceci est dû aux profils et aux qualifications de base de leurs auteurs.

J.B. Canning (1929), a donné une définition et une analyse explicative de la nature élémentaire des actifs : « Un actif est n'importe quel service monétaire ou n'importe quel futur service convertible en termes monétaires (exception faite des services provenant des contrats entre deux parties et qui ne sont pas proportionnellement exécutés), qui garantit, légalement et équitablement, un intérêt bénéficiaire à une personne ou à un groupe de personnes. Un tel service est un actif pour la seule personne ou groupe de personnes pour lequel il revient »¹⁹.

R.L. Brummet (1970), a rejeté l'utilisation de la traditionnelle définition d'un actif dans la mesure où la ressource humaine procure un préjudice légalement injustifié que les comptables ont, pendant des années, reflété. Il soutient l'idée qu'une entreprise doit tenir compte des ressources humaines parce qu'elles représentent une ressource organisationnelle majeure et qu'en pratique la plupart des travailleurs ne change pas fréquemment d'employeur et passe une grande partie de leur vie professionnelle avec un seul employeur²⁰.

A travers toutes ces définitions sur les caractéristiques des actifs, nous pouvons conclure qu'un actif doit :

- 1) *Assurer un potentiel de services futurs, c'est à dire garantir de futurs services ;*
- 2) *Etre sous le contrôle d'une seule entité à la fois (propriété ou possession de l'actif) ;*
- 3) *Etre capable d'être converti en d'autres moyens à travers l'échange ;*
- 4) *Etre disponible au paiement des dettes d'une entité.*

Pour **R. Dobbins & P. Trussell (1973)**, les athlètes sportifs sous contrat avec les clubs sportifs professionnels peuvent être traités comme des actifs. Il décrit l'application des coûts historiques, des coûts de remplacement et de l'actualisation des gains futurs pour évaluer les ressources humaines de club de football¹. Dans ce cas, il serait raisonnable d'enregistrer les joueurs comme de précieux actifs humains appartenant au club dans la mesure où ils sont sous contrat pour rendre des services.

E.S. Hendriksen (1977), atteste que la majorité des comptables devraient reconnaître comme actifs, les biens provenant de dons ou de découvertes. Il défend l'idée qu'un actif doit ²¹:

- a) *Avoir quelques droits spécifiques sur les bénéfices ou les services futurs ;*
- b) *Avoir des droits pour un individu ou pour une firme (l'actif doit être sous le contrôle d'une entité) ;*
- c) *Avoir une reconnaissance légale de droit ou de service.*

Durant la vie professionnelle d'une personne, un droit

¹ R. DOBBINS & P. TRUSSEL, « The Valuation of Human Resources », *Management Decision*, Volume 13, N°3, 1973, pp. 155-169.

rattaché à son potentiel de futurs services existe, et ce droit augmente le potentiel de son actuel employeur. Si cependant, l'individu est sous contrat, il est possible de transférer son potentiel de services quelque part ailleurs, sur le marché du travail à sa propre volonté.

3.2 Les personnes comme actifs :

Les systèmes comptables existants sont clairement basés sur l'idée que les employés sont assimilés à des dépenses comme celles effectuées sur les actifs physiques. La seule référence aux personnes dans le compte de pertes et profits ou le bilan est sous l'intitulé de « salaires et charges de personnel ». Parce qu'elles sont considérées comme des dépenses, la fonction de gestionnaire très contraignante par les procédures comptables et budgétaires, doit minimiser ces dépenses tout en essayant d'obtenir le maximum de valeur de l'argent déboursé.

Dans la littérature très avancée, il y a une reconnaissance que les dépenses dans les personnes humaines sont différentes des dépenses utilisées dans les biens physiques ; et si une entreprise veut développer son plein potentiel, alors les grandes qualités et habilités des gestionnaires, des commerciaux et des techniciens, doivent être considérées comme des actifs.

Rensis Likert (1967), a avancé le principe de base que les ressources humaines d'une organisation doivent être considérées comme une partie de la capitalisation de l'organisation, comme le cas de son matériel et de ses équipements.

