

Les Approches d'évaluation des ressources humaines au niveau des états financiers des entreprises

Dr. Mokhtar BENGOUIA *

الملخص:

يعرف رأس المال البشري على أنه مجموعة القدرات الإنتاجية التي يكتسبها الفرد من خلال تراكم المعارف العامة والخاصة، للعلم، والتجربة الميدانية. ويعتبر واحدا من العوامل المحددة لأداء المؤسسة، ومنه الحاجة إلى توفير معلومات دقيقة وذات مصداقية في مجال الموارد البشرية على مستوى القوائم المالية للشركة لفائدة كل الأطراف الفاعلة، بما في ذلك المستثمرين، ويعود سبب ظهور محاسبة الموارد البشرية إلى صعوبة الحصول على المعلومات المالية وحدود البيانات المحاسبية لاتخاذ القرارات، خاصة في الشق المتعلق بالموارد البشرية، ويتجلى ذلك خاصة من خلال إشكالية التقييم الاقتصادي و المالي للموارد البشرية التي بحوزة المؤسسة في سبيل خلق قيمة مضافة في النشاط الاستغلالي للمؤسسة. أكثر عموما، فإنه يشير مسألة التقييم الاقتصادي والمالي للموارد البشرية وتستخدم الشركة الخبرة والمعرفة لخلق القيمة.

والغرض من هذه الورقة هو تعريف المحاسبة الموارد البشرية ، مع بيان أهدافها ومهامها الرئيسية المنوطة بها، بالإضافة إلى عرض أهم نماذج تقييم الموارد البشرية على مستوى القوائم المالية للشركات.

الكلمات المفتاحية: محاسبة الموارد البشرية، مقاربات و نماذج التقييم، رأس المال البشري.

Abstract:

Human capital is considered one of the determinants of business performance, hence the need to provide relevant information on human resources at the levels of the financial statements of the company for the various stakeholders including the investors.

The emergence of human resource accounting refers to the problem

* Maitre de conférence -B - Université d'Alger 3.

of difficulty in obtaining financial information and the limits of accounting statements for decision-making. More generally, it raises the problem of economic and financial evaluation of human resources the company uses the expertise and knowledge to create value.

The purpose of this paper is to present first, the definition of human resource accounting (HRA), its main objectives and functions assigned to it, secondly to show the approaches and resources assessment models human issue in the financial statements of companies.

Keywords: *Accounting of human resources, Valuation approaches and models, Human Capital.*

I. INTRODUCTION, CONTEXTE, IMPORTANCE & PROBLEMATIQUE

Le capital humain est constitué par le savoir et le savoir-faire innés ou acquis pendant le cursus de formation de base ou à travers l'expérience professionnelle. Il comprend ainsi les capacités réelles ou potentielles générées par des investissements consistants pour permettre à l'homme d'améliorer sa productivité, et par conséquent, celle de l'entreprise ou de l'organisation à laquelle il appartient.

En raison de la grande importance des ressources humaines et l'obligation de la direction générale à optimiser efficacement ses ressources, la nécessité de fournir des informations pertinentes a imposé de procéder au changement de l'approche adoptée dans le traitement comptable classique des ressources humaines qui n'a pas réussi à mettre en relief la valeur du capital humain parmi les éléments d'actif du bilan des entreprises. Ce sujet ayant trait à la problématique comptable des ressources humaines est devenu l'un des questions comptables contemporaines.

La question de la comptabilité des ressources humaines est un vieux concept dans les travaux de recherches académiques et d'entreprises tandis qu'il est nouveau dans la sphère économique (Ijaz

Hussain Bokhari, Tahir Masood Qureshi, Faud Bashir and Syed Tahir Hijzi, 2012, p.5281). En effet, la comptabilité du capital humain a été initiée par Hermanson, Hekimian, Jones et Likert dans les années 60 du 20^{ème} siècle. Elle a connu son développement dans les années 70 du même siècle depuis les travaux de Lev, Schwartz, Flamholtz et Savall et s'est affinée dans la fin des années 90 du même siècle avec les travaux sur le capital intellectuel (Brooking, Edvinsson, Malone...).

L'émergence de la comptabilité des ressources humaines renvoie au problème de la difficulté d'obtenir l'information financière et à celui des limites des états comptables en matière de prise de décisions. De façon plus générale, elle pose le problème de l'évaluation économique et financière des ressources humaines dont l'entreprise utilise le savoir faire et les connaissances pour créer de la valeur.