Il défend, que sous cette approche, une grande partie de la formation supportée par une organisation pour l'amélioration du potentiel de ressources humaines devrait être considérée comme un capital investi, et son coût devant être déprécié comme le sont les investissements dans les matériels et les équipements nouveaux²².(1)

James S. Hekimian & Jones H. Curtis (1967), ont été plus loin dans leur analyse en affirmant que « aucune organisation qui traite ses employés comme des dépenses courantes ne peut faire de planification cohérente, ou encore avoir des décisions rationnelles d'affectation comme celle qui reconnaît explicitement les caractéristiques d'actifs à ses ressources humaines »²³ (2).

En résumé, les organisations doivent capitaliser leurs dépenses en ressources humaines pour trois (03) raisons spécifiques :

- a) *Les ressources humaines sont un important facteur de production, dans la politique de recherche du profit de*

l'entreprise ;

- b) Les ressources humaines traitées comme des charges est contraire aux principes comptables ;*
- c) Les dépenses en ressources humaines entrant dans le calcul du profit (résultat) de l'entreprise vont au delà de la période d'un exercice comptable.*

Peter McCowen (1968), avançait « une reconnaissance explicite de la valeur des actifs humains pouvant permettre aux managers de considérer leurs employés avec une conception de gestion d'actifs. Les managers peuvent donc faire des choix significatifs entre les investissements humains et les investissements dans d'autres actifs »²⁴. Cette approche est préférable au système existant qui considère et traite les êtres humains comme une dépense de personnel en indemnités et salaires.

Malgré les raisons soulevées par différents auteurs, la base sur laquelle une entreprise peut capitaliser la ressource humaine est presque indéfinie. Toutefois, si le facteur humain est pris comme actif, la question se poserait alors de savoir si ces actifs humains seront traités comme des actifs immobilisés ou des actifs cycliques (actifs circulants). Là encore, nous sommes confrontés à un autre aspect du domaine des ressources humaines qui reste très faiblement maîtrisé et où les caractéristiques des actifs immobilisés et des actifs circulants par rapport à la ressource humaine sont mal définis.

La comptabilité des ressources humaines se réfère à un grand nombre de techniques de mesures défendables, de nos jours, comme de potentielles solutions pour le problème comptable, mais beaucoup de recherches en comptabilité des ressources humaines n'ont traité que les aspects normatifs laissant un bon nombre de questions sans réponses comme la praticabilité de ce sujet.

Nous pouvons, cependant, conclure que les êtres humains doivent être traités comme des actifs (des valeurs actives du bilan); la question actuelle est pourquoi ne devrions nous pas leur appliquer tous les principes comptables applicables aux actifs corporels (physiques) et incorporels, comme c'est le cas des amortissements ou des provisions parce qu'ils sont classés comme des actifs immobilisés ou comme des actifs courants ?

Pour éviter d'avoir à faire face à de plus complexes considérations des actifs humains, nous allons nous limiter aux conclusions auxquelles ont abouties **W.J. Giles & D.F. Robinson (1972)**, dans leurs travaux, à savoir

« que la contribution humaine, par rapport aux conventions comptables existantes, est de nature d'actif immobilisé plutôt que d'un actif courant. Les personnes, considérées comme actif, ont une réelle valeur pour une organisation »²⁵. (1)

Ayant rejeté, l'idée de la ressource humaine comme un actif circulant, nous allons donc devoir faire face aux règles de la pratique comptable relatives aux actifs immobilisés, dont la plus importante et significative est celle de l'amortissement.

3.3 L'amortissement de l'actif humain :

Après avoir conclu que les ressources humaines doivent être traitées comme n'importe quel autre actif physique immobilisé, il est donc évident et sage de leur appliquer les principes comptables applicables aux actifs physiques.

Le principal objectif dans ce cas est de prouver que la valeur d'une ressource humaine à deux intervalles de temps est automatiquement différente. La comparaison des deux valeurs donne le changement dans la valeur de la ressource humaine durant la période d'utilisation considérée, ceci est communément appelé ***l'amortissement***.