La nécessité d'évaluation des ressources humaines découle de deux raisons. En premier lieu, il s'agit de mesurer la valeur de ce capital au cours du temps et d'en déduire s'il s'est bonifié ou au contraire déprécié. En second lieu, puisque le capital humain est l'un des actifs essentiels, son évaluation est rendue indispensable dans le cadre notamment d'opérations de fusion acquisition (**Alexandre Guiliard-Josse Roussel, 2005, pp.02-03).**

Le but de ce papier est de présenter en premier lieu, la définition de la comptabilité des ressources humaines (HRA), ses principaux objectifs et les fonctions qui lui sont assignées, de montrer en second lieu les approches et les modèles d'évaluation des ressources humaines dans les états financiers des entreprises.

Ainsi, Le présent papier s'efforce à répondre à la problématique suivante :

Quelles sont les principales approches et modèles d'évaluation des ressources humaines ?

II. CADRE CONCEPTUEL DE LA COMPTABILITE DES RESSOURCES HUMAINES

La comptabilité des ressources humaine (HRA) est basée sur le fait de considérer les ressources humaines comme élément faisant parti de l'actif du bilan de l'entreprise, et de ce fait, elles doivent faire l'objet d'évaluation et de présentation au niveau des rapports financiers **(Nour elhouda HADDAD, 2014,p.09)** .

La Comptabilité des ressources humaines (HRA) est « le processus d'identification, d'enregistrement et de reporting des investissements réalisés dans les ressources humaines d'une organisation, qui ne sont pas actuellement pris en compte dans les pratiques comptables conventionnelles ». En d'autres termes, c'est une extension du principe actuel de reconnaissance de dépenses ou du principe de rattachement des charges aux produits **(Md. Mustafizur Rahaman Md. Amzad Hossain, Tabassum Akter, 2013,p.02)**.

Les *principaux objectifs* de HRA sont comme suit **(Md. Amirul Islam, Md. Kamruzzaman & Md. Redwanuzzaman, 2013,p.01)** :

- identification des éléments constituant la valeur des ressources humaines.
- Mesure du coût et de la valeur des personnes d'organisations.
- Etude de l'impact cognitif et comportemental de ces informations.

Pour Vinay Chaitanya Ganta & Mangayamma Geddam, la comptabilité des ressources humaines (HRA) vise à **(Vinay Chaitanya Ganta & Mangayamma Geddam,2014, pp.55-56)** :

- aider la direction à prendre des décisions appropriées en matière d'investissement en ressources humaines.

- fournir des informations à toutes les personnes concernées quant au potentiel de gain des ressources humaines de l'organisation ,
- évaluer l'efficacité des ressources humaines dans l'obtention de la productivité et la rentabilité,
- fournir des informations comparatives concernant les coûts et les avantages associés à l'investissement dans le capital humain.

Les **principales fonctions** assignées à la comptabilité des ressources humaines sont (**Nour elhouda HADDAD, 2014,p.09**) :

- Fournir le cadre qui aide à prendre des décisions sur les ressources humaines
- Fournir des informations quantitatives et numériques pour évaluer le coût et la valeur des ressources humaines.
- attirer l'attention de la direction générale à prendre en considération la notion du capital humain lors de toute décision se rapportant aux ressources humaines.

III. LES APPROCHES ET LES MODELES DE VALORISATION DES RESSOURCES HUMAINES

Les principales approches dédiées à la valorisation des ressources humaines peuvent être présentées de la manière suivante :

- Les Approches basées sur les coûts « Cost based approaches »
- Les Approches basées sur la valeur monétaire « Monetary value based approaches»
- Les Approches basées sur la valeur non monétaire « Non-monetary value-based approaches »

A) LES APPROCHES BASEES SUR LES COUTS « COST BASED APPROACHES »

i. LE MODELE D'EVALUATION AU COUT HISTORIQUE « HISTORICAL COST METHOD ».

Cette méthode a été adoptée par R.G.Barry Corporation, une

entreprise de chaussures de loisirs (**Dasari Pandurangarao, S. Chand Basha, Devarapalli Rajasekhar**, 2013, p.97). Elle se base sur le principe que les coûts engagés pour la sélection, l'embauche, le recrutement, la formation et le développement des ressources humaines devraient être capitalisés ou activés à leur coût réel qui représente le coût de la force de travail (**A. Lakshmana Rao**, 2014, p.87).