Le but en déterminant le montant de l'amortissement est de le faire supporter comme charge de l'exercice dans le Tableau des Comptes de Résultats (**T.C.R**) pour la période à laquelle correspond la consommation du service du bien actif ayant induit le résultat par l'utilisation de cet actif. Ainsi, l'amortissement (la dépréciation) doit être supporté et la valeur du bien actif "consommé" est comptabilisée comme "dépense" tout au long de la durée de vie de cet actif.

Le service rendu par un actif humain durant sa durée de vie est minime par rapport à ce qui est attendu d'un individu dans une organisation de travail, période durant laquelle il est supposé occupé un rôle très important, accumule des connaissances scientifiques et technologiques qu'il mettra au service de l'organisation qui l'emploie.

Y. Ijiri & R.S. Kaplan (1969)²⁶, ont proposé une méthode probabilistique pour calculer la dépréciation des groupes ou des actifs traditionnels qui offre une adaptation parfaite aux actifs humains.

M.O. Alexander (1971)²⁷, (3) a suggéré des solutions conventionnelles de détermination de la dotation aux amortissements des ressources humaines, par la méthode linéaire (constant) ou la méthode dégressive.

Malgré, que beaucoup de méthodes de calcul de l'amortissement de l'actif humain ont été avancées dans la récente littérature, ni leurs mesures, ni leur consistance n'ont impressionné ni convaincu les praticiens et les comptables pour leur trouver un réel champ d'application dans la pratique comptable conventionnelle et de les faire porter dans leurs états comptables et financiers.

CONCLUSION.

Le facteur travail humain dans l'entreprise est démontré et souvent soutenu comme étant aussi important que le facteur capital pour la réussite, la croissance et la pérennité de l'entité. Il faut par conséquent chercher à les faire mutualiser harmonieusement.

Il est vrai que le facteur capital est depuis longtemps quantifié et trouve sa place dans la comptabilité de type patrimoniale alors que le facteur humain a fait l'objet que de quelques tentatives de quantifications et de prise en compte dans la comptabilité. L'expérience de Barry Corporation ²⁸, (1) largement diffusée à travers les rapports annuels de **1969 à 1973**, a fait l'objet de publications académiques dans « The Accounting Review et Managemet Accounting ». La valeur des ressources humaines est bien plus difficile à apprécier que celle des biens matériels dont le rendement est facilement mesurable. La relation quantifiable entre les qualités de l'Homme et le succès de la firme fait intervenir un grand nombre de variables dont les plus importantes sont souvent l'évolution de l'environnement et les appréciations à caractère subjectif non fondées sur une méthodologie rationnelle, ce qui peut être vu comme une limite du cadre conceptuel de la comptabilisation des ressources humaines

Cependant, ce même concept a fait l'objet, ces dernières années, d'une avancée remarquable pour devenir, dans l'entreprise, un véritable instrument de veille, de maîtrise et de contrôle de l'investissement en ressources humaines et d'apporter aux gestionnaires et aux tiers des informations à même de les éclairer dans les prises de décisions relatives à la gestion de leur potentiel humain. Dans cet esprit et durant les deux dernières décennies, il y a un intérêt grandissant en matière de comptabilisation de la valeur et des coûts des ressources humaines, notamment par les écrits de : **Hermanson, 1964 ; Likert, 1967 ; Brummet, Flamholtz & Pyle, 1968 ; Lev & Schwartz, 1971 ; Flamholtz, 1974 ; Marques, 1974 et Caplan & Landekich, 1974**, dont

l'objectif principal était de développer la comptabilité des ressources humaines dans un premier temps comme outil de gestion fiable et cohérent et dans un second de répondre au souci grandissant de la communauté économique et comptable.

L'entreprise, de nos jours, ne devrait pas se demander si elle a besoin d'un système de comptabilité des ressources humaines, elle devrait se demander plutôt quel type de système de comptabilité des ressources humaines répond le mieux à ses besoins.

NOTES :

¹ D. ROUX, « Analyse Economique et Gestion de l'Entreprise », Vente, Finance et Ressources Humaines, Dunod, Bordas, Paris, 1988.