Le montant total capitalisé devrait faire l'objet d'amortissement comptable sur la durée de vie utile estimée des ressources humaines. (**A. Lakshmana Rao**, 2014, p.87), et ce malgré que la valeur économique des ressources humaines augmentent avec le temps et avec l'expérience acquise.

Les définitions données par Flamholtz (1999) sur les coûts identifiés dans leur modèle sont, (**Pedro Andrade and Ana Maria Sotomayor**, 2011, p. 80):

- **Les coûts d'embauche (Acquisition or Hiring costs)**: qui font référence au sacrifice impliquant l'embauche d'un nouvel employé. Ces coûts comprennent les coûts de formation, de sélection, de recrutement et de placement ainsi que les divers coûts annexes.

- ✓ **Les coûts de recrutement** : sont ceux engagés pour identifier les sources internes et externes des ressources humaines ainsi que les coûts engagés pour attirer les employés potentiels d'une organisation.

- ✓ **Les coûts de sélection** : sont ceux encourus pour déterminer la personne méritant le poste de travail au sein de l'organisation.

- ✓ **Les coûts de recrutement et de placement** : sont ceux encourus pour amener un individu au sein de l'organisation et le mettre en service.

- **Les coûts d'apprentissage (Learning costs)**: faisant référence au sacrifice qui doit être engagé pour former une personne et l'amener au niveau de performance habituellement attendu d'un individu dans une position donnée.

✓ **Les coûts de formation et d'orientation formelles:** ils sont associés à l'éducation et à la formation formelles.

✓ **Les coûts de formation au milieu du travail:** sont générés lors de la formation d'un individu dans le lieu de travail, au lieu d'utiliser des programmes de formation formelle.

✓ **La perte de productivité pendant la formation:** le coût de la perte de performances pendant la période de la formation.

ii. LE MODELE D'EVALUATION AU COUT DE REMPLACEMENT « REPLACEMENT COST MODEL ».

Conformément à ce modèle, la valeur des ressources humaines est estimée au cout de remplacement avec un nouvel employé ayant le même degré de compétences et d'efficacité. (Dasari Panduranga-rao,S.Chand Basha, Devarapalli Rajasekhar ,2013,p.98).

Suivant ce modèle , il y a deux catégories de coûts de remplacement, à savoir :

- Les couts de remplacement individuels comportant les couts à supporter pour remplacer un employé par un autre employé qui peut fournir le même jeu de services de l'individu remplacé.

- Les couts de remplacement positionnel faisant référence au coût de remplacement de l'ensemble des services qui sont rendus par une personne occupant un poste spécifique dans l'organigramme de l'entreprise.

Le coût de remplacement englobe généralement les coûts de recrutement, de sélection, de formation , de développement et de familiarisation, les coûts liés au départ du salarié, les couts liés au poste vacant pendant la période de la recherche d'une nouvelle recrue .

iii. LE MODELE D'EVALUATION AU COUT D'OPPORTUNITE « OPPORTUNITY COST MODEL ».

Cette méthode a été développée par Hekimian and Jones (1967)

qui précisent que le coût d'opportunité existe pour toutes les ressources humaines disponibles en nombre limité et fondamentalement chaque décision qui implique un choix entre plusieurs alternatives a un cout d'opportunité. (A.Lakshmana Rao, 2014,p.87)

Ainsi, le cout d'opportunité des ressources humaines est le gain maximum obtenu dans une utilisation alternative de l'employé (Dasari Pandurangarao,S.Chand Basha, Devarapalli Rajasekhar ,2013,p.98).

iv. LE MODELE D'EVALUATION AU COUT STANDARD « STANDARD COST MOEL ».

Cette méthode a été développée par David Watson ,selon lui « les données se rapportant au ressources humaines sont utilisées pour définir des coûts standards pour les différentes fonctions des ressources humaines comme l'embauche et la formation » (A.Lakshmana Rao, 2014,p.87).

Pour utiliser le coût standard, les employés d'une organisation sont classés en différents groupes en fonction de leurs positions hiérarchiques. il y a lieu de déterminer un coût standard pour chaque catégorie d'employé qui servira de base pour calculer la valeur des ressources humaines.

Cette méthode est simple mais ne tient pas compte des différences dans les employés se trouvant dans le même groupe. Dans de nombreux cas, ces différences peuvent être tout à fait cruciales. (Md. Shamim Hossain, Md. Rofiqul Islam,Md. Majedul Palas Bhuiyan ; 2014,p.96).

B) LES APPROCHES BASEES SUR LA VALEUR MONETAIRE « MONETARY VALUE BASED APPROACHES»

En vertu de cette approche, la valeur des ressources humaines d'une organisation peut être trouvée par l'actualisation des salaires et autres coûts activables par un taux d'actualisation ou en actualisant les gains futurs de l'organisation à une certaine date par un taux approprié et

l'affectation d'une partie de la valeur actuelle des bénéfices aux ressources humaines.

i. LE MODELE DE LA VALEUR ACTUELLE DES GAINS FUTURS « PRESENT VALUE OF FUTURE EARNINGS MODEL ».

Dans ce modèle les résultats futurs de divers groupes d'employés sont estimés jusqu'à l'âge de leur retraite et sont actualisés à un taux prédéterminé pour obtenir la valeur actuelle de ces revenus. Toutefois, cette méthode ne donne pas la valeur correcte des actifs humains dans la mesure où elle ne mesure pas leurs contributions à la réalisation de la performance de l'organisation (Md. Shamim Hossain, Md. Rofiqul Islam, Md. Majedul Palas Bhuiyan , 2014, p.96).

Lev and Schwartz ont donné une formule pour calculer la valeur d'un individu (Suresh Sirisetti, H. Mallesu, 2012,p.19). Selon ce modèle, la valeur du capital humain incarné dans une personne qui est âgée de 'Y' années, est la valeur actuelle de ses / ses futurs revenus d'emploi et peut être calculée en utilisant la formule suivante (Sumanta Dutta,2008):

$$E(V_y) = \sum P_y(t+1) \times \sum I(T) / (I+R)^{t-y}$$

Où :

E (Vy) = Valeur espérée d'une personne âgée de 'y' années.

T : âge de retraite.

I (T) : le gain annuel attendu de l'individu jusqu'à l'âge de la retraite.

P_y(t) : Probabilité conditionnelle d'une personne âgée de « y » années de mourir dans l'année t.

R: taux d'actualisation spécifique à l'individu.

Les principaux inconvénients de ce modèle sont (Pedro Andrade and Ana Maria Sotomayor, 2011, p. 81):

- Ce modèle implique que les conditions professionnelles futures du travail ne changent pas pour les salariés.

- Cette approche ne prend pas en considération la possibilité de l'employé de se retirer de l'organisation avant son décès ou sa retraite.
- Ce modèle ne prend pas en considération les éventuels changements dans les fonctions des employés.
- Ce modèle ignore la variable de mouvement de la carrière des travailleurs au sein de l'organisation;

ii. LE MODELE DES AVANTAGES NETS « THE NET BENEFIT MODEL »

Selon ce modèle, la valeur des ressources humaines correspond à la valeur actuelle des avantages nets tirés par l'organisation des services des employés. L'avantage net est la différence entre la valeur brute des services à être rendus dans le futur par les employés et la valeur des paiements futurs directs et indirects pour les employés (REMYA HARI, February 2015,p.974).

Cette méthode implique les étapes suivantes (Ishola Rufus Akintoye, 2015,p.75):

1. déterminer La valeur brute des services à fournir dans le futur par les employés aussi bien individuellement que collectivement.
2. déterminer La valeur des paiements futurs (directs et indirects) pour les employés.
3. la différence entre la valeur brute et les paiements futurs représente l'avantage net tiré des ressources humaines.
4. La valeur de l'avantage net est déterminé en appliquant un taux d'actualisation prédéterminée (coût du capital) ,Ce montant représente la valeur des ressources humaines à l'organisation.

iii. LE MODELE D'EVALUATION DE LA RECOMPENSE STOCHASTIQUE « THE STOCHASTIC REWARDS VALUATION MODEL »

Le modèle d'évaluation de la récompense stochastique, suggère une approche constitués de cinq étapes (Jacob Cherian & Sherine Farouq,

2013,p.77) , à savoir :

1. Déterminer la période pendant laquelle une personne est censée servir l'organisation.

2. Identification des «états de service» (rôles, tâches, responsabilités...) que l'employé pourrait occuper au cours de sa carrière de service, y compris la possibilité de quitter son organisation.