²Theodore W. SCHULTZ, « Investment in Human Capital », American Economic Review, March 1961, pp. 1-17.

³ Gary BECKER, « Investment in Human Capital : A Theoretical and Empirical Analysis with Special Reference to Education », Journal of Political Economy, Supplement to October, 1962, pp. 9-49.

⁴ B.F. KIKER, «The Historical Roots of the Concept of Human Capital », Journal of Political Economy, Volume 74, October 1966, pp. 481-499.

⁵ W.J. GILES & D.F. ROBINSON, « Human Asset Accounting », Institute of Personnel Management and Institute of Cost and Measurement Accountants, London, England, 1972.

⁶ AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION, Committee on Human Resource Accounting, « Report of The Committee on Human Resource Accounting », The Accounting Review, Supplement to Vol. XLVIII, 1973, pp. 168-185.

⁷ B.F. KIKER, op cit, pp. 481-499.

⁸ -B.F. KIKER, op cit, pp. 481-499.

⁹ (1) T.W. SCHUTZ, In « The Historical Roots of the Concept of Human Capital », By B.F. KICKER, Journal of Political Economy, Volume 74, 1966, pp. 481-499.

¹⁰ R. LIKERT, « The Human Organization », Its Management and Value, New York, McGraw-Hill, 1967.

¹¹ E. G. FLAMHOLTZ, « Human Resource Accounting », Dickenson Publishing Company, Inc. 1974.

¹² AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION, op cit, pp. 168-185.

¹³ E.G. FLAMHOLTZ « Annual Accounting Review », Volume 1, 1979, Edited by: S. Weinstein, M.A. Walker and M.J. Landau.

¹⁴ R. H. HERMANSON, « Accounting for Human Assets », Occasional Paper n°14, East Lansing, Bureau of Business and Economic Research, Graduate School of Business, Michigan State University, 1964.

- ¹⁵ - K. HOLLENBECK, « Dislocated worker human capital depreciation and recovery », Upjohn Institute Staff, Working Paper, N° 90-04, 1990.
- ¹⁶ Y.CHASSARD & O. PASSET, « Faut-il craindre une pénurie de main d'œuvre qualifiée », Sociétal, 2005.
- ¹⁷ - E. NAUZE-FICHET & M. TOMASINI, « Diplôme et insertion sur le marché du travail : Approches socio- professionnelle et salariale du déclassement », Economie et statistique, N° 354, 2002.
- ¹⁸ - W.J. GILES & D.F. ROBINSON, « Human Asset Accounting », Institute of Personnel Management and Institute of Cost and Measurement Accountants, London, England, 1972.
- ¹⁹ -J.B. CANNING, « The Economics of Accountancy », New York, Ronald Press Co., 1929.
- ²⁰ R.L. BRUMMET, « Accounting for Human Resources », The New York Certified Public Accountants, July, 1970, pp. 547-555.
- ²¹ (3) E.S. HENDRIKSEN, « Accounting Theory », Third Edition, 1977, pp. 257-258.
- ²² - R. LIKERT, « The Human Organization », Its Management and Value, New York, McGraw-Hill, 1967.
- ²³ - J.S. HEKIMIAN & H.J. CURTIS; « Put People on Your Balance Sheets » Harvard Business Review,
- ²⁴ - P. McCOWEN, « Human Asset Accounting », Management Decision, Summer, 1968, pp. 86-89. Jan-Feb, 1967, pp. 105-113.
- ²⁵ -W.J. GILES & D.F. ROBINSON, op. cit.
- ²⁶ - Y. IJIRI & R.S. KAPLAN, « Probabilistic Depreciation and its Implications for Group Depreciation », The Accounting Review, Vol. XLIV, N°4, October, 1969, pp. 743-756.
- ²⁷ - M.O. ALEXANDER, « Investissent in People » Canadian Chartered Accountant, Juillet, 1971, pp. 38-45.
- ²⁸ -R. LIKERT & W.C. PYLE, « People Are Capital Investments at R.G. Barry Corporation », Management Accounting, November, 1971, pp. 53-55.