3. Estimation de la durée probable pour laquelle une personne occupera chaque «état de service» possible à l'avenir au sein l'organisation.

4. Estimation de la valeur tirée par l'organisation quand une personne occupe un poste particulier (Service state) . Cette valeur peut être déterminée soit en multipliant le prix des services (articles) avec la quantité des services (articles) devant être fournis (ou produits) ou le revenu devant être tiré des services à rendre.

5. La valeur totale des services obtenus par l'organisation par différents employés ou groupe d'employés est déterminée. La valeur ainsi arrivé est actualisée à un taux prédéterminé pour obtenir la valeur actuelle des ressources humaines.

Flamholtz a mesuré la valeur de réalisation espérée d'un individu comme suit (**Md. Shamim Hossain, Md. Rofiqul Islam,Md. Majedul Palas Bhuiyan , 2014, p.97**):

$$E(V_y) = \sum P_y (t+1) \times \sum I(T) / (I + R)^{t-y}$$

Où :

E (RV) = valeur de réalisation espérée

R_t = valeur obtenue par une organisation dans chaque état possible

P (R_t) = probabilité que l'organisation aura R_t

t = temps ; n = état de sortie ; r = taux d'actualisation ; i = 1, 2,.....

iv. LE MODÈLE DU GOODWILL NON ACHETÉ « THE UNPURCHASED GOODWILL MODEL»

Roger H. et Hermanson (1964) ont développé Le Modèle du

Goodwill non-Acheté. Selon ce modèle, l'organisation doit déterminer ses gains réels et estimer la moyenne pour les quelques dernières années (A.Lakshmana Rao, 2014,p.88).

Elle devrait ensuite identifier le taux de rendement normal de l'industrie auquel l'organisation appartient. Dans l'étape suivante, l'organisation doit faire une comparaison entre ses gains moyens réels et les gains normaux de l'industrie, la différence est connue comme super-profits gagnés par l'organisation. Lorsque ce surprofit est capitalisé à l'aide du taux de rendement normal de l'industrie, le montant capitalisé peut être traité comme la valeur des ressources humaines (Pravin Durari, 2010,p.612).

V. LE MODÈLE DE LA VALEUR ACTUELLE AJUSTÉE «THE METHOD OF THE ADJUSTED PRESENT VALUE»

Sous une autre technique connue « la méthode de la valeur actuelle ajustée", le capital humain a été évaluée en utilisant la valeur actualisée ajustée des salaires futurs pour cinq années (Ingrid Smithey Fulmer and Robert E. Ployhart ,2014,p.174).

Cette méthode, développée aussi par Hermanson (1964), utilise la moyenne pondérée des cinq dernières années de performance afin de modifier la valeur actuelle des salaires qui devraient être versés au cours des cinq prochaines années. La méthode commence par calculer la valeur actualisée des salaires qui sont estimés à payer au cours des cinq prochaines années. Ensuite, vous devez calculer ce que Hermanson appelle le ratio d'efficacité qui est donné par l'équation suivante (Pedro Andrade and Ana Maria Sotomayor, 2011, p. 85) :

$$Efficiency \text{ Ratio} = 5 \frac{Rf_0}{Re_0} + 4 \frac{Rf_1}{Re_1} + 3 \frac{Rf_2}{Re_2} + 2 \frac{Rf_3}{Re_3} + 1 \frac{Rf_4}{Re_4}$$

où :

Rf₀: The rate of accounting income on owned assets of the firm for the current year.

Re₀ : The average rate of accounting income on owned assets for all

firms in the economy for the current year.

Rf₄: Rate of accounting income on owned assets for the firm for the fourth preceding year,

Re₄: The average rate of accounting income on owned assets for all firms in the economy for the fourth preceding year

Cette méthode a **été critiquée** pour les motifs suivants:

- La ration de l'efficacité est subjective,
- Le système de pondération utilisé dans le calcul du rapport n'a aucune justification théorique ou empirique, mais il est purement arbitraire,
- période d'évaluation de 5 ans est également sans justification.

C) LES APPROCHES BASEES SUR LA VALEUR NON MONETAIRE « NON-MONETARY VALUE-BASED APPROACHES »

i. LE MODÈLE CAUSAL, INTERVENING, AND END-RESULT

Renis Likert et David G.Bower (1973) ont introduit le modèle de « causalité, intervention, et résultat final », et selon eux, le développement de l'approche participative requiert l'introduction d'une nouvelle structure organisationnelle et d'un nouveau style de comportement managérial qui sont considérés comme des variables de causalité (**A.Lakshmana Rao, 2014,p.88**).

Selon le modèle de Likert, la variable humaine peut être divisée en trois catégories (**Magdy G. G. Abdel Abdel –Kader, 2011, p.203**) :

- variables causales : le style de management.
- variables intermédiaires : les employés.
- variables résultat final : la performance financière.

L'interaction entre les variables causales et intermédiaires impacte les variables « résultat final » par le biais de : la satisfaction professionnelle, les coûts, la productivité et les bénéfices

ii. LE MODÈLE « CERTAINTY EQUIVALENT »

Pekin Organ (1976) a développé le modèle « Certainty Equivalent » qui se compose de deux éléments principaux : (a) le bénéfice net et (b) le facteur de certitude, qui fournit modalités de détermination la valeur actuelle nette des ressources humaines (A.Lakshmana Rao, 2014,p.87).

Le modèle proposé par Organ (1976) ne vise pas à être un système formel du traitement comptable du capital humain, Son but est de fournir une approche de quantification orientée vers la valeur, il est considéré comme une extension de l'approche de l'avantage net « net benefit approach » (Pedro Andrade and Ana Maria Sotomayor,2013,p.90).

Ogan attire l'attention sur l'importance de distinguer entre le traitement comptable du capital humain (HCA) et la quantification des ressources humaines. Cette dernière est un sous-ensemble du premier. Cela signifie que mesurer et quantifier la valeur monétaire des ressources humaines et de les présenter dans les états financiers ne forme pas un système de comptabilité des ressources humaines. Un système de mesure des ressources humaines devrait avoir plus que leur simple quantification. Il devrait être un processus continu où les ressources humaines sont quantifiées et contrôlées d'une façon permanente, à savoir, un système qui permet aux utilisateurs d'accéder aux informations répétées (Pedro Andrade and Ana Maria Sotomayor, 2011, p. 85).

D'après Organ la valeur des ressources humaines peut être exprimée par l'équation suivante:

$$K_{kj} = \sum_{j=1}^n \sum_{K=t}^{L=t} \left(\frac{1}{(1+r)^k} V_{aj} \right)$$

Où :

K_{kj} : total des valeurs actuelles nettes ajustées des ressources humaines dans une organisation de services professionnels.

V_{kj} : Equivalent-certain des avantages nets.

L : fin de la vie d'utilité estimative de l'employé au sein de l'organisation.

j : j-ème individu; $j = 1, 2, \dots, n$;

r : taux d'actualisation externe à l'organisation (sans risque)

k : périodes de temps à l'avenir. Les revenus et les coûts sont censés se produire à la fin de la période de temps « k ».

t : certaine période de temps de 1 à L qui constitue un point dans la durée de vie utile de l'employé auquel les avantages nets équivalent certain qui se produisent après t sont actualisés.

$$q = k+t.$$

iii. LE MODELE « HUMAN ASSET MULTIPLIER »

Cette méthode a été préconisée par J.W.Giles et D.F.Robinson (1972). Selon cette approche, la valorisation des ressources humaines est normalement faite de la même manière que les autres actifs de l'entreprise sur la base de la convention de la "continuité de l'exploitation".

La «continuité de l'exploitation" suppose que l'organisation continuera à fonctionner pendant une période de temps infinie. À cet égard, W.J.Giles et D.F.Robinson ont développé le modèle « Human Asset Multiplier » qui se base sur l'application d'un multiplicateur sur la rémunération brute des employés.

Ce multiplicateur moyen est obtenu à partir d'une formule financière qui est basé sur la valeur de marché de l'entreprise. Ces multiplicateurs sont ensuite pondérés pour les différentes catégories d'employés. Ainsi, l'âge, l'expérience, les qualifications, l'expertise, l'engagement, la performance et les capacités de la promotion, la rareté de

remplacement de l'employé et la période restante de services sont utilisés comme poids.

La valeur brute des ressources humaines d'une organisation peut être calculée simplement en totalisant toutes les valeurs individuelles calculées séparément (**Pravin Durari, 2010, p.611**).

Ainsi, la valeur de l'actif humain est calculée conformément à la formule suivante (**Paul Banfield, Rebecca Kay, 2008, p.244**):

$$HAW = (EC \times IAM) / 1000$$

Où :

Haw: Human Asset Worth: Valeur de l'actif humain

EC: Employment Cost: coût de l'employé.

IAM: Individual Asset Multiplier: Multiplicateur d'actif individuel

iv. LE MODELE DE PAIEMENTS EN AGREGATS « AGGREGATE PAYMENT MODEL »

Ce modèle a été suggéré par Chakraborty en 1976. Il a évalué les ressources humaines comme un seul agrégat et non pas sur une base individuelle. Il a suggéré la possibilité de la valorisation séparée du staff managérial et du staff d'exécution.

La valeur des ressources humaines sur une base collective ou un groupe peut être trouvée en multipliant la durée moyenne de travail des employés dans ce groupe. Cette valeur doit figurer parmi les actifs au niveau du bilan.

En outre, Il a déclaré que le paiement annuel moyen de salaire pour les prochaines années pourrait être trouvé à partir de la structure des classes des salaires et des programmes de promotions de l'entreprise.

Le recrutement, y compris la sélection, les coûts de développement et de formation de chaque employé pourraient être comptabilisés séparément et considérés comme des dépenses différés (Acquisition Cost) qui seront amorties sur la durée moyenne estimative de l'employé dans

l'organisation.

La partie différée doit être indiquée dans les états financiers de l'organisation. Dans le cas de sortie définitive en raison du décès, de réduction ou de la retraite, le solde figurant dans le compte des dépenses différées serait imputé sur le revenu de l'année de la sortie définitive (Ishola Rufus Akintoye, 2015,p.78).

D'après Chakraborty, la valeur des ressources humaines peut être exprimée par l'équation suivante (Dasari Pandurangarao, S.Chand Bas-ha, Devarapalli Rajasekhar ,2013,p.99) :

$$V = \sum_{i=1}^n \left(N_i \times \frac{AS_i}{(1+K)^n} \right) + AC$$

Où :

V = valeur d'une catégorie d'employés

N = Nombre d'employés

AS = salaire annuel moyen

K = Taux de rentabilité après impôt des capitaux employés

i = 1, 2, 3 n années (durée moyenne des employés)

AC= Coût d'Acquisition des ressources humaines (Selection, Formation...)

V. CONCLUSION & RECOMMANDATIONS

La comptabilité des ressources humaine (HRA) est basée sur le fait de considérer les ressources humaines comme élément faisant parti de l'actif du bilan de l'entreprise, et de ce fait, elles doivent faire l'objet d'évaluation et de présentation au niveau des rapports financiers. Elle vise à aider la direction à prendre des décisions appropriées en matière d'investissement en ressources humaines, fournir des informations à toutes les personnes concernées quant au potentiel de gain des ressources humaines de l'organisation, évaluer l'efficacité des ressources humaines dans l'obtention de la productivité et la rentabilité et fournir des informations comparatives concernant les

coûts et les avantages associés à l'investissement dans le capital humain.

Nous distinguons trois principales approches dédiées à la valorisation des ressources humaines , à savoir : Les Approches basées sur les coûts « Cost based approaches », les Approches basées sur la valeur monétaire « Monetary value based approaches » et Les Approches basées sur la valeur non monétaire « Non-monetary value-based approaches ».

Ainsi il est fortement recommandé de penser à un élargissement de la vision comptable en ne se limitant pas aux seuls biens incorporels acquis ou à ceux produits en interne tout en optant pour une approche pluridisciplinaire intégrant le management des compétences et des connaissances (capital humain) afin de renforcer l'image sincère et fidèle des états financiers de l'entreprise..

BIBLIOGRAPHIE

1. A.Lakshmana Rao, Human Resource Accounting: a frame work for better Financial Accounting and Reporting, IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM), Volume 16, Issue 4. Ver.II (Apr. 2014).
2. Alexandre Guiliard-Josse Roussel, Evaluation et développement du capital humain : un enjeu clé pour l'audit social, Research Papers in Economics, Université Paris-Dauphine, 2005.
3. Bashker D. Biswas, Steven Director, How to use finance and accounting in HR, Pearson Education, New Jersey, 2013.
4. C. Bessieux-Ollier, Monique Lacroix et Élisabeth Walliser, Le capital humain : approche comptable versus approche managerial, Revue internationale sur le travail et la société, mai 2006.
5. Dasari Pandurangarao, S.Chand Basha, Devarapalli Rajasekhara , a study on human resource accounting methods and practices in India, International Journal of Social Science & Interdisciplinary Research, IJSSIR, Vol. 2 (4), APRIL (2013).

6. Dutta, Sumanta "Human Resource Accounting — A Strategic Use of Lev and Schwartz Model",march 2008, article posted on: http://www.indianmba.com/Faculty_Column/FC766/fc766.html
7. Ijaz Hussain Bokhari*, Tahir Masood Qureshi, Faud Bashir and Syed Tahir Hijzi, The yes, no decision is easy now: Is human capital accounting challenge for accountants, African Journal of Business Management Vol. 6(15), pp. 5281-5287, 18 April, 2012.
8. Ingrid Smithey Fulmer and Robert E. Ployhart , Our Most Important Asset": A Multidisciplinary/Multilevel Review of Human Capital Valuation for Research and Practice, Journal of Management, sagepub , 2014.
9. Ishola Rufus Akintoye, Accounting For Human Asset In The Statement Of Financial Position: How Realistic Is The Lev & Schwartz Model?, British Journal of Arts and Social Sciences,ISSN: 2046-9578, Vol.20,No.II,2015.
10. Jacob Cherian & Sherine Farouq, A Review of Human Resource Accounting and Organizational Performance, International Journal of Economics and Finance; Vol. 5, No. 8 Published by Canadian Center of Science and Education; 2013.
11. Jean-Paul Méreaux, REGARDS, Jimmy Feige, REGARDS, Ababacar Mbengue,Evaluation coptable du capital humai : une approche par le typique masse salariale, connaissances et compétences, commptabilité sans Frontières.The French Connection, Canada ,May 2013.
12. Lakshmana Rao, Human Resource Accounting: a frame work for better Financial Accounting and Reporting, journal of Business and Management, Volume 16, Issue 4. Ver. II, Apr. 2014.
13. Magdy G. G. Abdel Abdel –Kader, Review of Management Accounting Research Palgrave Macmilan, UK, 2011.
14. Md. Amirul Islam, Md. Kamruzzaman & Md. Redwanuzzaman, Human Resource Accounting: Recognition and Disclosure of

Accounting Methods & Techniques, Global Journal of Management and Business Research , Volume XIII Issue III Version I,2013.

15. Md. Mustafizur Rahaman Md. Amzad Hossain, Tabassum Akter, Problem with Human Resource Accounting and A Possible Solution, Research Journal of Finance and Accounting, Vol.4, No.18, 2013.

16. Md. Shamim Hossain, Md. Rofiqul Islam,Md. Majedul Palas Bhuiyan ; Recognition, Measurement and Accounting Treatment of Human Resource Accounting; International Journal of Ethics in Social Sciences Vol. 2, No. 2, December 2014.

17. Nour elhouda HADDAD, Human Resources Accounting: Accounting for the most important resource of the enterprise, International Journal of Arts and Commerce, Vol. 3 No. 8 October, 20140.

18. **Paul Banfield,Rebecca Kay , Introduction to Human Resource Management, Oxford university press, 2008 , p.244**

19. Pedro Andrade and Ana Maria Sotomayor, Human Capital Accounting – Measurement Models, International Journal of Economics and Management Sciences , Vol. 1, No. 3, 2011.

20. Pedro Andrade and Ana Maria Sotomayor, Measurement models of human capital accounting:a case study, Global Advanced Research Journal of Economics, Accounting and Finance Vol. 2(4) pp.086 092,May,2013.

21. Pr JJ. PLUCHART, L'évaluation comptable et financière des ressources humaines de l'entreprise ,Communication aux journées AGRH 2005 16 & 17 septembre 2005, Paris Dauphine « (Re)concilier l'économie et le social ? »2005.

22. Pravin Durari, Human Resource Management,Pearson, Delhi, India, 2010.

23. Remya Hari, An overview of human resource accounting and reporting, IRACST-International Journal of Commerce, Business and

Management (IJCBM), ISSN: 23192828, Vol. 4, No.1, February 2015.

24. Suresh Sirisetti, H. Mallesu, human resource accounting model in Indian industries, , Journal of Commerce, Vol. 4 Issue 2, Apr2012.